

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

КРИВЕНКО ТЕТЯНА СЕРГІЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку
аналізу і аудиту,
д-р екон. наук, професор
_____ Є.Є. Іонін
«___» _____ 20__ р.

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ СУЧАСНОГО
РОЗВИТКУ**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування
ОП «Облік і оподаткування»

Кваліфікаційна (магістерська) робота
(відповідно до стандарту спеціальності та ОП)

Науковий керівник:
Л.Л. Гевлич, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту,
канд. екон. наук, доцент

(підпис)

Оцінка: _____ / _____ / _____
бали / за шкалою ЄКТС / за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2024

АНОТАЦІЯ

Кривенко Т. С. Організація обліку та аудиту фінансових результатів сільськогосподарського підприємства в умовах сучасного розвитку. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний імені Василя Стуса. Вінниця, 2024.

У магістерській роботі досліджено теорію, методику та практику внутрішнього контролю і аудиту фінансових результатів сільськогосподарського підприємства в умовах сучасного розвитку, ідентифіковано проблеми і запропоновано шляхи їх вирішення.

Результатами написання магістерської роботи стали розроблені методичні підходи щодо удосконалення організації обліку, внутрішнього контролю та аудиту фінансових результатів діяльності вітчизняного аграрного підприємства, зокрема в умовах воєнного стану в Україні. Практичні результати полягають у розроблених пропозиціях щодо коригування Наказу про облікову політику підприємства з урахуванням внесення змін в умовах воєнного стану; введення додаткових рахунків «Надзвичайні доходи» та «Надзвичайні витрати»; поглиблення аналітики до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки»; створення центру внутрішнього контролю; алгоритму здійснення аналізу фінансових результатів збиткових аграрних підприємств.

Ключові слова: доходи, витрати, фінансові результати, облік, контроль, аналіз, аудит.

104 с., табл. 20, рис. 33. Бібліограф.: 162 найм.

SUMMARY

Krivenko T. S. Organization of accounting and auditing of financial results of an agricultural enterprise in the conditions of modern development. Specialty 071 Accounting and Taxation, Educational Programme «Accounting and Taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2024.

The master's thesis explores the theory, methodology and practice of internal control and audit of financial results of an agricultural enterprise in the conditions of modern development, identifies problems and suggests ways to solve them. The results of writing the master's thesis were the development of methodological approaches to improving the organization of accounting, internal control and audit of financial results of domestic agricultural enterprises, in particular in the conditions of martial law in Ukraine. The practical results consist in the developed proposals for adjusting the Order on the accounting policy of the enterprise, taking into account the changes made in the conditions of martial law; the introduction of additional accounts "Extraordinary income" and "Extraordinary expenses"; deepening the analytics of account 44 "Retained earnings"; the creation of an internal control center; an algorithm for analyzing the financial results of unprofitable agricultural enterprises.

Key words: income, expenses, financial results, accounting, control, analysis, audit.

104 p., Table 20, Fig. 33. Bibliographer: 162 names.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ.....	10
1.1 Генезис поняття фінансові результати як економічної категорії.....	10
1.2 Регулювання формування та відображення фінансових результатів у звітності.....	18
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	33
2.1 Тренди фінансових результатів діяльності вітчизняного аграрного сектору	33
2.2 Аналіз облікової практики формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств	42
2.3 Система внутрішнього контролю фінансових результатів як чинник оптимізації діяльності суб'єктів господарювання.....	61
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА І ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА	71
3.1 Методика та практика аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання.....	71
3.2 Організація та методика здійснення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства	81
3.3 Проблемні аспекти організації аналізу і аудиту фінансових результатів сільськогосподарського підприємства.....	87
ВИСНОВКИ.....	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	105

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Інформація про фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання завжди мала цінність як у процесі управління їх діяльністю, так і в процесі оцінки її ефективності, планування перспектив розвитку, можливостей розширення сфер діяльності тощо. Зазначене досягається шляхом створення прозорих механізмів процесу формування фінансових результатів діяльності, що забезпечують баланс інтересів усіх категорій користувачів, кількість яких є досить значною в умовах ринкової економіки. Цього можна досягнути лише при правильній організації облікової системи підприємства, систематичному аналізі його діяльності, зокрема, категорій доходів і витрат як основи формування фінансових результатів діяльності, ефективній системі внутрішнього контролю та, як мінімум, щорічному аудиту фінансової звітності.

Велике теоретичне та практичне значення має облік, аналіз і контроль фінансових результатів діяльності в агропромисловому секторі, де порядок формування та використання інформації про результати діяльності для управління сучасним сільськогосподарським підприємством має першочергове значення. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають питання реалізації системного підходу до визначення показників фінансових результатів діяльності аграрних підприємств, що дозволить розглянути організаційно-методичне забезпечення їх обліку, контролю і аналізу як цілісну систему, що формується під впливом галузевих особливостей економічного суб'єкта та зробити процес управління аграрним бізнесом більш ефективним. Крім того, під час визначення показників фінансових результатів діяльності аграрних підприємств з метою підготовки фінансової звітності та проведення загального фінансового аналізу необхідно враховувати вплив війни на безперервність їхньої діяльності.

Отже, актуальність теми дослідження полягає в науковій та практичній потребі формування сучасного погляду щодо сутності, порядку формування, класифікації фінансових результатів діяльності вітчизняних аграрних

підприємств, удосконалення методів їх обліку, аналізу та контролю з точки зору виявлення та вирішення практичних проблем.

Метою написання магістерської роботи є узагальнення теоретичних та практичних аспектів організації обліку, аналізу і контролю фінансових результатів діяльності вітчизняного аграрного підприємства в умовах сучасного розвитку, виділення проблемних моментів та розробка шляхів їх вирішення.

Відповідно до поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- дослідити генезис поняття «фінансові результати» як економічної категорії;
- проаналізувати нормативне регулювання формування та відображення фінансових результатів діяльності у звітності;
- визначити тренди фінансових результатів діяльності вітчизняного аграрного сектору;
- проаналізувати облікову практику вітчизняного аграрного підприємства в частині формування та обліку фінансових результатів діяльності;
- розглянути систему внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності як чинника оптимізації діяльності суб'єктів господарювання;
- дослідити методику та практику аналізу фінансових результатів діяльності вітчизняного аграрного підприємства;
- визначити особливості організації та методики здійснення аудиту фінансових результатів діяльності аграрного підприємства;
- ідентифікувати проблемні аспекти організації аналізу і аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства та надати пропозиції щодо вирішення ідентифікованих проблем.

Об'єктом дослідження виступає процес формування фінансових результатів діяльності на вітчизняних аграрних підприємствах, **предметом дослідження** – теоретичні та практичні питання організації бухгалтерського обліку, аналізу, внутрішнього контролю та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства в умовах сучасного розвитку.

Під час написання роботи були використані такі загальнонаукові та

конкретно-наукові **методи**: аналіз, синтез, формалізація, системний підхід, порівняння, угруповання, деталізація, моделювання, узагальнення, графічний, балансовий, методи бухгалтерського обліку, кластерного аналізу, аналізу господарської діяльності та інші.

Інформаційну базу при написанні магістерської роботи сформували українські та міжнародні нормативні, законодавчі акти в сфері обліку та аудиту, зокрема, НП(С)БО, МСБО (МСФЗ), офіційні дані Державної служби статистики України, матеріали науково-практичних конференцій та періодичних видань, довідкових систем та засобів масової інформації, дані бухгалтерської (фінансової) та управлінської звітності ПСП «Перемога», інтернет-ресурси.

Теоретичне значення одержаних результатів полягає у розробці конкретних підходів щодо удосконалення обліку, внутрішнього контролю, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності аграрного підприємства, зокрема:

- введення додаткових рахунків 75 «Надзвичайні доходи», 99 «Надзвичайні витрати» та відповідних субрахунків для обліку втрат (витрат) та їх відшкодування, завданих аграрним підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації;

- поглиблення аналітики до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

- рекомендація побудови моделі аудиту фінансових результатів діяльності з розрізі центів відповідальності та з урахуванням дистанційного формату роботи.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій оптимізації систем обліку, аналізу та внутрішньогосподарського контролю ПСП «Перемога», зокрема:

- коригування Наказу про облікову політику підприємства, зокрема з урахуванням внесення змін щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності в умовах воєнного стану;

- пропозиція створення центру внутрішнього контролю, використання розроблених шаблонів тесту оцінки СВК, положення про створення цього

центру, робочих документів внутрішнього контролера;

– пропозиція застосування алгоритму аналізу фінансових результатів діяльності збиткових аграрних підприємств та рекомендації щодо покращення їх стану.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження оприлюднено при написанні:

- тез «Облікові інструменти врахування мілітарних загроз в управлінні сільськогосподарським підприємством» в рамках участі у XXIV Всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці, яка відбулася 18 квітня 2024 року в м. Вінниця;

- фахової статті «Особливості аудиту доходів, витрат і фінансових результатів вітчизняного сільськогосподарського підприємства в умовах воєнного стану», опублікованої у Віснику Хмельницького національного університету, 2023 р.;

- тез «Accounting Policy of Agricultural Enterprises as a Tool for Responding to Environmental Challenges», в рамках участі у конференції «Challenges of accounting for young researchers: international student scientific conference, ISSC 2024», March 15-16, 2024, Chişinău, Republica Moldova;

- статті «Теоретичні аспекти обліку фінансових результатів в аграрному секторі України» у Віснику студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса, 2024 р.

Положення, які виносяться на захист. Наукова новизна полягає в розробці та обґрунтуванні ряду методичних положень щодо вдосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу і контролю фінансових результатів діяльності економічного суб'єкта, що мають істотне значення для облікової практики вітчизняних аграрних підприємств, зокрема:

– анкети експертної оцінки наказу про облікову політику вітчизняного аграрного підприємства;

– робочих документів внутрішнього контролера – тесту оцінки системи

внутрішнього контролю, програми внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності, робочих документів контролера;

– робочих документів аудитора – опитувальника щодо розуміння діяльності підприємства, програми аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності.

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 104 сторінках друкованого тексту. Робота містить 20 таблиць, 33 рисунки та 22 додатки. Список використаних джерел складається із 162 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

1.1 Генезис поняття фінансові результати як економічної категорії

На сучасному етапі розвитку діяльність підприємств, у тому числі сільськогосподарських, проходить в умовах, які часто змінюються. Як наслідок, виникає необхідність миттєвого реагування на зміни у зовнішньому середовищі, а швидкість такого реагування пов'язана з раціональним використанням внутрішніх можливостей щодо розробки і реалізації власної стратегії розвитку, визначення основних цілей, спрямованих на вибір найкращих варіантів поєднання оптимального виробництва і реалізації продукції, створення сприятливих внутрішніх та зовнішніх умов успішного функціонування [1, с.98]. При цьому одним із домінуючих показників ефективної діяльності підприємств є підсумковий показник - фінансовий результат. Розуміння змісту цього поняття дає можливість керівництву економічного суб'єкта отримувати докладну інформацію про фінансовий стан підприємства, рентабельність його діяльності, конкурентоспроможність на ринках товарів та послуг тощо.

Облік фінансових результатів – це не просто фіксація доходів та витрат, а й ключовий інструмент стратегічного розвитку бізнесу. Завдяки прозорій фінансовій звітності, що відповідає міжнародним стандартам та представляє собою фінальний етап облікового циклу, підприємство може залучати інвестиції, розширювати партнерські відносини та здобувати конкурентні переваги на світовому ринку.

Отримання позитивного фінансового результату діяльності та пошук шляхів його збільшення є однією з першочергових завдань будь-якого підприємства. При цьому сільськогосподарське виробництво є специфічною галуззю економіки, яка характеризується високим рівнем ризику та невизначеності господарської діяльності у зв'язку з тим, що в сільському господарстві економічний процес відтворення тісно переплітається з природними (біологічними) процесами. Це пояснює особливу роль, яка

відводиться організації обліку фінансових результатів діяльності підприємств даної галузі [2].

Необхідно зазначити, що у вітчизняному законодавстві практично не розглядається таке поняття як «фінансові результати», але розкрито сутність дефініцій «прибуток» та «збиток». Так, згідно зі статтею 142 Господарського кодексу України, «прибуток (доход) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань» [3]. У статті 134 Податкового кодексу України (ПКУ) зазначено, що «прибуток із джерелом походження з України та за її межами визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу» [4]. У відповідності до ст.3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток – це «сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені такі витрати» [5]. Назви окремих видів фінансових результатів діяльності наведені в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що включають «результат операційної діяльності», «результат фінансових операцій», «результат іншої діяльності», а також «прибуток нерозподілений», «непокриті збитки», «прибуток, використаний у звітному періоді» [6].

Відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [7] фінансові результати діяльності поділяються на податкові й облікові:

- обліковий збиток чи прибуток – сума збитку чи прибутку до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період;
- податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за

податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено, що «прибуток або збиток— це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку» [8]. МСФЗ для малих та середніх підприємств введено поняття «результати діяльності», яке трактується як співвідношення доходу та витрат підприємства протягом звітного періоду [9].

Отже, результати аналізу вітчизняного та міжнародного нормативно-правового забезпечення дефініції фінансових результатів діяльності засвідчили, що у законодавчій площині не закріплено чітке визначення цього поняття, а вищезгадані документи лише уточнюють зміст таких понять як «прибуток» і «збиток», а також наводять різні назви видів фінансових результатів діяльності.

Таким чином, можна констатувати потребу уточнення поняття «фінансовий результат» у законодавчому полі. Результати дослідження цього поняття у науковій дискусії представлені у Додатку А. Проаналізувавши та узагальнивши визначення терміну «фінансові результати», наведеного у вітчизняних та іноземних наукових джерелах, виділено наступні позиції для систематизації даної економічної категорії (див. табл. 1.1).

Як бачимо, розуміння сутності фінансових результатів діяльності вказаними групами дослідників неоднозначно, автори висвітлюють економічний зміст даного поняття у різних аспектах та з різним ступенем деталізації. Найпоширенішими підходами є пряме ототожнення фінансових результатів діяльності з прибутком чи збитком підприємства, з нульовим результатом, з результатом співставлення доходів та витрат підприємства. Також доволі розповсюджена думка визначення фінансових результатів діяльності як якісного та кількісного показника діяльності підприємства та приросту чи зменшення власного капіталу. Окремо необхідно відмітити дослідження формування даної категорії в умовах воєнного часу [64,75].

Таблиця 1.1- Визначення сутності категорії «фінансові результати»

№ з/п	Позиції авторів щодо визначення	Група авторів	Кількість визначень
1	2	3	4
1	Як результат співставлення доходів і витрат підприємства	Н.Ю.Мардус, С.В.Брік (Україна), В.Г.Лопатовський, Р.І.Красуцький (Україна), Н.В.Мужевич (Україна), Ю.С.Глушач, Ю.С.Лахно (Україна), І.Співак, С.Співак, С.Крепич (Україна), М.О.Циганова (Україна), К.Полтавцев, О.Бойко (Україна), Н.М.Бразілій, І.В.Тертична (Україна), Н.Шкроміда, І.Максим'юк (Україна), О.В.Назаренко, Р.В.Лукаш (Україна), С.В.Шубіна, К.О.Белянінова (Україна), І.В.Корінець, Н.А.Мамонтова (Україна), В.А.Шмідт, Р.В.Бойко (Україна), Т.О.Мулик, А.О.Стебловський (Україна), Шмаленбах Е. (Німеччина)	14
2	Приріст чи зменшення власного капіталу	Л.І.Полятикіна, С.В.Новикова (Україна), І.Б.Чернікова, А.М.Популях В.І.Славінський, О.С.Гурин (Україна), І.Д.Самошкіна, Р.М.Лепеш (Україна), С.В.Шубіна, О.С.Абрамова, К.М.Деняк (Україна), І.А.Косата, Ю.С.Лахно (Україна), В.Гуцалюк (Україна), А.П.Карнафель (Україна), Р.Мирінець, А.В.Чухліб (Україна), А.Е.Чуплинська, О.А.Круглова (Україна), Хікс Д. (Англія), Г.Сімон (Німеччина)	11
3	Прибуток або збиток	О.М.Губарик, Д.В.Іванова (Україна), О.І.Степаненко (Україна), Н.Я.Багрій, О.І.Тивончук (Україна), С.Джерелейко (Україна), Г.С.Ліхоносова, І.Р.Лазебна (Україна), Н.Проскуріна, Г.Смурова (Україна), Є.Ю.Гук, Ж.А.Кононенко (Україна), М.Шаюк (Україна), А.Косата, Ю.С.Лахно (Україна), І.Шайнюк, М.Скрипник (Україна), О.М.Бондаренко, Д.О.Голованова (Україна), В.Гуцалюк (Україна), О.Ситник, А.А.Машевська (Україна), А.П.Карнафель (Україна), А.О.Квятковська, Ю.М.Нікольчук (Україна), А.Г.Баліоз, М.М.Геєнко (Україна), Т.Л.Іванюк, В.В.Тютюник (Україна), Н.В.Магас, Р.Р.Оверко, Б.І.Скіряк (Україна), Є.І.Чобан, І.В.Форкун (Україна), А.І.Рудич (Україна), В.Полудень, Л.Д.Костакова (Україна), І.В.Сколотій (Україна)	20
4	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності	Н.Ю.Мардус, Е.О.Чернишова (Україна), Л.М.Яременко, К.В.Авдалян (Україна), Л.М.Ткачук, М.О.Стіфанцов (Україна), О.Ю.Балазюк, І.М.Сисоєва (Україна), М.Осташко, Л.М.Докієнко (Україна), Є.В.Забунова, І.О.Крюкова (Україна), П.П.Миронов, Б.М.Занько (Україна),	7

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
5	Якісний та кількісний показник діяльності підприємства	Т.Г.Рзаєва, О.В. Сереветник (Україна), Н.В.Кузьменко, В.В.Бабіченко, Р.М.Циган (Україна), А. С. Лесюк (Україна), І.В..Нагорна, В. О.Бондаренко (Україна), М.І.Скрипник, І. В.Шайнюк (Україна), О.М.Ковальова, М.І.Іоргачова (Україна), Т.В. Машошина, О.О.Супрун, Д.В..Порхун (Україна), Д. В. Юрчишен, В. П.Козлов (Україна), З.В.Мокринська, Ж.С.Шалієвська, К.Ю.Гулько (Україна), А.І. Орехова, В.С.Толстошеева (Україна), Г. С. Ліхоносова, І. К., Чаплигін (Україна), Т.А.Піхняк (Україна), А. М.Ужва,Л. В. Іванченкова, Г.О.Ткачук,Л. Б. Скляр (Україна)	13
6	Як результат окремих видів діяльності та підходів до визначення (фінансового, податкового)	Т.С.Радіна, О. О.Сабадирь (Україна), Н. А. Іщенко (Україна), О.О.Григорів, Л.Іванюк, В.М.Снятинська (Україна), В. Г. Васильєва (Україна)	4
7	З урахуванням особливостей діяльності аграрних підприємств	Ю. В. Масюк, В. Ю. Боюн (Україна), О.А. Подолянчук, І.В.Томашук (Україна), О.Г.Щербань, С. В. Башлай (Україна), В. Г. Костенко, А. А.Смоляник (Україна)	4
8	Як підсумок окремих компонентів	М. М.Молдован (Україна)	1
9	Різниця між отриманими та вкладеними коштами	Рігер В. (Німеччина)	1
10	Борг по відношенню до того, хто має право на прибуток	Крекніт В. (Німеччина)	1
	Всього визначень		76

Джерело: складено автором на основі [10-86]

Заслугує на увагу думка О. М. Ковальова, М. І. Іоргачова, що «в умовах воєнного стану актуалізується дослідження саме напрямку соціальної значущості отримання позитивних фінансових результатів суб'єктами господарювання. Адже, підприємницький сектор грає суттєву роль у питаннях адресної фінансової та матеріальної допомоги за актуальними потребами як армії, так і домогосподарств. Саме тому, соціально орієнтований підприємець

приймає активну участь у проектах та закупівлях волонтерських фондів, надає фінансову підтримку державним ініціативам у розвитку армії та оборонної сфери» [24].

Підводячи підсумки, сформуємо авторський підхід до розуміння категорії «фінансовий результат»: *фінансовий результат* – це узагальнюючий показник діяльності суб'єкта господарювання за певний часовий період, який визначається як різниця між доходами та витратами підприємства. Цей показник може розраховуватися за окремими напрямками чи видами діяльності, підрозділами та суб'єктом господарювання загалом і є визначальним при прийнятті управлінських рішень щодо останнього для зовнішніх користувачів. Розрахунок фінансового результату за підсумками діяльності звітного періоду призводить до приросту чи зменшення капіталу економічного суб'єкта.

Необхідно зазначити, що у розглянутих наукових працях часто спостерігається ототожнення понять «фінансовий результат» та «прибуток», проте категорія фінансових результатів діяльності є ширшою, адже цей показник може виступати у формі прибутку, збитку або нульового результату.

Аналіз облікової практики показав, що поширені методи визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств не повністю відповідають цілям досягнення їх інвестиційної привабливості. Це пояснюється тим, що фінансових результатів діяльності визначаються відразу після надходження сільськогосподарської продукції з виробництва, а не після її реалізації, на відміну від інших галузей економіки. Крім того, на фінансові результати діяльності цих підприємств значно впливає оцінка продукції при її первісному визнанні за справедливою вартістю при тому, що дохід від первісного визнання не включає справедливую вартість сільськогосподарської продукції, визнаної як виробничі запаси та використаної для майбутніх виробничих потреб. Фінансові результати діяльності аграрних підприємств обчислюються не тільки за товарною, а за всією отриманою продукцією, оскільки часткове використання продукції для внутрішньогосподарських потреб є однією з особливостей сільського господарства.

Питання класифікації фінансових результатів діяльності є одними із найбільш актуальних на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Розглянемо класифікаційні ознаки фінансових результатів діяльності економічного суб'єкта, що найчастіше зустрічаються на практиці (рис.1.1).

Залежно від змісту	• Економічний • Бухгалтерський • Податковий
За основними видами діяльності	• Результат операційної діяльності • Результат інвестиційної діяльності • Результат фінансової діяльності
По галузях діяльності	• Від виробничої діяльності • Від торговельної діяльності • Від надання послуг (виконання робіт) тощо
За методикою розрахунку	• Маржинальний • Валовий • Чистий • Загальний • Сукупний
За джерелами формування	• Від реалізації • Від володіння активами • Від зміни цін
За періодом формування	• Минулий • Звітний • Майбутній
За величиною	• Позитивні фінансові результати (прибуток) • Негативні фінансові результати (збиток) • Нульовий фінансовий результат
За характером використання	• розподілений • нерозподілений
За рівнем формування	• за центрами відповідальності

Рисунок 1.1 - Класифікація фінансових результатів підприємств

Характер і розмір фінансових результатів діяльності (як прибутків, так і

збитків) є основними підсумковими показниками роботи суб'єкта господарювання. При їх визначенні слід користуватися таким алгоритмом (рис. 1.2):

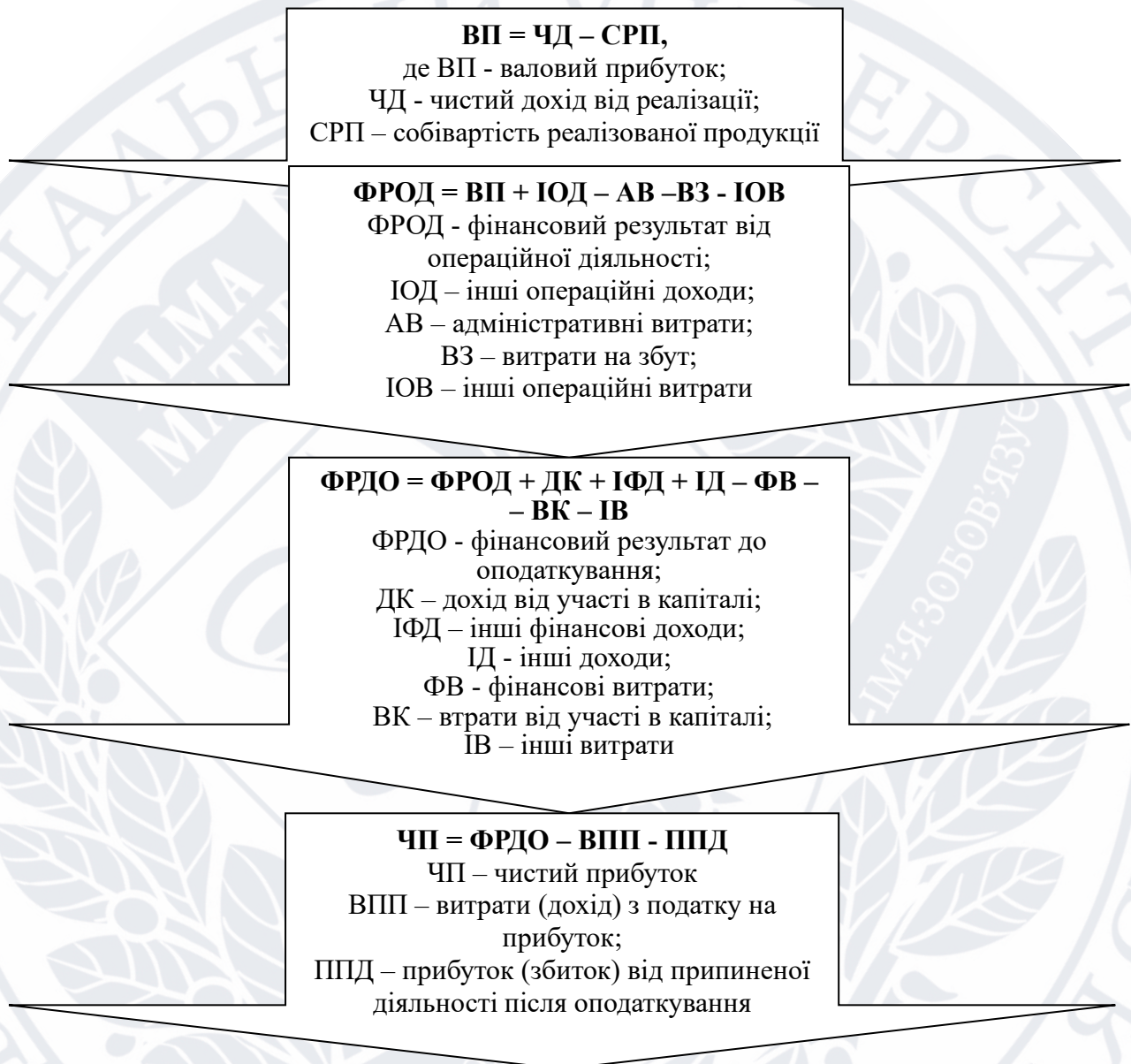


Рисунок 1.2- Алгоритм визначення фінансового результату підприємства

Від достовірності та своєчасності розрахунку фінансових результатів діяльності залежить ефективність управлінських та економічних рішень, що приймаються широким колом внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності. Внутрішній та зовнішній контроль фінансових результатів діяльності спрямований на забезпечення достовірними даними про доходи та витрати підприємства широкого кола користувачів для прийняття ефективних та своєчасних управлінських рішень, а також для усунення недоліків та помилок в

обліку цих результатів. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства, насамперед, спрямований на виявлення резервів для стабілізації та зростання досягнутих показників та його фінансово-економічного стану в цілому, виявлення існуючих проблем виробничої, кадрової, фінансової та інвестиційної діяльності, а також їх подальше усунення. Інформація про фінансових результатів діяльності важлива не тільки в фінансовому обліку, але і в податковому (у першу чергу, для контролю та оцінки правильності обчислення та сплати податку на прибуток) [87,с.150].

Таким чином, категорія «фінансові результати» - це не лише одне з центральних понять бухгалтерського обліку, а також і економічного аналізу, контролю, фінансів тощо, що пов'язує облікові процеси з механізмом прийняття управлінських рішень, спрямованих на зростання прибутковості бізнесу за допомогою розрахунку, аналізу та прогнозування різних економічних показників.

1.2 Регулювання формування та відображення фінансових результатів у звітності

Бухгалтерський облік і аудиторська діяльність в Україні організовується, виходячи з системи нормативного регулювання, яка визначає встановлену державою сукупність обов'язкових правил і норм організації та ведення обліку та аудиту.

На даний час існує великий перелік нормативно-правових актів, які впливають на формування фінансових результатів діяльності, організацію їх обліку та аудиту, відображення у звітності, у т.ч. на сільськогосподарських підприємствах. Ступінь їх значимості визначається рівнем відповідного нормативного документу

В Україні правове і методологічне регулювання бухгалтерського обліку і аудиту базується на п'ятирівневій системі нормативно-правових актів (рис.1.3).

