

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

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

**(на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю
«УПГ-Інвест»)**

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

Боднарюка
Дмитра
Дмитровича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Маначинська
Юлія
Анатоліївна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2024

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП..... | 5 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА | 9 |
| 1.1. Операційна діяльність сільськогосподарських підприємств | 9 |
| 1.2. Фінансові результати в системі обліку підприємств агробізнесу.... | 13 |
| Висновки за розділом 1 | 18 |
| РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ | 21 |
| 2.1. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві..... | 21 |
| 2.2. Фінансовий облік фінансових результатів від операційної діяльності на підприємстві та відображення їх у звітності підприємства | 27 |
| 2.3. Удосконалення автоматизації бухгалтерського обліку фінансових результатів від операційної діяльності підприємства | 29 |
| Висновки за розділом 2..... | 36 |
| РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ | 41 |
| 3.1. Економічний аналіз фінансових результатів підприємстві | 41 |
| 3.2. Удосконалення нормативно-законодавчого забезпечення обліку фінансових результатів аграрних підприємств на засадах гармонізації його складників в умовах воєнного стану | 45 |
| Висновки за розділом 3..... | 53 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | 55 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 63 |
| ДОДАТКИ | |

ВСТУП

Актуальність дослідження. Аграрний сектор економіки України має вагомий вплив на розвиток національної економіки та забезпечує продовольчу безпеку країни. Діяльність сільськогосподарських підприємств базується на принципах самоокупності і самофінансування. Тому фінансовий результат є індикатором успішності функціонування суб'єкта господарювання. В нинішніх умовах воєнного стану особливо гостро постають питання об'єктивності формування інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання.

Проблеми в організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів наведені у працях науковців таких, як К. В. Безверхий, Н. М. Голуб, Я. С. Карп'як, М. В. Рета, С. Б. Шипіна, А. В. Якименко, А. А. Кашканов. Але у той же час слід відзначити, що є безліч питань, які вимагають подальшого дослідження. Також не можна забувати про великий внесок у дослідження поняття та формування фінансових результатів здійснили такі науковці і практики, як: П.П. Борщевський, Ф.Ф. Бутинець, М.І. Ковальчук, Є.В. Мних, В.В. Чайка, В.В. Сопко та ін. Їх теоретична цінність бездоганна, але для кожного підприємства потрібен індивідуальний підхід до отримання його фінансових результатів.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів від операційної діяльності підприємства на основі комплексного їх аналізу в умовах воєнного стану в країні.

Відповідно до мети було поставлено такі *завдання* і запропоновано їх вирішення:

узагальнити підходи до ідентифікації поняття «операційна діяльність», «фінансові результати» та їх сутності, галузевих особливостей;

дослідити законодавчу і нормативно-правову базу обліку і аналізу

фінансових результатів від операційної діяльності аграрних підприємств;

дослідити організаційні засади обліку фінансових результатів підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» у Чернівецькій області;

розкрити особливості обліку фінансових результатів на досліджуваному птахівничому підприємстві та у його фінансовій звітності;

дослідити стан автоматизації обліку на досліджуваному підприємстві та сформулювати рекомендації щодо покращення автоматизованого обліку фінансових результатів на підприємстві;

провести економічний аналіз фінансових результатів підприємства від операційної діяльності;

розробити пропозиції щодо удосконалення обліку фінансових результатів на підприємстві в умовах воєнного стану в країні.

Об'єктом дослідження є облікові процеси, пов'язані з формуванням фінансових результатів від операційної діяльності на підприємстві ТОВ «УПГ-Інвест».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних аспектів обліку фінансових результатів від операційної діяльності аграрних підприємств.

Методи дослідження. Методологія дослідження ґрунтується на системному підході до удосконалення обліку фінансових результатів аграрних підприємств. У ході дослідження теоретичних аспектів дослідження використано методи аналізу, синтезу та порівняння для деталізації об'єкта дослідження; статистичний – для аналізу динаміки фінансово-економічних показників підприємства, формування фінансових результатів підприємства; причинно-наслідкових зв'язків, конкретизації, формалізації – для удосконалення системи обліку фінансових результатів; логічного узагальнення – під час формулювання висновків.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наукова монографічна

література, статистичні дані Державного комітету статистики України та Міністерства фінансів України. Емпіричною базою забезпечення доказовості теоретичних положень, достовірності висновків та рекомендацій, обґрунтування аналітичних показників стала фінансова та внутрішня звітність ТОВ «УПГ-Інвест», їх первинні документи та облікові реєстри.

Наукова новизна одержаних результатів полягає обґрунтуванні та розробці рекомендацій з удосконалення теоретичних, організаційних і методичних положень, які в сукупності розв'язують наукове завдання – побудови ефективної системи обліку фінансових результатів від операційної діяльності аграрних підприємств. Основні положення й результати дослідження характеризують наукову новизну, полягають у такому.

Удосконалено:

формування Наказу про облікову політику підприємства шляхом доповнення інформацією щодо списання знищених умов воєнного стану запасів підприємства;

систему первинного і аналітичного обліку підприємства шляхом доповнення формами документів та кореспонденцій рахунків, пов'язаних з фіксацією збитків та шкоди, завданих сільськогосподарським підприємствам під час воєнних дій;

методичні підходи щодо вибору програмного комплексу (конфігурація «MASTER:Агро») для автоматизації обліку на сільськогосподарському підприємстві;

подальшого розвитку набули:

теоретико-методичні підходи щодо дослідження категорії «фінансові результати сільськогосподарського підприємства».

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на удосконалення системи обліку аграрного підприємства в частині формування і покращення фінансових результатів. Запропоновано запровадження на підприємстві

автоматизованого обліку та формування фінансових і управлінських звітів на платформі вітчизняного програмного продукту «MASTER Бухгалтерія Агро» з метою підвищення прибутковості діяльності підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дослідження були оприлюднені, та отримали позитивне схвалення на Міжнародній конференції «Фінансово-економічні, соціальні та правові аспекти розвитку регіонів: загрози та виклики» (м. Чернівці, 2024р.).

Публікації. За темою дослідження опубліковано одну наукову статтю «Фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств: особливості обліку в умовах воєнного стану» у Збірнику студентських праць. Випуск (червень, 2024). Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2024, (0,3 друк. арк.).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 62 сторінки. Робота ілюстрована таблицями і рисунками, які переважно представлені в додатках до кваліфікаційної роботи. Список використаних джерел налічує 55 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Операційна діяльність сільськогосподарських підприємств

Україна має розвинений продовольчий комплекс, який спроможний не лише повною мірою забезпечити населення країни харчовими продуктами, а й формувати активну позицію країни на міжнародних ринках низки ключових агропродовольчих товарів. Завдяки традиційно потужному продовольчому експорту Україна є одним з гарантів продовольчої безпеки у світі. До повномасштабної війни за обсягами експорту Україна входила до п'ятірки найбільших експортерів зернових у світі, експортували $\frac{3}{4}$ від того, що виробляли, внутрішнє споживання зернових становило лише 20–25 %. Україна постачала 10 % світового експорту пшениці, понад 14 % кукурудзи і понад 47 % соняшникової олії [1].

Наразі завдяки допомозі партнерів Україна залишається ключовим постачальником на світових ринках зерна та соняшникової олії, з часткою понад 10 % міжнародної торгівлі. 2023 р. експортовано 16,1 млн т пшениці до 65 країн, 26,2 млн т кукурудзи до 80 країн і 5,7 млн т соняшникової олії до 130 країн світу [2].

Разом з цим, воєнні дії, які відбуваються в Україні внаслідок широкомасштабної агресії Російської Федерації 24 лютого 2022 р., призвели до погіршення продовольчої безпеки в Україні, яке спричинене, зокрема, порушеними логістичними ланцюгами, зруйнованими інфраструктурою, господарствами та виробництвами, зменшенням кількості виробленого продовольства на працюючих підприємствах. На червень 2023 р. сума прямих збитків, завданих агропромисловому комплексу України, складає 8,7

млрд дол. США (втрати, пов'язані зі знищенням та пошкодженням сільськогосподарської техніки, складають понад 4,7 млрд дол. США; втрати через знищення та крадіжки виробленої продукції оцінюються в 1,9 млрд дол. США). Непрямі втрати агропромислового комплексу оцінюються в 40,3 млрд дол. США [3].

За час повномасштабної війни український аграрний сектор продемонстрував високу стійкість та адаптивність до ризиків воєнного часу. В умовах війни:

збір за всіма групами сільськогосподарських культур у 1,5–3 рази перевищує потреби внутрішнього споживання;

потреби внутрішнього ринку м'яса й м'ясопродуктів цілком забезпечено;

поступово відновлюється вітчизняна молочна галузь у сільськогосподарських підприємствах;

нарощується виробництво овочів;

попит громадян на плодово-ягідні культури цілком забезпечено, хоча внаслідок війни втрачено 25 % площ ягідників, 20 % площ садів. Вінницька, Чернівецька, Хмельницька, Дніпропетровська, Львівська та Полтавська області, які є найбільшими виробниками плодів та ягід, цілком спроможні забезпечити потреби в цій продукції;

поступово відновлюються обсяги експорту агропродукції. У 2023 р., за попередніми оцінками, експортовано 67,5 млн т агропромислової продукції різних видів, що на 15 % перевищує показник 2022 р. Разом з тим, експортний виторг у 2023 р. склав 21,9 млрд дол. США, що на 8 % менше від показника 2022 р. через падіння цін майже на всі види агропродукції проти попереднього року та дорогої експортної логістики [4].

Поряд з вищезазначеним, основними викликами та обмеженнями для аграрного сектора України в умовах повномасштабної війни є такі:

- дефіцит фінансових ресурсів для стабільного ведення господарської діяльності сільськогосподарських виробників, зокрема через зростання

собівартості виробництва. 2022 р. 21 % підприємств галузі сільського, лісового та рибного господарства одержали чистий збиток (у 2021 р. – 11 %). Рівень рентабельності всієї діяльності у 2022 р. становив 14,1 % (у 2021 р. – 37,8 %). А обсяг капітальних інвестицій у сільське, лісове та рибне господарство у 2022 р. становив 51439 млн грн, що на 26,1 % менше порівняно з 2021 р.;

- спрощення процесів сільськогосподарського виробництва, зменшення внесення добрив та засобів захисту рослин, що знижує врожайність сільськогосподарських культур та погіршує якісний склад земель;

- посилення кризових явищ у тваринництві, зокрема в м'ясо-молочній галузі;

- дефіцит трудових ресурсів у сільськогосподарському виробництві;

- руйнування інфраструктури виробництва, перероблення та зберігання сільськогосподарської продукції та харчових продуктів;

- екологічні виклики.

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

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

Сільськогосподарське підприємство, як цілісний виробничий комплекс, можна розглядати як операційну систему. Сутність операційної системи сільськогосподарського підприємства полягає в організації та керуванні всіма процесами, які відбуваються в підприємстві з метою виробництва сільськогосподарської продукції. Операційна система забезпечує взаємодію різних функцій та ділянок підприємства для досягнення оптимальних результатів.

Операційна система сільськогосподарського підприємства дозволяє забезпечити злагоджену роботу всіх підрозділів та процесів, збільшити продуктивність, знизити витрати та досягти успішних результатів у виробництві сільськогосподарської продукції. Складові частинами

операційної системи сільськогосподарського підприємства включають цілий ряд взаємопов'язаних елементів:

1. Управління ресурсами, що передбачає планування та ефективне використання ресурсів, таких як земля, праця, капітал, обладнання, для досягнення оптимальних результатів та забезпечення ефективності виробництва. Також сюди можна віднести придбання необхідних матеріалів, засобів виробництва, насіння, добрив, техніки та іншого обладнання для забезпечення виробничих процесів.

2. Здійснення безпосереднього виробництва, вирощування сільськогосподарських культур. Реалізація даного елемента передбачає проведення посіву, догляд за рослинами, захист від шкідників та хвороб, збір врожаю та його доробку для забезпечення необхідних кондицій для зберігання чи реалізацію.

3. Зберігання сировини, матеріалів і готової продукції. Задля реалізації даного елемента підприємство має необхідні потужності складського господарства. Важливе раціональне їх використання.