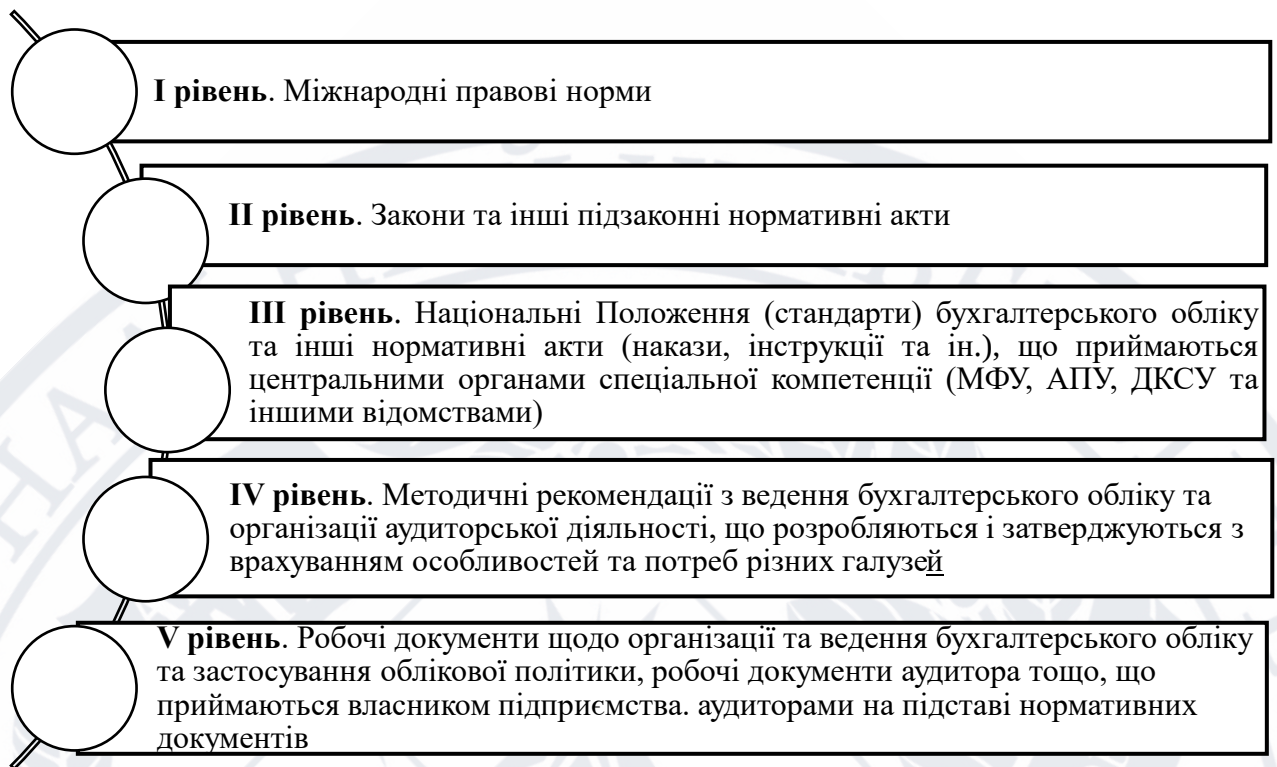


Рисунок 1.3 - Рівні законодавчого регулювання формування та відображення у звітності фінансових результатів в Україні

Розглянемо основи формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємств, у тому числі аграрних, на основі аналізу вітчизняної та міжнародної нормативно-правової бази. Основні нормативно-правові документи з теми дослідження відображені у Додатку Б.

Мета державного регулювання формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності в Україні включає два ключові аспекти (рис.1.4):

Забезпечення уніфікації правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують захист інтересів користувачів

Постійне удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Рисунок 1.4 - Мета державного регулювання формування та відображення фінансових результатів у звітності

На першому рівні основними документами, які регулюють формування та відображення фінансових результатів діяльності у звітності, є МСФЗ та МСБО (див. Додаток Б). Відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» сферу МСФЗ поширено на великі підприємства (що відповідають критеріям, установленим пп.2.2 розділу I Закону, та належать до тих, що становлять суспільний інтерес відповідно до пп. 1.1 розділу I Закону) [95]. Інші підприємства мають право добровільно застосувати МСФЗ.

Разом з тим в системі МСФЗ окремих стандартів щодо фінансових результатів діяльності немає, основні положення визначення даної дефініції та організації її обліку викладені в Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності, виданій РМСБО, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [8,89] та окремих стандартах. Так, доходи визначаються згідно МСБО 18 «Дохід» [94], але відсутній окремий стандарт відносно обліку витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. [8;91;93;94].

Дослідження закордонної практики дає змогу виділити два варіанти формування фінансових результатів діяльності, які зображені на рисунку 1.5. Так, система поділу фінансових результатів діяльності на три складові за французьким підходом певною мірою є подібною до результатів діяльності за операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю, тобто звичайною діяльністю вітчизняного підприємства. Підхід до розрахунку фінансових результатів діяльності за англо-американським варіантом має схожість з визначенням результату від операційної діяльності вітчизняних підприємств, де задіяні три основні функції (виробництво, збут, управління).

Фінансові результати відображають за МСБО 1 у Звіті про прибутки і збитки. Четверта Директива ЄС встановлює два формати цього звіту:

- за характером витрат;
- за функцією витрат [34].

Французький варіант

Величину фінансового результату формують три показники:

- 1) експлуатаційний фінансовий результат – результат статутної діяльності підприємства, який визначають як різницю виручки від продажу та суми витрат, пов'язаних із процесами виробництва та реалізації продукції;
- 2) фінансовий результат – результат, пов'язаний з емісією акцій, послугами фінансового і банківського обслуговування підприємства, фінансовою участю в господарській діяльності інших підприємств;
- 3) надзвичайний (екстраординарний) фінансовий результат – результат, що характеризується наявністю операцій довгостроково характеру, наприклад реалізацією основних засобів, «ноухау», авторського та орендного права

Англо-американський варіант

- передбачає поділ результатів діяльності відповідно до функцій підприємства: виробництво, реалізація, управління

Рисунок 1.5 - Варіанти визначення фінансового результату у міжнародній практиці бухгалтерського обліку

Підприємства мають право вибрати один з форматів і повинні дотримуватися його впродовж фінансового року. Змінювати формат звіту в межах року дозволяється тільки тоді, якщо це дасть змогу підприємству достовірніше й об'єктивніше відображати фінансові результати діяльності [34].

МСБО 1 передбачений повний комплект фінансової звітності, зокрема Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід. Також в МСБО 1 зазначено, що суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, наприклад, можна використовувати назву «Звіт про сукупний дохід» [8]. Варто зазначити, що суб'єкт господарювання може подавати єдиний Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, у якому прибутки або збитки та інший сукупний дохід подаються у двох розділах або подавати розділ прибутків та збитків в окремому звіті.

Зміст статей Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати подібний і за своєю сутністю відображає ідентичну інформацію (див. Додаток В). Крім того, звітність про фінансових результатів діяльності, складена відповідно

НП(С)БО, враховує мінімальні вимоги до розкриття інформації у звітності, визначені Директивою ЄС. Отже, можна зробити висновок про відповідність форми № 2 «Звіт про фінансові результати», яку складають вітчизняні підприємства, вимогам Директиви ЄС [97].

Важливим у регулюванні фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств є МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство», нормами якого регламентовано методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Вартісне значення біологічних активів і сільськогосподарської продукції, доходи та витрати від їх переоцінки та реалізації, визначені даним стандартом, є важливими для аграрного підприємства, оскільки безпосередньо впливають на підсумок активу балансу, фінансові результати і отже, – на показники фінансового стану та ефективності діяльності. Використання МСБО 41 сприяє кращому розумінню фінансового стану та фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств згідно з міжнародними вимогами, що полегшує прийняття обґрунтованих рішень для її користувачів [98].

На другому рівні регулювання бухгалтерського обліку, і в тому числі щодо формування та відображення фінансових результатів діяльності у звітності здійснюється Законами України та підзаконними нормативними актами. Важливіші з них:

- Господарський кодекс України [3];
- Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [95];
- Податковий кодекс України (ПКУ) [4].

Так, у ст. 75.10 Господарського кодексу України вказано, що «у складі фінансового плану затверджується прогнозований фінансовий результат, включаючи прогнозований розрахунок частини чистого прибутку (доходу), а також прогнозовані суми податків і зборів, що підлягають сплаті до державного бюджету, що визначаються на основі прогнозованого рівня прибутку з

урахуванням оцінювання ризиків діяльності державного комерційного підприємства та листа очікувань власника» [3].

Основним документом, який регулює організацію бухгалтерського обліку, є закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [95]. Даний Закон встановлює загальні вимоги до формування та подання фінансової звітності, характеризує принципи її складання, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Відповідно до ПКУ, визнання доходів та витрат для цілей обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток здійснюється шляхом використання методу «нарахувань» та порівнянь, визначених у відповідних НП(С)БО. Також нормами ПКУ та НП(С)БО 25 визначено порядок надання дозволу на ведення спрощеного бухгалтерського обліку. ПКУ надає такий дозвіл лише юридичним особам — платникам єдиного податку 3-ї групи. Вони можуть вести спрощений облік доходів і витрат з метою обрахунку фінансового результату діяльності (об'єкта оподаткування) (п. 44.2 ПКУ). На платників єдиного податку 4-ї групи ці норми ПКУ не поширюються, тобто їм потрібно орієнтуватися на загальні норми закону №996 та П(С)БО [4,99]. Також у Кодексі визначено порядок оподаткування діяльності платниками єдиного податку 4-ї групи, які визначають суму податку залежно від кількості та категорій сільськогосподарських угідь, що перебувають у їхній власності або надані їм у користування [4]. У розділі III ПКУ вказано на необхідність гармонізації фінансового та податкового обліку. Згідно з цим розділом, платники податку зобов'язані вести бухгалтерський облік тимчасових та постійних податкових різниць з використанням методики, яку затверджує МФУ [4].

Необхідно також зазначити, що з 24 лютого 2022 року ситуація в країні кардинально змінилася, що змусило владу Указом Президента України №64/2022 ввести воєнний стан [100]. Торгово-промислова палата України підтвердила, що обставини, в яких опинилась Україна, починаючи з 24 лютого 2022 року і до офіційного закінчення воєнного стану, є надзвичайними та невідворотними,

тобто підпадають під визначення форс-мажорних [101]. Також Торгово-промислова палата України листом від 28.02.2022 засвідчила форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили): військову агресію російської федерації проти України, що стало підставою введення воєнного стану. Зважаючи на зазначене, врахування у складі витрат платника податку втрат від псування або знищення його майна внаслідок настання форс-мажорних обставин повинно здійснюватися на підставі відповідних первинних документів, за умови проведення обов'язкової інвентаризації відповідно до наявних підстав для такої інвентаризації та за наявності сертифіката про форс-мажорні обставини, який видається Торгово-промисловою палатою (обставини непереборної сили) [101]. При цьому пп. 69.28 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ врегульовано питання підтвердження операцій платника первинними документами на період до припинення або скасування воєнного стану на території України [4]. Також було прийнято закон «Про захист суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» [102].

Отже, при складанні фінансової звітності потрібно враховувати вплив воєнного стану в Україні. Зокрема, це стосується бухгалтерських оцінок, визначення справедливої вартості, зменшення корисності активів, оцінки очікуваних кредитних збитків, обліку хеджування, впливу на контракти тощо. У Примітках до звітності необхідно також охарактеризувати ризики та загрози, які можуть призвести до негативних відхилень від прогнозів на перспективу. Насамперед, йдеться про безперервність діяльності підприємства.

Як вже зазначалося, в основу обчислення фінансових результатів діяльності покладено методологічний принцип тимчасової визначеності фактів господарської діяльності, закріплений Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» [103]. Відповідно з ним факти господарської діяльності підприємства належать до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від фактичного часу надходження або виплати грошових коштів, пов'язаних із цими фактами (припущення тимчасової визначеності фактів

господарської діяльності). Виходячи з цього, витрати включаються до системи обліку фінансових результатів діяльності у тому звітному періоді, в якому отримано доходи (а не виплата або надходження коштів), які стали можливими завдяки таким витратам.

Особливу роль в організації формування та відображення фінансових результатів діяльності у звітності відіграє Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності», яка розкриває базові правила та процедури порядку подання фінансової звітності [104].

Основними методичними документами третього рівня, що регламентують формування та відображення фінансових результатів діяльності у звітності, є НП(С)БО 1, 2, 3, 15, 16, 17, 25, 29, 30, 31; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування; інші нормативно-правові акти і методичні рекомендації, які розробляються та затверджуються на основі цих документів.

Так, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. У відповідності до П(С)БО 1 фінансова звітність складається за принципом нарахування, тобто відповідності доходів та витрат. [5].

Відповідно до вимог чинного законодавства в Україні форма Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) регламентована на відміну від закордонної практики. Якщо МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, то у вітчизняній звітності запропоновано безальтернативний варіант – єдиний звіт із двох окремих розділів (один призначений для відображення фінансових результатів, інший – для іншого сукупного доходу) (див. Додаток В) [5].

У розділі I форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» доходи та витрати наводяться за їх функціями. Відображення витрат за їх характером так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розділі III цієї

форми, однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства [5].

Також необхідно відмітити значну роль у формуванні та відображенні фінансових результатів у звітності НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» та НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [105;106;107]. Так, НП(С)БО 2 застосовується при відображенні результатів діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці, а НП(С)БО 29 регламентує подання інформації про фінансові результати діяльності з операційних або географічних сегментів.

Велику увагу також необхідно приділяти НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати», оскільки в цих стандартах визначаються поняття доходів та витрат підприємства, наводиться їх склад та класифікація, розкриваються особливості формування та відображення в обліку [108;109]. Відповідно НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» розкриває порядок облікового відображення процесу оподаткування [7]. Також важливим є НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», яке встановлює методологічні принципи формування інформації про фінансові витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності [110]. Зміни у відображенні доходів як ключового елемента фінансових результатів діяльності також обґрунтовані НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [111].

Через специфіку виробничої діяльності, а саме використання ресурсів землі і живої природи, аграрні підприємства використовують окрему методику розрахунків фінансових результатів діяльності, що враховує вимоги НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [112]. НП(С)БО 30 містить основні принципи визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарської діяльності. Інші НП(С)БО, що прямо чи опосередковано регулюють облік фінансових результатів діяльності, наведені у Додатку Б.

Розвиток принципів, правил та способів формування та відображення фінансових результатів діяльності у звітності, закріплених зазначеними

документами, знайшло своє відображення у Плані рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності та Інструкції щодо його застосування [6]. У Плані рахунків для обліку фінансових результатів діяльності підприємства передбачений рахунок 79 «Фінансові результати». У відповідності до загально визначеної класифікації видів діяльності в нормативно-методологічній і законодавчій базі з бухгалтерського обліку, рахунок 79 має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності» [6].

За дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток, за кредитом – суми в порядку закриття рахунку обліку доходів. Кредитове сальдо на рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [6].

Отже, формування фінансових результатів діяльності відбувається шляхом зіставлення доходів від операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності з відповідними витратами за певний період часу. Згідно з Планом рахунків для обліку доходів передбачено рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», а для обліку витрат обов'язковим є застосування рахунків 9 класу «Витрати діяльності», необов'язковим – 8 класу «Витрати за елементами» [6].

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань встановлює загальний порядок її проведення, що є важливою процедурою для підтвердження достовірності визначення фінансових результатів діяльності [117]. Інші Методичні рекомендації, які впливають на формування фінансових результатів діяльності, наведені у Додатку Б. Зазначимо, що у складі цих документів є не лише загальногалузеві методичні рекомендації, а також рекомендації щодо окремих підгалузей.

З метою роз'яснення особливостей формування фінансових результатів діяльності в аграрній сфері затверджено Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

сільськогосподарських підприємств [118]. Відповідно до п.2.7 даних рекомендацій собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) як основа формування фінансових результатів діяльності складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, розподілених загальногосподарських та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються витрати, які прямо можна пов'язати з певною партією сільгосппродукції [118].

На рівні підприємства – п'ятий рівень регулювання – розробляється облікова політика. Діюча нормативно-правова база передбачає, що методика обліку в багатьох питаннях визначається саме цією політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно. Тому від правильно сформованої облікової політики залежать кінцеві фінансові результати діяльності підприємства та стратегія його розвитку в майбутньому. При формулюванні структурних елементів облікової політики щодо сільськогосподарської діяльності необхідно врахувати, яку концептуальну основу прийнято для ведення обліку – НП(С)БО чи МСФЗ. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності за цими стандартами. Добровільний перехід такої чіткої вимоги не містить, хоча загальні правила обліку передбачають підготовку фінансової звітності саме на даних бухгалтерського обліку [120, с.60]. Для достовірного відображення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств в обліковій політиці необхідно зазначати порядок визнання біологічних активів, розмежування їх за групами, метод оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні (за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю), методи оцінки довгострокових біологічних активів, терміни їх корисного використання та методи нарахування амортизації, методи обліку витрат та калькулювання собівартості, об'єкт обліку витрат, об'єкт калькулювання тощо [121].

Що стосується нормативно-правового регулювання аудиту формування та

відображення у звітності фінансових результатів діяльності, то необхідно зазначити, що науковці поділяють його, як правило, на три рівні: державне регулювання, професійне регулювання і внутрішнє [123, с.37]. На першому рівні рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 30.11.2006 р. встановлене обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту (МСА). МСА в усьому світі носять скоріше рекомендаційний, ніж директивний характер, а в Україні МСА є обов'язковими до застосування з позицій того, що їх дотримання дозволяє забезпечити відповідний рівень гарантій результатів проведеного аудиту. Основні групи МСА, які регулюють питання проведення аудиту, у тому числі фінансових результатів діяльності, представлені у Додатку Г. Крім того, в Україні рішенням АПУ запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів [124], який містить основні принципи професійної етики аудиторів, дотримання яких є необхідним для забезпечення високої якості аудиту та усунення ситуацій, які загрожують репутації аудиторської професії. Також необхідно відмітити закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [125], який визначає правові засади здійснення фінансової звітності, врегульовує відносини, що виникають при цьому, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу.

Другий, професійний рівень регулювання, складають документи з регулювання аудиторської діяльності, розробка яких покладена на Орган суспільного нагляду, Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України. Метою їхньої діяльності є забезпечення умов аудиторської діяльності своїх членів і захист їхніх інтересів. Такі документи визначають також відповідальність аудитора за неналежну якість надання аудиторських послуг [123,с.37].

Третій рівень - це безпосередньо внутрішньофірмове регулювання за допомогою правил і методик, що створюються на основі МСА, тобто сукупність принципів, методів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при

наданні аудиторських послуг.

Отже, систему регулювання аудиту формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності в Україні можна вважати змішаною. Це означає, що контроль за аудиторською діяльністю здійснюється як державними органами, так і саморегулюючими професійними організаціями аудиторів. Держава встановлює загальні правила та порядок проведення аудиту, а також здійснює нагляд за їх дотриманням.

Також необхідно зазначити, що наслідки військового вторгнення росії на територію України охопили усі сфери та суттєво вплинули зокрема, і на аудиторську діяльність. Радою АПУ опубліковано інформаційні повідомлення та листи «Щодо впливу військової агресії російської федерації на окремі аспекти діяльності суб'єктів аудиторської діяльності»; «Щодо впливу військової агресії російської федерації на фінансову звітність та аудиторські звіти»; «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності» [126; 127; 128]. Внаслідок воєнних дій на території України відбулися зміни в регуляторних правилах та підходах до виконання аудиторами своїх професійних обов'язків. Наразі одними з найважливіших завдань аудиту є запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом та протидія фінансуванню тероризму та розповсюдження зброї масового знищення.

Проведений порівняльний аналіз нормативного регулювання формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності дозволяє стверджувати, що місце самих фінансових результатів діяльності у системі нормативного регулювання в Україні на даний час визначено недостатньо. Разом з тим вироблення регламентованого підходу до формування та відображення фінансових результатів діяльності в бухгалтерському обліку та звітності є резервом підвищення його інформативності. Саме тому як доповнення до наявної нормативної бази вважаємо за необхідне розробку положення, яке буде регламентувати поняття та визначення базових, фундаментальних категорій формування, обліку та відображення у звітності фінансових результатів діяльності. Крім того, аналіз законодавчих та нормативних документів, які прямо

або опосередковано регулюють питання формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності аграрних підприємств, дозволяє зазначити, що дані документи розкривають лише традиційні методи обліку фінансових результатів діяльності і не дозволяють абсолютно достовірно відобразити специфіку сільськогосподарської галузі та результати сільськогосподарської діяльності у розрізі підгалузей (тваринництво, рослинництво, садівництво тощо). Як наслідок, сільськогосподарські підприємства повинні здійснювати поєднання державного та галузевого законодавства у цій сфері. Все це має негативні наслідки для суб'єктів господарювання, оскільки вимагає регламентації цього питання в обліковій політиці. Проте внутрішні регламенти, що формуються аграрними структурами, не завжди є механізмом раціональної організації всіх видів обліку та підготовки зовнішньої та внутрішньої звітності. У зв'язку з цим вважаємо, що до наявної нормативної бази необхідна також розробка внутрішньогалузевих положень (рекомендацій), де має бути представлена методика обліку доходів, витрат, прибутку (збитку) з урахуванням всіх обставин та ризиків фінансово-господарської діяльності різних підгалузей аграрного виробництва.

Висновки до розділу 1

Результати аналізу вітчизняного та закордонного визначення терміну фінансових результатів діяльності засвідчили, що у законодавчій площині не закріплено чітке визначення цього поняття, а вищезгадані документи лише уточнюють зміст таких понять як «прибуток» і «збиток». В результаті проведених досліджень сформовано власний підхід до розуміння категорії «фінансовий результат» як узагальнюючого показника ефективності діяльності суб'єкта господарювання за певний тимчасовий період, який визначається як різниця між доходами та витратами підприємства та призводить до приросту чи зменшення капіталу такого економічного суб'єкта.

Проведений порівняльний аналіз нормативного регулювання формування

та відображення у звітності фінансових результатів діяльності дозволяє стверджувати, що місце самих фінансових результатів у системі нормативного регулювання в Україні на даний час визначено недостатньо. Саме тому як доповнення до наявної нормативної бази вважаємо за необхідне розробку положення, яке буде регламентувати поняття та визначення базових, фундаментальних категорій формування, обліку та відображення у звітності фінансових результатів діяльності. Також необхідна розробка внутрішньогалузевих положень (рекомендацій), де має бути представлена методика обліку фінансових результатів діяльності з урахуванням всіх обставин та ризиків фінансово-господарської діяльності різних підгалузей аграрного виробництва.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Тренди фінансових результатів діяльності вітчизняного аграрного сектору

Аграрний сектор України є багатогалузевою системою, що охоплює понад 60 різних сфер діяльності. Узагальнений склад аграрного сектору економіки України наведено на рис. 2.1.

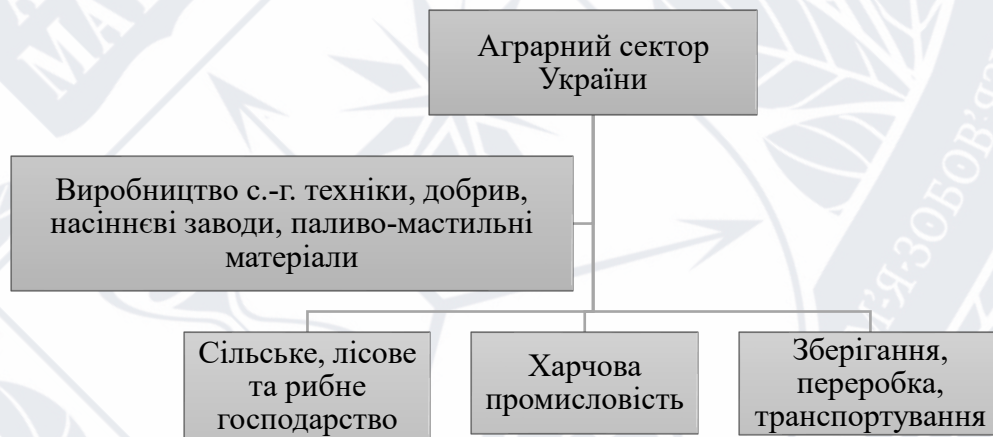


Рисунок 2.1 – Складові аграрного сектору економіки України

Сільське господарство у складі аграрного сектору займає провідне місце і формує продовольчу, економічну, екологічну й енергетичну безпеки України. Для оцінки ролі та місця сільського господарства в економіці країни використовують різні методики та підходи, наприклад, їх можна оцінити завдяки макроекономічним показникам, таким як ВВП (рис. 2.2). Як бачимо, частка сільського господарства у ВВП України протягом 2019-2021 рр. постійно зростала та у 2021 році була найвищою серед усіх секторів економіки і становила понад 10%. У 2022 році частка аграрного ВВП досягла 8,2% від загального, тобто скоротилася майже на 2% порівняно з 2021 роком.

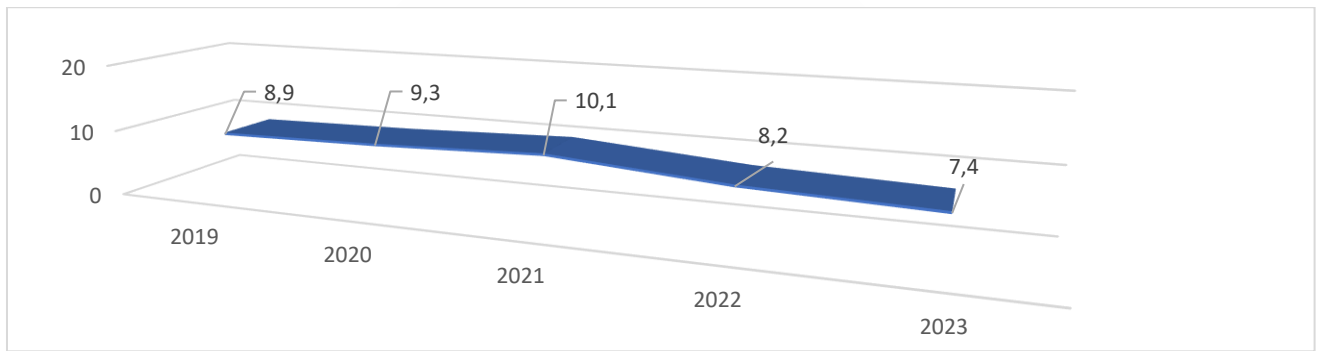


Рисунок 2.2 – Частка аграрної продукції у ВВП України за 2019-2023рр.

У 2023 році продовжилась тенденція зниження частки аграрного ВВП, але темп такого зниження сповільнився (-0,8% порівняно з 2022 роком). Отже, аграрний сектор – це чи не єдина галузь, яка продовжила працювати в умовах війни і підтримувати національну економіку незважаючи на те, що до звичайних погодних ризиків додалися ускладнена логістика, енергетична криза, безпекові виклики [129].

Важливість аграрного сектору для розвитку економіки України також демонструє аналіз динаміки отриманих ним фінансових результатів діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Динаміка отриманих фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України за 2019-2023 рр.

Показник	2019	2020	2021	2022	2023	2023 у % до	
						2019	2022
Сільськогосподарські підприємства, од.	50239	49452	47753	32844	40889	81,4	124,5
Обсяг реалізованої продукції (включаючи лісове та рибне господарство), млн. грн.	572748,3	624070,1	943479,3	682412,1	782503,5	136,6	114,7
Сальдований фінансовий результат (прибуток), млн. грн.	93255,4	81618,5	238807,0	86056,2	60060,2	64,4	69,8
Рентабельність операційної діяльності, %	19,2	18,6	40,3	20,0	12,3	x	x
Рентабельність всієї діяльності, %	16,1	13,6	36,4	13,3	7,6	x	x

Джерело: складено на основі [130]

Для більшої наочності подаємо цю динаміку на графіку (див. рис. 2.3).

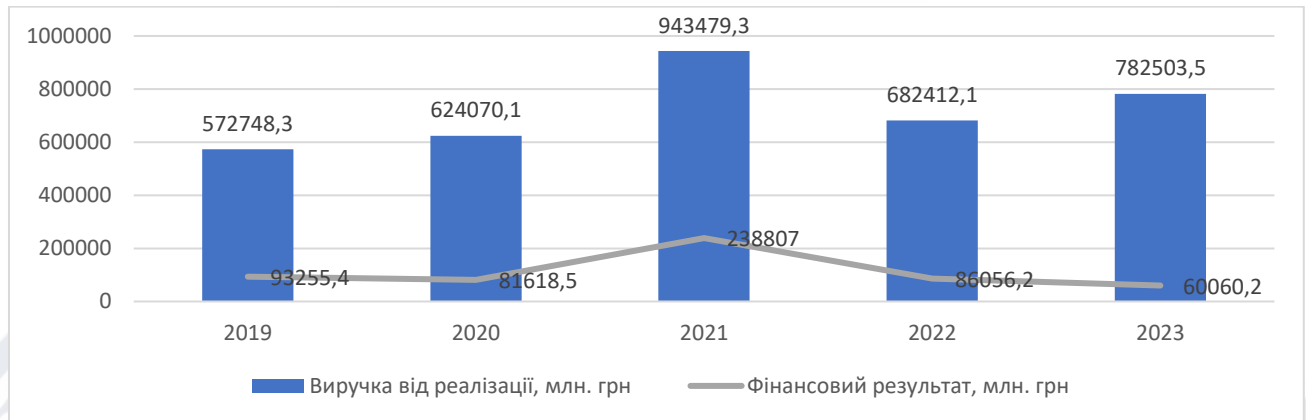


Рисунок 2.3 – Динаміка отриманих фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України за 2019-2023 рр.

Складні умови функціонування галузі ще до війни (високий рівень витрат, погодні умови тощо) зумовили зменшення кількості сільськогосподарських підприємств, а з початком воєнних дій на території України ця тенденція погіршилась і призвела до їх скорочення майже на 25% у 2022 році порівняно з 2021 роком, разом з тим у 2023 році порівняно з 2022 роком зафіксовано збільшення таких підприємств на 24,5%. За 2019-2021рр. їх виручка збільшилась майже на 65%, однак внаслідок воєнних дій у 2022 р. порівняно з 2021 р впала на 27%. У 2023р. порівняно з 2022 р. відбулося зростання виручки від реалізації майже на 15%. Прибуток галузі за 2019-2021 рр. збільшився більш ніж у 2,5 рази, але вже у в 2022 р. порівняно з 2021 р. скоротився на 64%, а у 2023 р. порівняно з 2022 р. – ще на 30,2%.