4. Обробка і переробка виготовленої продукції. Даний елемент передбачає подальшу обробку і переробку сільськогосподарської продукції для отримання готових товарів, наприклад, виробництво молочних продуктів, м'ясних виробів, консервації овочів тощо.

5. Логістика та постачання, даний елемент включає організацію поставок сировини, виробленої продукції та інших матеріалів, а також управління ланцюгом постачання і доставкою продукції до місць зберігання чи до споживачів.

6. Управління якістю, останній в переліку, але не останній по важливості елемент. Він включає контроль якості сільськогосподарської продукції на всіх етапах виробництва, від посіву до готової продукції, з метою забезпечення високої якості і відповідності нормам та стандартам. Ці складові операційної системи сільськогосподарського підприємства

взаємодіють між собою та спрямовані на досягнення максимальної продуктивності, якості продукції та ефективності виробничих процесів.

1.2. Фінансові результати в системі обліку підприємств агробізнесу

Враховуючи напрацювання вчених, варто відзначити, що облік фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств є одним із актуальних та дискусійних питань. Так, Абрамова О.С. та Крапівіна Ю.В. досліджували порядок формування фінансових результатів і відзначають, що фінансові результати –це найважливіший показник, що цікавить усіх користувачів облікової інформації господарюючого суб'єкта [5]. Гуцаленко Л.В. та Мулик Т.О. обґрунтували проблемні аспекти адаптації обліку фінансових результатів аграрних підприємств до міжнародних стандартів обліку. Авторами більше уваги приділяється обліку прибутку відповідно до міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [6].

Добрунік Т.П. охарактеризувала аспекти управління фінансовими результатами аграрних підприємств і розкрила фактори, що впливають на їх формування [7]. Автори Мелень О.В., Майструк О.Д. [8] та Назаренко О.В., Лукаш Р.В. [9] досліджували економічну сутність фінансових результатів і визначили проблемні питання організації їх обліку та відображення у звітності. Колектив авторів Подолянчук О.А., Гудзенко Н.М. та Коваль Н.І. розкривають питання корисності інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання і пропонують ввести в діючий План рахунків синтетичні рахунки 75 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» та 99 «Надзвичайні витрати» у розрізі субрахунків за видами операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності [10]. Таким чином, можна стверджувати про актуальність даного дослідження.

Справедливо відзначають науковці, що основним методологічним питанням, що визначає правила ведення бухгалтерського обліку та звітності на

всіх підприємствах і в організаціях, в тому числі сільськогосподарських, є економічна сутність досліджуваних категорій [6, с. 31]. Тому першочерговим при дослідженні даної теми є розкриття економічної сутності поняття «фінансові результати» в нормативних документах та науковій економічній літературі. Насамперед розглянемо сутність поняття «фінансові результати» в законодавчому полі (Додаток А, табл. А.1).

Оцінка діючого законодавства щодо обліку фінансових результатів свідчить про розкриття змісту таких категорій як прибуток, збиток, доходи та витрати. На нашу думку, це є недоліком чинних нормативних документів, адже дана категорія використовується при формуванні показників фінансової звітності. Також в системі обліку використовується рахунок 79 «Фінансові результати».

Відсутність однозначного трактування фінансових результатів у нормативних документах не дає чіткої картини у визначенні сутності, ролі та значення фінансових результатів, що зумовлює різні підходи до трактування серед науковців (Додаток А, табл. А.2).

Визначаючи фінансовий результат, науковці підкреслюють різні нюанси розуміння цього поняття: є уособленням доданої вартості, що визначається як різниця між доходами та витратами підприємства, та є основним критерієм ефективності функціонування підприємства; є уособленням чистого доходу підприємця на вкладений капітал, що визначається як різниця між сукупним доходом та сукупними витратами; є уособленням значущості та сталості розвитку підприємства з погляду на формування його доходу, уособленням впливу чинників зовнішнього середовища з погляду структури та обсягу витрат [15, с. 59].

За твердженням Добрунків Т.П., у більшості наукових публікацій учені –теоретики та практики найчастіше під фінансовим результатом розуміють прибуток. Але в умовах нестабільної ситуації, трансформаційних змін національної економіки фінансовий результат доцільніше було б ототожнювати як із прибутком, так і зі збитком, тому більш правомірним є розгляд як додатного, так і від’ємного фінансового результату, отримання

якого є підсумковим результатом виробничо-господарської діяльності й об'єктом управління будь-яким суб'єктом господарювання [7, с. 77]. Вдалим, на нашу думку, є твердження: фінансові результати – це виражений в грошовій формі показник результативності господарської діяльності суб'єкта господарювання шляхом зіставлення визначених доходів та витрат понесених на їх отримання, що може бути представлений у формі прибутку або збитку [9, с. 21]. Також варто зауважити думку про те, що при визначенні поняття «фінансові результати» необхідно пов'язати три складові – сутність, зміст та форму прояву (Додаток А, рис. А.1).

Тож заслуговує уваги визначення: фінансові результати – це підсумковий показник діяльності підприємства, який визначається порівнянням доходів і витрат за її видами і проявляється як чистий прибуток (позитивний результат) або непокритий збиток (негативний результат) [15, с.227].

Порядок визнання доходів й витрат та їх відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) представлено у Додатку А, рис. А.1.

Враховуючи думки науковців запропонуємо уточнене визначення: фінансові результати – це показник ефективності роботи суб'єкта господарювання, який визначається як різниця між доходами і витратами за певний звітний період і за визначеними видами господарської діяльності, і після вирахування податків розкривається у формі прибутку або збитку. Дане твердження дає можливість стверджувати, що фінансові результати потрібно розглядати як універсальну економічну категорію, яка характеризує якість та ефективність фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Формування фінансового результату в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості у зв'язку зі специфікою виробничо-господарської діяльності підприємницьких структур аграрної галузі, серед яких домінуючими є такі:

вплив природно-кліматичних факторів на процес формування прибутку (характерна сезонність виробництва);

багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва, переробка власної та давальницької сировини;

залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництв та біологічних активів, що зумовлює особливості їх оцінки, відображення в системі рахунків, а також специфіку обліку процесу виробництва (біологічних перетворень) і обчислення собівартості отриманої продукції;

статус сільгосптоваровиробника дає змогу використовувати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку [7, с. 78].

Дослідження наукової літератури [5, с. 1294; 7, с. 78] дає можливість визначити фактори впливу на формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств:

1. Зовнішні фактори: форс мажорні обставини (наразі військові дії), світові фінансові кризи (економічна ситуація у світі), агробіокліматичний потенціал (місце розташування галузі, обсяг та якість природних ресурсів), державна підтримка агробізнесу (дотування та субсидіювання галузей), інвестиційна політика (державні програми підтримки агросектору), кредитна політика (здешевлення кредитних ставок, пільгові кредити), податкова політика (загальна та спрощена системи оподаткування).

2. Внутрішні фактори: стратегія діяльності (планування діяльності на довгостроковий період), матеріально-технічне забезпечення (наявність технічних та матеріальних ресурсів, рівень собівартості), потенціал трудових ресурсів (рівень освіти та кваліфікація кадрів), напрями спеціалізації і можливість диверсифікації виробництва (обсяг і якість реалізованої продукції), маркетинг (налагодження взаємозв'язків з контрагентами, система ціноутворення). В сільськогосподарських підприємствах формування фінансових результатів відбувається за рахунок здійснення

сільськогосподарської діяльності, що передбачає процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів [16].

Тому, визначення фінансового результату відбувається за наступними складовими: фінансовий результат від реалізації запасів, складовими яких є сільськогосподарська продукція та біологічні активи; фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу; фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів [16]. Також, на розмір та формування фінансових результатів впливає оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливою вартістю. У зв'язку з цим, науковці відзначають, що загальна методика визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки, оскільки фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після одержання від виробництва. У всіх випадках економічної діяльності фінансовий результат визначається в процесі реалізації, а не виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт) [17, с. 33] (Додаток В, рис. В.1-В.2).

Таким чином, все вище обумовлене свідчить про специфіку досліджуваної категорії і вимагає належної системи обліку фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами. Облік фінансових результатів ведеться, як вже зазначалося, за видами діяльності на рахунку 79 «Фінансові результати», для яких відкриваються відповідні субрахунки (Додаток В, рис. В.3).

Відповідно, для визначення фінансового результату в системі обліку формується і узагальнюється інформація про доходи і витрати за видами діяльності. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основним принципом обліку доходів і витрат є принцип нарахування і відповідності. Це означає, що визначення

фінансового результату звітного періоду здійснюється шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, які були понесені (здійсненні) для отримання відповідних доходів [11].

При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати отримання грошових коштів [9]. Вся узагальнена інформація характеризує діяльність господарюючих суб'єктів, яка пов'язана із основною діяльністю підприємства та операцій, що забезпечують її проведення. Враховуючи ситуацію, що склалася на теперішній час, всі суб'єкти господарювання, навіть ті, які знаходяться не в зонах бойових дій чи тимчасово окупованих територій, працюють в умовах ризику. Щоденна діяльність супроводжується можливістю виникнення надзвичайних подій, непередбачуваних та неочікуваних небезпечних ситуацій [10, с. 25]. Тому, підтримуємо думку авторів, що наразі є об'єктивним підхід до повернення в системі показників фінансової звітності інформації про надзвичайні витрати і доходи, пов'язані з відшкодуванням збитків від надзвичайних подій.

Висновки до розділу 1.

1. Україна має розвинений продовольчий комплекс, який спроможний не лише повною мірою забезпечити населення країни харчовими продуктами, а й формувати активну позицію країни на міжнародних ринках низки ключових агропродовольчих товарів. Разом з цим, воєнні дії, які відбуваються в Україні внаслідок широкомасштабної агресії Російської Федерації 24 лютого 2022 р., призвели до погіршення продовольчої безпеки в Україні, яке спричинене, зокрема, порушеними логістичними ланцюгами, зруйнованими інфраструктурою, господарствами та виробництвами, зменшенням кількості виробленого продовольства на працюючих підприємствах. На червень 2023 р. сума прямих збитків, завданих агропромисловому комплексу України, складає 8,7 млрд дол. США (втрати,

пов'язані зі знищенням та пошкодженням сільськогосподарської техніки, складають понад 4,7 млрд дол. США; втрати через знищення та крадіжки виробленої продукції оцінюються в 1,9 млрд дол. США). Непрямі втрати агропромислового комплексу оцінюються в 40,3 млрд дол. США.

В аграрному бізнесі України існує така класифікація видів діяльності підприємства: звичайна; операційна; основна; інша; фінансова; інвестиційна; надзвичайна. Результати операційної діяльності підприємства відображають його продуктивність, ефективність та прибутковість. Вона є основною складовою частиною функціонування підприємства і має прямий вплив на його фінансові показники та конкурентоспроможність на ринку. Сільськогосподарське підприємство, як цілісний виробничий комплекс, можна розглядати як операційну систему. Операційна система сільськогосподарського підприємства дозволяє забезпечити злагоджену роботу всіх підрозділів та процесів, збільшити продуктивність, знизити витрати та досягти успішних результатів у виробництві сільськогосподарської продукції.

2. Встановлено, що процес формування фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами є комплексним механізмом з багатьма елементами. При відображенні в системі обліку результатів діяльності необхідно враховувати специфіку і особливості галузі аграрного підприємства та фактори впливу на їх формування. Вся інформація про фінансові результати діяльності агропідприємства повинна бути корисна для потреб різних груп користувачів. Тому виникає необхідність чіткої деталізації фінансових результатів за видами діяльності аграрних підприємств. Для цього необхідно ввести відповідні аналітичні рахунки по субрахунках рахунку 79 «Фінансові результати» та переглянути діючу форму фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Організація та здійснення обліку фінансових результатів аграрних підприємств, у т.ч. прибутків і збитків, регламентується законами та

нормативно-законодавчими актами України. Серед них основоположне значення мають: Закони "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (1999 р.); кодекси: Господарський кодекс України (2002 р.); Кодекс законів про працю; Земельний кодекс України (2001 р.); Податковий кодекс України (2010). Також це Національні положення(стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1; 2; 3; 15;25; 29; 30; 31; Статути аграрних підприємств; Колективні договори; важливі відомчі Інструкції й Методичні рекомендації, Інформаційні листи та роз'яснення.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.2. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві

Об'єктом дослідження обрані процеси, пов'язані з обліком фінансових результатів від операційної діяльності на Товаристві з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «УПГ-Інвест». Підприємство створено 29.07.2005 року за адресою 59343, Україна, Чернівецький р-н, Чернівецька обл., село Мамаївці, вулиця Богуна І., будинок, 16. Метою діяльності підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» є здійснення підприємницької діяльності для одержання прибутку в інтересах членів трудового колективу, максимізації їх добробуту. (Додаток Д).