Необхідно зазначити, що абсолютні показники прибутку не дають змогу повною мірою охарактеризувати фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Ефективність такої діяльності більш доцільно оцінювати через показники рентабельності операційної діяльності (співвідношення фінансового результату від операційної діяльності до загальної суми операційних витрат). Дослідження показало, що рівень рентабельності операційної діяльності сільгосппідприємств протягом 2019-2021 рр. році постійно зростав і у 2021р. склав більш ніж 40%, що свідчить про значний

прогрес у нарощування ефективності діяльності. У 2022 р. спостерігалось значне скорочення рентабельності операційної діяльності майже у 2 рази порівняно з 2021р., а у 2023 році – в 1,6 рази. Аналогічна динаміка спостерігається і щодо показників загальної рентабельності (відношення загального прибутку до середньої вартості активів підприємств). Вважаємо, що для оцінки економічного потенціалу України та визначення орієнтирів при проведенні аудиту фінансової звітності та контролю діяльності сільськогосподарських підприємств доцільно проводити аналіз агрегованих показників за групами підприємств, їх розмірами та іншими характеристиками, як це показано у табл.2.2.

Таблиця 2.2 – Динаміка отриманих фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України за 2019-2023 рр.

Показник	2019	2020	2021	2022	2023	2023 у % до	
						2019	2022
Підприємства, які одержали прибуток (у % до загальної кількості)	83,0	82,6	88,3	78,7	78,5	-	-
Прибуток, млн. грн.	115781,7	107981,8	247142,7	125157,6	94866,0	82,0	75,8
Підприємства, які одержали збиток (у % до загальної кількості)	17,0	17,4	11,7	21,3	21,5	-	-
Збиток, млн. грн.	22526,3	26363,3	8335,7	39101,4	34805,8	154,5	89,0

Джерело: складено на основі [130]

Для більшої наочності подаємо розглянуту динаміку на графіку (див. рис. 2.4). Можна зробити висновок, що питома вага сільгоспвиробників, які одержали прибуток, достатньо висока і максимально склала більш ніж 88% у 2021 році. У 2022 р. порівняно з 2021 р. вона знизилась на майже на 10%, у 2023 р. залишилася майже на тому ж рівні. Найбільший обсяг одержаного прибутку спостерігаємо у 2021 р., а потім відбувається його різке зниження – більш ніж на 65% у 2022р. порівняно з 2021р. та на 24,2% у 2023р. порівняно з 2022р. Відповідно з 2021 р. збільшується питома вага підприємств, які одержали збиток, а найвищий показник одержаного збитку зафіксовано у 2022 р. (майже в 4,7 рази більше ніж у 2021 р.).



Рисунок 2.4 – Динаміка отриманих фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України за 2019-2023 рр.

У 2023 році порівняно з 2022 р. спостерігаємо зниження суми одержаного збитку на 11% при майже незмінній питомій вазі таких підприємств (21,5%).

Далі розглянемо динаміку отриманих фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України в розрізі розмірів підприємств (великих, середніх і малих). Для цього спочатку проаналізуємо розподіл підприємств на цією ознакою в динаміці (рис.2.5).

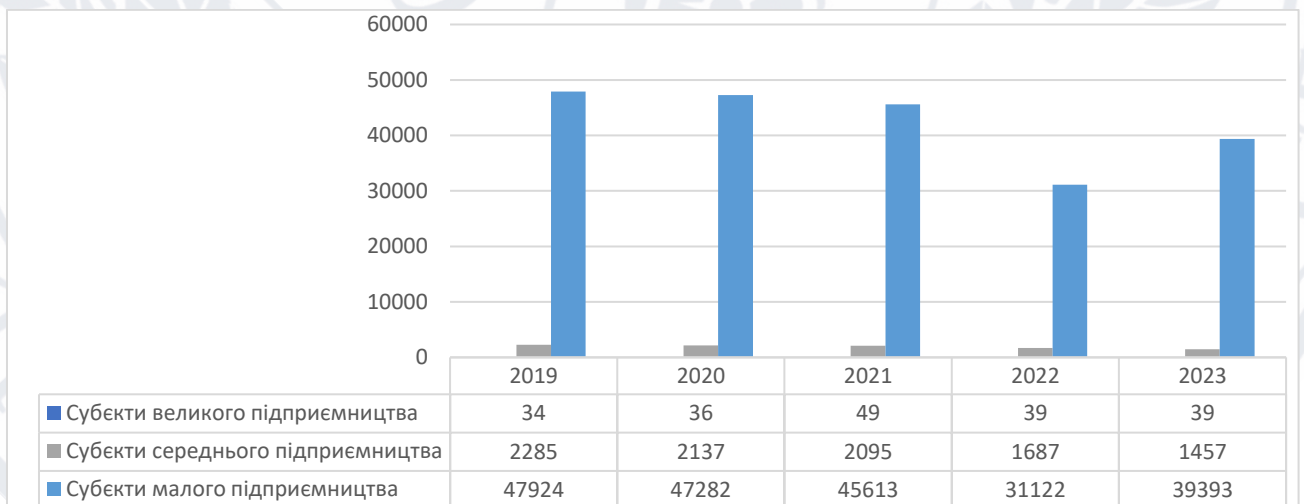


Рисунок 2.5 – Розподіл сільськогосподарських підприємств за розміром діяльності у 2019-2023рр.

Як бачимо, найбільшу питому вагу (понад 96%) у сільському господарстві України складають суб'єкти малого підприємництва. Динаміка отриманих

фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України (в розрізі розмірів підприємств) представлена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Динаміка фінансових результатів діяльності в сільському господарстві України (в розрізі розмірів підприємств) за 2019-2023 рр.

Роки	Сальдований фінансовий результат (прибуток) сільськогосподарських підприємств, млн. грн., у т.ч.						
	Усього	великі	%	середні	%	малі	%
2019	93255,4	5026,2	5,4	68463,6	73,4	19765,6	21,2
2020	81618,5	8677,6	10,6	40321,2	49,4	32619,7	40,0
2021	238807,0	48273,2	20,2	102387,7	42,9	88146,0	36,9
2022	86056,2	18159,0	21,1	39697,5	46,1	28199,7	32,8
2023	60060,2	12156,3	20,2	23334,8	38,8	24569,1	41,0

Джерело: складено на основі [130]

Отже, на першому місці знаходяться суб'єкти середнього підприємництва. Незважаючи на те, що їх частка у загальній сумі отриманого прибутку зменшилась з 73,4% у 2019р. до 38,8% у 2023 р., вони забезпечують значну частку прибутків галузі. На другому місці – суб'єкти малого підприємництва - їх частка у загальній сумі отриманого прибутку, навпаки, зросла з 21,2% у 2019р. до 41% у 2023 р. Також швидкими темпами зростає внесок до загального прибутку суб'єктів великого підприємництва (з 5,4% у 2019р. до 20,2% у 2023р.). Графічно це відображено на рисунку 2.6.

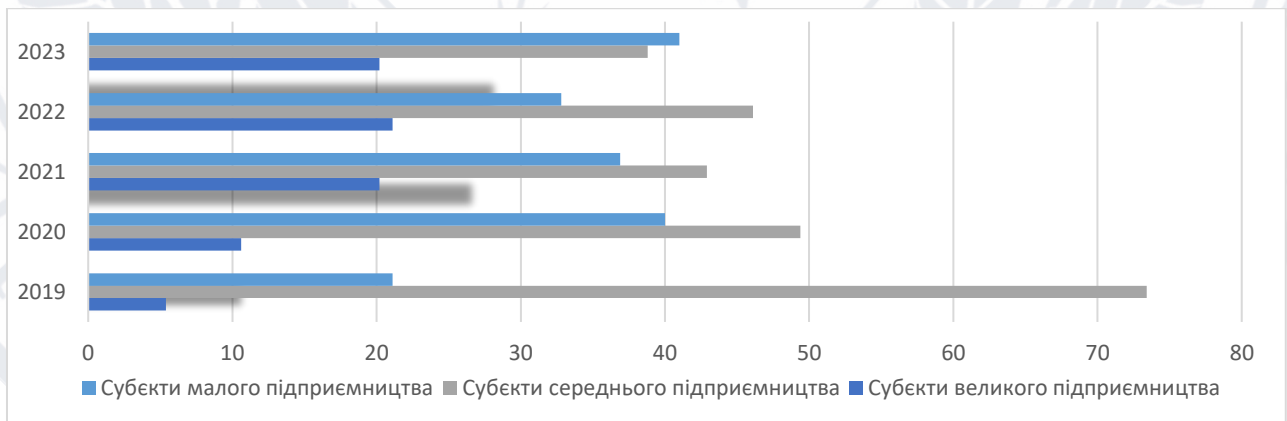


Рисунок 2.6– Внесок у загальні фінансові результати діяльності суб'єктів малого, середнього та великого підприємництва за 2019-2023 рр.

Так, протягом аналізованих 5 років найпомітніше зросла величина прибутку великих підприємств – більш ніж у 2,4 рази. Величина прибутку малих

підприємств зросла в 1,2 рази. Прибуток середніх підприємств, навпаки, зменшився на 66%.

Рентабельність операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України в розрізі їх розмірів у 2019–2023 рр. наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Динаміка рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2019-2023 рр.

Роки	Рівень рентабельності операційної діяльності підприємств, %			
	Усього	великі	середні	малі
2019	19,2	8,3	26,2	13,4
2020	18,6	16,0	18,5	19,8
2021	40,3	46,3	37,3	41,4
2022	20,0	22,8	19,2	19,5
2023	12,3	18,0	10,4	8,5

Джерело: складено на основі [130]

Графічно це має такий вигляд (рис.2.7)

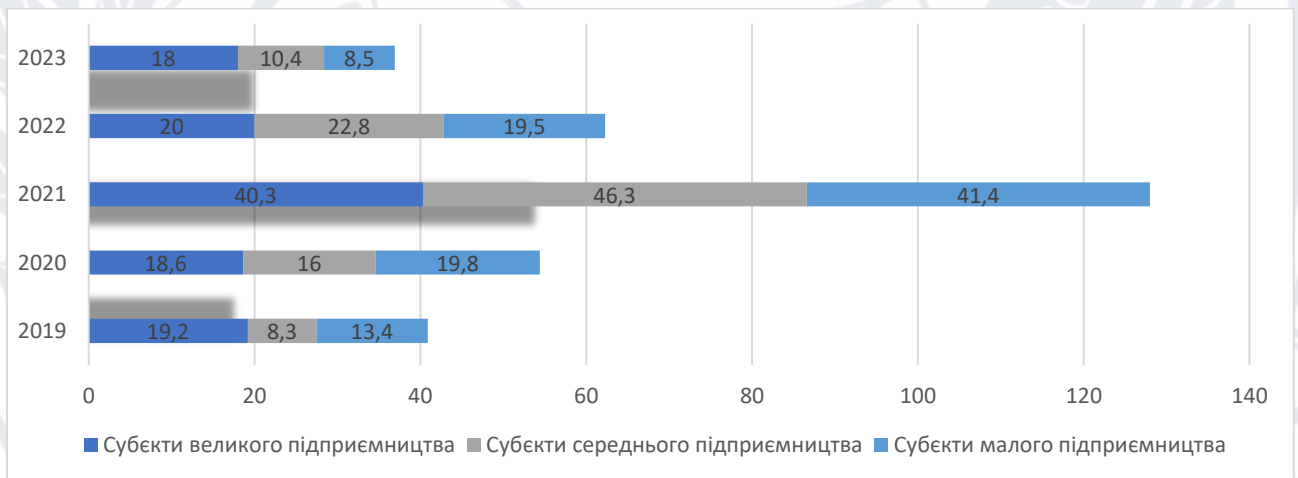


Рисунок 2.7 – Рентабельність операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2019-2023 рр.

Дані з табл. 2.4 та рис. 2.7 дають змогу зробити висновок, що показники рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України в основному мали позитивну динаміку протягом 2019-2021рр. (зростання з 8,3% до 46,3% по великим підприємствам, з 26,2% до 37,2% по середнім та з 13,4% до 41,4% по малим). Значне скорочення цього показника спостерігаємо у 2022 р. порівняно з 2021 р. (на 23,5% по великим підприємствам,

на 18,1% по середнім та на 22% по малим). Цей процес продовжився у 2023 р. порівняно з 2022 р. (скорочення на 4,8% по великим підприємствам, на 8,8% по середнім та на 11% по малим). Отже, суб'єкти великого підприємництва демонструють більший рівень стійкості до змін у зовнішньому середовищі.

Аналіз процесу формування фінансових результатів діяльності за його складовими дозволяє виробити необхідну стратегію поведінки сільськогосподарських підприємств, спрямовану на мінімізацію втрат і фінансового ризику від вкладень (табл. 2.5). Отже, протягом 2019–2021 рр. спостерігаємо помітні коливання розміру чистого прибутку аграрних підприємств, при цьому помітне значне зростання прибутку у 2021 р. порівняно з 2020 р. – майже у 3 рази. Негативна тенденцію зменшення чистого прибутку з'явилися у період 2022-2023рр. (майже на 30%).

Таблиця 2.5 – Формування чистого прибутку сільськогосподарських підприємств за 2019-2023 рр. (млн. грн)

Показник	2019	2020	2021	2022	2023	2023 у % до	
						2021	2022
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	560599	602684	770263	642746	748165	133,5	116,4
Інші операційні доходи	94703	67388	110758	76954	67296	71,1	87,4
Інші доходи	16315	11223	14271	11507	11021	67,6	95,8
Разом чисті доходи	671618	681306	895299	731208	826482	123,1	113,0
Операційні витрати	549221	563678	626564	598253	726351	132,3	121,4
Інші витрати	28354	35388	28746	45696	38493	164,8	84,2
Витрати усього	578362	599688	656492	645152	766422	132,4	118,8
з них собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	456453	464854	519059	463673	594233	130,2	128,2
Чистий прибуток (збиток)/	93255	81619	238807	86056	60060	64,9	69,8

Джерело: складено на основі [130]

На величину чистого прибутку підприємств впливають два фактори – збільшення доходів та зменшення витрат (рис. 2.8). Протягом 2019–2021 років помітна зростаюча динаміка доходів та витрат, а отримання прибутку свідчить про переважання доходів над витратами. Так, протягом даного періоду чисті доходи зросли на 32,8%, а витрати - на 13,5%.

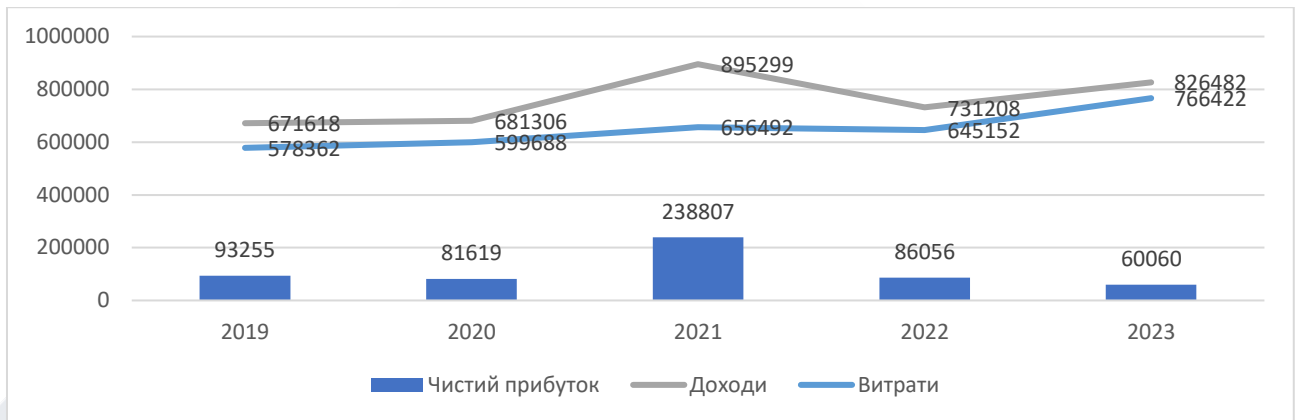


Рисунок 2.8 – Динаміка чистого прибутку, доходів і витрат сільськогосподарських підприємств за 2019-2023рр. (млн. грн)

У 2022 р. порівняно з 2021 р. чисті доходи скоротилися на 18,3%, а витрати – на 2,3%, тобто спостерігаємо негативну тенденцію переважання скорочення доходів над витратами. У 2023 р. порівняно з 2022 р. чисті доходи зросли на 13%, а витрати – на 18,8%, що призвело до скорочення прибутку.

Для детальнішого розгляду процесу формування чистого прибутку сільськогосподарських підприємств доцільно провести аналіз окремо кожного виду доходів та витрат, які формують прибуток (рис. 2.9).

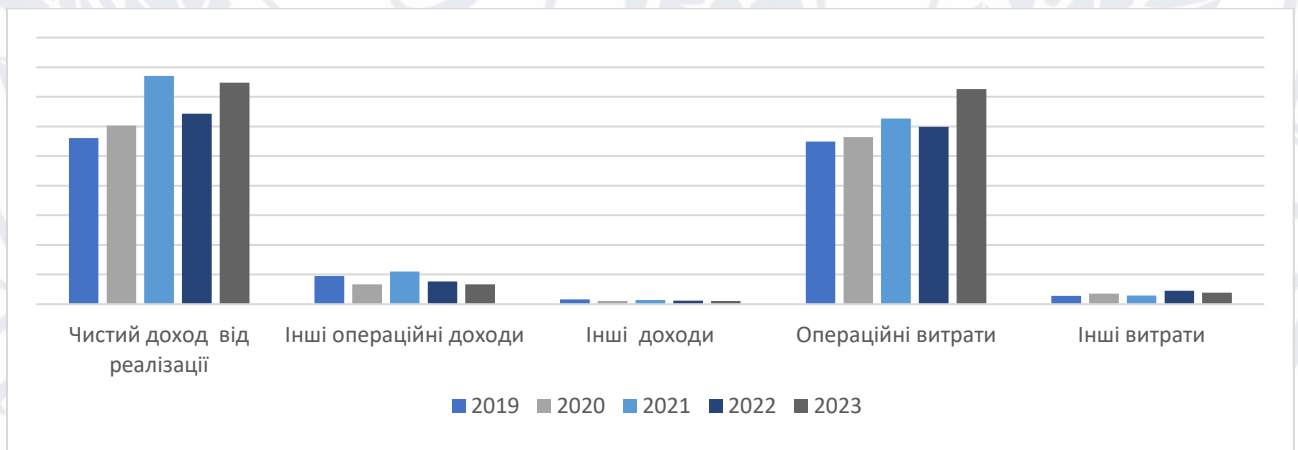


Рисунок 2.9 – Динаміка доходів та витрат, які формують прибуток аграрних підприємств за 2019-2023рр.(млн. грн)

Отже, прибуток сільськогосподарських підприємств формується з чистого доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, інших операційних доходів та доходів, отриманих від інших видів діяльності, що не є операційною.

Найбільшу частку займають саме доходи від реалізації продукції, за 2019-2021рр. їх величина зросла на 37,4%, а починаючи з 2022 рр. вони різко скоротились на 16,5% порівняно з 2021 р. та на зросли 16,4% у 2023 р. на порівняно з 2022р. Значно меншу частку від загальної суми доходів займають інші операційні доходи – в середньому 11%. За аналізований період величина цих доходів скоротилась на 12,6%, Інші доходи, які не відносяться до операційної діяльності, і складають в середньому 1,5% від загальної суми доходів, зменшились на 32,4%. З рис. 2.9 бачимо, що найбільшу частку серед витрат сільськогосподарських підприємств займають саме операційні витрати, за аналізований період їх величина зросла на 32,3%. У свою чергу, величина інших витрат, які не пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, зросла на 65%.

Як висновок, можемо зазначити, що війна в Україні змусила приділити більшу увагу удосконаленню моделей ведення бізнесу всіма суб'єктами господарювання на аграрному ринку. Так, значна кількість сільськогосподарських підприємств здійснює інвестиції в інфраструктурні та логістичні об'єкти, наприклад, створює сухі порти на кордонах з ЄС, фермери звертають більше уваги на нішеві сільськогосподарські культури тощо. Спостерігаються інвестиції в підприємства з глибокої переробки сільськогосподарської сировини, експортери постійно шукають нові ринки збуту [131,с.78]. Все це сприяє нарощуванню прибутку з подальшим його оптимальним використанням через інвестиційні проекти. Інструментом для цього є також облікова практика, яка сприяє поступовому формуванню ідеології економіки підприємства та надає можливість посилити обліково-аналітичні функції щодо формування та використання фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

2.2 Аналіз облікової практики формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств

Головним завданням бухгалтерського обліку фінансових результатів

діяльності сільськогосподарських підприємств є визначення кількісних і якісних параметрів одержаного результату (прибутку чи збитку); формування цих даних для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо [132, с.145].

На сільськогосподарських підприємствах під час постановки обліку фінансових результатів діяльності гостро постають питання формування облікової політики. Значна роль у формуванні елементів, що підлягають розкриттю в обліковій політиці, відводиться галузевій специфіці, коли на вибір та обґрунтування облікової політики таких підприємств впливає ціла низка факторів. Проаналізувавши їх перелік, що пропонуються дослідниками [133, с.180], ми розширили ці фактори та доповнили власними, що представлено в Додатку Д. На наш погляд, в умовах воєнного стану до цих факторів слід додати виклики, пов'язані з неможливістю продовження діяльності або її суттєвого обмеження, якщо активи підприємства знаходяться на територіях з активними бойовими діями, знищенням, втратою, знеціненням та пошкодженням активів внаслідок бойових дій або іншими форс-мажорними обставинами. Вважаємо, що під час дії воєнного стану облікова політика сільськогосподарських підприємств повинна бути актуалізована з урахуванням поточних обставин. В Додатку Е представлено найбільш поширені події та операції, які, на наш погляд, потребують розробки нових облікових підходів або внесення змін в облікову політику щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності в умовах воєнного стану. Цей перелік подій не є виключним, бо зміни до облікової політики є індивідуальними для кожного сільськогосподарського підприємства залежно від конкретних обставин.

Зазначимо, що існування альтернатив надає підприємствам свободу вибору у відображенні господарських операцій в бухгалтерському обліку, отже, вплив різних способів обліку на формування та облік фінансових результатів діяльності

може бути досить значним. Вважаємо, що при формуванні облікової політики на сільськогосподарських підприємствах варто врахувати в частині формування та обліку фінансових результатів діяльності такі аспекти:

1. Амортизація.

У зв'язку із сезонністю сільськогосподарського виробництва є суттєві особливості в порядку нарахування амортизації основних засобів, у т.ч. довгострокових біологічних активів, віднесення нарахованої амортизації на об'єкти обліку витрат основного виробництва (особливо у рослинництві) тощо.

2. Облік паливно-мастильних матеріалів.

Списання фактичної собівартості паливно-мастильних матеріалів на витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, здійснюється одним із методів (за середньозваженою собівартістю; за собівартістю перших за часом закупівель (ФІФО)) у загальновстановленому порядку за аналогією з іншими матеріально-виробничими запасами.

3. Облік витрат на утримання машинно-тракторного парку.

Порядок організації бухгалтерського обліку витрат на утримання машинно-тракторного парку, включаючи її галузеві особливості у сільському господарстві, має знайти відображення в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств.

4. Облік інвестицій, що здійснюються в формі капітальних вкладень.

При обліку витрат у капітальному будівництві може застосовуватися позамовний метод та метод накопичення витрат за певний період часу.

5. Облік витрат, пов'язаних з виконанням зобов'язань за отриманими позиками та кредитами тощо.

У складі інформації про облікову політику щодо отриманих кредитів та позик необхідна наявність як мінімум такої інформації: про переведення довгострокової заборгованості до короткострокової; про склад та порядок списання додаткових витрат за позиками; про вибір способів нарахування та розподілу належних доходів за позиковими зобов'язаннями; порядок обліку доходів від тимчасового вкладення позикових коштів [93].

6. Облік отримання та використання державної допомоги.

Визначають загальний порядок та особливості організації бухгалтерського обліку державної допомоги на підприємствах сільського господарства та пов'язаних з ним інших галузей агропромислового комплексу.

7. Облік витрат та розрахунок собівартості продукції сільського господарства.

Регламентація можливих прийомів та способів обліку витрат в обліковій політиці дозволяє підприємствам здійснювати їх систематизацію та класифікацію у двох аспектах: у розрізі об'єктів обліку витрат; у розрізі цілей контролю за ними, регулювання та прогнозування [108].

8. Облік резервів.

При настанні визначених подій створення резерву є обов'язковим, тому про його формування в обліковій політиці згадувати не потрібно. Однак створення додаткових резервів залежить від бажання самого підприємства, тому при їх формуванні необхідний запис в обліковій політиці [4].

Далі розглянемо практичну реалізацію облікової політики на сільськогосподарських підприємствах на прикладі Наказу про облікову політику ПСП «Перемога» (див. Додаток Ж), експертну оцінку якого здійснено у Додатку К. Згідно обраної шкали ефективним є наказ про облікову політику, що оцінений більш ніж в 50 балів. Наказ, що розглядається, є недостатньо ефективним, бо оцінений у 46 балів. За результатами аналізу даного наказу виявлені такі негативні моменти, що вимагають виправлення та доповнення:

- не дотримано вимог щодо формування наказу про облікову політику (зокрема, порушена послідовність та змістовність подання інформації), що свідчить про формальний підхід до розроблення облікової політики з боку бухгалтерії та керівництва;

- при складанні облікової політики не враховані зміни у законодавстві (присутнє посилення на закон «Про оподаткування прибутку підприємств» замість ПКУ, залишений вартісний поріг основних засобів у 3000 грн тощо);

- не повністю розкритий зміст облікової політики щодо переліку витрат,

що формують виробничу собівартість виготовленої продукції, варіантів організації зведеного обліку витрат, визначення рівня суттєвості щодо доходів і витрат, порядку обліку отримання та використання державної допомоги, створення та використання резервів, у т. ч. для відшкодування сільськогосподарських ризиків під час війни, організації податкового та управлінського обліку;

- відсутній зміст облікової політики щодо критеріїв обмежень стосовно безперервності діяльності та їх вплив на формування показників фінансових результатів діяльності; періодичності відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань; способів визначення та розподілу ТЗВ; особливостей обліку паливно-мастильних матеріалів та витрат на утримання машинно-тракторного парку; інвестицій, що здійснюються в формі капітальних вкладень та витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів; критеріїв розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості; первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, як утримуваних для продажу; особливості обліку витрат, пов'язаних з виконанням зобов'язань за отриманими позиками та кредитами;

- не розкрито перелік витрат, правила та процедури затвердження, збору та обліку, що підлягатимуть відшкодуванню внаслідок знищення, втрати, знецінення та пошкодження в результаті бойових дій та інших форс-мажорних обставин; порядок обліку та документального оформлення вимушеної консервації активів; порядок обліку та документальне оформлення збору коштів на оборону та/або безоплатної передачі товарів та коштів; обліку реалізації продукції із відрахуванням частини виручки на потреби оборони; порядок оплати праці з урахуванням воєнного стану (за час простою виробництва, нарахування відпускних та лікарняних під час простою, надання фінансової допомоги працівникам тощо);

- не визначений порядок застосування електронного документообігу, процедури документального оформлення розрахунків у разі відсутності оригіналів первинних документів;

- відсутні як додатки до наказу робочий план рахунків, власні форм первинних документів з обліку фінансових результатів діяльності, графік документообігу.

Отже, даний документ містить неповне відображення об'єктів бухгалтерського обліку стосовно фінансових результатів діяльності та недостатнє обґрунтування способів його ведення, часткову відсутність посилань на нормативні чи законодавчі акти, що регулюють конкретний спосіб обліку. Відсутність уваги з боку керівництва підприємства до мінливих зовнішніх умов економічної діяльності з урахуванням воєнного стану свідчить, що облікова політика ПСП «Перемога» не виконує своє призначення у повній мірі. Коректування наказу про облікову політику ПСП «Перемога» з урахуванням зазначених зауважень, на наш погляд, позитивно вплине на ефективність обліково-інформаційної системи підприємства. Також важливим моментом у даному дослідженні є аналіз впливу елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства (див. Додаток Л).

Як вже зазначалося, відповідно до вітчизняної методології, яка закладена в НП(С)БО 30, розрахунок фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, який впливає на його облік, включає в себе три елементи (див. рис. 2.10). Перша складова результатів аграрних підприємств – фінансовий результат від реалізації - забезпечує основну частку доходів таких підприємств. Для обліку таких доходів використовують рахунки 90 і 70 [6]. Особливістю тут є той факт, що за дебетом рахунку 90 відображається балансова вартість готової продукції (яка оцінена за справедливою вартістю при первісному визнанні), а не виробнича собівартість, як це передбачено в НП(С)БО 16 [108]. Тому ми погоджуємося з думкою дослідників щодо доречності внесення змін до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, де необхідно зазначити, що за дебетом рахунку 90 в разі реалізації сільськогосподарської продукції (якщо вона оцінена за справедливою вартістю) буде відображатися не виробнича, а балансова реалізованої продукції [127, с.60].

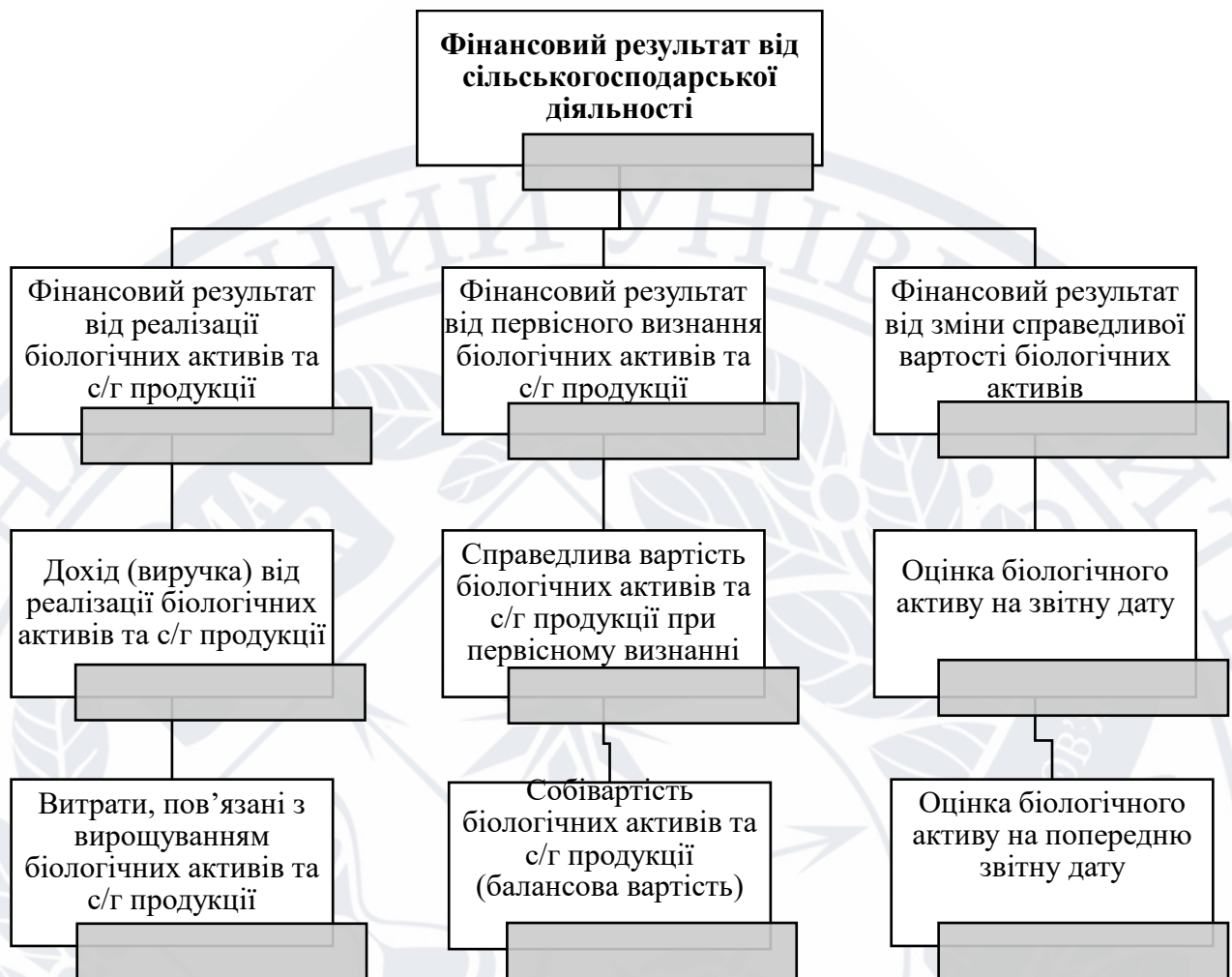


Рисунок 2.10 – Алгоритм формування фінансових результатів аграрного підприємства

Друга складова фінансових результатів діяльності аграрного підприємства (результат від первісного визнання) входить до складу інших операційних доходів (витрат). Разом з тим первісне визнання таких активів не завжди призводить до збільшення суми доходів (витрат), тобто ця зміна відбувається лише на суму вартості продукції, яка визнана товаром для продажу. Це означає, що тобто при первісному визнанні (оприбуткуванні) таких активів можливі наступні ситуації (див. рис. 2.11). Отже, у першому і другому випадках проблем з відображенням в обліку вказаних операцій не виникає, тобто за кредитом рахунку 23 знаходиться відображення справедливої вартості активів (за якою вони оприбутковуються на баланс), витрати відповідно відносять на рахунок 940, а доходи – на рахунок 710 [135].

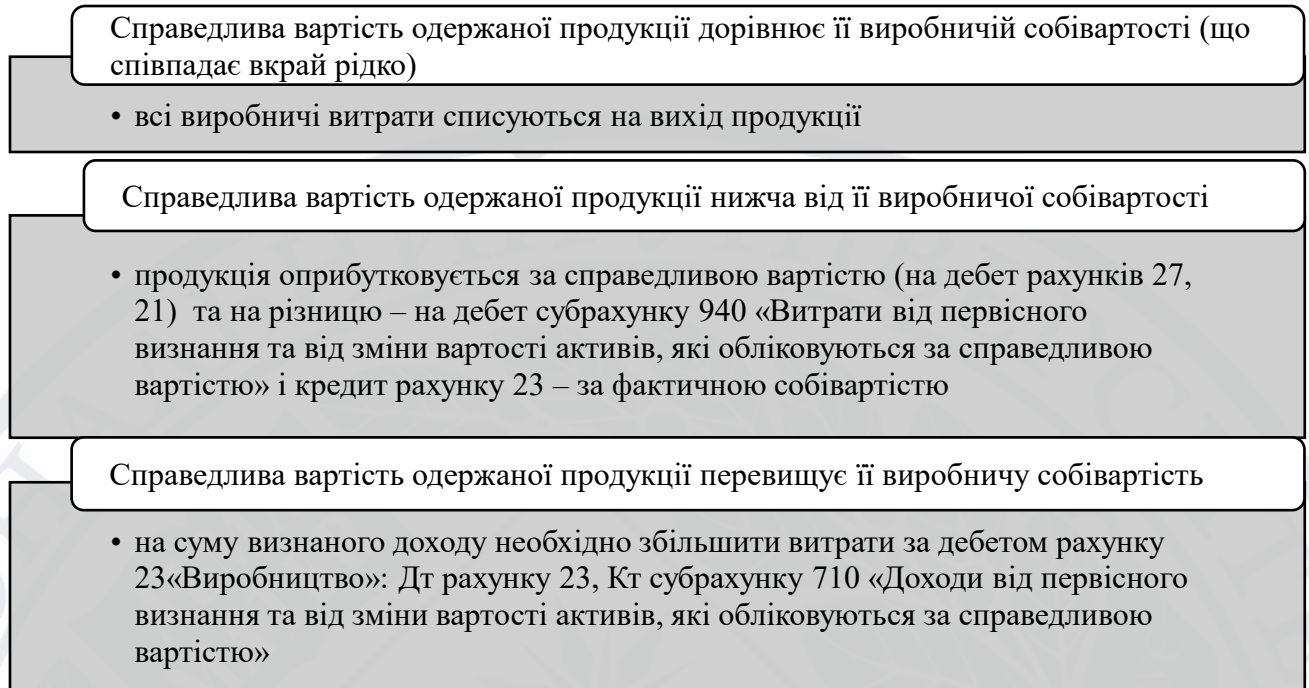


Рисунок 2.11 – Особливості відображення в обліку оприбуткування готової продукції і додаткових біологічних активів

У третій ситуації виникає певна проблема, бо на суму визнаного доходу необхідно збільшити витрати (Дт рахунку 23, Кт субрахунку 710), тобто треба змінити суму фактичних витрат на виробництво (виробничу собівартість продукції), яка відображається за Дт рахунку 23. Це призводить до штучного завищення витрат на суму ще неодержаного (сумнівного) доходу. Для вирішення цієї проблеми, на думку дослідників [135; 136; 137], з якими ми цілком згодні, доцільно використовувати кореспонденцію рахунків, зазначену на рис. 2.12. Це забезпечить одержання інформації про суму фактичних витрат на виробництво, з одного боку, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з іншого. При цьому розмір доходу (витрат) від первісного визнання, який буде визначений в кінці року, не співпадатиме із визначеними доходами (витратами), які формувалися протягом року. Це пояснюється тим, що на момент первісного визнання підприємство не може сформувати всі витрати, пов'язані з біологічною трансформацією даних активів, так як вони будуть відомі лише в кінці року.

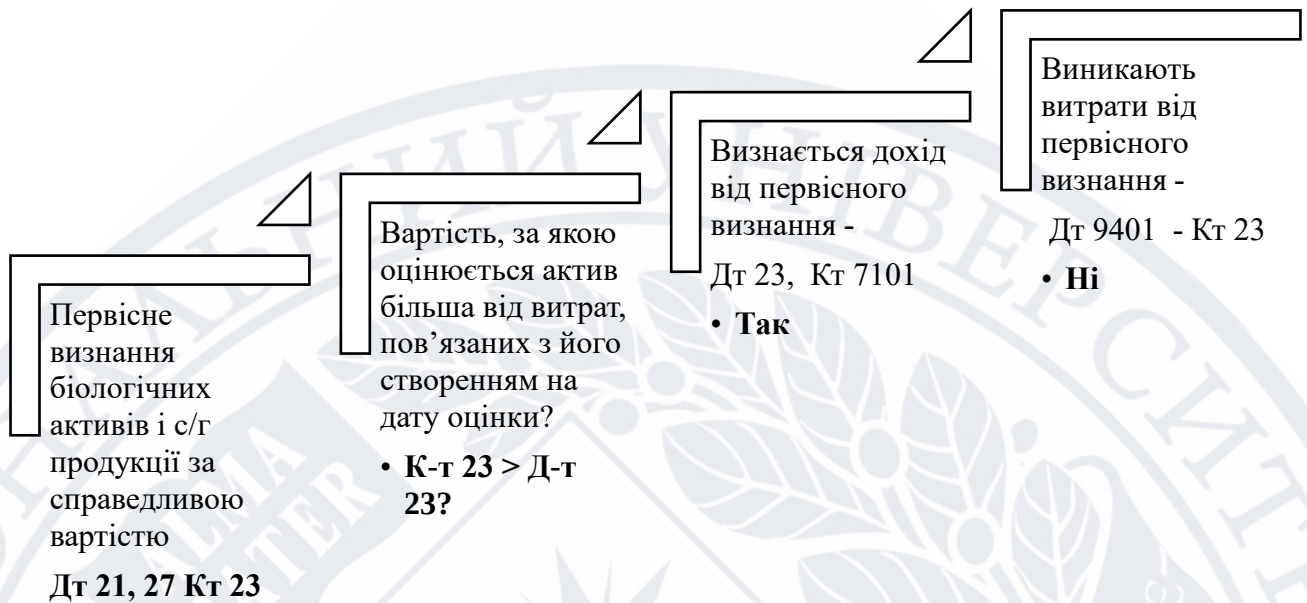


Рисунок 2.12 – Алгоритм визначення та відображення в обліку фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Також підприємство не завжди може з'ясувати, яка сільськогосподарська продукція буде товаром для продажу, а яка - виробничими запасами, бо частина виробленої продукції, як правило, використовується для внутрішнього споживання (наприклад, зерно на посіви) [137].

Отже, після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог НП(С)БО 30, обліковується як запаси, а потім вона може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання в кінці року необхідно відкоригувати.

Третя складова фінансових результатів діяльності (результат від зміни справедливої вартості біологічних активів) відображається у складі інших операційних доходів (витрат) [138]. Такі зміни відбуваються в процесі певних перетворень біологічних активів в бік збільшення або зменшення (росту, зміни маси, уцінки, зменшення продуктивності тощо). Отже, на дату балансу необхідно провести відповідне коригування: на перевищення – дебет рахунку 21 чи 16, кредит субрахунку 710 (відповідний аналітичний рахунок); на зменшення –

дебет субрахунку 940 (відповідний аналітичний рахунок), кредит рахунку 16 чи 21. При перевищенні справедливої вартості біологічних активів над фактичною собівартістю на підприємстві виникає так званий «віртуальний» дохід, а це суперечить принципам історичної собівартості та обачності. У зв'язку з цим замість відображення таких доходів на рахунку 71 для відображення було б доцільно відкрити окремий рахунок (наприклад, під назвою «Потенційні доходи») з наступним віднесенням на рахунок 79 і рахунок 44. Також, за аналогією з основними засобами, при дооцінці яких згідно з НП(С)БО 7 ніякого доходу не виникає, а сума дооцінки включається до складу додаткового капіталу, повинен відображатися результат дооцінки довгострокових біологічних активів. Отже, суму дооцінки таких активів пропонуємо також включати до складу не фінансових результатів діяльності, а додаткового капіталу, що є власним джерелом формування активів підприємства. Це дасть можливість внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан та фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств для прийняття рішень, зокрема, щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, реорганізації тощо.

Як відомо, раціональна побудова фінансового обліку на підприємстві включає первинний, синтетичний та аналітичний облік. При організації обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств надзвичайно важливе значення має первинний облік, адже документи фіксують факти здійснення господарських операцій. Документом, на основі якого здійснюється накопичення фінансових результатів діяльності та їх віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку), є бухгалтерська довідка. Нею бухгалтер фіксує закриття рахунків доходів і витрат для визначення фінансових результатів діяльності. При цьому бухгалтерська довідка – це універсальний бухгалтерський документ, але первинним документом він є не завжди. Згідно закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «первинним документом є документ, в якому міститься інформація про господарську операцію» [95], а господарська операція, відповідно, - подія, що зумовлює зміну

у структурі активів і зобов'язань або власному капіталі підприємства. Тобто, якщо бухгалтерська довідка складена для відображення господарської операції (виправлення помилки або проведення розрахунків, які відповідають умовам визначення господарської операції) та за умови наявності усіх обов'язкових реквізитів такий документ можна вважати первинним. У разі застосування документа при закритті операційних рахунків обліку доходів та витрат бухгалтерська довідка носить лише інформаційний характер та не може вважатися первинним документом, бо тут не фіксуються відомості про будь-яку господарську операцію. Важливим аспектом є те, що в деяких ситуаціях, коли потрібно оформити господарську операцію і відсутні первинні документи (наприклад, внаслідок бойових дій) згідно з вимогами законодавства складання бухгалтерської довідки є виходом. Щоб ця довідка відповідала вимогам, слід в ній вказати наступну інформацію: обсяг, вартість, строки користування/розрахунків та інші характеристики предмета обліку; метод та алгоритм розрахунків, що були використані; кореспонденцію рахунків в бухгалтерському обліку, що стосується даної операції; підписи працівника, який склав довідку, і головного бухгалтера [95].

Форму бухгалтерської довідки можна знайти у Методичних рекомендаціях щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [139]. Під час заповнення довідки в ній потрібно максимально докладно вказати відомості про ситуацію, у зв'язку з якою вона складається. Складену довідку підписує головний бухгалтер, а також особа, яка відповідальна за її зміст та виконання операцій, щодо яких її складено. Потім вона підшивається до окремої папки «бухгалтерські довідки», а її копія – до тих документів, які вона пояснює, зокрема, й до уточненої звітності [139]. При сплаті податку на прибуток до бюджету використовується платіжна інструкція, яка є розпорядженням ініціатора надавачеві платіжних послуг щодо виконання платіжної операції. Необхідно також зазначити, що в Наказі про облікову політику ПСП «Перемога» необхідно зазначити послідовність дій бухгалтера щодо можливості використання податкового пом'якшення через втрату

первинних документів з причин війни (наприклад, у результаті потрапляння ракети, дрону, їх уламків по підприємству тощо) - фіксація факту втрати та/або неможливості вивезення первинних документів (первинні документи знищені зіпсовані або знаходяться на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії або на тимчасово окупованих рф територіях України); подання до ДПС повідомлення в довільній формі про втрату та/або неможливість вивезення первинних документів, належним чином підписане та обґрунтоване з доказами; отримання рішення ДПС про прийняття повідомлення або про відмову в такому прийнятті).

Відповідно до Плану рахунків фінансові результати діяльності формуються на однойменному рахунку 79 «Фінансові результати», до якого відкривають субрахунки для обліку результатів за видами діяльності із періодичністю, яка установлена в обліковій політиці [6], як це показано на рис. 2.13.

Операційна	Фінансова	Інша
• Д-т 70,71 • К-т 791 • Д-т 791 • К-т 90-94 • Д-т 791* • К-т 70-84	• Д-т 72,73 • К-т 792 • Д-т 792 • К-т 95,96 • Д-т 792* • К-т 85 (в частині фінансових витрат)	• Д-т 74 • К-т 796 • Д-т 793 • К-т 97 • Д-т 793* • К-т 85 (в частині витрат, які пов'язані з інвестиційною та іншою діяльністю))

Рисунок 2.13 – Порядок формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств

* Для підприємств, які застосовують тільки рахунки класу 8

Для того, щоб сформувати фінансові результати діяльності аграрного підприємства за напрямками, передбаченими НП(С)БО 30, відкриваються окремі аналітичні рахунки (від реалізації; від первісного визнання; від зміни справедливої вартості), а також субаналітичні рахунки (за видами продукції та біологічних активів). У кінці облікового періоду після здійснення необхідних коригуючих записів рахунки витрат та доходів закриваються на рахунок 79, тобто визначається фінансовий результат діяльності до оподаткування. Далі необхідно

розрахувати та списати на рахунок 79 суму податку на прибуток, при цьому підприємства, які коригують фінансові результати діяльності для цілей оподаткування з урахуванням положень НП(С)БО 17 [7] або МСБО 12, визначений податок відображають на рахунку 98. Для врахування тимчасових різниць між оцінкою активів або зобов'язань за даними фінансової звітності та податковою базою на кінець року розраховують відстрочені податкові активи або податкові зобов'язання. З урахуванням поточного податку на прибуток (суму якого визначено в рядку 17 Декларації з податку на прибуток) [140], а також коригувань за рахунками 17 або 54, рахунок 98 може бути закритий списанням як у кредит рахунку 79 (Дт 98 – Кт 17, 48, 54, 64, 79), так і в кредит (Дт 17, 54, 64, 79 – Кт 98). Остаточний сформований на рахунку 79 результат списують на рахунок 44 записом: Дт 791–793 – Кт 441 (при отриманні прибутку) або Дт 442 – Кт 791–793 (при отриманні збитку). Схематично закриття рахунка 79 «Фінансові результати» відображено на рис. 2.14.



Рисунок 2.14 – Визначення фінансових результатів діяльності аграрного підприємства

Основні бухгалтерські операції формування фінансових результатів діяльності базового підприємства представлено в Додатку М. Загалом ми згодні з методикою формування фінансових результатів діяльності від продажу сільськогосподарської продукції, що здійснюється на рахунках 701, 901, коли

субрахунки відкриваються за галузями сільського господарства (701.1, 901.1-рослинництво; 701.2, 901.2 - тваринництво). Однак вважаємо, що для підвищення ступеня прозорості та аналітичності інформації про фінансові результати діяльності від реалізації продукції окремих галузей наявних даних недостатньо. Це пов'язано з тим, що війна на території України зумовлює небезпечні та непередбачувані умови використання майна підприємств, у тому числі сільськогосподарських. Саме тому надзвичайно важливим є облік прямої шкоди та її відшкодування (тобто надзвичайних доходів і витрат), завданих підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації. В даний час надзвичайні доходи та витрати враховуються у складі інших доходів та витрат - надзвичайні доходи на субрахунок 746, а надзвичайні витрати на субрахунок 977. Сальдо субрахунків 746 і 977 списуються в кінці року на субрахунок 793 [6]. Однак для сільськогосподарських підприємств, діяльність яких багато в чому пов'язана з ризиками несприятливого клімату, а також з впливом воєнних дій відсутність окремо організованого обліку надзвичайних доходів та витрат суперечить принципу суттєвості в обліку. Для реалізації цього принципу, а також підвищення рівня інформативності облікових даних про фінансові результати діяльності таких підприємств вважаємо обґрунтованим ведення окремого обліку надзвичайних доходів та витрат та відкриття у Плані рахунків окремих рахунків 75 «Надзвичайні доходи», 99 «Надзвичайні витрати» та 794 «Результат надзвичайних подій» по аналогії з рахунками, які існували раніше і були скасовані згідно з наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. №672. Це необхідно для задоволення потреб аналізу, оскільки дані показники відносяться до невідконтрольних апарату управління підприємством. Отже, виділення у загальній класифікації доходів та витрат надзвичайних у даний час є виправданим, оскільки у сільському господарстві їх вплив на діяльність підприємств достатньо значний.

Пропонуємо наступну схему побудови синтетичного рахунку 99 «Надзвичайні витрати» (табл.2.6).

Таблиця 2.6 – Схема побудови аналітичного обліку до рахунку 99 «Надзвичайні витрати»

Номера субрахунків	Найменування субрахунків
991 Стихійні явища природи	991.1 Землетруси
	991.2 Повені
	991.3 Урагани
	991.4 Посухи
	тощо
992 Форс-мажор, екстремальні ситуації	992.1 Аварії
	992.2 Пожежі
	992.3 Епідемії
	992.4 Карантини
	тощо
993 Воєнні дії	993.1 Військові навчання
	993.2 Терористичні акти
	993.3 Бойові дії
	993.4 Масові бомбардування
	993.5 Мінно-вибухове забруднення земель
	993.6 Порушення логістики
	993.7 Відключення електроенергії
	993.8 Тимчасова окупація територій
	993.9 Релокація бізнесу
	тощо
994 Політико-економічні події	994.1 Зміна законодавства
	994.2 Націоналізація
	994.3 Приватизація
	тощо
995 Інші надзвичайні витрати	

Джерело: складено автором

Щодо надзвичайних доходів, нами встановлена відсутність чіткої відповідності виду доходу конкретному виду надзвичайних витрат, адже один вид надзвичайних витрат на практиці може компенсуватись за рахунок різних видів надзвичайних доходів (наприклад, посуха – за рахунок субсидії держави та самофінансування одночасно; втрати внаслідок воєнних дій – за рахунок держави та міжнародних фондів тощо). Тому пропонуємо відкривати до рахунку 75 «Надзвичайні доходи» субрахунки доходів, ідентичні витратам, що дозволить визначати фінансові результати діяльності за класифікаційними групами і навіть конкретними видами доходів та витрат. Така побудова обліку надзвичайних доходів та витрат забезпечить можливість формування інформації за кожним із зазначених видів доходів та витрат з метою виявлення фінансових результатів

щодо кожної операції з використанням субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій».

Відповідно пропонуємо змінити субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» стосовно видів діяльності, а саме:

- 441 «Прибуток (збиток) від операційної діяльності»;
- 442 «Прибуток (збиток) від фінансових операцій»;
- 443 «Прибуток (збиток) від іншої діяльності»;
- 444 «Прибуток (збиток) від надзвичайних подій»;
- 445 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;
- 446 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

Класифікація фінансових результатів діяльності за видами на рахунку 44 дасть змогу отримувати оперативну інформацію про активність та результативність роботи підприємства в розрізі окремих видів його діяльності та дозволить контролювати вплив результатів окремого виду діяльності на загальний результат. Розглянемо приклад відображення втрат внаслідок воєнних дій в обліку сільськогосподарських підприємств на підставі наведених вище пропозицій (табл. 2.7).

Завершальним етапом облікового процесу є бухгалтерська (фінансова) звітність. Фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств знаходять своє відображення у таких звітах [5]:

- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід, форма № 2) – суми доходів і витрат за різними видами, проміжні фінансові результати діяльності (від операційної діяльності, до оподаткування, чистий);
- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1) – накопичений фінансовий результат діяльності за всі періоди (нерозподілений прибуток/непокритий збиток);
- Податкова декларація з податку на прибуток – фінансові результати є основою для розрахунку податку на прибуток.
- Податкова декларація з податку на прибуток – фінансовий результат діяльності є основою для розрахунку податку на прибуток.

Таблиця 2.7 – Облік фінансових результатів діяльності ПСП «Перемога» з урахуванням надзвичайних доходів і витрат

Зміст господарської операції	Типова кореспонденція рахунків		Запропонована кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Списання зруйнованих основних засобів на суму накопиченої амортизації внаслідок бойових дій	131	10	131	10
Списання залишкової вартості зруйнованих основних засобів	976	10	993.3	10
Списання знищеної сільськогосподарської продукції внаслідок мінно-вибухових забруднень земель	947	27	993.5	27
Відображена заборгованість щодо відшкодування зруйнованих основних засобів після фіксації інформації про завдану шкоду на державних ресурсах	375	69	375	69
Визнано дохід (після отримання відшкодування завданих збитків від російської федерації)	69	746	69	753.3
До встановлення судами чи іншими рішеннями вини російської федерації суми нестач і втрат, списані на витрати підприємства, відображаються одночасно на позабалансовому субрахунку	072		072	
Списання залишкової вартості зруйнованих основних засобів на фінансовий результат	793	976	794	993.3
Списання знищеної сільськогосподарської продукції на фінансовий результат	791	947	794	993.5
Списано дохід після отримання відшкодування	746	791	753.3	794
Відображений фінансовий результат від надзвичайної діяльності (прибуток)	791	441	794	444
Відображений фінансовий результат від надзвичайної діяльності (збиток)	442	791	444	794

Джерело: складено автором

Основна інформація щодо формування фінансових результатів діяльності ПСП «Перемога» представлена у Балансі та Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (див. ДОДАТОК Н). У Звіті про фінансові результати наводять суми доходів і витрат, які відповідають критеріям, визначеним в НП(С)БО 15 та НП(С)БО 16 відповідно [108;109]. Також у Примітках до фінансової звітності розкривається така інформація щодо доходів, витрат і фінансові результати діяльності: облікова політика щодо визнання доходу; розподіл за кожною групою доходів; сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів; частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами [5].

Особливістю сільськогосподарських підприємств є складання спеціалізованих форм звітності, що характеризують фінансові результати діяльності - форми №50-СГ «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», інформація якої є базою для складання Звіту про фінансові результати (див. ДОДАТОК Н).

Інформація про фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств необхідна, щоб оцінити потенційні зміни в ресурсах, які підприємство контролюватиме в майбутньому та спрогнозувати здатність отримувати прибуток. Відповідно до вимог НП(С)БО 1 показники щодо окремих доходів та витрат наводяться в бухгалтерській звітності відокремлено у разі їх суттєвості [5]. Вважаємо, що при визначенні поняття суттєвості необхідно орієнтуватися як на кількісне значення показника, так і на його характер і конкретні обставини виникнення. Використовуючи даний підхід щодо суттєвості показників звітності, пропонуємо змінений формат Звіту про фінансові результати (розділ 1), який надасть користувачам бухгалтерської інформації можливість отримання більш точних відомостей про фінансово-господарську діяльність сільськогосподарського підприємства (ДОДАТОК П).

Ведення обліку на ПСП «Перемога» здійснюється вручну з елементами комп'ютерної обробки, що наразі розглядається рідше як виняток, ніж як звична практика. Частково комп'ютеризована лише ділянка обліку розрахунків з оплати праці (застосовується програма MASTER: Зарплата і Кадри) та ведення журналів здійснюється з використанням програмного продукту Microsoft Excel. Також використовують додаткові «допоміжні» бухгалтерські програми – «Бест-Звіт» (оформлює й відсилає по лініях зв'язку відповідні види звітності в державні органи) та «Клієнт-банк» (надає можливість здійснювати та контролювати банківські операції). При цьому основна частина документообігу на підприємстві відбувається в паперовому варіанті, що спричиняє додаткові витрати на збір даних, їх обробку, контроль, а також може призводити до виникнення додаткових помилок, спричинених «людським фактором».

Обсяг бухгалтерської та регламентованої звітності вимагає відмовитись від

ведення бухгалтерського обліку старими методами і повністю автоматизувати облік господарських операцій та узагальнити введену інформацію. До кінця року ПСП «Перемога» планує перейти на ведення обліку за допомогою об'єднаної комп'ютерної програми для сільського господарства. Ринок спеціалізованого програмного забезпечення пропонує програми-надбудови (конфігурації), які не є самостійними і мають використовуватися разом із головною програмою. Перевагами такого типу програм є можливість пристосування їх за допомогою «Конфігуратора» до особливостей обліку не лише окремої галузі (сільського господарства), а й конкретного підприємства, що дає змогу забезпечити повну комп'ютеризацію обліку будь-яких сільськогосподарських підприємств. Найбільш оптимальною, на наш погляд, є конфігурація «Кварц: Бухгалтерія агробізнесу» з таких причин:

- це готове рішення для введення бухгалтерського обліку у всіх ділянках сільськогосподарських підприємств (рослинництва, тваринництва, переробка і реалізація сільськогосподарської продукції);
- гнучке налаштування способів розподілу непрямих витрат по різних методах розподілу (по культурам, підрозділам, коефіцієнтам);
- калькуляція продукції з урахуванням специфіки аграрного сектору;
- аналіз собівартості випущеної продукції;
- складання довідок - розрахунків після закриття періоду;
- продукт легкий в засвоєнні;
- впроваджується за один місяць;
- всі необхідні для обліку модулі вже містяться в програмі [141].

Отже, при вирішенні поетапного переходу до створення інформаційної системи потрібен цілеспрямований вибір програмного забезпечення, який повинен спиратися на системну комплексну оцінку. Система має бути досить функціональною, завершеною з погляду обліку, бути універсальною, тобто враховувати специфіку галузевих особливостей підприємств.