Проаналізуємо показники фінансово-господарської діяльності підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» за 2021-2023 рр. Аналіз господарської діяльності ТОВ «УПГ-Інвест» проведемо на підставі фінансової звітності підприємства за 2021-2023 рр., які представлені в Додатку Ж1-Ж3.

Дані проведеного аналізу свідчить про наступне (Додаток З, табл. З.1).

На підприємстві чистий дохід від реалізації продукції, робіт послуг за 2021-2023 рр. збільшився на 52,5%, або на 569,7 млн грн. Також збільшилась собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг на 34,8%, або на 297,9 млн грн. В результаті валовий прибуток на підприємстві збільшився на 119,1%, або на 271,8 млн грн.

Операційні доходи на підприємстві за досліджуваний період зростали значно повільнішими темпами, ніж операційні витрати. Якщо доходи від операційної діяльності за 2021-2023 рр. збільшились на 47,7 млн грн, то витрати від операційної діяльності – на 84,2 млн грн.

Фінансовий результат від операційної діяльності на підприємстві збільшився від 195,4 млн грн (2021 р.) до 430,7 млн (2023 р.). Збільшення

склало 235,2 млн грн, або 120,4%.

Чистий фінансовий результат підприємства за роки дослідження – це прибуток, величина якого збільшилась на 265,7 млн грн, або на 199,5%.

Результати горизонтального і вертикального аналізу майна ТОВ «УПГ-Інвест» (Додаток 3, табл. 3.2-3.3) свідчать про наявність як позитивних, так і негативних ознак і тенденцій у майновому стані підприємства за інформацією активу балансу. До позитивних характеристик майнового стану належать такі:

у 2023 році порівняно з 2021 р. вартість майна збільшилася на 694,1 млн. грн, або 65,4 %, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства. Необоротні активи зросли на 242,4 млн грн (60,6 %), а оборотні активи - на 451,7 млн грн (68,3 %);

темпер приросту майна (65,4 %) перевищив макроекономічний показник рівня інфляції (5,1% у 2023 році). У результаті відбулося зростання реальної вартісної оцінки активів на 57,37% ($1,654 \div 1,051 \times 100 - 100 = +57,37$ %);

необоротні активи представлені насамперед основними засобами, вартість яких збільшилася на 157,1 млн грн, або на 50,1%;

у складі необоротних активів зросли довгострокові фінансові інвестиції (на 81,3 млн грн, або 98,0%);

серед оборотних активів суттєво скоротилася поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (на 2664 тис. грн, що становить 1,8%), інша дебіторська заборгованість (на 164,9 млн грн, або 76,2%). Зниження частки поточної дебіторської заборгованості в майні з 34,2% у 2021 році до 11,4% у 2023 році (на 22,8 в. п.) свідчить про відчутне поліпшення стану розрахунків підприємства з дебіторами;

серед видів оборотних активів найбільший темп зростання мають: гроші та їх еквіваленти і поточні фінансові інвестиції (на 512, 2 млн грн), інші оборотні активи (на 14,0 млн грн, або на 282,1%). Частка грошей та їх еквівалентів в майні збільшилась до 30,7% на 28,2%, частка запасів в майні – до 15,0% на 1,2% за період дослідження. Це створює передумови для

кращого оцінювання ліквідності балансу та платоспроможності підприємства.

Водночас є й негативні характеристики майнового стану, зокрема:

знизилась вартість нематеріальних активів підприємства на 911 тис. грн, або на 31,5% та поточних біологічних активів на 25674 тис грн, або на 21,7%;

вартість готової продукції і товарів збільшилася на 36 943 тис грн, або на 245,7%, їх частка в майні зросла з 1,5 до 3, %, що може свідчити про зниження ефективності маркетингової політики підприємства;

збільшилась дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом на 4255 тис грн, або на 6648,4%.

Проведемо оцінку фінансового стану підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» для визначення глибини фінансово-економічних процесів, які відбуваються на підприємстві. Проведемо аналіз ліквідності підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» з використанням коефіцієнтів, які розраховані на підставі даних ф.1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Проведемо групування оборотних активів за рівнем ліквідності та зобов'язань за терміновістю сплати, визначимо надлишок (нестачу) платіжних засобів для покриття зобов'язань (Додаток 3, табл. 3.4). Сформулюємо висновки щодо стану і динаміки ліквідності балансу підприємства. Для розрахунків використаємо інформацію форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2021-2023 роки.

За даними Додатку 3, табл. 3.4 у 2021 році нестача високоліквідних оборотних активів для покриття найбільш термінових зобов'язань становила 40621 тис. грн, в 2022 і в 2023 роках вже був надлишок у сумі 163377 та 487802 тис. грн. За середньо- і низьколіквідними оборотними активами спостерігається надлишок платіжних засобів: за середньоліквідними він зменшився з 317743 до 108838 тис. грн, а за низьколіквідними – збільшився з 142343 до 234234 тис. грн. У цілому надлишок оборотних активів для покриття поточних і довгострокових зобов'язань і забезпечень збільшився на 411409 тис. грн, або 98,1%. Таким чином, у 2021 році баланс не був

абсолютно ліквідним у зв'язку з нестачею високоліквідних оборотних активів, а в 2022-2023 роках спостерігався стан абсолютної ліквідності.

За даними табл. 3.4 визначимо частку відповідних груп активів і пасивів у їх загальному підсумку, а потім проведемо розрахунок значення загального показника ліквідності станом на кінець 2021-2023 років. Отже, підвищення загального показника ліквідності з 3,24 у 2021 році до 3,90 у 2023 році вказує на позитивну динаміку рівня ліквідності балансу.

За результатами аналізу ліквідності, представлені у Додатку 3, табл. 3.5, можна зробити такі висновки:

за роки дослідження коефіцієнт загальної ліквідності для підприємства збільшився до 7,868, що відповідало нормативному значенню;

коефіцієнт швидкої ліквідності зріс до 9,161, що свідчить про збільшення платіжних можливостей підприємства щодо сплати поточних зобов'язання за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами;

коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшився до 3,808, що свідчить про зростання платоспроможності підприємства сплачувати борги негайно;

за період дослідження коефіцієнт критичної ліквідності збільшився до значення до 3,947, будучи в межах нормативного значення;

коефіцієнт покриття запасів збільшився до 4,228. Це в межах нормативного значення, але коефіцієнт трохи зменшився порівняно з 2021 р. (на 6,5%).

Проведемо оцінку типу фінансової стійкості підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» за 2021-2023 рр. (Додаток 3, табл. 3.6).

За результатами проведених розрахунків із визначення типу фінансової стійкості за зростання у 2023 році порівняно з 2021 роком вартості запасів і поточних біологічних активів на 114 807 тис. грн підприємство збільшило величину власних оборотних коштів на 411 409 тис. грн. У підсумку надлишок власних оборотних коштів для формування запасів збільшився з 273 093 до 567 695 тис. грн, тобто на 294 602 тис. грн. Отже, підприємство має ознаки абсолютної фінансової стійкості. Зростання коефіцієнта

забезпеченості запасів власними оборотними коштами з 2,866 до 3,157, а також надлишку власних оборотних коштів на 1 грн запасів з 1,866 до 2,157 грн свідчить про позитивну динаміку фінансової стійкості підприємства за критерієм достатності власних оборотних коштів для формування запасів і поточних біологічних активів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ст.5, р. II визначено, що підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів [11].

В Наказі про облікову політику ТОВ «УПГ-Інвест» [Додаток 3] зазначено, що на підприємстві дохід визнається і оцінюється відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [19].

Відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати на підприємстві відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [20].

Облікова політика ТОВ «УПГ-Інвест» може змінюватися, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарту) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Вважаємо, що Наказ про облікову політику підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» слід оновити. Облікову політику на підприємстві слід змінити, якщо:

змінилися статутні вимоги;

змінилися вимоги органу, що затверджує НП(С)БО, тобто Мінфіну;

зміни дають змогу більш достовірно показати господарські операції у бухобліку та фінзвітності (п. 9 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») [21].

Окремі облікові зміни продиктовані воєнним станом. Значна частина об'єктів нерухомості на сьогодні зруйнована або перейшла до рук окупантів. Проблема загострюється через слабкий вітчизняний ринок страхування майна. Також, додатковим ризиком для сільськогосподарських машин і обладнання є польові роботи воєнний час. Тому, потребують як законодавчо-нормативного, так і методичного забезпечення зміни до облікової політики підприємств у частині розширення можливостей застосування прискореної амортизації активів і зокрема нерухомості [22, 23].

Варто зазначити, що значну увагу у «Методичних рекомендаціях з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації» запропонованих науковцями Інституту обліку і фінансів та ННЦ «Інститут аграрної економіки» зосереджено на визначенні розміру прямих збитків та їх обліку. Авторами зазначено, що у бухгалтерському обліку списання зруйнованих основних засобів на суму 42 накопиченої амортизації варто відображати за дебетом 131 «Знос основних засобів» і кредитом 10 «Основні засоби», а на суму залишкової вартості за дебетом 976 «Списання необоротних активів» і кредитом 10 «Основні засоби». Списання знищених запасів відображається в бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» в кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку запасів 203, 271 і т.д. [24, 25]. Після фіксації інформації про завдану шкоду на державних ресурсах на суму завданих збитків підприємству необхідно відображати заборгованість за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Після отримання відшкодування завданих збитків від російської федерації підприємство повинно буде визнати дохід за дебетом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» чи рахунку 746 «Інші доходи». До встановлення судами чи іншими рішеннями справедливості вини російської федерації суми нестач і втрат, списані на витрати підприємства,

відображаються одночасно на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей» [26]. Отже, війна зумовлює небезпечні та непередбачувані умови використання майна. Надзвичайно важливим є формування методики з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації, та є обов'язковою для використання під час оцінки збитків, завданих господарюючим суб'єктам.

Слід відмітити, що відсутність деяких положень у наказі про облікову політику або застосування застарілих облікових норм впливає на достовірність показників фінансової звітності. За порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, внесення недостовірних даних до фінансової звітності на посадових осіб підприємства накладають адміністративний штраф у розмірі від 136 до 255 грн (ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення; КпАП). За повторного протягом року порушення штраф вже більший — від 170 до 340 грн.

2.2. Фінансовий облік фінансових результатів від операційної діяльності на підприємстві та відображення їх у звітності підприємства

Для обліку формування фінансового результату підприємство використовує рахунок обліку фінансових результатів 79 з 3 субрахунками, призначення яких розкрито у табл. К.1 Додатку К.

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [9]. На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених

прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» наростаючим підсумком із початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітного року (Додаток К, табл. К.2).

Вважаємо за доцільне запровадити до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» субрахунки з обліку прибутку чи збитку за наступним напрямом, а саме:

441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»;

442 «Коригування прибутку (збитку) від виправлення помилок та зміни облікової політики»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Така класифікація фінансових результатів за всіма видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» дозволить контролювати вплив окремих видів господарських операцій на загальний результат діяльності підприємства. Це забезпечить інформацією внутрішніх користувачів для прийняття ними управлінських рішень щодо напрямів використання отриманих фінансових результатів за звітний період.