2.3 Система внутрішнього контролю фінансових результатів як чинник оптимізації діяльності суб'єктів господарювання

Ефективний та динамічний розвиток сільськогосподарських підприємств неможливий без формування та реалізації відповідної стратегії контролю за досягнутими результатами фінансово-господарської діяльності. Внутрішній контроль є комплексним вивченням економічної ефективності, документальної обґрунтованості, достовірності, а також доцільності фінансово-господарських операцій підприємства на основі використання облікової, звітної, нормативно-правової економічної інформації через дослідження стану об'єктів контролю.

Внутрішній контроль фінансових результатів діяльності аграрних підприємств спрямований на забезпечення достовірними даними про доходи та витрати підприємства внутрішніх користувачів для прийняття ефективних та своєчасних управлінських рішень, а також для усунення недоліків та помилок в обліку фінансових результатів діяльності та його вдосконалення. Основні напрями такого контролю наступні (рис.2.15).

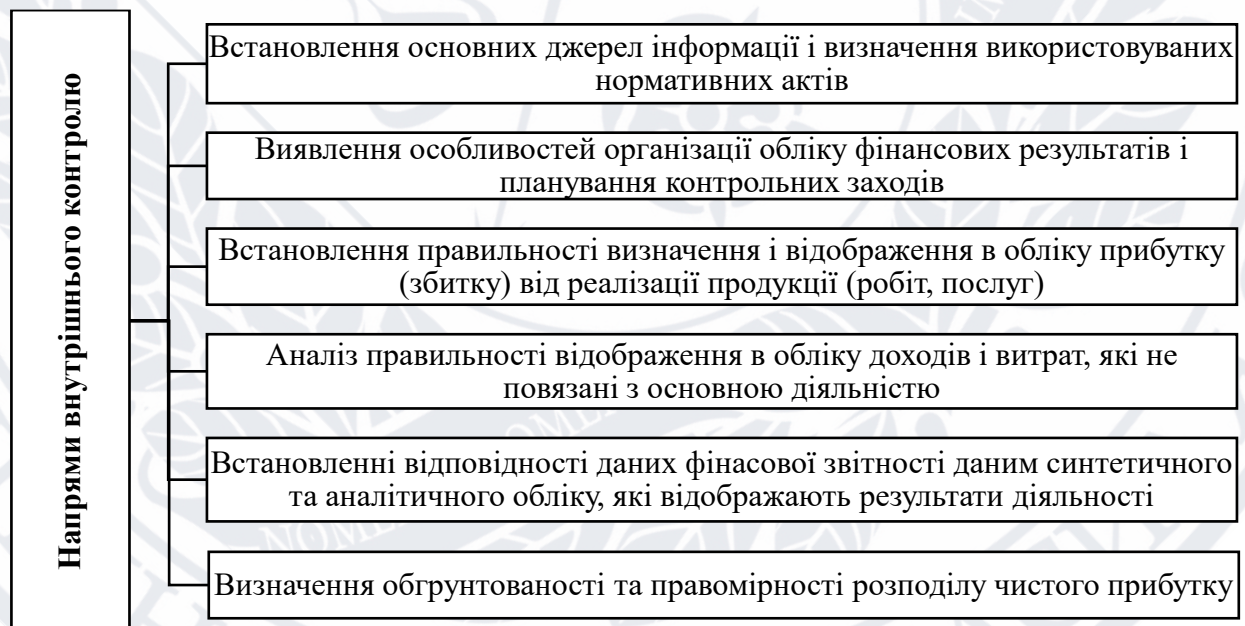


Рисунок 2.15 – Напрями внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності аграрних підприємств

Напрями внутрішнього контролю залежать від масштабів діяльності аграрного підприємства, його індивідуальних особливостей, цілей та завдань,

що, у свою чергу, визначає контрольні процедури (див. ДОДАТОК Р).

Контрольні процедури, що здійснюються при внутрішньому контролі фінансових результатів діяльності, поділяють залежно від етапів контролю (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Етапи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності

Етап	Сутність контрольних процедур	Інструмент контролю
Попередній	вивчення укладених договорів	нормативна перевірка
	оцінка надійності постачальників та покупців	метод рейтингової оцінки
	визначення обґрунтованості цін	метод порівняння
Поточний контроль	перевірка правильності ведення первинного обліку	нормативна перевірка, формальна перевірка, логічна перевірка
	інспекція повноти та точності обліку доходів (підтвердження фактів їх існування на основі первинних документів)	зустрічна звітка
	перевірка правильності організації витрат та калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг)	спостереження, усне опитування, аналітичні процедури
	перевірка правильності первинного, аналітичного та синтетичного обліку фінансових результатів діяльності	зіставлення показників, що містяться у фінансовій звітності
Подальший контроль	виявлення ризиків у веденні бізнесу в частині формування фінансових результатів діяльності	аналітичні процедури
	виявлення порушень та відхилень в обліку та звітності	відстежування, взаємний контроль
	підтвердження реальності існування виручки від продажу продукції (робіт, послуг), що відображається у звітності	відстежування, зустрічна звітка
	визначення санкцій за порушення, що допускаються у процесі фінансово-господарської діяльності, та заохочення за сумлінну діяльність	нормативна перевірка
	оцінка якості виконаних контрольних процедур	тестування

Джерело: складено на основі [142]

На першому етапі (попередній контроль) перевіряють правильність укладених договорів з контрагентами - чи відповідають вони вимогам законодавства. Крім того, виявляють наявність ризиків ведення бізнесу, зокрема, неправильне оформлення пакету документів; банкрутство контрагента і, як наслідок, визнання як безнадійної його заборгованості; необґрунтовано завищені або занижені ціни, що впливають на фінансовий результат тощо [20].

Мета подальшого контролю – об’єктивна оцінка діяльності підприємства, визначення законності та доцільності дій посадових осіб щодо формування та управління фінансовими результатами діяльності [20]. На цьому етапі виявляють порушення та відхилення в обліку та звітності та підтверджують реальність існування виручки від продажу продукції (робіт, послуг), що відображається у звітності. Крім того, шляхом тестування оцінюють якість виконаних контрольних процедур.

Початковим етапом всіх контрольних заходів є планування, у процесі якого виділяють кілька етапів (див. рис. 2.16).

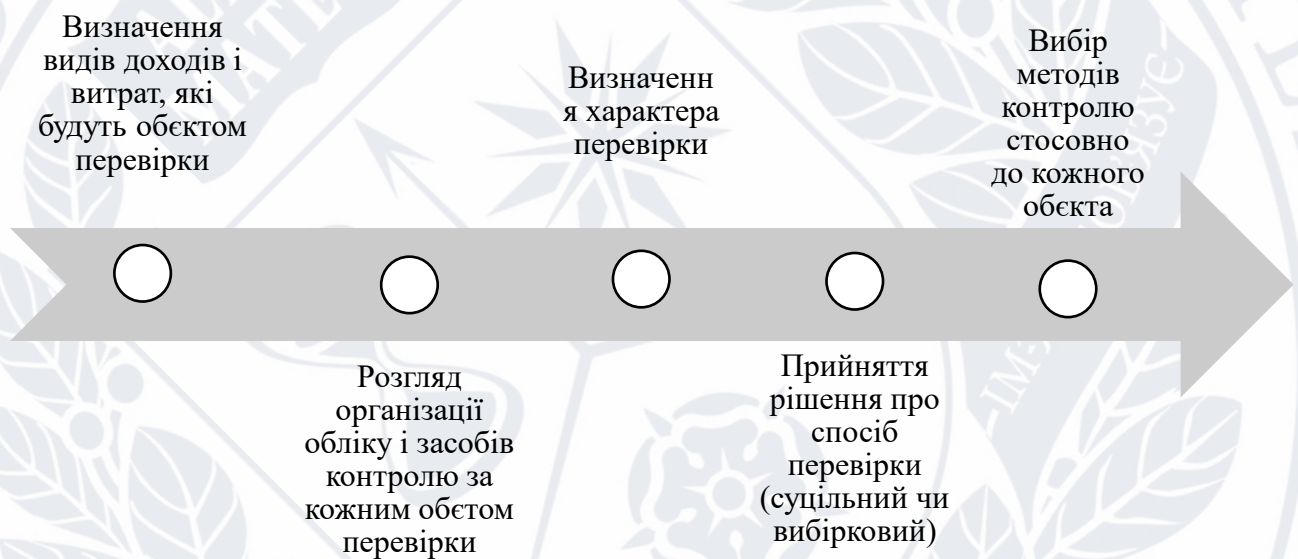


Рисунок 2.16 – Основні етапи планування внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності аграрного підприємства

Так, об’єкти перевірки контролер обирає на підставі результатів аналізу доходів, витрат та прибутку. Також визначаються способи і характер проведення перевірки щодо кожного напрямку контролю. Зважаючи на великий обсяг операцій, пов’язаних з формуванням фінансових результатів діяльності, слід використовувати комбінований метод проведення контрольних заходів, який поєднує в собі як суцільний, так і вибірковий спосіб перевірки. Доходи та витрати, що виникли внаслідок нетипових чи ризикованих операцій, перевіряють суцільним способом. Така перевірка дозволяє виявити найбільш ризикові сфери діяльності, наприклад, операції з постачальниками, при взаємодії з якими раніше

виникали факти порушення договірних зобов'язань, невчасне надання первинних документів та ін. Крім того, суцільній перевірці піддають ті доходи та витрати, за якими кількість елементів контрольованої сукупності недостатня для використання вибірки [143, с.56].

За результатами всебічного аналізу об'єкта перевірки контролер розробляє загальний план перевірки, в якому вказують очікуваний обсяг, графік, терміни проведення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності. План конкретизується у програмі, яка визначає контрольні процедури, необхідні для досягнення поставлених цілей. Наприклад, програма внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності може містити напрями, представлені на рис. 2.17.



Рисунок 2.17 – Напрями контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств

За результатами всебічного аналізу об'єкта перевірки, нами розроблена програма внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності для базового підприємства (див. ДОДАТОК С), що визначає напрями та

інтенсивність контрольних заходів, сприяє їх ефективному та своєчасному проведенню. Результати перевірки оформляються робочими документами, наприклад, документом, розробленим для базового підприємства і представленим у табл. 2.9. В цьому документі контролер на підставі даних первинного обліку відображає виявлені відхилення в оформленні первинних документів. Зокрема, вказує найменування та номер документа, що перевіряється; зміст операції, що фіксується у документі; кореспонденцію рахунків та суму за даними обліку та контролю; контрольні процедури, застосовувані під час перевірки; зауваження, які слід усунути під час виконання рішень щодо результатів перевірки.

Таблиця 2.9 – Робочий документ «Перевірка оформлення первинних документів щодо формування фінансових результатів діяльності ПСП «Перемога»»

Назва документа, номер	Зміст операції	За даними обліку			За даними контролю			Контрольна процедура	Зауваження
		Дт	Кт	Сума, тис.грн	Дт	Кт	Сума, тис.грн		
Товарно-транспортна накладна №342	Визнання доходів (виручки) від продажу продукції	361	701	234	361	701	234	формальна перевірка	Відсутня дата оплати
Бухгалтерська довідка №67	Списали собівартість проданої продукції	901	27	214	901	27	204	арифметична перевірка	Неправильно відображена сума

Джерело: складено автором

Для контролю за рухом коштів від реалізації продукції, виконання робіт та надання послуг, а також інших видів діяльності, перевірки своєчасності надходження оплати за договорами пропонуємо використовувати робочий документ, представлений в табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Робочий документ «Перевірка своєчасності надходження оплати за договорами ПСП «Перемога»

Одержувач	Договір (дата, №)	Час переходу прав власності	Сума за договором, грн.	Сума за даними обліку, грн.	Сума дебітор- ської заборго- ваності, грн.	Термін утворення дебіторсь- кої заборгова- ності	Контрольна процедура
ТОВ "Новий шлях»	06.06.2024 №1112	При передачі продукції	178800	178800	-	-	Зустрічна звірка, взаємний контроль
ТОВ «Мега	12.08.2024 №1128	При передачі продукції	312400	302400	10000	до трьох місяців	Зустрічна звірка, взаємний контроль

Джерело: складено автором

Цей документ дозволяє вчасно виявляти утворення дебіторської заборгованості за кожним контрагентом, не допускати виникнення сумнівної та простроченої дебіторської заборгованості. Окрема увага має бути приділена вивченню умов договорів з контрагентами щодо переходу права власності на продукцію від продавця до покупця. При цьому у ході перевірки особливому контролю мають піддаватися операції з повернення відвантаженої продукції, адже це впливає на відображення відвантаження готової продукції та на величину фінансових результатів діяльності у бухгалтерському обліку.

У ході контролю слід ретельно перевіряти факти, пов'язані з нарахуванням штрафів, пені, неустойки внаслідок невиконання договірних зобов'язань. При цьому мають бути вивчені причини їх виникнення та виявлено винних посадових осіб, відшкодування допущених втрат та запобігання їх виникненню надалі. Крім того, мають бути перевірені факти виконання зобов'язань перед податковими органами.

Отже, для виконання вказаних завдань щодо перевірки правильності формування та обліку фінансових результатів діяльності на підприємстві повинна бути створена дієва система внутрішнього контролю (СВК), у якій виділяють три основні елементи, представлені на рис. 2.18.

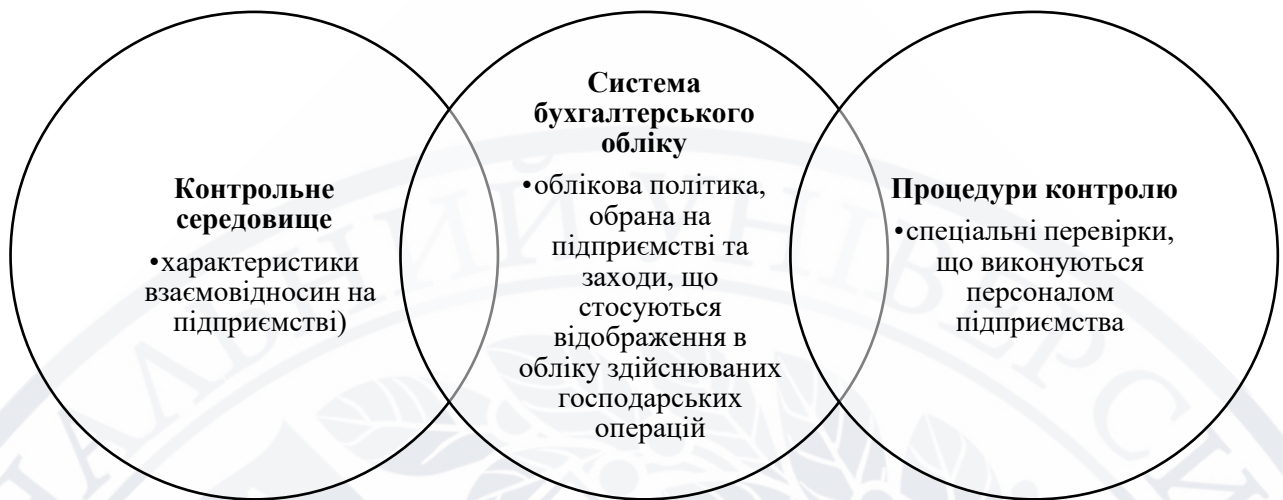


Рисунок 2.18– Складові СВК формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Оцінити ефективність діючої на ПСП «Перемога» СВК можна шляхом тестування за документом, наведеним в ДОДАТКУ Т. Це дозволить ідентифікувати сильні та слабкі сторони контролю і розв'язати проблеми, що виявлені. На основі проведеного тестування і бальної оцінки СВК можна зробити висновок про ризик засобів контролю, виходячи з параметрів, представлених в табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Результати оцінки СВК ПСП «Перемога»

Показники	Оцінки надійності	Надійність	Висновок	Недоліки
Контрольне середовище	66	Середня	Контрольне середовище оцінюється як недостатньо надійне	Підвищена плинність кадрів, у тому числі управлінців і фахівців. Відсутність ефективної системи внутрішньої оцінки ризиків (ризик-менеджменту). Часткова відсутність посадових інструкцій.
Система обліку	78	Вище середньої	Система обліку оцінюється як достатньо надійна	Недоліки при розробці облікової політики. Практично ручний спосіб ведення обліку. Мають місце окремі випадки несвоєчасного відображення в обліку фактів господарського життя.
Контрольні процедури	80	Вище середньої	Контрольні процедури є достатньо надійними	Нерегулярні перевірки первинних облікових документів на предмет правильності оформлення та своєчасності відображення. Часткова відсутність документального оформлення контрольних процедур

Правильно організована СВК дозволяє уникнути помилок при формуванні фінансових результатів діяльності, деякі з яких наведені у таблиці ДОДАТКУ У.

Для покращення СВК фінансових результатів діяльності на аграрних підприємствах, на наш погляд, доцільно застосовувати методику вертикального та горизонтального контролю. Горизонтальний контроль передбачає дослідження витрат, доходів та фінансових результатів діяльності у розрізі їх видів на рівні підприємства загалом на основі розроблених планів (бюджетів) на рік із помісячною деталізацією даних. Вертикальний контроль забезпечує аналіз, перевірку та регулювання витрат і доходів у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Важливою умовою ефективного впровадження цього виду контролю є розподіл завдань таким чином, щоб було можливо періодично контролювати їх виконання, тобто організація такого контролю має відбуватися шляхом закріплення за конкретними працівниками певних підконтрольних об'єктів.

Кожне підприємство, у т. ч. сільськогосподарське, має свої технологічні, економічні та регіональні особливості, що також знаходить відображення у специфіці проведення внутрішнього контролю. Тому слід зазначити, що будь-яка модель чи методика внутрішнього контролю є шаблоном, який потрібно конкретизувати, виходячи зі специфіки підприємства. Так, внутрішній контроль на сільськогосподарських підприємствах може бути реалізований у вигляді Центру внутрішнього контролю (ЦВК). Схема рекомендованої організаційної структури такого центру для базового підприємства наведена на рис. 2.19.

Даний центр є самостійним підрозділом апарату управління і підпорядковується лише керівнику підприємства. Для ефективного функціонування ЦВК має бути розроблений та затверджений керівником локальний документ, у якому будуть визначені елементи мета, завдання, об'єкти та суб'єкти ЦВК, його структура, заходи щодо контролю фактів господарського життя підприємства тощо. Відповідне Положення також розроблене для базового підприємства (див. ДОДАТОК Ф).



Рисунок 2.19 – Схема рекомендованої організаційної структури ЦВК на сільськогосподарських підприємствах

На наш погляд, організований таким чином внутрішній контроль постає самостійною функцією управління всередині сільськогосподарського підприємства, що підвищує його ефективність паралельно з ефективністю прийнятих управлінських рішень. Суб'єктами цього виду контролю є виробнича та бухгалтерська функціональні служби в межах певних повноважень та наявної компетенції.

Висновки до розділу 2

У даному розділі досліджені практичні аспекти обліку і внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. На основі аналізу тенденцій динаміки отриманих фінансових результатів діяльності в аграрному секторі встановлено, що він зіштовхнувся з великою кількістю складнощів та викликів через негативний вплив війни в Україні.

Проаналізована діюча облікова практика сільськогосподарських підприємств в частині формування та обліку фінансових результатів діяльності,

на основі чого розроблені та теоретично обґрунтовані основні аспекти облікової політики як інструменту реакції на виклики зовнішнього середовища, у т.ч. в умовах воєнного стану. Здійснена оцінка ефективності наказу про облікову політику базового підприємства за запропонованою шкалою, виявлені негативні моменти, запропоновані напрями їх виправлення. Розглянута вітчизняна методологія розрахунку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств згідно НП(С)БО 30. Зроблено висновок, що надзвичайно важливим є облік прямої шкоди та відшкодування, завданих аграрним підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації. Запропонована схема побудови додаткових синтетичних рахунків «Надзвичайні витрати» та «Надзвичайні доходи», і, відповідно, субрахунків до рахунку «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» на основі принципу суттєвості, змінений формат Звіту про фінансові результати (розділ 1).

Для вдосконалення методичного інструментарію внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності запропоновані програма та робочі документи внутрішнього контролю, побудова організаційної структури Центру внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах, тест оцінки СВК базового підприємства, зразок Положення про ЦВК. Обґрунтований позитивний вплив пропозицій на ефективність внутрішнього контролю та якість управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА І ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Методика та практика аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання

Отримати достовірну інформацію про діяльність економічного суб'єкта для підготовки та обґрунтування варіантів управлінських рішень та вибору найбільш оптимальних дозволяє аналіз, що проводиться в вищезгаданих цілях. Крім того, для підвищення ділової активності підприємств необхідний детальний аналіз формування та використання фінансових результатів діяльності, який на сільгосппідприємствах найчастіше носить поверхневий характер, а вивчення впливу факторів на фінансові результати діяльності таких підприємств практично відсутнє. Зазначені аспекти визначають значимість вивчення методики та практики аналізу фінансових результатів діяльності, що дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки між фінансовими результатами діяльності та факторами, що зумовлюють динаміку їх змін. Крім того, сучасний стан розвитку економіки України, у тому числі аграрного сектору, показує постійну тенденцію до зниження фінансової стабільності значної кількості сільгосппідприємств. У переважній більшості малий та середній бізнес не справляється зі зростанням собівартості продукції, додатковими витратами, у тому числі внаслідок військових дій, що призводить спочатку до зниження конкурентоспроможності, а потім і до банкрутства. Керівникам аграрних підприємств у такій ситуації необхідно акцентувати увагу на систематичному аналізі ефективності діяльності із метою пошуку резервів скорочення витрат та підвищення прибутку, так як формування грамотної політики управління фінансовими результатами діяльності у компанії допомагає вирішити частину проблем ще на стадії їх виникнення. При цьому керівництво має брати до уваги загальну динаміку фінансових результатів діяльності підприємств аграрної галузі, детальний аналіз якої був виконаний у р.2.1.

Існує безліч методик аналізу фінансових результатів діяльності, провідні економісти в галузі економічного аналізу та фінансового менеджменту підходять до окремих теоретичних та методичних питань аналізу у різних аспектах та з різним ступенем деталізації [145:146:147]. Найбільш ефективним, на наш погляд, є аналіз фінансових результатів діяльності підприємства послідовно за такими етапами (рис. 3.1).

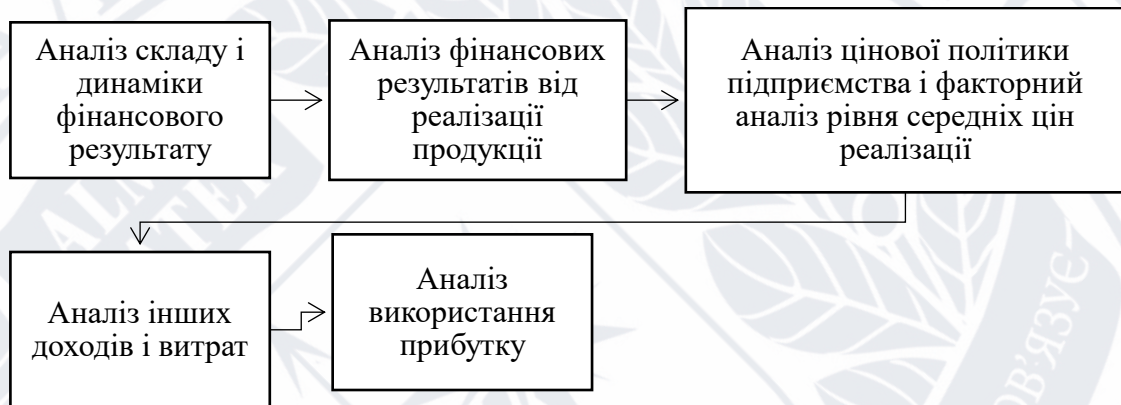


Рисунок 3.1 – Основні етапи аналізу фінансових результатів діяльності підприємств

Так як галузь сільського господарства має певну специфіку, виявлені етапи аналізу необхідно доповнити спеціальними (рис. 3.2). На їх основі нами буде проводитись подальше дослідження.

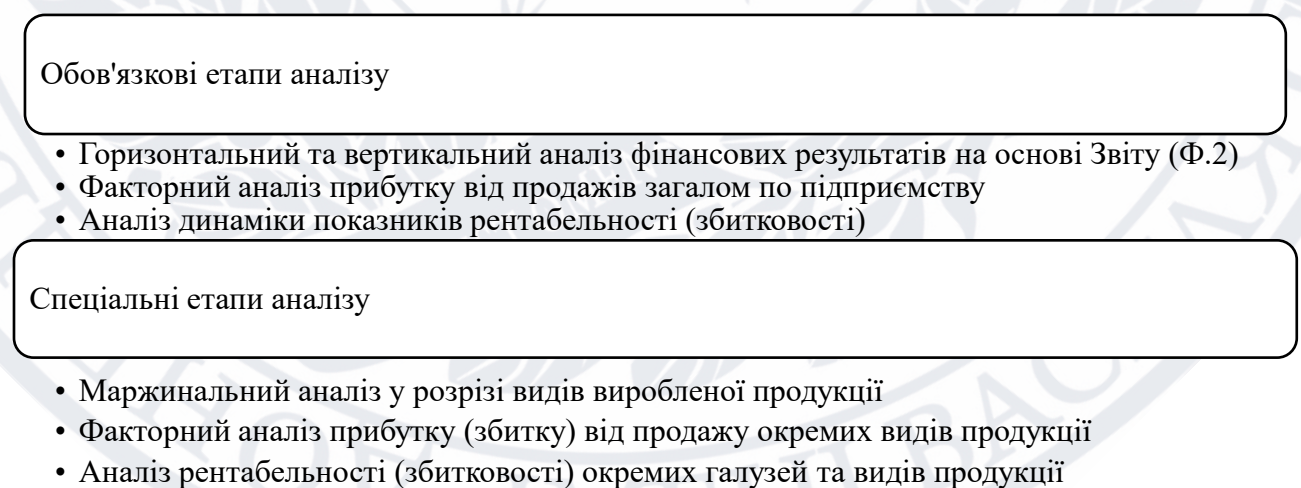


Рисунок 3.2 – Етапи аналізу фінансових результатів діяльності аграрних підприємств

Для моделювання та оцінки поточної ситуації на підприємствах в основному застосовується метод факторного аналізу, який дозволяє оцінити вплив різних чинників на показники фінансових результатів діяльності.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства дозволяє виявити конкретні проблеми у його роботі, а також обґрунтувати напрямки їх вирішення. Проведемо аналіз на прикладі ПСП «Перемога». Основним видом діяльності даного підприємства є «Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур» (код 01.11). Відповідно до представленої нами схеми, дослідження фінансових результатів діяльності ПСП «Перемога» необхідно розпочати з вертикального та горизонтального аналізу (див. Додаток Х).

Як видно з поданих даних, загальна величина доходів за даний період зросла на 810 тис. грн або на 1,24%. Найбільша частка у структурі доходів у 2023р. припадає на виручку та становить 98,07%, що на 1,14% менше, ніж у 2021р. При цьому величина виручки підприємства у 2023 р. порівняно з 2021 р. практично не змінилась. Зменшення частки виручки у структурі доходів пов'язано із зростанням частки інших доходів на 1,14%. Частка управлінських та комерційних витрат у структурі виручки залишилася майже незмінною, а частка собівартості зросла з 65,12% у 2021 році до 108,55% у 2023 р. (перевищення над доходами на 8,55%), що свідчить про зростання собівартості продукції, в основному за рахунок змінних витрат. За даними таблиці також можна відзначити, що підприємство має незначні інші доходи, сума яких у 2023 р. у 2,5 рази більше від доходів 2021 р. При цьому є інші витрати, значення яких набагато вищі за суму інших доходів та їх розмір у 2023р. збільшився порівняно з 2021 р. на 24,36%, що є негативним чинником у діяльності підприємства. За рахунок збільшення собівартості та величини інших операційних витрат підприємство у 2023 році одержано збиток у розмірі 10263 тис. грн проти прибутку у розмірі 18970 тис. грн у 2021 році. У 2023 році порівняно з 2022 роком розмір одержаного збитку скоротився на 83 тис. грн.

Оцінка формування фінансових результатів діяльності підприємства ґрунтується на розрахунку впливу різних факторних показників. У таблиці 3.1 представлені вихідні дані.

Таблиця 3.1 – Вихідні дані для факторного аналізу прибутку (збитку) від реалізації продукції ПСП «Перемога» у 2023 р.

Показник	2022 р	Реалізація 2023 р. за цінами та витратами 2022	2023 р.
Виручка, тис. грн	66753	76395	64663
Собівартість, тис. грн	72762	89164	71574
Прибуток (збиток) від реалізації продукції, тис. грн	(6009)	(12769)	(6911)
Темп зростання виручки, розрахований у цінах попереднього року, %	14,44 (76395/66753)		

Джерело: складено автором на основі даних Додатку Н та внутрішніх документів підприємства

Загальний розрахунок впливу різних факторів на фінансові результати від реалізації за 2023р. представлений у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Вплив чинників на зміну валового прибутку (збитку) у 2023р. на ПСП «Перемога», тис. грн

Фактор	Розрахунок	Оцінка впливу фактору на прибуток від продажів
Загальна зміна валового прибутку (збитку)	6911-6009=902	-
В тому числі, за рахунок факторів		-
Зміна обсягу продажу	6009*14,44/100	-867,70
Зміна собівартості	89164-71574	17590,00
Зміна цін на продукцію	64663-76395	-11732,00
Структурні зрушення в обсягах продаж	12769 –6009-867,70	-5892,30
Сукупний вплив факторів на валовий прибуток (збиток)		902,00

Джерело: складено автором на основі даних Додатку Н, а також внутрішніх документів підприємства

У 2023 р. у порівнянні з 2022 р. валовий збиток ПСП «Перемога» збільшився на 902 тис. грн., у тому числі за рахунок зростання обсягу продажів, цін на продукцію та структурних зрушень збиток скоротився на 867,7 тис. грн, 11732 тис. грн та 5892,3 тис. грн відповідно та за рахунок зростання собівартості

збиток збільшився на 17590 тис. грн. Найбільш позитивно на скорочення збитку вплинуло зростання цін на продукцію. Для наочності представимо вплив чинників як діаграму (рис. 3.3).