Доходи від реалізації послуг на підприємстві показують у акті приймання-передачі виконаних робіт та наданих послуг, в якому наводиться інформація про вид послуг їх кількість, ціну за одиницю та загальну суму з врахуванням податку на додану вартість та без нього, який також виписується на підставі замовлення. Даний акт підписують, як замовник так і виконавець. Суму даного доходу можна звірити з податковою накладною, яка виписується у двох примірниках на підприємстві, оригінал видають покупцю разом з актом здачі-прийому наданих послуг. Суму коштів, яку

сплатили замовники по накладній та рахунку можна перевірити з випискою банку. У разі реалізації необоротних активів сума доходу відображається у договорі, накладній, податковій накладній та акті приймання-передачі основних засобів, який містить дані про об'єкт передачі, особу, кому він передається, вартість та зазначаються підписи членів комісії.

Фінансовий результат діяльності підприємства знаходить своє відображення у таких звітах:

Звіт про фінансові результати (вона ж – форма № 2, міжнародна назва – звіт про прибутки та збитки) – суми доходів і витрат за різними видами, проміжні фінансові результати (від операційної діяльності, до оподаткування, чистий);

Баланс (міжнародна назва – звіт про фінансовий стан) – накопичений фінансовий результат за всі періоди діяльності (нерозподілений прибуток/непокритий збиток);

Податкова декларація з податку на прибуток – фінансовий результат є основою для розрахунку податку на прибуток. Однак даний звіт не подається учасниками спрощеної системи оподаткування (платники єдиного податку).

У фінансовій звітності збиток наводиться у дужках, а не зі знаком мінус («-»). Складові фінансового результату (при складанні звіту про фінансові результати) відображені в табл. К.3 Додатку К.

Вплив фінансового результату (ФР) на податки (податок на прибуток та єдиний податок) представлено у табл. К.4 Додатку К.

2.3. Удосконалення автоматизації бухгалтерського обліку фінансових результатів від операційної діяльності підприємства

На підприємстві ТОВ «УПГ-Інвест» організація бухгалтерського обліку здійснюється автоматизовано з використанням програми «1С: Бухгалтерія 8.3», яка дозволяє забезпечити автоматизацію всіх ділянок бухгалтерського і

податкового обліку. Також за допомогою даної програми здійснюється підготовка і формування фінансової, податкової та управлінської звітності.

Проте, з початком повномасштабного вторгнення РФ в Україну багато підприємств та підприємців здійснюють заміну програмних продуктів, які мають так зване «російське походження». Аналіз ряду українських програмних продуктів, аналіз їх характеристик дозволив запропонувати керівництву ТОВ «УПГ-Інвест» спробувати вітчизняні програми, які забезпечують автоматизацію бухгалтерського обліку.

Програма «ISpro» - перша, на IT ринку України, система автоматизації, що відкрила для підприємств різних галузей та бюджетних організацій можливість ефективно управляти ресурсами, швидко отримувати актуальну інформацію за своєю діяльністю, а найголовніше – усі процеси стали прозорими. Розробник: Інтелект-Сервіс, сайт <https://ispro.ua/> [28]. Система має модульну архітектуру, що дозволяє швидко адаптувати її під необхідний функціонал та інтегрувати з іншими системами.

Можливості підсистеми бухгалтерського обліку: мультивалютність; ведення багаторівневого аналітичного обліку; підтримка необмеженої кількості планів рахунків; аналіз проводок за первинними документами і різними планами рахунків; формування внутрішньої та зовнішньої (регламентованої) звітності; експорт документів та звітів в програму «М.Е.Дос»; формування податкових накладних, у т. ч. з урахуванням першої події.

Програма ISpro має інтерфейс, представлений в Додатку Л, рис. Л.1. Отже, цей програмний продукт має тривалу історію і давно перебуває на ринку, але це передусім ERP-система і розробник орієнтується саме на цей сегмент ринку. Тож впровадження Ispro як програми лише для бухгалтерського обліку не дасть можливості розкрити весь його потенціал, але, якщо продукт зацікавив, ніщо не заважає зв'язатися з розробником і обговорити деталі.

Програма «Універсал» (версії 7 та 9) має надійна платформа для розгортання вашої ERP-системи (розробник: SoftPro, сайт <https://softpro-global.ua/> [29]. Програмний продукт «Універсал» перебуває на ринку з 1992 року і є одним з найвідоміших вітчизняних бухгалтерських програм. При цьому нещодавно випущено нову версію програми Універсал 9, яка, позиціонується як «хмарна ERP». Як стверджує розробник, нова версія увібрала в себе всі сучасні технології обробки великих обсягів даних, інтерфейсу користувача, архітектурних рішень. Є готова пропозиція для малих підприємств (до 10 користувачів) Універсал 9 Small business edition (SBE), що працює на хмарній платформі Універсал 9 і адаптована для вимог малого бізнесу. Стосовно середнього бізнесу, розробник описує переваги, архітектуру, можливості і контури системи, але немає конкретного опису готового рішення. Універсал 7 має галузеві рішення в тваринництві.

Програма Універсал 7 має інтерфейс, представлений у Додатку Л, рис. Л.2, має гарний функціонал, але дещо застаріла технологічно.

Програма Вправно є програмним забезпеченням для бізнесу будь-яких масштабів. Розробник: Codejig, сайт <https://www.codejig.com/uk/erp/> [30]. Програма є простою, функціональною та легко адаптується під потреби бізнесу. Відкритий програмний код забезпечує прозорість системи, а унікальна технологія дозволяє гнучко змінювати властивості всіх компонентів. Система базується на власній Low-Code платформі, в основі якої використано концепцію програмування блоками, що забезпечує баланс між вміннями та потребами професійних девелоперів, ІТ персоналу та бізнес-користувачів.

Облік та звітність у «Вправно» ведеться згідно НПСБО. Оскільки наразі ПСБО гармонізований з МСФЗ, то потенційно «Вправно» може бути використаний також організаціями, що ведуть облік згідно МСФЗ з застереженням, що наразі програма не підтримує формування і подання фінансової звітності в форматі iXBRL. Аудиторський слід даних дозволяє відстежити історію створення та змін документів, та переглянути його

попередні версії. За правильного ведення обліку регламентована звітність формується автоматично і може бути підписана КЕП/ЕЦП та надіслана в ДПСУ безпосередньо з програми без використання стороннього програмного забезпечення.

Програма «Вправно» має такий інтерфейс (Додаток Л, рис. Л.3) і виглядає як одна з найбільш технологічно досконалих систем, що може замінити продукти 1С/BAS. Широка функціональність, відкритий програмний код і можливість гнучко змінювати властивості всіх компонентів програми свідчать про її надзвичайно високий потенціал.

Програма Bookkeeper – це сучасна онлайн бухгалтерія, що дозволяє вести облік діяльності, складати та подавати звітність підприємств і ФОП всіх систем оподаткування та неприбуткових організацій з будь-якого пристрою. Розробник: ТОВ БУККІПЕР СААС, сайт <https://bookkeeper.kiev.ua/> [31].

Сервіс BookKeeper SaaS являє собою рішення автоматизації бухгалтерського обліку на сучасній програмній платформі A2v10. Платформа A2v10 призначена для створення фактично будь-яких бізнес-застосунків (ERP, CRM, BPM тощо) як з web-інтерфейсом, так і в десктопних варіантах. Технічні та архітектурні рішення платформи A2v10 здатні суттєво мінімізувати витрати на розміщення та обслуговування застосунків як в хмарному середовищі, так і на обладнанні замовника. В сервісі для ведення бухгалтерії, реалізований функціонал для вирішення актуальних завдань малого та середнього бізнесу, а також некомерційних підприємств. Кожен користувач може самостійно складати необхідні звіти та розрахунки, вести оперативний облік торгівлі, сформувати регламентовані звіти та здати електронну звітність. Доступні операції обліку: продажі та придбання, запаси та виробництво, каса та банк, розрахунки по зарплаті та за договорами ЦПХ, необоротні активи, ЗЕД.

Передбачена можливість ведення обліку декількох юросіб в одній базі бухгалтерської програми. Працівникам можна налаштувати власний набір

прав доступу до елементів та документів бази. Це, а також багато інших інструментів дозволяють користувачам самостійно вести бухгалтерію без професійних знань в сферах обліку та ІТ.

Програма Bookkeeper має такий інтерфейс (Додаток Л, рис. Л.4) і в цілому, онлайн-системи ведення бухгалтерського обліку bookkeeper виглядає як збалансований і цікавий продукт. Можна стверджувати, що для малого бізнесу саме це рішення є оптимальним, оскільки поєднує відносну простоту роботи і невелику вартість. Для середнього бізнесу все ж функціонал програми може бути недостатнім.

Програма MASTER: Бухгалтерія [32] - справжня українську бухгалтерія із сучасним підходом до побудови програмних продуктів на Low-code/No-code платформі, системними оновленнями, сервісами підтримки бухгалтерів і постійного розвитку. Розробник: IT-Enterprise, сайт <https://masterbuh.com/> Платформа «Master» має багато рішень, які діляться на базові та індивідуальні. До базових продуктів, крім зазначеної «Бухгалтерії», належать «Зарплата і кадри», «Бюджетні установи» та «Документообіг. Обмін та облік». До індивідуальних рішень відносяться «Документообіг Комплекс», «Освіта», «ЖКГ», «Військові частини», «Медицина», «Реєстр територіальної громади», «Елеватор», «Агро». Типовий програмний продукт для бухгалтерського та податкового обліку для підприємств малого та середнього бізнесу Master: Бухгалтерія має повний функціонал всіх ділянок обліку:

- банк і каса: документи банку, клієнт-банк, документи каси, звітність;
- купівлі та продаж: документи покупок, вхідні податкові, документи продажів, виписка податкових, акти звірки, аналіз заборгованості;
- склад: документи обліку ТМЦ, інвентаризація ТМЦ, оборотно-сальдова відомість по ТМЦ, залишки на складі, облік дорогоцінних металів;
- виробництво: документи виробництва, облік випуску, переробка ТМЦ, облік ТМЦ в переробці;

- основні засоби та нематеріальні активи: документи руху ОЗ та НМА, картотека ОЗ, розрахунок зносу, інвентаризація ОЗ, переоцінка ОЗ;
- податковий облік: облік ПДВ, податок на прибуток, трансфертне ціноутворення, імпорт/експорт податкових накладних;
- кадри: накази, штатний розпис, особова картка;
- зарплата: розрахунок відпусток і лікарняних, разові та умовно-постійні нарахування, відомості на виплату в касу, банківську картку, звітність по зарплаті;
- звітність: фінансова звітність, звітність по ПДВ, звітність по прибутку, стандартні звіти;
- довідники: організації, договори, товари, продукти, послуги, цінник, план рахунків;

Демонстраційна версія є на сайті та доступна без реєстрації.

Програма MASTER: Бухгалтерія має такий інтерфейс (Додаток Л, рис. Л.5) і наразі саме платформа MASTER в цілому і MASTER: Бухгалтерія зокрема виглядають тими продуктами, що можуть повноцінно замінити продукти 1С/BAS.

Бухгалтерія для України — це база для роботи сотень тисяч підприємств та установ нашої держави, більшість з яких досі використовує софт російського походження, що є великою загрозою для цифрової безпеки. Команда фахівців MASTER створила не стільки аналог 1С чи то альтернативу 1С, а справжню українську бухгалтерію із сучасним підходом до побудови програмних продуктів на Low-code/No-code платформі, системних оновлень, сервісів підтримки бухгалтерів і постійного розвитку.

Зрозуміло, що існують й інші українські програми для бухгалтерського обліку. В чомусь вони можуть бути не гіршими розглянутих нами, хоч і мають свої обмеження. Серед них [33] Finmap, Quincefin, Smartfin, Vimp, Perfectum CRM+ERP, UGLA, Еrp foss, FIT-Бюджет, itfin.io та інші. Тобто, як бачимо, перші три сервіси можуть бути цікавими підприємцям, наступні

чотири системи пропонують передусім управлінський облік, ну і два останніх мають чітку галузеву направленість.

Отже, всі розглянуті програми для ведення бухгалтерського обліку мають свої ніші на ринку і ефективно працюють, тож не можна сказати, що альтернативи 1С/BAS бухгалтерії нема. Але треба розуміти, що перед вибором конкретного рішення керівникам бізнесів потрібно обов'язково провести аналіз бізнес-процесів на своєму підприємстві. Ця процедура дозволить зрозуміти свої вимоги до системи, що буде використовуватися. І вже потім обирати конкретний продукт і партнера для впровадження.

Найбільш збалансованим і готовим рішенням для середнього бізнесу виглядає Мастер: Бухгалтерія. Забезпечений базовий функціонал за всіма ділянками бухгалтерського обліку. Існує можливість «доробок» під потреби конкретного клієнта. Наявна партнерська мережа, що постійно розвивається. Працює служба підтримки. Є багато навчальних відео. Пройшовши навчальний курс, можна отримати сертифікат спеціаліста системи.

Конфігурація «MASTER:Агро» — програмний продукт для ведення обліку агропідприємств. Створений для українського ринку та відповідає чинному законодавству України. Доступний у хмарному та стаціонарному рішеннях [32].

Банк і Каса — операції з грошовими коштами та їх еквівалентами, інтеграція з системою «Клієнт-Банк»;

Продажі — облік розрахунків із замовниками;

Покупки — облік розрахунків із постачальниками;

Склад — облік, надходження та списання ТМЦ і МШП;

Виробництво — облік фактичних витрат у розрізі аналітик, автоматичний розподіл ТЗ і ЗВ витрат;

ОЗ і НМА — облік надходження, амортизації, вибуття ОЗ; виконання переоцінки й індексації, облік ремонтів і модернізації ОЗ;

Податковий облік — ведення податкового обліку відповідно до Податкового кодексу України;

Операції — закриття рахунків у кінці року та кварталу;

Звіти — всі стандартні аналітичні форми бухгалтерської звітності й автоматичне формування фінансової звітності;

Кадри — ведення особових карток співробітників, штатний розпис, накази, відомості про стаж, пільги, відпустки та лікарняні;

Зарплата — нарахування та утримання заробітної плати, відпусток, лікарняних. Ведення табеля обліку робочого часу та формування звітності;

Довідники — загальносистемні, користувацькі довідники;

Адміністрування — налаштування інтерфейсу, управління доступом, обслуговування інформаційної бази.

Зрозуміло, що дану конфігурацію слід налаштувати та адаптувати під роботу досліджуваного підприємства, оскільки головний напрям його роботи – це птахівництво. А, отже, робочий план рахунків, довідники, параметри облікової політики, форми документів та бухгалтерських і управлінських звітів потрібно налаштовувати [34].

Також слід подбати про навчання роботі з новою програмою для своїх працівників. Як показує практика, наприклад бухгалтер, що добре знає якусь конфігурацію продуктів 1С/BAS не завжди готовий вивчати новий продукт. Ще й буде всіляко доводити керівнику, що «програма нормально не працює». Тож, саме правильно організувавши процес впровадження, можна відносно безболісно і швидко відмовитися від продуктів 1С/BAS.

Висновки до розділу 2.

1. Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «УПГ-Інвест» - найбільший комерційний вирощувач індиків в Україні. Підприємство забезпечує повний цикл виробництва м'яса індика. Продукція ТОВ «УПГ-Інвест» — це індичка українського виробництва, що виготовляється в екологічно чистих районах Прикарпаття, згідно сертифікатів ISO 9001, ISO 22000 та доставляється у точки продажу відповідно до міжнародних

стандартів якості та безпеки. У 2019 році наша компанія завершила будівництво сучасного заводу по переробці м'яса птиці. За допомогою новітнього обладнання та висококваліфікованого персоналу, лінія переробки забезпечує потужність в обсязі 25 000 тонн на рік. ТОВ "УГП-Інвест" на протязі всього періоду своєї діяльності є надійним партнером для низки профільних компаній у сфері птахівництва та сільського господарства. Серед найвідоміших представників можна відзначити одного із провідних світових інкубаторів яєць індика — німецького виробника Moorgut Kartzfehn.

2. Аналіз показників фінансово-економічних діяльності ТОВ «УПГ-Інвест» виявив, що чистий дохід підприємства від реалізації продукції, робіт послуг за 2021-2023 рр. збільшився на 52,5%. Операційні доходи за досліджуваний період зростали значно повільнішими темпами, ніж операційні витрати. Фінансовий результат від операційної діяльності на підприємстві збільшився на 235,2 млн грн, або 120,4%. Чистий фінансовий результат підприємства всі роки дослідження – прибуток, величина якого збільшилась на 265,7 млн грн, або на 199,5%. Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу підприємства виявив збільшення вартості майна на 65,4%, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства, при цьому темп приросту майна (65,4%) перевищив макроекономічний показник рівня інфляції (5,1% у 2023 році). Частка грошей та їх еквівалентів в майні збільшилась до 30,7% на 28,2%, частка запасів в майні – до 15,0% на 1,2% за період дослідження. У результаті відбулося зростання реальної вартісної оцінки активів на 57,37%. Серед негативних результатів: вартість готової продукції і товарів збільшилася на 36 943 тис грн, або на 245,7%, їх частка в майні зросла з 1,5 до 3, %, що може свідчити про зниження ефективності маркетингової політики підприємства; збільшилась дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом на 4255 тис грн, або на 6648,4%.

3. Оцінка фінансового стану ТОВ «УПГ-Інвест» виявила: у 2021 році баланс підприємства не був абсолютно ліквідним у зв'язку з нестачею високоліквідних оборотних активів, а в 2022-2023 роках спостерігався стан

абсолютної ліквідності; коефіцієнт загальної ліквідності для підприємства збільшився до 7,868; коефіцієнт швидкої ліквідності зріс до 9,161, що свідчить про збільшення платіжних можливостей підприємства щодо сплати поточних зобов'язання за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами; коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшився до 3,808, що свідчить про зростання платоспроможності підприємства сплачувати борги негайно; за період дослідження коефіцієнт критичної ліквідності збільшився до значення до 3,947, коефіцієнт покриття запасів збільшився до 4,228. Це в межах нормативного значення, але коефіцієнт трохи зменшився порівняно з 2021 р. (на 6,5%). Підприємство всі роки дослідження має ознаки абсолютної фінансової стійкості. Зростання коефіцієнта забезпеченості запасів власними оборотними коштами з 2,866 до 3,157, а також надлишку власних оборотних коштів на 1 грн запасів з 1,866 до 2,157 грн свідчить про позитивну динаміку фінансової стійкості підприємства за критерієм достатності власних оборотних коштів для формування запасів і поточних біологічних активів.

Організацію бухгалтерського обліку на ТОВ «УПГ-Інвест» здійснює фінансово-плановий відділ на чолі з головним бухгалтером. На підприємстві діє Наказ про облікову політику від 4 січня 2022 року. Проте є необхідність внести в наказ окремі облікові зміни, що продиктовані воєнним станом. Документування злочинів, фіксація збитків, завданих аграріям і відшкодування їх стануть ключовим кроком для підтримки економічного відновлення аграрного сектору. У бухгалтерському обліку списання зруйнованих основних засобів на суму 42 накопиченої амортизації варто відображати за дебетом 131 «Знос основних засобів» і кредитом 10 «Основні засоби», а на суму залишкової вартості за дебетом 976 «Списання необоротних активів» і кредитом 10 «Основні засоби». Списання знищених запасів відображається в бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» в кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку запасів 203, 271 і т.д. Після фіксації інформації про завдану шкоду на державних ресурсах на суму завданих збитків

підприємству необхідно відображати заборгованість за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Після отримання відшкодування завданих збитків від російської федерації підприємство повинно буде визнати дохід за дебетом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» чи рахунку 746 «Інші доходи». До встановлення судами чи іншими рішеннями справедливості вини російської федерації суми нестач і втрат, списані на витрати підприємства, відображаються одночасно на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей».

4. Облік фінансових результатів на ТОВ «УПГ-Інвест» ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати» згідно з чинним планом рахунків. На рахунку 79 «Фінансові результати» закриваються рахунки класів 7 та 9, а саме списуються доходи та витрати підприємства. Своєю чергою, рахунок 79 «Фінансові результати» закривається на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Вся інформація про фінансовий результат відображається у річних та квартальних фінансових звітах підприємства. Найбільш змістовним звітом є звіт форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Такі звіти підприємства є інформацією вільного доступу для потенційних партнерів підприємства, на основі яких вони можуть визначити рівень ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства та вирішити питання про подальшу співпрацю.

На підприємстві ТОВ «УПГ-Інвест» організація бухгалтерського обліку здійснюється автоматизовано з використанням програми «1С: Бухгалтерія 8.3», яка дозволяє забезпечити автоматизацію всіх ділянок бухгалтерського і податкового обліку. Також за допомогою даної програми здійснюється підготовка і формування фінансової, податкової та управлінської звітності. Проте, з початком повномасштабного вторгнення рф в Україну багато підприємств та підприємців здійснюють заміну програмних продуктів, які мають так зване «російське походження». Проведений аналіз ряду

українських програмних продуктів, їх характеристик дозволив запропонувати керівництву ТОВ «УПГ-Інвест» спробувати вітчизняні програми, які забезпечують автоматизацію бухгалтерського обліку. Найбільш збалансованим і готовим рішенням для середнього бізнесу виглядає програмний комплекс «Майстер: Бухгалтерія». Забезпечений базовий функціонал за всіма ділянками бухгалтерського обліку. Конфігурація «MASTER:Агро» — програмний продукт для ведення обліку агропідприємств, створений для українського ринку та відповідає чинному законодавству України. Доступний у хмарному та стаціонарному рішеннях. Дану конфігурацію слід налаштувати та адаптувати під роботу досліджуваного підприємства, оскільки головний напрям його роботи – це птахівництво. А, отже, робочий план рахунків, довідники, параметри облікової політики, форми документів та бухгалтерських і управлінських звітів потрібно налаштовувати. Також слід подбати про навчання роботи з новою програмою для своїх працівників. Як показує практика, наприклад бухгалтер, що добре знає якусь конфігурацію продуктів 1С/BAS не завжди готовий вивчати новий продукт. Ще й буде всіляко доводити керівнику, що «програма нормально не працює». Тож, саме правильно організувавши процес впровадження, можна відносно безболісно і швидко відмовитися від продуктів 1С/BAS.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічний аналіз фінансових результатів підприємства

Для аналізу фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств існують багато методик, які, здебільшого, спрямовані на оцінку прибутковості окремого підприємства (аналіз складу, динаміки та структури фінансових результатів підприємства, аналіз чинників впливу на зміну у чистому прибутку підприємства, маржинальний аналіз прибутку, аналіз розподілу та накопичення прибутку, аналіз показників рентабельності та оцінка ефективності тощо) [35-39].

З метою загальної оцінки результатів діяльності сільськогосподарських підприємств в Україні у табл. М.1, Додатку М наведено основні показники їх розвитку за 2018-2022 рр.

Як показують дані табл. М.1, рентабельність операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у сфері рослинництва була вищою за рентабельність операційної діяльності у сфері тваринництва, що пояснюється більш ефективною ціновою політикою та більшими обсягами виробленої продукції, що дозволяло покривати постійні витрати, які є незалежні від обсягу діяльності. Як показують дані, у 2022 р. відбулося зниження всіх показників, що обумовлено воєнним станом у країні. Зокрема, обсяг виробництва у сфері сільського господарства у 2022 р. знизився на 21,4% через зменшення обсягів виробництва у сфері рослинництва на 26,3% і в результаті зменшення обсягів виробництва в іншій діяльності в аграрній сфері – на 32,9%. У сфері тваринництва обсяг виробництва продукції у 2022 р. зріс на 2,5%. У 2022 р. розмір валової доданої вартості, отриманої у сфері

сільського господарства, зменшився на 24,2%. Рівень рентабельності діяльності у сфері тваринництва та рослинництва також мав тенденцію до зниження у 2022 р.

Загалом можна зазначити, що діяльність сільськогосподарських підприємств була прибутковою, і власні джерела фінансування були наявними протягом 2018–2022 рр. Проте наявність власних фінансових ресурсів не є достатньою для розширеного розвитку та інвестицій, що потребує пошуку зовнішніх джерел фінансування. Залучення зовнішніх фінансових ресурсів лежить в основі фінансової діяльності, досягнення ефективності якої є неможливим без належного управління.

Визначимо загальну динаміку чистого доходу від реалізації продукції (товарів, послуг) сільськогосподарських підприємств за 2010–2022 рр. (Додаток М, табл. М.2).