Рисунок 3.3 – Фактори, що впливають на зміну величини валового збитку у 2023р. на ПСП «Перемога», тис. грн

Далі проведемо оцінку формування чистого фінансових результатів діяльності підприємства (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Факторний аналіз чистого фінансового результату діяльності ПСП «Перемога», 2023 р.

Фактор	Сума, тис. грн
Зміна чистого фінансового результату	-83,00
У тому числі за рахунок факторів:	
Зміна обсягів продажу	759,11
Зміна собівартості	1679,00
Зміна цін на продукцію	-2815,00
Зміна структурних зрушень в обсягах продажів	-525,11
Разом: вплив чинників на зміну валового збитку	902,00
Зміна інших доходів	934,00
Зміна інших витрат	-1919,00
Разом вплив факторів зміни інших доходів та витрат	985,00
Усього вплив чинників на зміну чистого фінансового результату	-83,00

Джерело: складено автором на основі даних Додатку Л

Для наочності представимо вплив чинників як діаграму (рис. 3.4).

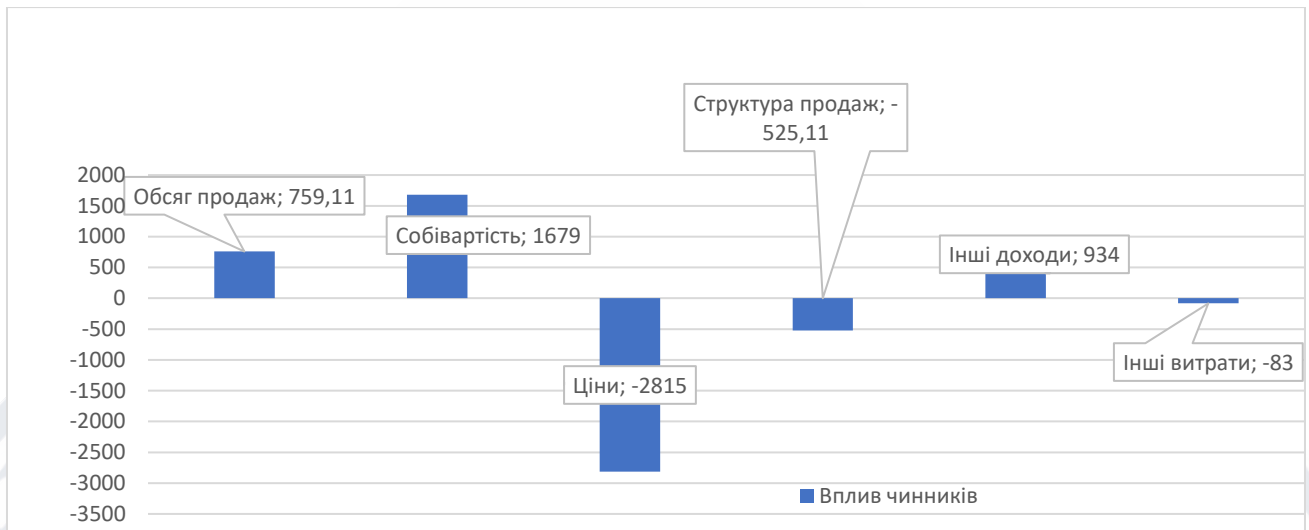


Рисунок 3.4 – Фактори, що впливають на зміну чистого фінансових результатів діяльності ПСП «Перемога» у 2023р., тис. грн

Внаслідок факторного аналізу формування чистого фінансового результату діяльності ПСП «Перемога» можна зробити висновок, що на виникнення збитку мали негативний вплив такі фактори, як скорочення обсягів продажу та зростання собівартості. Позитивний вплив на скорочення збитку здійснили зростання цін, структурні зрушення в обсягах продажів, збільшення інших доходів і скорочення інших витрат.

Фінансовий результат діяльності загалом по підприємству формуються у межах окремих видів продукції. Оцінка впливу основних факторів формування прибутку (збитку) від реалізації за видами продукції представлена в таблиці 3.4.

Так, у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. збиток від продажу пшениці скоротився на 5 тис. грн., у тому числі за рахунок зростання середньої ціни реалізації - на 2784 тис. грн, за рахунок зростання собівартості збиток збільшився на 1240 тис. грн, за рахунок обсягу зростання обсягу реалізації - на 1549 тис. грн. Збиток від продажу кукурудзи збільшився на 287 тис. грн, у тому числі за рахунок збільшення обсягу реалізації - на 1708 тис. грн, за рахунок зростання середньої ціни - на 604 тис.грн і за рахунок зменшення собівартості збиток скоротився на 2025 тис. грн.

Таблиця 3.4 – Вплив чинників на зміну фінансових результатів від продажу основних видів продукції на ПСП «Перемога» за 2022-2023 рр.

Продукція	Пшениця	Кукурудза на зерно	Насіння соняшнику	Велика рогата худоба жива	Молоко від с/г тварин усіх видів
Обсяг продажів, ц					
2022 р.	15774	38896	6931	463	13941
2023 р	25677	22736	13398	1128	13813
Собівартість 1 ц, грн.					
2022 р.	506,40	555,40	1020,92	6950,28	1312,82
2023 р	554,70	644,44	1186,82	7062,06	1358,14
Середня ціна реалізації 1 ц, грн					
2022 р.	350,97	485,30	1417,68	5118,75	1116,85
2023 р	459,40	511,88	1364,98	4559,40	1284,37
Прибуток (збиток) від продажу, тис. грн.					
2022 р.	(2452)	(2727)	2750	(848)	(2732)
2023 р	(2447)	(3014)	2387	(2823)	(1019)
Зміна прибутку (збитку) від продажів – всього, тис. грн	-5	287	363	1975	-1713
у т.ч. за рахунок зміни обсягу продажів	-1549	1708	3292	2732	-3415
Собівартості 1 ц	-1240	-2025	-2223	-126	-612
Середньої ціни 1 ц	2784	604	-706	-631	2314

Джерело: складено автором на основі даних Додатку Н

Збиток від продажу ВРХ збільшився на 1975 тис. грн., у тому числі за рахунок зростання обсягу реалізації - на 2732 тис. грн, за рахунок зростання собівартості збиток скоротився на 126 тис. грн, за рахунок зменшення середньої ціни реалізації - на 631 тис. грн. Збиток від продажу молока зменшився на 1713 тис. грн, у тому числі за рахунок зменшення обсягу реалізації - на 3415 тис. грн, за рахунок зростання собівартості - на 612 тис. грн і за рахунок зростання середньої ціни реалізації збиток скоротився на 2314 тис. грн.

Важливим етапом у вивченні динаміки фінансових результатів діяльності є визначення критичного обсягу продажу та запасу фінансової міцності (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Маржинальний аналіз основних видів продукції ПСП «Перемога» за 2023 р.

Продукція	Пшениця	Кукурудза на зерно	Насіння соняшнику	Велика рогата худоба жива	Молоко від с/г тварин усіх видів, сире	Інша продукція тваринництва
1.Виручка, тис. грн	11796	11638	18288	5143	17741	57
2.Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	14243	14652	15901	7966	18760	52
2.1.у т. ч. змінні витрати, тис. грн	6947	9539	12529	6731	16451	50
2.2.постійні витрати, тис. грн	7296	5113	3372	1235	2309	2
3.Прибуток (збиток) від продажу, тис. грн	(2447)	(3014)	2387	(2823)	(1019)	5
4.Маржинальний результат, тис. грн (р.1-р.2.1)	4849	2099	5759	(1588)	1290	2
5.Частка маржинального фінансового результату у виручці, % (р.4/р.1*100)	41,10	18,04	31,49	(30,88)	7,27	3,51
6.Точка беззбитковості підприємства, тис. грн (р.2.2/р.5*100)	17752	28343	10708	(4000)	31761	57
7. Запас фінансової міцності, тис. грн (р.1-р.6)	(5956)	(16705)	7580	(1143)	(14020)	0
8.Запас фінансової міцності, % (р.7/р.1*100)	(50,49)	(143,54)	41,45	(22,22)	(79,03)	0
9.Операційний важіль (р.2.2/р.2.1)	1,05	0,54	0,27	0,18	0,14	0,04

Джерело: складено автором на основі даних Додатку Л

Для наочності представимо результати цього аналізу як діаграму (рис. 3.5).

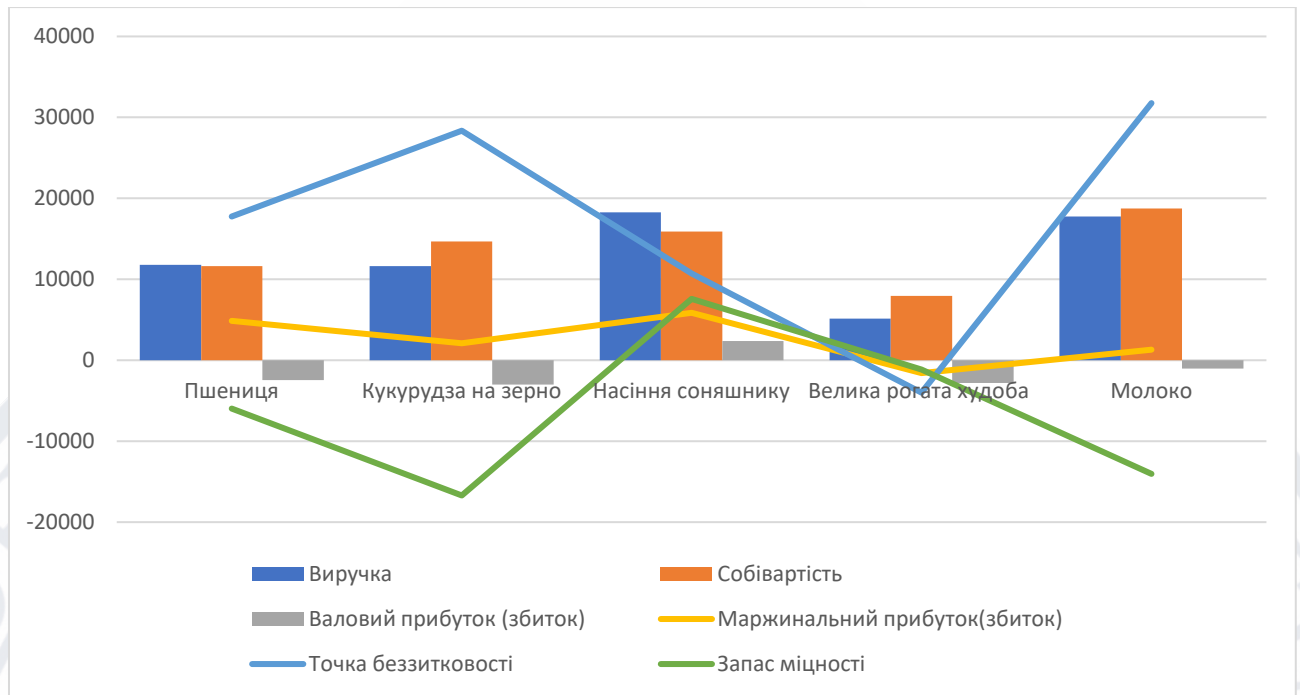


Рисунок 3.5 – Маржинальний аналіз основних видів продукції ПСП «Перемога» за 2023 р., тис. грн

Розрахунок точки беззбитковості за видами продукції в 2023 р. показав, що критичний виторг від реалізації пшениці склав 17752 тис. грн, кукурудзи – 28343 тис. грн., насіння соняшнику – 10708 тис. грн., ВРХ – 9143 тис. грн, молока – 31761 тис. грн. Запас фінансової міцності при реалізації всіх видів продукції, крім насіння соняшнику, має негативну величину. Запас фінансової міцності щодо насіння соняшнику показує, що підприємство опиниться в зоні збитку, якщо виручка знизиться більш ніж на 41,45%. Операційний важіль показує, що при зростанні виручки від реалізації пшениці на 1% збиток від продажів скоротиться на 1,05%, кукурудзи – на 0,54%, ВРХ – на 0,18%, молока – на 0,14%. При зростанні виручки від реалізації насіння соняшнику на 1% прибуток від продажів збільшиться на 0,27%.

Аналіз прибутку (збитку) є необхідним, але недостатнім етапом дослідження фінансових результатів діяльності. Необхідне також вивчення рентабельності (збитковості) діяльності підприємства, що дозволяє оцінити рівень ефективності використання ресурсів (див. ДОДАТОК Ц). Матеріали таблиці дозволяють відзначити, що рентабельність всього капіталу ПСП

«Перемога» була позитивною тільки у 2021р. (16,33%), у вже у 2022 р. збитковість капіталу склала 8,33%, а у 2023 р. зросла на 0,12%, що пов'язано з одержанням збитку від здійснення діяльності підприємства. Аналогічна динаміка зберігається і щодо причин збитковості власного капіталу: у 2022 р. вона склала 9,1%, а у 2023 р. зросла на 0,83%.; збитковості основних засобів (у 2022 р. вона склала 16%, а у 2023 р. скоротилась на 0,33%); збитковості оборотних коштів (у 2022 р. вона склала 18,79%, а у 2023р. збільшилась на 1,45%). Реалізована продукція була рентабельною тільки у 2021 році (65,38%). У 2022 році збитковість реалізованої продукції склала 9,1%, а у 2023 році вона збільшилась на 0,83%, оскільки відбулося зростання величини збитку від продажу і собівартості. Збитковість продажів також збільшилась у 2023 році порівняно з 2022 роком на 1,69%, що викликано зростанням величини чистого збитку. Галузь рослинництва була прибутковою тільки у 2021 році (25,8%). У порівнянні з 2021 р. у 2022 р. спостерігається збитковість галузі (6,62%) та її подальше збільшення у 2023 р. на 1,75%. Галузь тваринництва також була прибутковою тільки у 2021 році (8,2%). У порівнянні з 2021 р. у 2022р. спостерігається збитковість галузі (16,73%) та її незначне скорочення у 2023 р. на 2,41%. Найбільш збитковими видами продукції є пшениця та ВРХ.

Далі визначимо вплив факторів (рентабельності (збитковості) продажів, оборотності активів та фінансового левіриджу) на рентабельність (збитковість) всього капіталу за допомогою моделі фірми Du Pont (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6 – Вплив факторів на рентабельність (збитковість) капіталу ПСП «Перемога»

Показник	2022	2023	Відхилення (+,-)
Рентабельність (збитковість) реалізації продукції (за чистим прибутком)	(0,155)	(0,159)	0,004
Оборотність капіталу (виручка/ капітал)	0,538	0,532	-0,006
Частка активів у власному капіталі	1,093	1,176	0,083
Рентабельність всього капіталу, %	(8,33)	(8,45)	0,12
Зміна рентабельності всього капіталу за рахунок оборотності власного капіталу	0,58		
структури капіталу	-0,70		
чистого прибутку (збитку)	0,24		

Джерело: складено автором на основі даних Додатку Н

Для наочності представимо результати цього аналізу як діаграму (рис. 3.6).



Рисунок 3.6 – Вплив факторів на рентабельність (збитковість) капіталу ПСП «Перемога» за 2023 р., тис. грн

Збитковість капіталу в 2023 р. зросла на 0,12%, у тому числі за рахунок скорочення оборотності власного капіталу на 0,58%, зменшення ефективності реалізації – на 0,24%, а зменшення частки власного капіталу в активах призвело до зниження досліджуваного показника на 0,7%. Найбільший вплив на зростання збитковості всього капіталу здійснило скорочення оборотності власного капіталу. Аналіз показників чистого прибутку, що припадає на власний капітал, використовують під час вирішення питання, наскільки підприємство може збільшити свої активи у майбутньому без приросту зовнішніх джерел фінансування, тобто при виборі раціональної структури капіталу та при вирішенні питання про інвестиції в основний та оборотний капітал.

3.2 Організація та методика здійснення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

Доходи, витрати та фінансові результати діяльності істотно впливають на фінансовий стан та платоспроможність сільгосп підприємств, тому ці об'єкти повинні піддаватися ретельній перевірці як за допомогою СВК, так і зовнішнього аудиту з метою встановлення достовірності показників, виявлення невикористаних внутрішніх резервів та їх мобілізації для підвищення

прибутковості всіх видів діяльності підприємств [149]. Ефективний аудит фінансових результатів діяльності підприємств аграрного профілю вимагає належної його організації, розробки та використання спеціальних стандартів, методичних та технічних способів аудиту, що дозволяють розкривати зміст фактів господарського життя, пов'язаних з доходами, витратами та фінансовими результатами діяльності. Важливу роль аудит грає і в управлінні, де займає проміжне місце між отриманням інформації та ухваленням управлінського рішення.

Мета аудиту формування фінансових результатів діяльності – встановлення відповідності методики обліку операцій з їх формування, що застосовується підприємствами, нормативним документам для визначення достовірності кінцевого фінансового результату діяльності та бухгалтерської (фінансової) звітності у всіх суттєвих аспектах [150]. Завдання аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств наведені на рисунку 3.7.

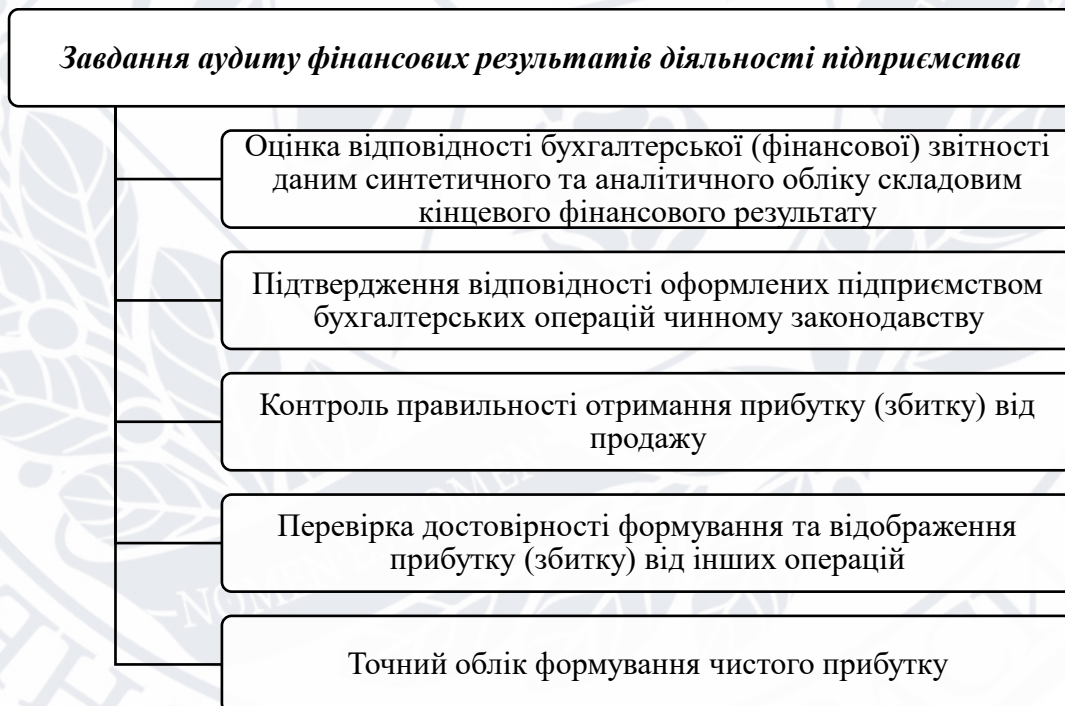


Рисунок 3.7 – Завдання аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств

Джерела інформації під час аудиту формування фінансових результатів зображені у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7. - Джерела інформації під час аудиту формування фінансових результатів

Вид документа	Характеристика
Організаційно-розпорядчі документи	Інформація про вид діяльності, спосіб розподілу прибутку), протоколи зборів засновників (рішення про розподіл прибутку), облікова політика;
Первинна документація	Документи, які є основою для відображення в обліку операцій з продажу продукції, надання послуг, з обліку витрат на виробництво продукції та інші первинні документи, які є підставою для схвалення та відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з формуванням та використанням фінансових результатів
Регістри аналітичного та синтетичного обліку	Журнали та відомості
Звітність	Бухгалтерський баланс (Форма № 1) Звіт про фінансові результати (Форма № 2), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3), Звіт власний капітал (форма № 4), Примітки до звітності (форма № 5), АПК

Джерело: складено автором на основі [152]

Отже, джерела аудиту фінансових результатів діяльності – це дані, що містять документацію бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, а також усі види бухгалтерської та податкової звітності та первинна облікова документація, пов'язана з їх формуванням.

Аудиторська перевірка фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства проводиться у декілька етапів:

1. Перший етап – підготовка до аудиту. Перед початком аудиту аудитор повинен отримати детальну інформацію про сільськогосподарське підприємство та його фінансову діяльність. Розуміння діяльності підприємства, що перевіряється, здійснюється відповідно до МСА [151], на підставі якого нами було складено запитальник з розуміння діяльності ПСП «Перемога» (ДОДАТОК Ш, робочий документ аудитора (РД-1).

На даному етапі аудитор також ознайомлюється з СВК на підприємстві. На початковому етапі перевірки нами вже проведено оцінку СВК ПСП «Перемога». Було вивчено контрольне середовище підприємства, що включає фактори та обставини, які здійснюють вагомий вплив на ефективність обліку, але безпосередньо не пов'язані з ним, що необхідно для визначення ймовірності

виникнення спотворень в обліку. У результаті вивчення контрольного середовища виявлено, що керівником ПСП «Перемога» здійснюється контроль за провадженням господарської діяльності шляхом видання відповідних наказів та розпоряджень, складання яких проходить лише разом із головним бухгалтером. Діяльність бухгалтерії щодо ведення обліку є незалежною від керівництва і здійснюється відповідно до законодавства. Відношення керівника до бухгалтерського обліку перебуває на рівні інформування та консультацій. Спостерігається чіткий поділ повноважень та відповідальності адміністративного персоналу.

2. Другий етап – планування аудиту. Після проведення тестування щодо СВК на підприємстві, враховуючи виявлені недоліки, аудитор планує подальші аудиторські процедури, визначає аудиторський ризик та рівень суттєвості аудиторської перевірки, а також складає план і програму проведення аудиту, у якій зазначає перелік завдань, що визначають стратегічну та тактичну послідовність характеру дій співробітників аудиторської фірми протягом усього періоду [152, с.145]. Процес планування часто займає більшу частину часу в загальній частині всього процесу перевірки. На підставі наукового аналізу та критичної оцінки діючих методик аудиту, а також з урахуванням специфічних особливостей фінансово-господарської діяльності сільгосппідприємств, нами узагальнено методику аудиту фінансових результатів діяльності та складено програму аудиту фінансових результатів діяльності для базового підприємства (ДОДАТОК III). Дії аудитора на цьому етапі повинні обов'язково базуватися на принципах безперервності та оптимальності. Перший принцип у сільгосппідприємствах виявляється у тому, що аудитор розуміє взаємозв'язок між структурними підрозділами та галузями підприємства (рослинництво, тваринництво) і паралельно формує окремі завдання групі аудиторів, а другий принцип ґрунтується на можливості здійснювати варіативність аудиторських методів та критеріїв перевірки [152,с.192].

3. Третій етап – аудит фінансової звітності. Цей етап включає перевірку відповідності фінансової звітності стандартам бухгалтерського обліку, що

встановлені для сільгосп підприємств. Під час аудиту фінансової звітності аудитор розробляє аудиторські процедури, приклад яких відображено в ДОДАТКУ Ю. Варто зауважити, що виконання процедур аудиту здійснюється з метою одержання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для того, що події, які мали місце як до дати звіту аудитора, так і після оприлюднення фінансової звітності, які потребують внесення коригувань або розкриття в ній інформації, були у належний спосіб відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування [151,с.144.]. Під час проведення аудиту на сільгосп підприємствах досить поширеною аудиторською процедурою є запит, який допомагає здійснити отримання інформації від третіх осіб щодо певних операцій бухгалтерського обліку, пов'язаних з формуванням фінансових результатів діяльності. Процедура зовнішнього підтвердження здійснюється для того, щоб забезпечити отримання аудиторських доказів щодо відповідних тверджень фінансових звітів. Застосування цієї процедури є доречним при розгляді питань щодо залишків на рахунках бухгалтерського обліку, а також наявності первинних документів з обліку фінансових результатів діяльності. Важливо зауважити, що процедура підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах підприємства. Не менш важливими аудиторськими процедурами є повторне обчислення та повторне виконання. Процедуру повторного обчислення аудитор проводить для того, щоб впевнитись у правильності математичних розрахунків даних бухгалтерського обліку лише тоді, коли формування первинних документів чи облікових регістрів здійснюється ручним способом. Що стосується процедури повторного виконання, то важливо зауважити, що її потрібно виконувати тоді, коли підприємства складають пробний баланс та пробний звіт про фінансові результати діяльності для порівняння їх статей з подальшим аналізом по статтях та відхиленнях по них відповідно. Виконання аналітичних процедур дозволить аудитору здійснити перевірку даних облікових регістрів та показників фінансової звітності на достовірність їх відображення, а також виявляти суттєві відхилення,

і як наслідок, проаналізувати причини їх виникнення (наприклад, аналіз даних Головної книги і даних ф. № 2 (у частині елементів витрат). Ще однією аудиторською процедурою під час перевірки фінансових результатів діяльності виступає спостереження, за допомогою якого аудитор може стежити за процесом їх формування на підприємстві, а також вести нагляд за виконанням заходів внутрішнього контролю на сільгосппідприємствах (наприклад, здійснення інвентаризації, спостереження за відпуском посівного матеріалу – для підтвердження достовірності формування витрат сільгосппідприємств [153, с.150]. Варто зауважити, що виконання аудиторських процедур під час проведення аудиторської перевірки дозволять аудитору зібрати аудиторські докази для формування обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка. Важливо звернути увагу на те, що основним джерелом отримання аудиторських доказів щодо обліку фінансових результатів діяльності є первинні документи та облікові регістри підприємства.

4. Четвертий етап – висновки та рекомендації. Після завершення аудиторської перевірки аудитор повинен підготувати аудиторський висновок, що відображає стан фінансової звітності підприємства. У разі виявлення помилок або недостовірності в звітності аудитор може надати підприємству рекомендації щодо проведення додаткових перевірок, коригування фінансової звітності та удосконалення обліку об'єктів перевірки.

Одним із основних елементів організації аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства є документальне оформлення аудиту, що відображує факт проведення перевірки відповідно до загальноприйнятих принципів аудиту. Робоча документація, що створюється у процесі аудиту, забезпечує виконання найважливіших функцій у проведенні аудиторської перевірки та дає змогу узагальнити результати даного дослідження, в тому числі і під час проведення перевірки формування фінансових результатів діяльності підприємства. Важливо відмітити, що форми документів аудитор розробляє самостійно відповідно до встановлених вимог – національного законодавства та міжнародних стандартів аудиту [154].

Отже, недостовірною фінансовою звітністю може мати серйозні наслідки для підприємства, такі як штрафи, втрата довіри клієнтів та інвесторів, а також зниження рейтингу підприємства на ринку. Аудиторська перевірка фінансових результатів діяльності сільгосп підприємств є важливим інструментом забезпечення достовірності та точності фінансової звітності. Для успішної аудиторської перевірки необхідно мати чіткий план дій та методику, яка включає перевірку фінансової документації підприємства, оцінку СВК, аналіз фінансової звітності та підготовку висновків та рекомендацій.

3.3 Проблемні аспекти організації аналізу і аудиту фінансових результатів сільськогосподарського підприємства

Достовірність формування та обліку фінансових результатів діяльності як одного із джерел рефінансування сільськогосподарського виробництва особливої актуальності набуває в умовах військових дій на території України, наслідком яких є тотальний дефіцит фінансових джерел формування основного та оборотного капіталу підприємств. Саме військові дії стають причиною порушення роботи суб'єктів сільськогосподарського виробництва, що впливає їх на фінансові результати діяльності [155]. Крім того, збільшений оборотний цикл, зумовлений об'єктивними біологічними факторами, ставить сільськогосподарських товаровиробників у гостру залежність від необхідності рівномірного фінансування виробничого процесу за фактом значної сезонності отримання виручки та особливостей визначення фінансових результатів діяльності, пов'язаного з виконанням калькулювання витрат по всьому виробничому циклу лише один раз на рік. При такому підході коректність розрахунку фінансових результатів діяльності набуває особливого значення у зв'язку з необхідністю планування податкового навантаження та розподілу прибутку як джерела фінансування сільськогосподарської діяльності відразу на весь наступний звітний період [152, с.195].

Отже, аудит фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників виконує важливу функцію щодо достовірності та

реалістичності інформації для користувачів, на основі якої вони можуть приймати правильні управлінські рішення. Крім того, в умовах ринкової економіки перевага та довіра зовнішніх користувачів та громадян загалом віддається тим підприємствам, господарська діяльність яких підтверджена позитивним аудиторським висновком. Також для більшості сільгосп підприємств, що зазнали збитків від російської агресії, аудит, що проводиться для міжнародних організацій та країн-донорів з метою одержання коштів на відновлення (підтримку діяльності), є одним із найбільш актуальних. Все зазначене обумовлює необхідність зміни підходів до аудиту фінансових результатів діяльності як за нинішнього етапу, так і у післявоєнний період [155].