За даними табл. М.2 можемо стверджувати, що чистий прибуток підприємств України в період з 2010 р. по 2022 р. має нестійку тенденцію до зростання. У 2016–2018 рр. спостерігається різке скорочення обсягів чистого прибутку сільськогосподарських підприємств України.

У 2022 р. чистий прибуток українських підприємств склав 85901,2 тис. грн. Частка сільськогосподарських підприємств, які одержали чистий прибуток, мала найбільше значення 89,0% у 2021 році. Воєнний стан в Україні не міг не вплинути на фінансовий стан аграрних підприємств. На кінець 2022 року частка прибуткових підприємств скоротилась до 79,0% з фінансовим результатом 123163,1 млн грн.

Загальний аналіз динаміки та структури фінансових результатів підприємства за декілька років дає можливість зрозуміти:

- тенденції розвитку підприємства (зростання, спад);
- загальну наявність прибутку (збитку) та внаслідок якої діяльності це сталося (операційної чи іншої).

Проаналізуємо доходи підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» за 2021-2023 рр. (Додаток М, табл. М.3). Згідно даних таблиці, доходи підприємства

зросли на 647979 тис. грн., або на 56,8%. Операційні доходи підприємства включають чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші доходи від операційної діяльності. Чистий дохід підприємства від операційної діяльності збільшився за роки дослідження на 569673 тис. грн (або 52,5%). Від операційної діяльності підприємство має ще інші доходи, які збільшились на 92,2%. У структурі доходів підприємства операційні мають найвищу частку. Це 99,8% у 2022 році та 98,0% у 2023 році.

Підприємство також отримує доходи від фінансової діяльності, які зросли за період дослідження на 5073 тис. грн, або на 10,3%. Частка доходів від фінансової діяльності на підприємстві коливається від 0,1% (2022 р.) до 0,3% (2023 р.).

На підприємстві формуються також інші доходи, які поступово збільшуються, однак їх частка в загальному доході залишається невисокою – 1,7% (Додаток М, рис. М.1.).

Проаналізуємо фінансові результати діяльності підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» за 2021-2023 рр. (Додаток М, табл. М.4).

Як бачимо з табл. М.4, весь період дослідження підприємство було прибутковим. Валовий прибуток і фінансовий результат від операційної діяльності збільшилися удвічі. За 2021-2023 рр. витрати підприємства збільшилися (Додаток М, табл. М.5) на 39,2%.

На фінансовий результат до оподаткування вплинули доходи і витрати від фінансової та іншої діяльності, яку здійснювало підприємство. В результаті фінансовий результат діяльності підприємства до оподаткування теж є прибутком, який зріс у 3,1 рази.

ТОВ «УПГ-Інвест» є платником податку на прибуток. У 2022-2023 роках витрати з податку на прибуток склали 8870 і 19944 тис. грн. Чистий фінансовий результат весь період дослідження був прибутком.

Аналіз динаміки та структури фінансових результатів не дає можливості наочно побачити ефективність діяльності підприємства. Ефективність – це відношення отриманого результату (прибутку) до

понесених витрат або загального обсягу діяльності. У фінансово-економічному аналізі існує для цього загальноживаний термін – рентабельність. На основі Звіту можна порахувати декілька показників рентабельності ТОВ «УПГ-Інвест» за 2021-2023 рр. (Додаток М, табл. М.6).

За даними табл. М.6 валова рентабельність підприємства поступово збільшувалась і у 2023 р. становила 30,23%. Рентабельність продукції дещо нижча, але теж збільшується. Якщо у 2021 р. цей показник становив 13,25%, то у 2023 р. – 20,03%. Операційна рентабельність на підприємстві у 2023 р. становила 26,04%, чиста рентабельність – 24,12% (Додаток М, рис. М.2).

Таким чином, рентабельність за чистим прибутком має тенденцію до збільшення, порівняно з 2021 р. – на 11,83 пункти. Тобто, кожна гривня продажу принесла на 11,83 копійки чистого прибутку більше.

За результатами аналізу динаміки чистого доходу підприємства ТОВ «УПГ-Інвест» від реалізації продукції, робіт, послуг у 2021–2023 рр. визначено, що існують ознаки сталого нарощування обсягів реалізації (рис. 3.1).

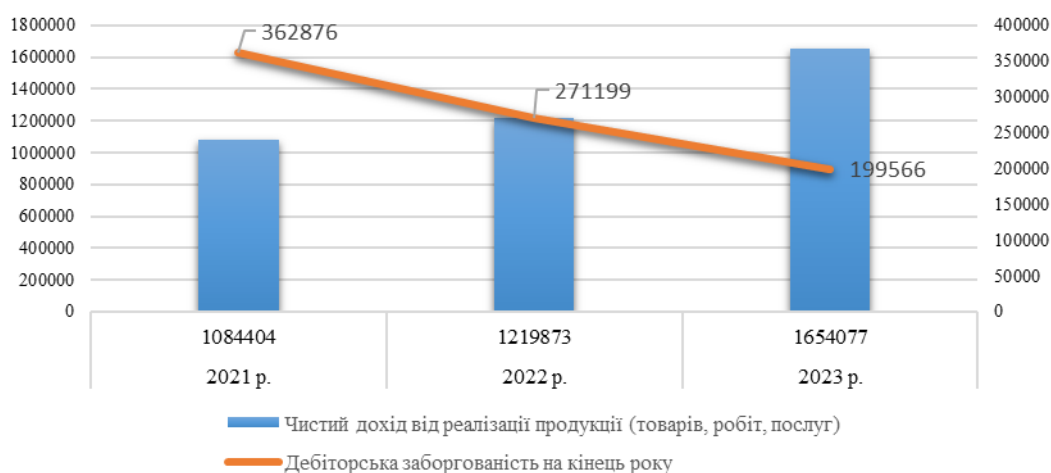


Рис. 3.1. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції (товарів, послуг) та залишку дебіторської заборгованості на кінець року ТОВ «УПГ-Інвест» у 2021-2023 рр., тис грн.

Залишок дебіторської заборгованості у балансі підприємства на кінець аналізованих років коливався у межах від 362 876 до 199 566 тис грн і значно

зменшився. Такі результати дають змогу стверджувати про якісний склад фінансових результатів, отриманий дохід від реалізації реально конвертується у грошові кошти шляхом погашення дебіторської заборгованості.

Отже, проведений аналіз визначення результативності роботи підприємства дає змогу зробити висновок, що використання показників можливе лише за умов комплексного підходу до прийомів аналізу, оскільки спроба механічного розрахунку набору показників не дає змогу виявити причини відхилень та пояснити природу їх виникнення.

3.2. Удосконалення нормативно-законодавчого забезпечення обліку фінансових результатів аграрних підприємств на засадах гармонізації його складників

Під час воєнного стану в Україні були внесені зміни до чинних законів щодо фінансових результатів та звітів: Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.2022 р., №2435 ІХ [11]. Також було прийнято Закон «Про захист суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 р., №2115 ІХ. Так, у додаток до назва них документів і законів Рада аудиторської палати України написала лист щодо впливу війни росії на фінансову звітність та аудиторські звіти. У нормативному забезпеченні обліку формування та використання прибутку аграрних підприємств важливу роль відіграє його класифікація. Вона сприяє його аналітичному обліку. Прибуток є також об'єктом розподілу: на першому етапі — між підприємством і державою через податки. На другому етапі здійснюється внутрішньогосподарський розподіл прибутку на збільшення власного капіталу, забезпечення господарської діяльності, виплату дивідендів тощо. Закон «Про бухгалтерський облік і оподаткування в Україні» встановлює також перелік документів обліково-фінансової звітності

щодо розрахунку й обліку фінансових результатів: баланс; звіт про фінансові результати; звіт про власний капітал; примітки до звітів. Малі аграрні підприємства не звітують про власний капітал. Форми фінансової звітності затверджуються Міністерством фінансів України та погоджуються з Державною службою статистики України. Нормативно законодавче забезпечення обліку фінансових результатів передбачає особливу увагу не лише до процесів формування прибутку, але і до його розподілу та ефективного використання [40]. Отриманий законним чином прибуток може бути використаний аграрним підприємством для задоволення різноманітних потреб, і ці процеси також потребують нормативно законодавчого супроводу і контролю [41, с. 265]. З державних позицій основна спрямованість прибутку полягає у можливостях його оподаткування, у формуванні фінансових ресурсів держави та фінансуванні бюджетних видатків. Це досягається за рахунок вилучення частини прибутку в аграрних підприємств і спрямування його в державний бюджет через механізми оподаткування. По друге, прибуток виступає джерелом формування фінансових ресурсів власне аграрних підприємств і використовується ними для забезпечення господарської діяльності та розширеного відтворення виробництва. Тому питання розподілу прибутку повинно вирішуватися відповідно до положень Статуту підприємства, Колективного договору, що визначає повноваження органів управління та напрямки використання прибутку [42, с. 5]. З реформуванням бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів відбулися зміни в розподілі та використанні прибутку вітчизняних аграрних підприємств. Для визначення чистого прибутку аграрних підприємств від загальної суми прибутку виключається лише податок на прибуток. При цьому отримання і сплата штрафів тепер ураховуються при визначенні прибутку від іншої операційної діяльності, що відбувається в процесі формування прибутку. Таким чином, сплата штрафів аграрним підприємством безпосередньо не впливає на обсяг його чистого прибутку, як це було у теорії та практиці адміністративно командної системи.

Згідно з прийнятими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, в даний час не передбачається формування ряду цільових фондів за рахунок прибутку, як це відбувалося у минулому. Відповідно до нормативів, передбачено використання чисто го прибутку для створення резервного капіталу, виплати дивідендів, поповнення статутного капіталу, інших напрямків використання; їх облік та контроль. Одним із джерел протиріч у нормативно законодавчому забезпеченні (швидше, у нормативній його частині) обліку фінансових результатів є застосування різних методичних підходів визначення фінансових результатів. Один із підходів базується на веденні обліку з вирахуванням собівартості продукції [43]. Цей метод використовується великими аграрними підприємствами. Інший методичний підхід передбачає визначення фінансових результатів діяльності в цілому. Його застосування є показовим для малих аграрних підприємств. Наступне джерело протиріч також стосується нормативного забезпечення. Через специфіку виробничої діяльності, а саме використання ресурсів землі і живої природи, аграрні підприємства використовують окрему методику розрахунків фінансових результатів, що враховує вимоги НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [16]. У цьому контексті виникає ряд проблем, основною з яких, на нашу думку, й думку інших авторів є оцінка продукції за «справедливою вартістю». Термін «справедлива вартість» може бути не зовсім точним, і сама оцінка, парадоксально, не завжди є об'єктивною або справедливою. Таким чином, різні методики визначення фінансових результатів можуть застосовуватися в різних сферах інтересів: інвестори та держава можуть цікавитися показниками, розрахованими згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] та НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»; певні користувачі можуть бути зацікавлені в даних згідно з НП(С)БО 30 «Біологічні активи»; податкові органи і держава можуть використовувати дані відповідно до Податкового кодексу щодо оподаткування прибутку. У всіх випадках важливо забезпечити достовірність та своєчасність інформації, необхідної для прийняття

обґрунтованих управлінських рішень власниками та керівництвом аграрних підприємств. Зі вступом у чинність норм Податкового кодексу України від 02.12.2010 року №2755 VI [44] впровадилися суттєві зміни у порядок оподаткування суб'єктів господарювання податком на прибуток у т.ч. й аграрних підприємств. Основні правила податкового обліку по датку на прибуток також були переглянуті. Ці зміни спрямовані на усунення тривалих розбіжностей між норма ми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема стосовно визнання та оцінки доходів та витрат при обліку податку на прибуток. Відповідно до визначень Податкового кодексу України, визнання доходів та витрат для цілей обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток здійснюється шляхом використання методу «нарахувань» та порівнянь, визначених у відповідних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Отже, в обох системах — як у фінансовому, так і у податковому обліку — доходи та витрати враховуються в момент їх виникнення, незалежно від того, коли отримано чи сплачено грошові кошти. При визначенні об'єкту оподаткування податком на прибуток, доходи класифікуються за наступними групами: а) дохід від операційної діяльності, що охоплює дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг та дохід банківських установ; б) інші доходи, які включають доходи у формі дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими зобов'язаннями, доходи від операцій з оренди/лізингу, доходи в іноземній валюті, доходи від торгівлі цінними паперами та деривативами, суми штрафів, неустойки чи пені, а також суми безповоротної фінансової допомоги і безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Дохід від реалізації товару визнається на момент переходу права власності на товар до покупця [45-51]. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається при укладенні акта або іншого відповідного документа, що підтверджує виконання робіт або надання послуг відповідно до чинного законодавства. З метою точного визначення розміру

витрат та дати їх виникнення платники податку визначатимуть собівартість товарів (робіт, послуг), включаючи вартість запасів. Отже, об'єкт оподаткування буде зменшуватися не лише внаслідок витрат на придбання запасів у момент визнання відповідних доходів, але й через інші витрати, які увійдуть до собівартості [50, с. 7428]. Витрати, які формують собівартість товарів (робіт, послуг), визнаються витратами за звітний період, в якому визнано доходи від реалізації вказаних товарів (робіт, послуг). Інші витрати визнаються витратами за звітний період, в якому вони були здійснені, з урахуванням конкретних особливостей. Наприклад, нараховані податки і збори включаються до витрат у тому звітному періоді, за який проводиться таке нарахування. Таким чином, перехід на метод «нарахувань» та співставлень при визнанні доходів та витрат у податковому обліку дозволяє значно зменшити тимчасові податкові різниці між податковим і бухгалтерським обліком. У розділі III Податкового кодексу вказано на необхідність гармонізації фінансового та податкового обліку [44]. Згідно з цим розділом, платники податку зобов'язані вести бухгалтерський облік тимчасових та постійних податкових різниць з використанням методики, яку затверджує Міністерство фінансів України. Банки, з свого боку, здійснюють облік зазначених різниць з 2012 року, використовуючи методику, що затверджена Національним банком України. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Отже, інформація для складання податкової звітності накопичується в системі бухгалтерського обліку. Звідси логічний висновок, що податковий облік самостійно не існує. Він є підсистемою бухгалтерського обліку [51, с. 85]. Інформація для складання податкової звітності накопичується в обліку на підставі документів. Для контролю за ефективним веденням податкового обліку, платник податку складає і подає податкову декларацію. Безумовно, управління бухгалтерським обліком та формування фінансової звітності в Україні регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996 від 16 липня 1999 року [11]. Відповідно

до цього Закону, фінансова звітність представляє собою бухгалтерську звітність, яка містить інформацію про фінансове положення, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Положення статті 6 даного Закону визначають основи бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні. Мета державного регулювання бухгалтерського обліку та обліково фінансової звітності в Україні включає в себе два ключові аспекти:

1) забезпечення уніфікації правил проведення бухгалтерського обліку та укладання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують захист інтересів користувачів;

2) постійне удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організацією цього процесу займається Міністерство фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно правові акти, регулюючі питання ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. У Законі "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначені загальні вимоги до скла дання фінансової звітності підприємств. Згідно з ст. 11 Закону, підприємства зобов'язані укладати фінансову звітність з врахуванням ряду параметрів, таких як підстави для складання, форми звітності, участь відповідальних осіб у підписанні, та порядок проведення цього процесу. Фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства. Фінансова звітність аграрних підприємств, за винятком бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, включає баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності в агросфері користуються скороченою фінансовою звітністю, включаючи баланс та звіт про фінансові результати, як встановлено національними положеннями (стандартами). Форми фінансової звітності підприємств (за винятком банків) та правила їх

заповнення визначаються Міністерством фінансів України за погодженням з Державною службою статистики України [52].

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та його норми та рекомендації визначають методологічні основи формування інформації про біологічні активи у бухгалтерському обліку, а також про отримані внаслідок їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, а також визначають правила розкриття цієї інформації у фінансовій звітності. Доходи (витрати), отримані в результаті первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції в ході сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, розраховуються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених відповідно до вимог пунктів 9 і 12 Національного Положення (стандарту) 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Ці доходи (витрати) включаються до загальної суми інших операційних доходів (витрат). Фінансовий результат за звітний рік від аграрної діяльності розкривається за наступними показниками: доход (витрати) від первісного визнання отриманої сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів для кожної групи біологічних активів; витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, для кожної групи біологічних активів; фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів; фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів; фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів [55]. НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» встановлює методологічні принципи формування інформації про фінансові витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності. У випадку прямого залучення коштів для створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, які підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу, фактичні фінансові

витрати, визнані протягом звітнього періоду, вважаються пов'язаними з цим запозиченням. Сума таких фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у звітному періоді, не може перевищувати загальної суми фінансових витрат за цей звітний період. Фінансові витрати представляють собою витрати, пов'язані із виплатою процентів та іншими витратами, які виникають у зв'язку із запозиченнями підприємства. Вони визнаються витратами за той звітний період, в якому вони були нараховані, за винятком випадків, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу. Зміни у відображенні доходів, як ключового елемента фінансового результату, також обґрунтовані змінами в НП(С)БО 27 [54, 55]. Розглядається можливість обґрунтованого включення довгострокових біологічних активів, що оцінюються за первісною вартістю, до складу необоротних активів, призначених для подальшої реалізації. Це також призведе до зміни назви одного з субрахунків рахунку 74. Щодо розподілу та використання прибутку, стаття 142 "Прибуток (дохід) суб'єкта господарювання» Господарського кодексу України визначає, що порядок використання прибутку суб'єкта господарювання визначається власником або уповноваженим ним органом згідно з законодавством та установчими документами.

У той час, як суб'єкти господарювання обирають напрями та обсяги використання прибутку (доходу), держава може впливати на їх вибір шляхом встановлення нормативів, податків, податкових пільг та господарських санкцій у відповідності до чинного законодавства. Таким чином, для ефективного визначення фінансових результатів аграрних підприємств та коректного облікового відображення використання прибутку необхідно постійно враховувати сучасні вимоги чинних положень, стандартів, нормативів, законів та їх зміни. Необхідно зазначити, що при складанні фінансової звітності потрібно враховувати вплив війни. У примітках, до неї необхідно охарактеризувати ризики та загрози, які можуть призвести до

негативних відхилень від прогнозів на перспективу. Насамперед, йдеться про безперервність діяльності, але й інших сфер обліку. Зокрема, це бухгалтерські оцінки; справедлива вартість; зменшення корисності активів; оцінка очікуваних кредитних збитків; облік хеджування; вплив на контракти; обтяжливі контракти; інше.

Висновки до розділу 3

1. Аналіз діяльності аграрних підприємств за 2018-2022 рр. виявив, що рентабельність операційної діяльності підприємств у сфері рослинництва була вищою за той же показник у сфері тваринництва, що пояснюється більш ефективною ціновою політикою та більшими обсягами виробленої продукції. Це дозволило покривати постійні витрати, які є незалежні від обсягу діяльності. У 2022 р. відбулося зниження всіх показників діяльності сільськогосподарських підприємств, що обумовлено воєнним станом у країні. Зокрема, обсяг виробництва знизився на 21,4% через зменшення обсягів виробництва у сфері рослинництва на 26,3% і в результаті зменшення обсягів виробництва в іншій діяльності в аграрній сфері – на 32,9%. У сфері тваринництва обсяг виробництва продукції у 2022 р. зріс на 2,5%. Діяльність сільськогосподарських підприємств була прибутковою, і власні джерела фінансування були наявними протягом 2018–2022 рр. Однак, воєнний стан в Україні не міг не вплинути на фінансовий стан аграрних підприємств. На кінець 2022 року частка прибуткових підприємств скоротилась до 79,0% з фінансовим результатом 123163,1 млн грн. Наявність власних фінансових ресурсів не є достатньою для розширеного розвитку та інвестицій, що потребує пошуку зовнішніх джерел фінансування.

2. Проведений аналіз фінансових результатів від операційної діяльності показав, що операційні доходи підприємства включають чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші доходи від операційної діяльності. Чистий дохід підприємства від операційної діяльності збільшився за роки дослідження на 569673 тис. грн (або 52,5%). У структурі доходів

підприємства операційні мають найвищу частку. Це 98,0% у 2023 році. Підприємство отримує доходи від фінансової діяльності, які зросли за період дослідження на 10,3% та інші доходи, які поступово збільшуються, однак їх частка в загальному доході залишається невисокою – 1,7%. Витрати підприємства збільшились за період дослідження на 39,2%.

Аналіз динаміки та структури фінансових результатів не дає можливості наочно побачити ефективність діяльності підприємства. Дослідження показали, що валова рентабельність підприємства поступово збільшувалась і у 2023 р. становила 30,23%. Рентабельність продукції дещо нижча, але теж збільшилась до 20,03%. Операційна рентабельність на підприємстві у 2023 р. становила 26,04%, чиста рентабельність – 24,12%. Рентабельність за чистим прибутком має тенденцію до збільшення, порівняно з 2021 р. – на 11,83 пункти. Тобто, кожна гривня продажу принесла на 11,83 копійки чистого прибутку більше. Дослідження дебіторської заборгованості підприємства на кінець року у порівнянні з чистим доходом від реалізації продукції, робіт, послуг показав, що залишок дебіторської заборгованості у балансі підприємства на кінець аналізованих років коливався у межах від 362 876 до 199 566 тис грн і значно зменшився. Такі результати дають змогу стверджувати про якісний склад фінансових результатів, отриманий дохід від реалізації реально конвертується у грошові кошти шляхом погашення дебіторської заборгованості.

3. Для ефективного визначення фінансових результатів аграрних підприємств та коректного облікового відображення використання прибутку необхідно постійно враховувати сучасні вимоги чинних положень, стандартів, нормативів, законів та їх зміни. Необхідно зазначити, що при складанні фінансової звітності потрібно враховувати вплив війни. У примітках, до неї необхідно охарактеризувати ризики та загрози, які можуть призвести до негативних відхилень від прогнозів на перспективу. Насамперед, йдеться про безперервність діяльності, але й інших сфер обліку. Зокрема, це бухгалтерські оцінки; справедлива вартість; зменшення корисності активів; оцінка очікуваних кредитних збитків; облік хеджування; вплив на контракти; обтяжливі контракти; інше.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведено дослідження обліку фінансових результатів від операційної діяльності на прикладі ТОВ «УПГ-Інвест за період 2021-2023 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. Україна має розвинений продовольчий комплекс, який спроможний не лише повною мірою забезпечити населення країни харчовими продуктами, а й формувати активну позицію країни на міжнародних ринках низки ключових агропродовольчих товарів. Разом з цим, воєнні дії, які відбуваються в Україні внаслідок широкомасштабної агресії Російської Федерації 24 лютого 2022 р., призвели до погіршення продовольчої безпеки в Україні, яке спричинене, зокрема, порушеними логістичними ланцюгами, зруйнованими інфраструктурою, господарствами та виробництвами, зменшенням кількості виробленого продовольства на працюючих підприємствах. На червень 2023 р. сума прямих збитків, завданих агропромислому комплексу України, складає 8,7 млрд дол. США (втрати, пов'язані зі знищенням та пошкодженням сільськогосподарської техніки, складають понад 4,7 млрд дол. США; втрати через знищення та крадіжки виробленої продукції оцінюються в 1,9 млрд дол. США). Непрямі втрати агропромислового комплексу оцінюються в 40,3 млрд дол. США.

2. В аграрному бізнесі України існує така класифікація видів діяльності підприємства: звичайна; операційна; основна; інша; фінансова; інвестиційна; надзвичайна. Результати операційної діяльності підприємства відображають його продуктивність, ефективність та прибутковість. Вона є основною складовою частиною функціонування підприємства і має прямий вплив на його фінансові показники та конкурентоспроможність на ринку. Сільськогосподарське підприємство, як цілісний виробничий комплекс, можна розглядати як операційну систему. Операційна система сільськогосподарського підприємства дозволяє забезпечити злагоджену

роботу всіх підрозділів та процесів, збільшити продуктивність, знизити витрати та досягти успішних результатів у виробництві сільськогосподарської продукції.