Однак наявність певних проблем аудиту фінансових результатів діяльності викликає необхідність підвищення уваги до рівня його якості та розроблення нових комплексних підходів до їх рішення, як на загальнодержавному, так і на локальному рівні (на рівні кожного підприємства). Так, на сьогоднішній день законодавчо закріплені виключно загальні принципи та підходи до проведення аудиту, тоді як методичний апарат здійснення перевірки різних ділянок обліку, у тому числі фінансових результатів діяльності, розробляється переважно саморегулюючими організаціями і безпосередньо аудиторськими фірмами. Ці обставини породжують проблему відсутності єдиної методичної бази аудиту, змушуючи аудиторів за умов обмеженості часу на перевірку дотримуватися власних методичних розробок, орієнтованих на перевірку, як правило, основних облікових статей. За такого підходу при проведенні аудиту фінансових результатів діяльності на практиці прийнято приділяти основну увагу перевірці коректності відображення в обліку доходів та витрат, що визначають податкову базу, а також перерахунку сум податку на прибуток для підтвердження достовірності суми чистого прибутку, відображеного у Звіті про фінансові результати. На наш погляд, такий підхід є явно недостатнім, так як забезпечуючи перевірку достовірності фінансових показників, аудит повинен одночасно бути базою для розробки пропозицій щодо оптимізації господарської діяльності з метою підтвердження раціональності всіх витрат та збільшення прибутку.

Для вирішення зазначених проблем пропонуємо алгоритм проведення аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств (рис. 3.8), який складається з чотирьох етапів.

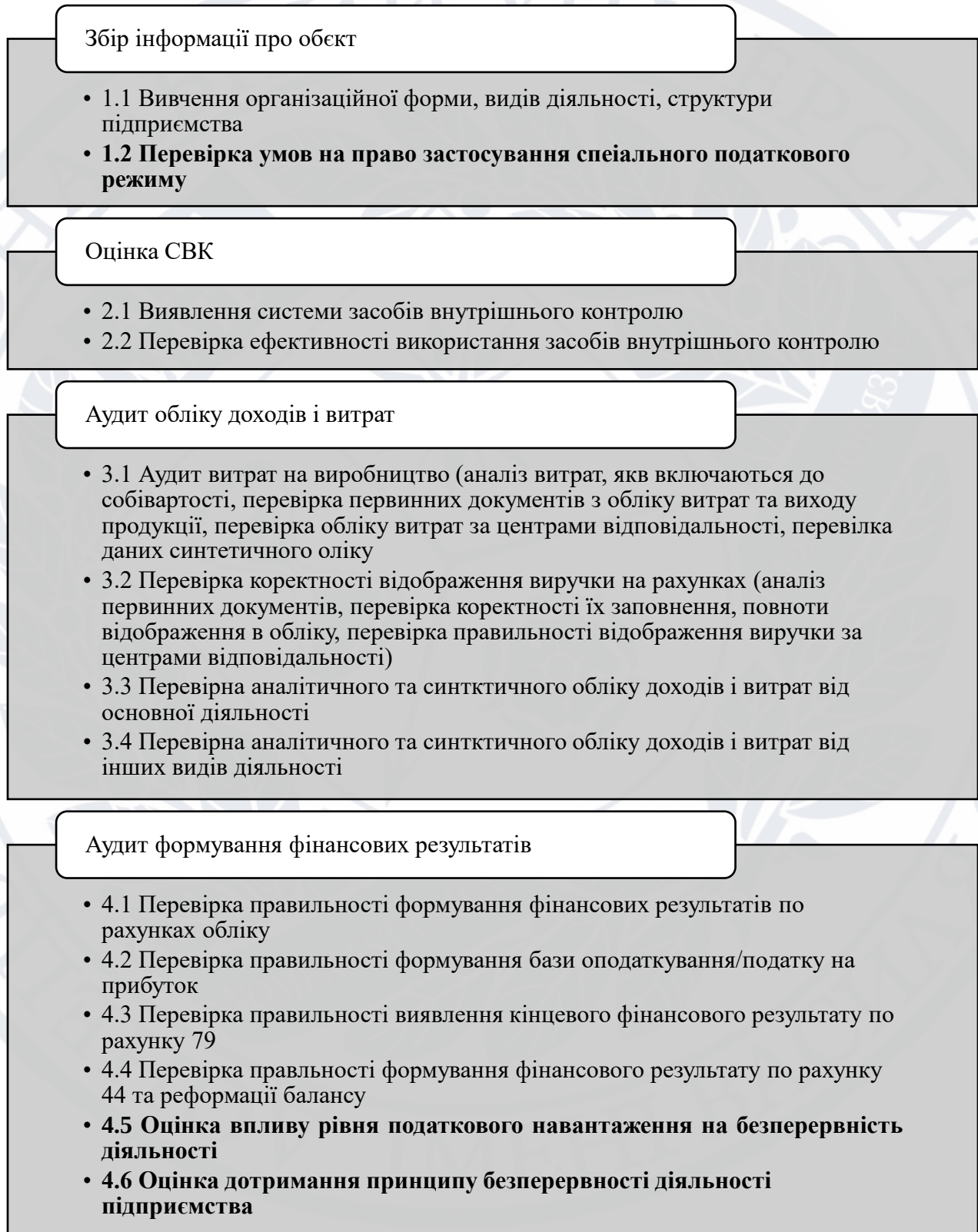


Рисунок 3.8 – Алгоритм проведення аудиту фінансових результатів діяльності на сільгосппідприємствах

Перший етап (ознайомчий) – традиційно спрямований на виявлення особливостей діяльності підприємства, що перевіряється. Окремо слід виділити пропонування пункту щодо перевірки умов застосування спеціального податкового режиму. Цей аспект є важливим, оскільки дозволяє підготувати інформаційну базу для переходу на фіксований сільськогосподарський податок сільгосппідприємству, яке перебуває на основній системі оподаткування, якщо таке рішення було прийнято управлінським персоналом на підставі даних, отриманих під час виконання аналітичних процедур згідно з пунктом 4.5, 4.6.

Оцінка СВК (другий етап) є невід’ємною частиною аудиторської перевірки. Згідно із запропонованим алгоритмом весь фронт робіт аудитора за цим пунктом доцільно поділити на дві частини: виявлення засобів контролю та тестування їх ефективності. Отримані під час тестування засобів СВК результати дозволяють аудитору планувати подальші аудиторські процедури по суті адекватно існуючому обліковому середовищу. У попередньому розділі роботи шляхом тестування нами була проведена оцінка СВК ПСП «Перемога». За результатами виявлено проблему відсутності служби внутрішнього контролю на підприємстві, тому нами запропоновано її організувати.

Також запропоновано макет спеціального документа, що включає перелік задач та контрольних функцій відділу (центру) внутрішнього аудиту.

Третій етап – здійснення процедур по суті – згідно із запропонованим алгоритмом передбачається за чотирма напрямками, кожний з яких може бути підданий додатковій деталізації. Для більш достовірного відображення даних про доходи та витрати необхідно докладно та повністю відстежувати всі етапи та джерела їх формування. При здійсненні аудиторських процедур необхідно враховувати, що облік витрат у різних підрозділах сільгосппідприємств дозволяє розглядати формування фінансових результатів діяльності окремо щодо кожного з центрів відповідальності. Отже, важливо мати можливість аналізувати всі сформовані витрати, і навіть доходи у розрізі підрозділів – центрів відповідальності, що дозволить більш точно та ретельно систематизувати та узагальнити всю зібрану інформацію щодо фінансових результатів діяльності.

Останній етап має аналітичний характер, тобто ми пропонуємо перевірити аналітику розрахунку фінансових результатів діяльності від реалізації продукції сільського господарства, коректність сальдо інших доходів і витрат, законність та правильність алгоритму розрахунку сум податків, точність формування сальдо за рахунком 44. Запропонована процедура оцінки впливу рівня податкового навантаження на безперервність діяльності підприємства передбачає розрахунок інтегрального показника податкового навантаження для винесення судження про рівень впливу існуючого податкового навантаження на можливість припинення його діяльності.

Висновки, отримані під час аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності, крім формування думки аудитора та користувачів звітності про коректність виявлених джерел надходження доходів, точності обліку статей витрат та формування фінансових результатів діяльності на сільгосппідприємствах, повинні виявляти недоліки в організації обліку, що заважають достовірній оцінці ефективності діяльності підприємства. Важливим також є отримання судження аудитора на користь формування думки про безперервність діяльності сільгосппідприємств у поточних економічних умовах. Це потрібно, щоб з'ясувати, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі. Також аудит є важливим при оцінці втрат та відіграє важливу роль у діяльності підприємства, зокрема, в умовах війни (наприклад, втрат майна і ресурсів, людського капіталу, збитків, що завдані земельним ресурсам тощо).

Ми впевнені, що під час перевірки правильності визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства для аудитора немає «дрібниць», тобто кожен недолік у розрахунку тягне за собою, як правило, наслідки у вигляді податкових санкцій як мінімум та неправильних, неоптимальних управлінських рішень як максимум. Усунення суб'єктом господарської діяльності виявлених у ході перевірки порушень в обліку та помилок законодавство розглядає як самостійне виправлення підприємством своїх облікових недоліків. У разі виявлення приховування або заниження прибутку податковими органами за цим

невідворотно слідують відчутні штрафні санкції, передбачені адміністративним та податковим законодавством.

Безумовно, війна в Україні накладає суттєві обмеження на проведення аудиторських перевірок, адже на перший план вийшли питання додаткових витрат і фізичної безпеки працівників. Разом з тим усі необхідні якості для того, щоб залишатися корисними та актуальними навіть у такий складний час, у аудиторів є: орієнтація на ризики, знання того, як функціонує бізнес та як вибудовані ключові бізнес-процеси, набуті навички віддаленої роботи тощо [156]. Весь цей арсенал фахівцям слід переорієнтувати на роботу в нових умовах, а саме на дистанційний формат роботи. Дистанційно аудитори можуть працювати за допомогою різноманітних електронних каналів комунікації при наявності доступу до відсканованих або електронних документів, що зберігаються у хмарі або на віддалених серверах, а фізичну перевірку можна здійснювати за допомогою камер спостереження або навіть камери на смартфоні працівника, який перебуває в певній локації. Проте не всі процедури можна виконати віддалено – у таких випадках аудитори намагаються отримати додаткові компенсаційні докази [157]. Переваги та недоліки даних видів аудиту представлені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Переваги та недоліки видів аудиту фінансових результатів діяльності за форматом проведення

Види аудиту	Переваги	Недоліки
Офлайн	Надійність та якість отриманих даних	Витратний, вимагає залучення ресурсів, спеціалістів
	Фактичне проведення контрольних заходів	Ризик змови, корупційних проявів;
	Здійснення відповідно з чинними регламентами	
Онлайн	Оптимальні терміни проведення	Зростає ризик недостовірності даних
	Оптимізація витрат на проведення	Наявність ризику несанкціонованого доступу до інформації, втрати даних
	Фізична безпека фахівців	Вимагає додаткових процедур, розробки регламентів
	Наявність надійного обладнання та провайдера	

Джерело: складено автором на основі [157]

Вагомим аспектом розвитку аудиту, у тому числі фінансових результатів діяльності, виступає якість здійснення аудиторської діяльності і відповідальності аудиторів за результати власної роботи, підвищення рівня професійної освіти і кваліфікації аудиторів. Зазначене може бути досягнуто шляхом удосконалення системи контролю і нагляду за аудиторськими компаніями, а також за допомогою посилення вимог до освіти і кваліфікації аудиторів у воєнний та післявоєнний періоди [158]. Отже, розвиток аудиту має враховувати потреби і вимоги ринку, включаючи застосування сучасних технологій та інструментів, що дають змогу здійснювати аудиторські процедури ефективніше і більш швидко. Для прикладу, застосування штучного інтелекту й аналізу даних може допомогти зменшити час і ресурси, потрібні для здійснення аудиту фінансових результатів діяльності.

Також необхідно зазначити, що згідно із Spotlight (інформативного документу МОА «Аудиторські міркування, пов'язані з вторгненням в Україну»), привертають особливу увагу наступні аспекти проведення аудиту:

- виявлення та оцінка ризиків;
- планування та проведення аудиторських процедур;
- можливі протиправні дії;
- огляди проміжної фінансової інформації;
- прийняття та продовження клієнтів і залучень [159].

Документ нагадує аудиторам, що потрібно бути пильними, особливо щодо подій, які можуть вплинути на формування фінансових результатів діяльності підприємства. Це пов'язано з тим, що знання, отримані під час минулих аудитів фінансових результатів діяльності, можуть бути більше не доречними у світлі поточного інформаційного середовища, тобто аудитору важливо розуміти, як зміни в подіях, умовах і діяльності компанії впливають на ризики суттєвих викривлень фінансових результатів діяльності і чи не спричиняють ці зміни нові або підвищують вже існуючі ризики [160].

Також необхідно окреслити перспективи розвитку аудиту у післявоєнний період, що має на меті забезпечення сталості вітчизняної економіки країни й підвищення довіри до бізнесу. Цей час відбудови країни і змін у соціально-

економічній сфері буде вимагати від аудиторів новітніх підходів до виконання власних професійних обов'язків. Задля забезпечення якісної, успішної й ефективної роботи аудиторів потрібно продовжувати вдосконалювати систему аудиту, включаючи підвищення рівня професійної освіти і кваліфікації працівників, застосування сучасних технологій на основі посилення міжнародної співпраці в сфері аудиту [161]. Отже, вищевикладені аргументи дозволяють стверджувати, що заявлена проблематика є актуальною для опрацювання питань аудиту у сфері господарювання у воєнний та післявоєнний період.

Що стосується проблемних аспектів організації аналізу фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств, то необхідно зазначити, що діяльність базового підприємства (ПСП «Перемога») останні два роки (2022-2023рр.) є збитковою. Проаналізувавши фінансовий стан підприємства, ми дійшли до висновку про те, що він нестабільний і має тенденції до погіршення. Це означає, що для забезпечення прибуткової роботи підприємства потрібен ґрунтовний аналіз усіх сторін його діяльності, глибоке дослідження залежності фінансових результатів діяльності від усіх факторів, що впливають на нього. На наш погляд, аналіз фінансових результатів діяльності збиткових підприємств має набагато більше значення, ніж стабільних, прибуткових підприємств, так як для збиткових підприємств цей аналіз виступає обов'язковою та невід'ємною частиною їх антикризової програми, яка розробляється управлінськими службами з метою стабілізації діяльності та подолання збитковості [162]. У той же час традиційна методика економічного аналізу орієнтована на дослідження фінансових результатів діяльності підприємств, які перебувають у прибутковому стані, тому для збиткових підприємств вона потребує не тільки істотної зміни, а й доповнення специфічними підходами. На нашу думку, суть такого специфічного підходу полягає у максимальній деталізації та конкретизації об'єктів аналізу, виявленні основних причин збитковості, їх дослідженні, а також максимальному обґрунтуванні рекомендацій щодо її подолання. Аналіз фінансових результатів діяльності збиткових сільгосппідприємств пропонуємо здійснювати за наступним алгоритмом (рис. 3.9).

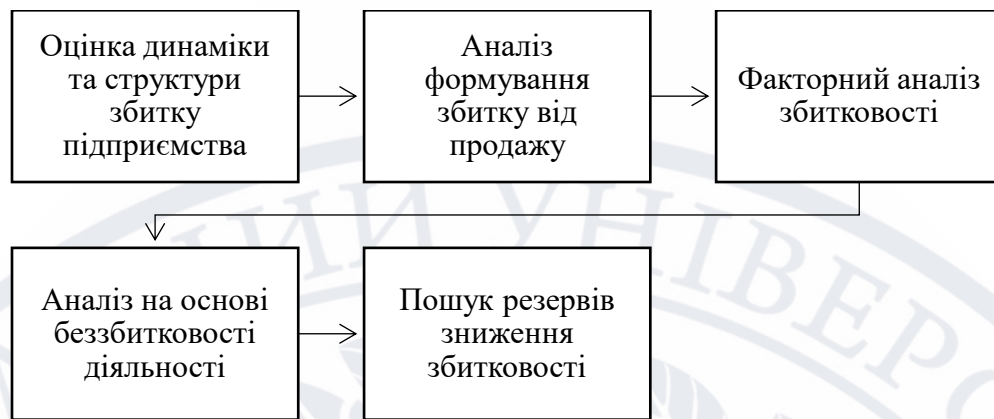


Рисунок 3.9 – Алгоритм аналізу фінансових результатів діяльності збиткових сільгосппідприємств

Так, на першому етапі глибокий аналіз причин, що послужили причиною коливанню фінансових результатів діяльності протягом періоду, дозволить знайти та узагальнити основні фактори, що визначають збитковість фінансово-господарської діяльності та розробити заходи щодо запобігання негативним тенденціям. У ході подальшого аналізу кожен елемент фінансових результатів діяльності має стати об'єктом найповнішого та детального вивчення, тобто процес формування збитку від реалізації продукції на основі даних Звіту про фінансові результати, інформація про виручку, собівартість, управлінські і комерційні витрати тощо. При аналізі фінансових результатів діяльності збиткових підприємств, щоб правильно оцінити отримані дані, дуже важливо враховувати особливості факторного аналізу збитковості, розмежовувати його з показником рентабельності, насамперед, при оцінці впливу на збитковість швидкості обороту активів. Особливість полягає у тому, що, чим менше кількість оборотів, здійснюваних активами збиткових підприємств, та за інших рівних умов, тим менше абсолютна сума збитку. Помилковим висновком є той, що уповільнення оборотності активів позитивно впливає на зниження збитковості капіталу, навпаки, таке уповільнення призводить до зростання збитку внаслідок зниження обсягу продажів, зростання витрат на зберігання та утримання запасів та «омертвлення» капіталів, вкладених у запаси. Крім того, не можна інтерпретувати формально, без урахування вартості власного та позикового капіталу, залежність збитковості власного капіталу від коефіцієнта фінансової

незалежності. Коли формально трактується ця залежність, може бути сформульований неправильний висновок про те, що при збільшенні в активах підприємства частки власного капіталу його збитковість буде нижчою, а при скороченні такої частки збитковість капіталу збільшується. Насправді, це залежить від того, наскільки оптимальна структура капіталу підприємства з урахуванням розбіжностей у вартості позикового та власного капіталів. При цьому ціна позикового капіталу визначається відсотком використання позикових коштів, а власного – сумою доходів, яка виплачується засновникам з отриманого прибутку на внесені ними капітали. Що стосується збиткових підприємств, то зниження збитковості за рахунок збільшення частки власного капіталу є ілюзією, тому що такі підприємства не виплачують доходи на внесені учасниками капітали. У збиткових підприємств низька інвестиційна привабливість, тому можливості подолання збитковості засобами нарощування частки власного капіталу сильно обмежені, отже, основне значення для подолання збиткового стану мають пошук і мобілізація внутрішніх резервів.

Отже, поліпшення фінансових результатів діяльності збиткових сільгосппідприємств, у тому числі базового, можна розглянути з таких сторін як збільшення доходів та зниження витрат. Основними резервами збільшення суми доходів є:

- нарощування виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції;
- зростання закупівельних цін;
- зменшення собівартості продукції;
- поліпшення якості товарної продукції;
- реалізація продукції в більш оптимальні терміни;
- залучення всіх можливостей державного та приватного сектора для постачання продукції у місця її збуту.

До основних резервів економії витрат можна віднести:

- збільшення товарообігу;
- інтенсифікація використання посівних площ;
- впровадження нових технологій;

- пошук та створення нових (у т. ч. тимчасових) об'єктів для зберігання та первинного перероблення продукції:

- стимулювання праці;
- своєчасне проведення поточного та капітального ремонтів транспортних засобів та обладнання;
- підвищення відповідальності персоналу за безпеку майна та інших цінностей;
- своєчасний аналіз та контроль.

Але всі перераховані заходи є актуальними у мирний час, а в період повномасштабної війни їх практичне виконання зіштовхується з багаточисельними викликами та обмеженнями для аграрного сектора України, а саме:

- дефіцит фінансових ресурсів для стабільного ведення господарської діяльності сільськогосподарських виробників, зокрема, через зростання собівартості виробництва;
- 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 через бойові дії, у тому числі шкода, завдана ґрунтам та земельним ділянкам внаслідок їх забруднення в результаті бойових дій, будівництва та утримання фортифікаційних та інших споруд, витрати на рекультивацію земель, їх розмінування тощо.

Отже, у даній ситуації вкрай важко спрогнозувати шляхи зниження збитковості діяльності сільгосппідприємств. Але зрозуміло, що в умовах повоєнного відновлення треба забезпечити диверсифікацію розвитку аграрного

виробництва на основі підвищення капіталізації та інвестиційної привабливості агропідприємств, формування ринкових інститутів, що передбачатиме підвищення ефективності використовуваних у сільському господарстві ресурсів, зміцнення продовольчої безпеки держави, розвиток багатокладності, нарощування експорту товарів з більшою доданою вартістю, забезпечення комфортних умов проживання на селі тощо.

Висновки до розділу 3

Результатом дослідження у даному розділі є теоретичне узагальнення та пропозиції щодо вирішення наукової проблеми аналізу і аудиту фінансових результатів діяльності аграрного підприємства, які полягають у наступному:

- оскільки основними видами діяльності ПСП «Перемога» є виробництво та продаж продукції рослинництва, тваринництва та надання послуг автопарку та тракторного парку, здійснений аналіз фінансових результатів діяльності у розрізі видів діяльності та номенклатури продукції за 2021-2023рр. Встановлено, що діяльність підприємства була прибутковою та високорентабельною тільки у 2021 році, а протягом 2022-2023 рр. підприємство є збитковим. Виконаний вертикальний та горизонтальний аналіз фінансових результатів діяльності, проведена оцінка їх формування під впливом різних факторних показників, визначено критичний обсяг продажу та запас фінансової міцності, а також вплив факторів на збитковість всього капіталу підприємства за допомогою моделі Дюпон. Зроблено висновок, що фінансовий стан підприємства нестабільний і має тенденції до погіршення;

- окреслені етапи аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств. Складено запитальник з розуміння діяльності ПСП «Перемога», узагальнено методику аудиту фінансових результатів діяльності та складено програму аудиту, визначено аудиторські процедури;

- в рамках проведеного аналізу проблемних аспектів організації аналізу і аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств встановлено, що

достовірність їх формування та обліку особливу актуальність набувають в умовах військових дій на території України, що обумовлює необхідність зміни підходів до аудиту фінансових результатів діяльності. Запропоновано алгоритм проведення аудиту фінансових результатів діяльності з урахуванням процесу їх формування окремо щодо кожного з центрів відповідальності. Наголошено, що війна в Україні накладає суттєві обмеження на проведення аудиторських перевірок, які слід переорієнтувати на дистанційний формат роботи, визначено переваги та недоліки такого формату. Окреслені аспекти проведення аудиту фінансових результатів діяльності згідно із Spotlight;

- зроблено висновок, що аналіз фінансових результатів збиткових підприємств має набагато більше значення, ніж прибуткових, бо для збиткових цей аналіз виступає обов'язковою та невід'ємною частиною їх антикризової програми. Запропонований алгоритм аналізу фінансових результатів діяльності збиткових сільгосппідприємств. Визначені основні резерви збільшення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств із застереженням, щодо актуальності перерахованих заходів у мирний час, так як в період повномасштабної війни їх практичне виконання зіштовхується з багаточисельними викликами та обмеженнями.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі узагальнення, висновки та пропозиції:

1. В результаті проведеного аналізу генезису поняття «фінансові результати» як економічної категорії встановлено, що у законодавчій площині не закріплено чітке визначення цього поняття, лише уточнені терміни «прибуток» і «збиток». Сформовано власний підхід до розуміння категорії фінансових результатів діяльності як узагальнюючого показника ефективності діяльності суб'єкта господарювання за певний часовий період, який визначається як різниця між доходами та витратами підприємства та призводить до приросту чи зменшення капіталу такого бізнес-суб'єкта. Розглянуті та критично проаналізовані класифікаційні ознаки фінансових результатів діяльності, що найчастіше зустрічаються на практиці, наведено алгоритм їх формування.

2. Проведений порівняльний аналіз нормативного регулювання формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємств, у тому числі аграрних, та в умовах військових дій на території України, дозволяє зробити висновок про недостатній рівень такого регулювання. Як доповнення до наявної нормативної бази запропонована розробка положення, яке буде регламентувати поняття та визначення базових категорій формування, обліку та відображення у звітності фінансових результатів діяльності, також розробка внутрішньогалузевих положень (рекомендацій), де має бути представлена методика формування та обліку результатів діяльності з урахуванням всіх обставин та ризиків фінансово-господарської діяльності різних підгалузей аграрного виробництва (тваринництво, рослинництво, садівництво тощо). Розглянуті варіанти визначення фінансових результатів діяльності у міжнародній практиці бухгалтерського обліку та можливість їх адаптації до вітчизняної.

3. Проаналізовані тенденції отриманих фінансових результатів діяльності в аграрному секторі України протягом 2019-2023 рр., а саме: частка аграрної

продукції у валовому внутрішньому продукті; динаміка отриманих фінансових результатів діяльності, у тому числі з розподілом на прибуткові і збиткові сільгосппідприємства, за розміром діяльності та в розрізі розмірів підприємств; динаміка рентабельності операційної діяльності сільгосппідприємств; формування чистого прибутку, у тому числі окремо щодо кожного виду доходів та витрат тощо. Встановлено, що аграрний сектор України, як і інші економічні сектори, зіштовхнувся з великою кількістю складнощів та викликів через негативний вплив війни в Україні. Протягом 2019–2021 рр. ми спостерігаємо помітні коливання розміру чистого прибутку аграрних підприємств, при цьому помітне значне зростання прибутку у 2021 р. порівняно з 2020 р. – майже у 3 рази. Негативна тенденція зменшення чистого прибутку з'явилася у період 2022–2023 рр. (скорочення майже на 30%). Встановлено, що аналіз процесу формування фінансових результатів діяльності за його складовими дозволяє виробити необхідну стратегію поведінки суб'єкта господарської діяльності, спрямовану на мінімізацію втрат і фінансового ризику від вкладень.

4. На основі аналізу діючої облікової практики сільгосппідприємств в частині формування та обліку фінансових результатів діяльності розроблені та теоретично обґрунтовані основні аспекти облікової політики як інструменту реакції на виклики зовнішнього середовища, у тому числі в умовах воєнного стану. Виділено найбільш поширені події та операції, які, на наш погляд, потребують розробки нових облікових підходів або внесення змін в облікову політику сільгосппідприємств щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності в цих умовах. Здійснена оцінка ефективності наказу про облікову політику ПСП «Перемога» за запропонованою шкалою, виявлені деякі негативні моменти, які вимагають виправлення та доповнення, зокрема, послідовність дій бухгалтера через втрату первинних документів з причин війни. Розглянута вітчизняна методологія розрахунку фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств, яка закладена в НП(С)БО 30 і впливає на його облік. Визначений алгоритм формування фінансових результатів діяльності аграрного підприємства, у тому числі особливості відображення в обліку оприбуткування

готової продукції і додаткових біологічних активів, а також фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Запропоновані деякі зміни до порядку відображення в обліку фінансових результатів діяльності від здійснення таких операцій. Розглянута організація первинного обліку фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств, при цьому основна увага приділена такому універсальному первинному документу як бухгалтерська довідка. Наведені основні бухгалтерські операції формування фінансових результатів діяльності базового підприємства. Зроблено висновок, що надзвичайно важливим є облік прямої шкоди та її відшкодування (тобто надзвичайних доходів і витрат), завданих аграрним підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації. Запропонована схема побудови додаткових синтетичних рахунків «Надзвичайні витрати» та «Надзвичайні доходи», і відповідно, субрахунків до рахунку «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», представлений приклад відображення втрат внаслідок воєнних дій в обліку сільгосппідприємств на підставі наведених вище пропозицій. Використовуючи підхід щодо суттєвості показників звітності, змінений формат Звіту про фінансові результати (розділ 1). Для автоматизації облікових робіт ПСП «Перемога» запропонований перехід на конфігурацію «Кварц: Бухгалтерія агробізнесу».

5. Встановлено, що напрями внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності залежать від масштабів діяльності аграрного підприємства, його індивідуальних особливостей, цілей та завдань, що, у свою чергу, визначають контрольні процедури. Сформовані основні напрями СВК фінансових результатів діяльності, розроблена програма внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності для базового підприємства, а також робочі документи контролера, зокрема, для оформлення результатів перевірки первинного обліку фінансових результатів, своєчасності надходження оплати за договорами тощо. Оцінена ефективність діючої на ПСП «Перемога» СВК шляхом тестування за запропонованим опитувальником, що дозволило ідентифікувати сильні та слабкі сторони СВК. Визначені типові помилки при

формуванні фінансових результатів діяльності, що найчастіше зустрічаються на практиці. Для вдосконалення СВК фінансових результатів діяльності ПСП «Перемога» запропонована схема організаційної структури центр внутрішнього контролю, а також зразок відповідного Положення.

6. В результаті проведеного аналізу результатів діяльності ПСП «Перемога» в розрізі окремих видів такої діяльності (рослинництво, тваринництво, надання послуг) за 2021-2023 рр. встановлено, що діяльність підприємства була прибутковою та високорентабельною тільки у 2021 році, а протягом 2022-2023 рр. підприємство є збитковим. Виконаний вертикальний та горизонтальний аналіз фінансових результатів діяльності, проведена оцінка їх формування під впливом різних факторних показників, визначено критичний обсяг продажу та запас фінансової міцності, а також вплив факторів на збитковість всього капіталу підприємства за допомогою моделі фірми Du Pont. Зроблено висновок, що фінансовий стан підприємства нестабільний і має тенденції до погіршення.