3. Встановлено, що процес формування фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами є комплексним механізмом з багатьма елементами. При відображенні в системі обліку результатів діяльності необхідно враховувати специфіку і особливості галузі аграрного підприємства та фактори впливу на їх формування. Вся інформація про фінансові результати діяльності агропідприємства повинна бути корисна для потреб різних груп користувачів. Тому виникає необхідність чіткої деталізації фінансових результатів за видами діяльності аграрних підприємств. Для цього необхідно ввести відповідні аналітичні рахунки по субрахунках рахунку 79 «Фінансові результати» та переглянути діючу форму фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

4. Організація та здійснення обліку фінансових результатів аграрних підприємств, у т.ч. прибутків і збитків, регламентується законами та нормативно-законодавчими актами України. Серед них основоположне значення мають: Закони "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (1999 р.); кодекси: Господарський кодекс України (2002 р.); Кодекс законів про працю; Земельний кодекс України (2001 р.); Податковий кодекс України (2010). Також це Національні положення(стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1; 2; 3; 15;25; 29; 30; 31; Статути аграрних підприємств; Колективні договори; важливі відомчі Інструкції й Методичні рекомендації, Інформаційні листи та роз'яснення.

5. Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «УПГ-Інвест» - найбільший комерційний вирощувач індиків в Україні. Підприємство забезпечує повний цикл виробництва м'яса індика. Продукція ТОВ «УПГ-Інвест» — це індичка українського виробництва, що виготовляється в екологічно чистих районах Прикарпаття, згідно сертифікатів ISO 9001, ISO

22000 та доставляється у точки продажу відповідно до міжнародних стандартів якості та безпеки. У 2019 році наша компанія завершила будівництво сучасного заводу по переробці м'яса птиці. За допомогою новітнього обладнання та висококваліфікованого персоналу, лінія переробки забезпечує потужність в обсязі 25 000 тон на рік. ТОВ "УГП-Інвест" на протязі всього періоду своєї діяльності є надійним партнером для низки профільних компаній у сфері птахівництва та сільського господарства. Серед найвідоміших представників можна відзначити одного із провідних світових інкубаторів яєць індика — німецького виробника Moorgut Kartzfehn.

6. Аналіз показників фінансово-економічних діяльності ТОВ «УПГ-Інвест» виявив, що чистий дохід підприємства від реалізації продукції, робіт послуг за 2021-2023 рр. збільшився на 52,5%. Операційні доходи за досліджуваний період зростали значно повільнішими темпами, ніж операційні витрати. Фінансовий результат від операційної діяльності на підприємстві збільшився на 235,2 млн грн, або 120,4%. Чистий фінансовий результат підприємства всі роки дослідження – прибуток, величина якого збільшилась на 265,7 млн грн, або на 199,5%. Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу підприємства виявив збільшення вартості майна на 65,4%, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства, при цьому темп приросту майна (65,4%) перевищив макроекономічний показник рівня інфляції (5,1% у 2023 році). Частка грошей та їх еквівалентів в майні збільшилась до 30,7% на 28,2%, частка запасів в майні – до 15,0% на 1,2% за період дослідження. У результаті відбулося зростання реальної вартісної оцінки активів на 57,37%. Серед негативних результатів: вартість готової продукції і товарів збільшилася на 36 943 тис грн, або на 245,7%, їх частка в майні зросла з 1,5 до 3, %, що може свідчити про зниження ефективності маркетингової політики підприємства; збільшилась дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом на 4255 тис грн, або на 6648,4%.

7. Оцінка фінансового стану ТОВ «УПГ-Інвест» виявила: у 2021 році баланс підприємства не був абсолютно ліквідним у зв'язку з нестачею

високоліквідних оборотних активів, а в 2022-2023 роках спостерігався стан абсолютної ліквідності; коефіцієнт загальної ліквідності для підприємства збільшився до 7,868; коефіцієнт швидкої ліквідності зріс до 9,161, що свідчить про збільшення платіжних можливостей підприємства щодо сплати поточних зобов'язання за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами; коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшився до 3,808, що свідчить про зростання платоспроможності підприємства сплачувати борги негайно; за період дослідження коефіцієнт критичної ліквідності збільшився до значення до 3,947, коефіцієнт покриття запасів збільшився до 4,228. Це в межах нормативного значення, але коефіцієнт трохи зменшився порівняно з 2021 р. (на 6,5%). Підприємство всі роки дослідження має ознаки абсолютної фінансової стійкості. Зростання коефіцієнта забезпеченості запасів власними оборотними коштами з 2,866 до 3,157, а також надлишку власних оборотних коштів на 1 грн запасів з 1,866 до 2,157 грн свідчить про позитивну динаміку фінансової стійкості підприємства за критерієм достатності власних оборотних коштів для формування запасів і поточних біологічних активів.

8. Організацію бухгалтерського обліку на ТОВ «УПГ-Інвест» здійснює фінансово-плановий відділ на чолі з головним бухгалтером. На підприємстві діє Наказ про облікову політику від 4 січня 2022 року. Проте є необхідність внести в наказ окремі облікові зміни, що продиктовані воєнним станом. Документування злочинів, фіксація збитків, завданих аграріям і відшкодування їх стануть ключовим кроком для підтримки економічного відновлення аграрного сектору. У бухгалтерському обліку списання зруйнованих основних засобів на суму 42 накопиченої амортизації варто відобразити за дебетом 131 «Знос основних засобів» і кредитом 10 «Основні засоби», а на суму залишкової вартості за дебетом 976 «Списання необоротних активів» і кредитом 10 «Основні засоби». Списання знищених запасів відображається в бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» в кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку запасів 203, 271 і т.д. Після фіксації інформації про

завдану шкоду на державних ресурсах на суму завданих збитків підприємству необхідно відобразити заборгованість за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Після отримання відшкодування завданих збитків від російської федерації підприємство повинно буде визнати дохід за дебетом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» чи рахунку 746 «Інші доходи». До встановлення судами чи іншими рішеннями справедливості вини російської федерації суми нестач і втрат, списані на витрати підприємства, відображаються одночасно на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей».

9. Облік фінансових результатів на ТОВ «УПГ-Інвест» ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати» згідно з чинним планом рахунків. На рахунку 79 «Фінансові результати» закриваються рахунки класів 7 та 9, а саме списуються доходи та витрати підприємства. Своєю чергою, рахунок 79 «Фінансові результати» закривається на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Вся інформація про фінансовий результат відображається у річних та квартальних фінансових звітах підприємства. Найбільш змістовним звітом є звіт форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Такі звіти підприємства є інформацією вільного доступу для потенційних партнерів підприємства, на основі яких вони можуть визначити рівень ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства та вирішити питання про подальшу співпрацю.

10. На підприємстві ТОВ «УПГ-Інвест» організація бухгалтерського обліку здійснюється автоматизовано з використанням програми «1С: Бухгалтерія 8.3», яка дозволяє забезпечити автоматизацію всіх ділянок бухгалтерського і податкового обліку. Також за допомогою даної програми здійснюється підготовка і формування фінансової, податкової та управлінської звітності. Проте, з початком повномасштабного вторгнення рф в Україну багато підприємств та підприємців здійснюють заміну програмних

продуктів, які мають так зване «російське походження». Проведений аналіз ряду українських програмних продуктів, їх характеристик дозволив запропонувати керівництву ТОВ «УПГ-Інвест» спробувати вітчизняні програми, які забезпечують автоматизацію бухгалтерського обліку. Найбільш збалансованим і готовим рішенням для середнього бізнесу виглядає програмний комплекс «Майстер: Бухгалтерія». Забезпечений базовий функціонал за всіма ділянками бухгалтерського обліку. Конфігурація «MASTER:Агро» — програмний продукт для ведення обліку агропідприємств, створений для українського ринку та відповідає чинному законодавству України. Доступний у хмарному та стаціонарному рішеннях. Дану конфігурацію слід налаштувати та адаптувати під роботу досліджуваного підприємства, оскільки головний напрям його роботи – це птахівництво. А, отже, робочий план рахунків, довідники, параметри облікової політики, форми документів та бухгалтерських і управлінських звітів потрібно налаштовувати. Також слід подбати про навчання роботи з новою програмою для своїх працівників. Як показує практика, наприклад бухгалтер, що добре знає якусь конфігурацію продуктів 1С/BAS не завжди готовий вивчати новий продукт. Ще й буде всіляко доводити керівнику, що «програма нормально не працює». Тож, саме правильно організувавши процес впровадження, можна відносно безболісно і швидко відмовитися від продуктів 1С/BAS.

11. Аналіз діяльності аграрних підприємств за 2018-2022 рр. виявив, що рентабельність операційної діяльності підприємств у сфері рослинництва була вищою за той же показник у сфері тваринництва, що пояснюється більш ефективною ціновою політикою та більшими обсягами виробленої продукції. Це дозволило покривати постійні витрати, які є незалежні від обсягу діяльності. У 2022 р. відбулося зниження всіх показників діяльності сільськогосподарських підприємств, що обумовлено воєнним станом у країні. Зокрема, обсяг виробництва знизився на 21,4% через зменшення обсягів виробництва у сфері рослинництва на 26,3% і в результаті зменшення обсягів

виробництва в іншій діяльності в аграрній сфері – на 32,9%. У сфері тваринництва обсяг виробництва продукції у 2022 р. зріс на 2,5%. Діяльність сільськогосподарських підприємств була прибутковою, і власні джерела фінансування були наявними протягом 2018–2022 рр. Однак, воєнний стан в Україні не міг не вплинути на фінансовий стан аграрних підприємств. На кінець 2022 року частка прибуткових підприємств скоротилась до 79,0% з фінансовим результатом 123163,1 млн грн. Наявність власних фінансових ресурсів не є достатньою для розширеного розвитку та інвестицій, що потребує пошуку зовнішніх джерел фінансування.

12. Проведений аналіз фінансових результатів від операційної діяльності показав, що операційні доходи підприємства включають чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші доходи від операційної діяльності. Чистий дохід підприємства від операційної діяльності збільшився за роки дослідження на 569673 тис. грн (або 52,5%). У структурі доходів підприємства операційні мають найвищу частку. Це 98,0% у 2023 році. Підприємство отримує доходи від фінансової діяльності, які зросли за період дослідження на 10,3% та інші доходи, які поступово збільшуються, однак їх частка в загальному доході залишається невисокою – 1,7%. Витрати підприємства збільшились за період дослідження на 39,2%.

13. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів підприємства дає можливість наочно побачити ефективність діяльності підприємства. Дослідження показали, що валова рентабельність підприємства поступово збільшувалась і у 2023 р. становила 30,23%. Рентабельність продукції дещо нижча, але теж збільшилась до 20,03%. Операційна рентабельність на підприємстві у 2023 р. становила 26,04%, чиста рентабельність – 24,12%. Рентабельність за чистим прибутком має тенденцію до збільшення, порівняно з 2021 р. – на 11,83 пункти. Тобто, кожна гривня продажу принесла на 11,83 копійки чистого прибутку більше. Дослідження дебіторської заборгованості підприємства на кінець року у порівнянні з чистим доходом від реалізації продукції, робіт, послуг показав, що залишок

дебіторської заборгованості у балансі підприємства на кінець аналізованих років коливався у межах від 362 876 до 199 566 тис грн і значно зменшився. Такі результати дають змогу стверджувати про якісний склад фінансових результатів, отриманий дохід від реалізації реально конвертується у грошові кошти шляхом погашення дебіторської заборгованості.

14. Для ефективного визначення фінансових результатів аграрних підприємств та коректного облікового відображення використання прибутку необхідно постійно враховувати сучасні вимоги чинних положень, стандартів, нормативів, законів та їх зміни. Необхідно зазначити, що при складанні фінансової звітності потрібно враховувати вплив війни. У примітках, до неї необхідно охарактеризувати ризики та загрози, які можуть призвести до негативних відхилень від прогнозів на перспективу. Насамперед, йдеться про безперервність діяльності, але й інших сфер обліку. Зокрема, це бухгалтерські оцінки; справедлива вартість; зменшення корисності активів; оцінка очікуваних кредитних збитків; облік хеджування; вплив на контракти; обтяжливі контракти; інше.