7. На основі проведеного дослідження окреслені основні завдання аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств, джерела інформації під час аудиту, етапи аудиторської перевірки. На підставі наукового аналізу та критичної оцінки діючих методик аудиту, а також з урахуванням специфічних особливостей фінансово-господарської діяльності сільгосппідприємств, узагальнено методику аудиту фінансових результатів діяльності, складено запитальник з розуміння діяльності ПСП «Перемога», програму аудиту для базового підприємства, наведено приклади аудиторських процедур та джерела отримання аудиторських доказів.

8. В результаті проведеного аналізу визначені проблемні аспекти організації аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств та встановлено, що достовірність їх формування та обліку особливу актуальність набувають в умовах військових дій на території України, що обумовлює необхідність зміни підходів до аудиту результатів діяльності як за нинішнього етапу, так і у післявоєнний період. Для вирішення зазначених проблем

запропоновано алгоритм проведення аудиту фінансових результатів діяльності сільгосппідприємств з урахуванням процесу їх формування окремо щодо кожного з центрів відповідальності. Наголошено, що війна в Україні накладає суттєві обмеження на проведення аудиторських перевірок, які слід переорієнтувати на дистанційний формат роботи, визначено переваги та недоліки такого формату. Окреслені аспекти проведення аудиту фінансових результатів діяльності згідно із Spotlight, а також перспективи розвитку аудиту фінансових результатів діяльності у післявоєнний період. Доведено, що аналіз фінансових результатів діяльності збиткових підприємств має набагато більше значення, ніж прибуткових, бо для збиткових цей аналіз виступає обов'язковою та невід'ємною частиною їх антикризової програми. Запропонований алгоритм аналізу фінансових результатів діяльності збиткових сільгосппідприємств. Визначені основні напрями подолання збитковості, а також резерви збільшення прибутку аграрних підприємств, у тому числі ПСП «Перемога», із застереженням, щодо актуальності перерахованих заходів у мирний час.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пчелинська Г., Кирилова М. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів за видами діяльності підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2020. №6. С. 97–102.

2. Масюк Ю.В., Боюн В.Ю. Управління фінансовими результатами діяльності сільськогосподарського підприємства. *Економіка та держава*. 2021. №10. С. 93–96.

3. Господарський кодекс України. Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення: 20.05.2024).

4. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 20.05.2024).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>. (дата звернення: 20.05.2024).

6. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 20.05.2024).

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 року №353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 20.05.2024).

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 №929_013. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 20.05.2024).

9. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств 9 від 01.01.2012 №929_011. Рада з Міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063 (дата звернення: 20.05.2024).

10. Мардус Н.Ю., Чернишова Е.О. Теоретичні підходи до визначення поняття «фінансові результати». *Вісник НТУ «ХПІ» (економічні науки)*. 2021. №4. URL: <http://es.khpi.edu.ua/article/view/259844>.

11. Губарик О.М., Іванова Д.В. Особливості обліку фінансових результатів діяльності малого підприємства та напрями його удосконалення. *Економіка та суспільство*. 2024. №59. URL: <http://economyandsociety.in.ua/>.

12. Рзаєва Т.Г., Сереветник О.В. Фінансові результати та напрями їх аналізу за показниками фінансової звітності. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. № 3. С. 121-124.

13. Полятикіна Л.І., Новикова С.В. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 20. С.170-173.

14. Кузьменко Н.В., Бабіченко В.В., Циган Р.М. Механізм формування фінансових результатів у звіті лісогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2021. №33. URL: <https://economyandsociety.in.ua>.

15. Лесюк А.С. Оцінка фінансових результатів діяльності підприємств в Україні. *Агросвіт*. 2020. № 15. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/15_2020/11.pdf

16. Багрій Н.Я., Тивончук О.І. Облік фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва та шляхи його вдосконалення. *«Young Scientist»*. 2019. № 3 (67). URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal>.

17. Лопатовський В. Г., Красуцький Р. І. Особливості формування та використання інформації про фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта як результативного показника його обліку та звітності. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 1. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/03/pdf>.

18. Степаненко О. І. Інтерпретація обліково-економічної категорії «фінансові результати», їх класифікація. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. №41. URL: <http://www.visnyk->

econom.uzhnu.uz.ua/archive/41_2022ua/23.pdf

19. Мардус Н.Ю., Брік С.В. Теоретичні і методичні підходи до визначення поняття «фінансовий результат» у фінансовому обліку та аудиті. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. № 2 (29). С. 148–153.

20. Нагорна І. В., Бондаренко В. О. Облік і аналіз фінансового результату в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2021/105.pdf.

21. Яременко Л. М., Авдалян К. В. Особливості бухгалтерського обліку фінансових результатів об'єднань підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 8. С. 109—117.

22. Скрипник М. І., Шайнюк І. В. Облік фінансових результатів в умовах імплементації стандартів обліку. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2020. № 17. URL: <https://www.inter-nauka.com/ua/issues/2020/17/6426>.

23. Чернікова І. Б., Популях А. М. Проблемні аспекти організації обліку доходів і витрат. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 43. С. 466–470.

24. Ковальова О.М., Іоргачова М.І. Фінансовий результат як індикатор інвестиційної привабливості підприємства. *Економіка та суспільство*. 2022. №46.. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article>.

25. Джерелейко С. Інструментарій покращення фінансових результатів у системі зміцнення економічної безпеки підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 6. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik>.

26. Славінський В.І., Гурин О.С. Фінансові результати в діяльності підприємства. *Економічний простір*. 2022. № 181. URL: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/1175>.

27. Ткачук Л.М., Стіфанцов М.О. Шляхи удосконалення управління фінансовими результатами на підприємстві. *Вінницький національний технічний університет*. URL: <https://ir.lib.vntu.edu.ua/bitstream>.

28. Ліхоносова Г.С., Лазебна І.Р. Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. №25. URL: <http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua>.

29. Іщенко Н.А. Фінансові результати діяльності малих підприємств та особливості їх формування. *Бізнес-інформ*. 2020. № 5. URL: <http://www.business-inform.net>.

30. Радіна Т.С., Сабадирь О.О. Фінансові результати діяльності підприємства: сутність облікового процесу. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1 (м. Полтава, 23 квітня 2019 року). Полтава, 2019. 416с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/>.

31. Мужевич Н.В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/pdf>.

32. Масюк Ю.В., Боюн В.Ю. Управління фінансовими результатами діяльності сільськогосподарського підприємства. *Економіка та держава*. 2021. № 10. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=5042&i=15>.

33. Балазюк О.Ю., Сисоєва І.М. Звіт про фінансові результати: особливості формування та аудиту. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7659>.

34. Мулик Т.О., Стебловський А.О. Фінансові результати підприємства: сутність та особливості відображення у звітності. *Агросвіт*. 2024. № 5. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/card.php?id=35389>.

35. Проскуріна Н., Смурова Г. Фінансові результати діяльності підприємства: обліково-аналітичні аспекти. Трансформація національної моделі фінансово-кредитних відносин: виклики глобалізації та регіональні аспекти: збірник матеріалів VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (м.Ужгород, 24 листопада 2021р.) Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2021. 188с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream>.

36. Гук Є.Ю., Кононенко Ж.А. Фінансові результати підприємства. Економіка сьогодні: проблеми моделювання та управління: матеріали XII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 17–18 листопада 2022 року)/ за заг. ред. М. Є. Рогози, Г.В. Карнаухової. Полтава:

ПУЕТ, 2022. 249 с.

37. Чуплинська А.Е., Круглова О.А. Фінансові результати діяльності підприємства. URL:<https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/.pdf>.

38. Машошина Т.В., Супрун О.О., Порхун Д.В. Значення та сутність фінансових результатів підприємства. The VII International Scientific and Practical Conference «Theoretical methods and improvement of science», December 12 – 14, Bordeaux, France. 348 p. URL: <https://eu-conf.com/wp-content/uploads>.

39. Молдован М. М. Еволюція та етапи розвитку обліку фінансових результатів. Сучасний стан та тенденції розвитку науки та освіти: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Міжнародний гуманітарний дослідницький центр (Дніпро, 30 грудня 2023 р). Research Europe, 2023. С. 176.

40. Глушач Ю.С., Лахно Ю.С. Поняття, оцінка, класифікація фінансових результатів діяльності підприємства. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: Матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. м. Полтава, 31 березня 2021 року. Полтава, 2021. С. 573.

41. Сколотій І. В. Облік витрат, доходів і результатів діяльності підприємств в сучасних умовах. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/.pdf>.

42. Шаюк М. Проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя*. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/financial_results_128-129.pdf

43. Spivak S., Spivak I. and Krepych S. Estimating the Competitiveness Level of Enterprises Based on the Functional Effectiveness Model 2020. 10th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT), Deggendorf, Germany, 2020. pp. 662-665. URL: 10.1109/ACIT49673.2020.9208969.

44. Осташко М. М., Докієнко Л. М. Теоретичні основи аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Конкурентні стратегії розвитку економіки в умовах глобальних викликів: Матеріали IV Міжнародної наукової конференції (18 травня 2022 р.). К.: ЗВО «Міжнародний університет фінансів», 2022. С. 151.

45. Забунова Є.В., Крюкова І.О. Облік і аналіз фінансових результатів.

Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти: Збірник матеріалів Міжнародної наукової-практичної конференції, 18 листопада 2022 року. Одеса, ОДАУ. С. 420.

46. Косата І.А., Лахно Ю.С. Методика визначення і обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Теоретичні та практичні питання узгодження інтересів розвитку територіальної системи. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (31 жовтня 2020 року). Харків. 2020. С. 481.

47. Циганова О. С. Теоретичні аспекти обліку фінансових результатів. The XXI International Scientific and Practical Conference «Informational, modern and recent theories of development», May 29 – 31, 2023, Madrid, Spain. 353 p.

48. Полтавцев К., Бойко О. Облік доходів та фінансових результатів: напрями удосконалення Національних положень (стандартів) згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності. URL: <https://www.pusb.pl/files/pages/>.

49. Миронов П.П., Занько Б.М. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. Збірник доповідей: укладено за матеріалами доповідей СХХІІ Міжнародної науково-практичної інтернет - конференції «Весняні наукові читання — 2023», 17 квітня 2023 року. URL: el-conf.com.ua <https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads>.

50. Корінець І. В., Мамонтова Н. А. Удосконалення обліку та управління формування прибутку підприємства. *Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку* : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. інт.-конф. (м. Острог, 21 жовт. 2022 р.). Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2022. С. 364.

51. Шайнюк І., Скрипник М. Облік фінансових результатів в умовах імплементації стандартів обліку. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/pdf>.

52. Бондаренко О.М., Голованова Д.О. Облік формування фінансових результатів. Abstracts II International scientific-practical conference «FINANCE: THEORY AND PRACTICE». Kyiv, 2021, National Aviation University. K: NAU,

2021. URL: <https://dspace.nau.edu.ua/handle/NAU/54643>.

53. Григорів О.О., Іванюк Т.Л., Снятинська В.М. Теоретичні засади сутності фінансових результатів в системі управління підприємством. Трансформаційні зміни національної економіки в умовах євроінтеграції: збірник тез VI Всеукраїнської науково-практичної конференції. Дубляни, 2022. С. 175.

54. Гуцалюк В. Сутність та особливості організації аудиту фінансових результатів. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. IX Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 24 берез. 2021 р.: у 2-х ч. Ч.ІІ. Вінниця: ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2021. С. 203.

55. Бразілій Н.М., Тертична І.В. Концептуальні підходи до визначення економічної сутності фінансових результатів в міжнародній і вітчизняній практиці. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ, КНЕУ, 2020. С. 590.

56. Подолянчук О.А. Томашук І.В. Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств Вінницької області. The scientific heritage No 47 (2020).

57. Ситник О., Машевська А.А. Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств. *Журнал студентських наукових праць «Управління, адміністрування та право: проблеми, тенденції, досягнення»*. 2021. № 4.

58. Карнафель А.П. Управління фінансовими результатами діяльності підприємства. Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку: матеріали XXXIX Міжнародної науково-практичної конференції / за ред. І.В. Жукової, Є.О. Романенка. м. Гетеборг (Швеція): ГО «ВАДНД», 07 грудня 2023 р. С. 501.

59. Шмідт В. А., Бойко Р. В. Сутність та види фінансових результатів діяльності торговельного підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні : матеріали III Міжнародної наук.-практ. конф. молодих вчених і студентів* (м. Львів, 2 березня 2023 р.): тези доповідей. Львів: Львівський

торговельно-економічний університет, 2023. С. 560.

60. Костенко В. Г., Смоляник А. А. Облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери: Матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 5 - 6 листопада 2020 р., м. Кропивницький. К.: «Ексклюзив-Систем», 2020. С. 152.

61. Квятковська А. О., Нікольчук Ю. М. Особливості формування фінансових результатів діяльності підприємства. Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні : матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. молодих вчених і студентів (м. Львів, 19 лютого 2021 р.): тези доповідей. Львів: Львівський торговельно-економічний університет, 2021. С. 344.

62. Васильєва В. Г. Актуальні аспекти обліку фінансового результату в умовах глобалізації економіки. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю : матеріали II Міжнар. наук. – практ. конф., присвяченої 100-річчю Полтавської державної аграрної академії (м.Полтава, 23 квітня 2020 р.). Полтава : Видавництво ПП «Астроя», 2020. С. 705.

63. Шкроміда Н., Максим'юк І. Сутнісна характеристика поняття «фінансовий результат»: економічний і обліковий аспект. Актуальні проблеми та перспективи розвитку агро- та електроінженерії: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль: ФОП Паляниця В. А., 2020. С. 250.

64. Юрчишен Д. В. Козлов В. П. Оцінка фінансового результату підприємств в умовах війни. URL: <https://japfd.donnu.edu.ua/article/view/13832>.

65. Баліоз А. Г., Геєнко М. М. Управління фінансовими результатами діяльності державних сільськогосподарських підприємств. Збірник наукових статей молодих учених, аспірантів та студентів Сумського національного аграрного університету. Суми, 2020. С. 181.

66. Самошкіна І.Д., Лепеш Р.М. Теоретичні аспекти управління фінансовими результатами підприємства.

67. Шубіна С.В., Абрамова О.С., Деняк К.М. Актуалізація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами суб'єкта

господарювання. The 11th International scientific and practical conference “Science and technology: problems, prospects and innovations” (August 3-5, 2023) CPN Publishing Group, Osaka, Japan. 2023. 269 p.

68. Мокринська З.В., Шалієвська Ж.С., Гулько К.Ю. Практичні аспекти фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Збірник тез доповідей укладено за матеріалами доповідей LXXV Міжнародної науково-практичної інтернет - конференції «Перспективні напрямки наукових досліджень XXI століття», 6 грудня 2021 року. URL: el-conf.com.ua <https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads/2021/12>.

69. Іванюк Т.Л., Тютюнник В.В. Система обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22-23 березня 2022 р. Ч. 1. Львів: ЛНУП, 2022. 434 с. URL: <http://lib.pnu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/13252/>.

70. Орехова А.І., Толстошеева В.С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2021. № 6 (123). URL: <http://eprints.library.odeku.edu.ua/id/eprint/9977/>.

71. Ліхоносова Г. С., Чаплигін І. К. Концепція систематизації фінансових результатів підприємства: обліково -аналітичні аспекти забезпечення. *Часопис економічних реформ*. 2021. №1(41). С.150-156.

72. Назаренко О. В., Лукаш Р. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19 -25.

73. Ужва А. М., Іванченкова Л. В., Ткачук Г. О., Скляр Л. Б. Концептуальні аспекти формування фінансових результатів в обліку. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2022. Том 7. № 2. С. 18-24.

74. Щербань О. Г., Башлай С. В. Фінансовий результат діяльності аграрного підприємства та шляхи його забезпечення. *Матеріали Всеукраїнської наукової конференції студентів та аспірантів, присвяченої Міжнародному дню*

студента (16-20 листопада 2020 р.). Суми, 2020. С. 603.

75. Магас Н.В., Оверко Р.Р., Скіряк Б.І. Етапи процесу формування фінансового результату підприємства. *Модернізація економіки в контексті інноваційного розвитку сучасного суспільства. Матеріали доповідей учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції (16-17 листопада 2023 р.)* / відп. ред. Л. М. Горбач. Луцьк: Волинський інститут імені В'ячеслава Липинського. ПрАТ «ВНЗ «МАУП», 2023. URL: <https://www.researchgate.net>.

76. Мирінець І.Р., Чухліб А.В. Сутність фінансових результатів як економічної та обліково-аналітичної категорії. *Сорок треті економіко-правові дискусії (економічне спрямування): матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. Львів, 2019. С. 113.

77. Чобан Є. І., Форкун І. В. Економічна сутність фінансових результатів підприємства та їх класифікація. *Фінансові аспекти розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : збірник наукових праць здобувачів вищої освіти і молодих учених* / ред. кол.: Н. А. Хрущ, Р. С. Квасницька, І. В. Форкун та ін. (відп. ред. Н. А. Хрущ). Хмельницький : ХНУ, 2021. С. 190.

78. Рудич А.І. Фінансовий результат підприємства: теоретичний аспект. *Сучасні виклики і актуальні проблеми науки, освіти та виробництва: міжгалузеві диспути: тези доп. II міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (Київ, 10 березня 2020 р.)*. Київ, 2020. С. 118.

79. Полудень В.В., Костакова Л.Д. Теоретична сутність фінансових результатів діяльності підприємства. *Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (23 квітня 2021 року)*. Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган Барановського, 2021. С.359.

80. Піхняк Т.А. Фінансовий результат як економічна категорія: порядок формування та визначення. *The 5 th International scientific and practical conference "World science: problems, prospects and innovations"* (January 27-29, 2021) Perfect Publishing, Toronto, Canada. 2021. 1300p. URL: <https://lib.udau.edu.ua/bitstreams/>.

81. Шубіна С.В., Белянінова К.О. Актуалізація обліку та аудиту фінансових результатів на підприємстві. *Сучасне управління організаціями: концепції, цифрові трансформації, моделі інноваційного розвитку: збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної конференції* (Україна, м.Харків, 25 листопада 2022 року). Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2022. URL: <http://kbi.karazin.ua/wp-content/uploads/>.

82. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2021. С.274.

83. J. R. Hicks. Markets, Money and Capital: Hicksian Economics for the TwentyFirstCentury. URL: <https://books.google.com.ua/books?>.

84. Легенчук С.Ф. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі : монографія. Beau Bassin : GlobeEdit, 2020. С.212.

85. Riger Simnett . Australian Accounting Rewiew. 2021. Vol.21. Issue 3. P.292-301.

86. Павелко О.В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку: монографія. Рівне: НУВГП, 2020. С. 604.

87. Мелень О.В., Москаленко Л.В. Теоретичні основи визначення поняття «фінансовий результат». *Інновації в обліково-аналітичному забезпеченні та управлінні фінансово-економічною безпекою в умовах діджиталізації*: матеріали 9-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 12–13 листопада 2020 р. / орг. ком.: В.М.Бабаєв [та ін.]; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М.Бекетова. Харків: ХНУМГ, 2020. С. 148–153.

88. Дроздова О.Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в сучасних економічних умовах. *Перспективи регулювання соціально-економічних процесів в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (6 жовтня 2023 року, м. Одеса) / відп. ред. О. В. Побережець; ред. кол.: Є.І.Масленніков, О.М. Савастєєва, Л.О. Масіна та ін. Одеса: Олді+, 2023. С. 292.

89. Концептуальна основа фінансової звітності. Рада з Міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 №929_009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_009. (дата звернення: 17.05.2024)

90. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Запаси» (IAS 2). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 19.05.2024)

91. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» (IAS16). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 19.05.2024)

92. Міжнародний стандарт фінансової звітності 19 «Виплати працівникам» (IAS19). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 19.05.2024)

93. Міжнародний стандарт фінансової звітності 23 «Витрати на позики» (IAS23). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042#Text (дата звернення: 19.05.2024)

94. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929_025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_025 (дата звернення: 19.05.2024)

95. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 19.05.2024)

96. Ісмаїлов Е. Р. Нормативне забезпечення обліку кінцевих фінансових результатів та їх отримання. *Сучасні проблеми і перспективи економічної динаміки : матеріали X Всеукр. наук.- практ. інтернет-конф. здобувачів вищ. освіти та молодих учених* (м. Умань, 16 листоп. 2023 р.) / МОН України, Уманський держ. пед. ун-т імені Павла Тичини, Навч.-наук. ін-т екон. та бізнес-освіти [та ін.] ; Умань : УДПУ імені Павла Тичини, 2023. С. 641.

97. Козлова В. Я. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку України при введенні в практику МСФЗ. *Стратегічний потенціал державного та територіального розвитку: матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції* (наукове електронне видання) м. Маріуполь, 9 жовтня 2020 р.

Маріуполь. 2020. С. 442.

98. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 41 «Сільське господарство». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-41_ukr_2016.pdf (дата звернення: 19.05.2024)

99. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 року №39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 19.05.2024)

100. Про введення воєнного стану в Україні. Указ Президента України від 24.02.2022 р. №64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 17.05.2024)

101. Всім кого це стосується. Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 року. № 2024/02.0-7. URL: <https://ucci.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf> (дата звернення: 17.05.2024)

102. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни. Закон України від 03.03.2022 №2115-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text> (дата звернення: 17.05.2024)

103. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0635201-13> (дата звернення: 17.05.2024).

104. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 17.05.2024).

105. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність». Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 17.05.2024).

106. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами». Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0621-05> (дата звернення: 17.05.2024).

107. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 17.05.2024).

108. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 17.05.2024)

109. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 17.05.2024).

110. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0610-06> (дата звернення: 17.05.2024)

111. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1054-03> (дата звернення: 18.05.2024)

112. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05> (дата звернення: 17.05.2024)

113. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 20.05.2024)

114. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9

«Запаси». Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99> (дата звернення: 20.05.2024)

115. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00> (дата звернення: 20.05.2024)

116. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95> (дата звернення: 18.05.2024)

117. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14> (дата звернення: 20.05.2024)

118. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0132555-01> (дата звернення: 17.05.2024)

119. Про затвердження Методичних рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0356201-00> (дата звернення: 20.05.2024)

120. Кругла М.М. Організація річної фінансової звітності за міжнародними стандартами. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*. 2021. №4. С. 59-64.

121. Правдюк Н. Л., Коваль Л. В., Коваль О. В. Організація процесу формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень: теорія, методологія, практика: Монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2021. С.492.

122. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ: Міжнародна федерація

бухгалтерів. Офіційний сайт Аудиторської палати України. 2017. URL: <http://www.apu.com.ua>. (дата звернення: 22.05.2024)

123. Фабіянська В.Ю., Гуцаленко О.О. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні. *The scientific heritage*. 2020 № 45. С.35-45.

124. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Міжнародна федерація бухгалтерів. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 23.05.2024).

125. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>. (дата звернення: 18.05.2024).

126. Інформаційний лист Ради Аудиторської Палати України щодо впливу військової агресії російської федерації на окремі аспекти діяльності суб'єктів аудиторської діяльності. URL: <https://www.apu.com.ua/> (дата звернення: 18.05.2024)

127. Перчук О.В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. *Економічний вісник університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів*. Переяслав–Хмельницький. 2018. № 27/1. С.57-66.

128. Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/> (дата звернення: 18.05.2024).

129. Добрунік, Т., Кузнецова О. (2022). Проблеми і напрямки розвитку аграрного сектору України в умовах економічної нестабільності. *Економіка та суспільство*. 2022. № 42. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-25>.

130. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 10.09.2024).

131. Барило О.М. Фінансова стійкість суб'єктів господарювання в системі агробізнесу України. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 27-28 березня 2024 р. Львів: ЛНУП, 2024. С.78-80.*

132. Ліхоносова Г., Лазебна І. Організаційні засади обліку та аудиту

фінансових результатів підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25 (1). С. 144–148.

133. Сирцева С. В., Ізвозчик Т. М. Фактори, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Modern Economics*. 2020. № 24(2020). С. 177-182.

134. Фальченко О., Яцина В., Кочетова Т. Особливості формування фінансових результатів сільськогосподарського підприємства. *Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" (економічні науки)*. 2021. № 2. С. 32–36.

135. Фесун І. Ю. Облік сільськогосподарської продукції: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2021. № 34. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1079/1036/>.

136. Циган Р.М. Механізм формування фінансових результатів у звіті лісогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2021. № 33. URL: <http://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/950>.

137. Назарова Г., Кононенко Л., Калашнікова А. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206—212.

138. Добрунік Т., Волчек Р., Кубік В. Облікова оцінка біологічних активів як пріоритет релевантного інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2024. № 61. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-47>.

139. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування. Наказ Міністерства аграрної політики України № 390 від 04.06.2009. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN48748> (дата звернення: 15.10.2024).

140. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 №897. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1415-15>. (дата звернення: 16.10.2024).

141. Плаксієнко В. Я., Сокіл В. О. Сучасний ринок програмного забезпечення бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств. URL:

<https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4567/1/abstracts2020-11-22-289-291.pdf>.

142. Савченко Р. О., Савченко Н. М., Дем'янюк І. В. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. № 10. URL:http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/53.pdf.

143. Іжболдіна А.В. Вдосконалення організації внутрішнього контролю. Дис. на здобуття наук. ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 Економіка. Сумський державний педагогічний університет. Суми. 2023. 223 с.

144. Шерстюк О., Волошина О. Ідентифікаційні ознаки ризику неефективності системи внутрішнього контролю. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2023. № 18. С.245-255. URL:<https://doi.org/10.32782/2708-0366/2023.18.28>.

145. Бойко М. Тенденції розвитку сільськогосподарських підприємств та їх фінансове забезпечення. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2020. № 4 (60). С. 178–186. URL:<https://doi.org/10.31732/2663-2209-2020-60-178-186>.

146. Ткаченко С.Є., Лукшина Д.Р. Особливості бізнес-планування у сільському господарстві. II Міжнародна науково-практична конференція «Глобалізація та розвиток інноваційних систем: тенденції, виклики, перспективи» 14-15 березня 2024 року. URL:<https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/51049/1/conf-14-15-03-24-mater-259-261.pdf>.

147. Мохно А.С., Яценко О.В. Фінансова діяльність підприємств сільського господарства і напрями її вдосконалення. Стратегічні напрями підвищення конкурентоспроможності підприємств у сучасних умовах господарювання : зб. тез доп. VII Всеукр. наук.-практ. заоч. конф.; м. Черкаси, 17 квітня 2020 р. / за ред. Н. Г. Мехеди. С. 243-245. URL:<https://eprints.cdu.edu.ua/5029/>.

148. Баюра Д.О., Рикун Ю.В. Особливості управління політикою прибутковості підприємств сільського господарства. *Актуальні проблеми розвитку підприємницької діяльності в Україні*. 2019. № 1(19). URL:http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/univ/aprpd/aprpd_2019_19.pdf#page=111.

149. Гнасько О. І., Поддубна Н. М. Перспективи розвитку аудиту в умовах євроінтеграції. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті

євроінтеграції: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2022. С. 122-124.

150. Макаренко В., Вініченко В. Особливості проведення аудиту витрат в сільському господарстві. Актуальні питання вдосконалення судово-експертної та правоохоронної діяльності : збірник матеріалів засідання №2 постійно діючої Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кропивницький, 24 червня 2022 р.). Кропивницький: ТОВ «Центрально-Українське видавництво», 2022. 486 с. URL: <http://ndeks.lviv.ua/pdf/20.pdf#page=449>.

151. Міжнародний стандарт аудиту 315 (переглянутий у 2019). Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. URL: <https://mof.gov.ua/uk/download/page/4976>.

152. Лисенко А. М., Акімов С. С. Особливості проведення аудиту в сфері агробізнесу. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем : матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф., 17 листоп. 2022 р. Кропивницький : ЦНТУ, 2022. С. 142–145.

153. Лисенко А. М., Акімов С. С. Теоретико-методичні основи застосування аналітичних процедур в аудиті фінансово-господарської діяльності аграрних формувань. *Науковий журнал «Економіка і регіон»*. Полтава: ПНТУ, 2024. №3(94). С.148-156.

154. Сук Л.К. Аудиторські процедури для одержання доказів. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/auditorski-proceduri-dlya-oderzhannya-dokaziv.html>.

155. Андрєєв А. О., Губанов, В. Є., Великий Є. О., Плахотній, Д. О. Типологія обліково-аудиторської оцінки втрат суб'єктів господарювання від війни. *Здобутки економіки: перспективи та інновації*. 2024. № 7. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.12800241>.

156. Касаткін С. Професія внутрішнього аудитора під час війни. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chasviyny.html>.

157. Гаман Г. Розвиток онлайн аудиту в умовах війни. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1539>.

158. Хрип'юк В., Ковальова В. Проблемні питання якості аудиторських

послуг. *Економіка та суспільство*. 2022. №44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51>.

159. Spotlight auditing considerations related to the invasion of Ukraine. URL: <https://pcaobassets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/auditing-considerations-relatedinvasion-ukraine-spotlight.pdf?sfvrsn=19dc6043>.

160. Tysiac Ken. How the war in Ukraine affects auditors' responsibilities. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2022/apr/how-war-ukraine-affects-auditorsresponsibilities.html>.

161. Рогозний С. Реформа аудиту: до чого бути готовими? Практика МСФЗ. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1435/27903>.

162. Діденко А.В., Сальніков Д. С. Контроль та аналіз у системі антикризового управління підприємства. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 31 березня 2020 року. Полтава, 2020. 474 с. URL: <https://sci.ldubgd.edu.ua/jspui/bitstream>.