

Міністерство освіти і науки України
 Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
 Економіки та менеджменту
 Бухгалтерського обліку та аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до дипломної роботи

магістра

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему: **Організація обліку, аналізу та аудиту**
на сільськогосподарських підприємствах
(на прикладі ФГ «Лідихів-Присяжнюк»)

Виконала: студентка 6 курсу, групи ПОмз-61
 напряму підготовки

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Галяс Л.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник **д.е.н., проф. Павликівська О.І.**
 (прізвище та ініціали)

Рецензент (прізвище та ініціали)

Нормоконтроль **к.е.н., доц. Співак С.М.**
 (прізвище та ініціали)

м. Тернопіль – 2019

АНОТАЦІЯ

Галяс Л.В. Організація обліку, аналізу та аудиту на сільськогосподарських підприємствах (на прикладі ФГ «Лідихів-Присяжнюк»). - Рукопис.

Дипломна робота за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2019.

У роботі розглянуті теоретичні та методичні аспекти облікового та аналітичного забезпечення управління сільськогосподарського підприємства.

Зокрема узагальнено концептуальні підходи та еволюцію теорії витрат; визначено місце витрат в складі об'єктів бухгалтерського обліку. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Проаналізовано стан бухгалтерського обліку витрат, калькулювання собівартості продукції та особливості звітності в сільському господарстві. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення організації та методики облікового забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств в умовах створення глобальних виробничих структур та вдосконалення структур управління.

Ключові слова: бухгалтерський облік, управління, управлінські рішення, об'єкти обліку, внутрішньогрупові витрати, собівартість, калькулювання, звітність, центри відповідальності.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Економічний механізм та сутнісна характеристика діяльності фермерських господарств	8
1.2. Особливості обліку та звітності в фермерських господарствах	13
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ	
2.1. Облік внесків до складеного капіталу	22
2.2. Бухгалтерський та податковий облік біологічних активів	24
2.3. Облік доходів та витрат фермерського господарства	29
2.4. Принципи оподаткування фермерських господарств	35
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	
3.1. Інформаційне забезпечення аналізу на сільськогосподарських підприємствах	39
3.2. Аудит аграрних підприємств: організаційний і методичний аспекти	42
РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	
4.1. Аналіз витрат та собівартості продукції ФГ «Лідихів-Присяжнюк»	46
4.2. Аналіз собівартості продукції рослинництва	50
РОЗДІЛ 5. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ ФГ «ЛІДИХІВ-ПРИСЯЖНЮК»	
5.1. Аналіз показників рентабельності діяльності підприємства	58
5.2. Резерви зниження собівартості рослинництва	59
РОЗДІЛ 6. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	
6.1. Відповідальність посадових осіб і працівників за порушення законодавства про охорону праці	63
6.2. Оцінка впливу радіоактивного забруднення на технологічний процес виробництва і заходи захисту	64
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	72
ДОДАТКИ	80

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасні процеси трансформації економічних відносин у аграрній сфері вимагають кардинальної зміни форм і методів управління. Для цього на практиці створюються нові організаційно-правові структури на основі інтеграції сільськогосподарського і промислового капіталів.

Одночасно з цим відбувається реформування бухгалтерського обліку, впровадження національних стандартів, які повинні задовольнити потреби управління всіх типів підприємств багатуукладної економіки. Виникає необхідність дослідження відповідності якісних характеристик інформації і показників, що формуються системою бухгалтерського обліку, потребам усіх рівнів управління інтегрованих формувань. Для налагодження взаємодії аграрного та промислового капіталів слід також визначити інформаційні потреби галузей економіки й можливості системи бухгалтерського обліку як з позиції напрацьованої нормативної бази, так і з позиції досягнення системи в контексті розвитку бухгалтерських шкіл.

Враховуючи роль аграрного сектору у вирішенні продовольчої безпеки держави, на сучасному етапі економічного розвитку потрібно розробити напрями поліпшення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Це сприятиме підвищенню його значення в управлінні економікою та дасть змогу досягти раціонального й ощадливого використання ресурсів, запобігти виникненню непродуктивних витрат і втрат, а також забезпечити збереження матеріальних цінностей підприємства.

Проблеми організації і методики бухгалтерського обліку постійно знаходяться в центрі уваги науковців і економістів усіх країн світу. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок у розвиток бухгалтерського обліку на різних історичних етапах зробили М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Веріга, А.М. Галаган, Т. Гольц, Я.А. Гончарук, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, І.А. Єфремов, В.М. Жук, О.О. Канцуров, Г.Г. Кірейцев,

Т.М. Ковальчук, В.Б. Мосаковський, П.П. Німчинов, М.Ф. Огійчук, Ю.І. Осадчий, В.М. Пархоменко, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші. Серед зарубіжних учених – Д. Мидлтон, М.Ф. Ван Бреда, Д. Мей, Г. Мюллер, В.Ф. Палій, В. Патон, Я.В. Соколов, Д. Форрестер, І. Шер, Е. Шмаленбах.

У наукових працях дослідників знайшли відображення різні аспекти бухгалтерського обліку. Однак окремі публікації з даної тематики не містять вирішення існуючих проблем. Серед них основними є: організація бухгалтерського обліку і складання звітності сільськогосподарських товаровиробників, на прийняття управлінських рішень яких впливають інтеграційні процеси, організація обліку внутрішньогосподарських відносин, методика визначення зведеного результату, які мають враховувати галузеву специфіку й особливості розвитку інтеграції.

Об’єктивна необхідність поглиблення теоретичного обґрунтування принципів побудови бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах як системної суспільно-економічної категорії та підвищення ефективності діяльності суб’єктів економіки у сферах виробництва матеріальних і суспільних благ для прискорення економічного розвитку обумовила вибір теми роботи, її мету й основні завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою бакалаврської роботи є оцінка методичних основ бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту сільськогосподарських підприємств. Для досягнення мети було поставлено і вирішено такі теоретичні й практичні завдання:

- з’ясувати економічну сутність, призначення та роль суб’єктів господарювання, їх основні ознаки, властиві для них у різних сферах економічної діяльності суспільства, на основі чого розкрити основні принципи організації бухгалтерського обліку як внутрішніх інституційних одиниць;
- обґрунтувати основні теоретичні положення відповідно до сучасного розуміння сутності й функцій бухгалтерського обліку;

➤ конкретизувати сутність визначення “поточні біологічні активи”, “довгострокові біологічні активи” в умовах інституційних перетворень, базованих на структуруванні власності;

➤ проаналізувати склад і структуру джерел формування фінансових ресурсів суб’єктів господарювання за джерелами формування й дотримання їх ієрархії за ступенем безпечності.

Об’єкт дослідження. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит сільськогосподарських підприємств (на прикладі ФГ «Лідохів-Присяжнюк»).

Предмет дослідження. Теорія і практика організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту у фермерському господарстві «Лідохів-Присяжнюк».

Методи дослідження. У процесі дослідження використані методи: логіки, системного аналізу й синтезу – для критичного дослідження положень сучасних економічних та облікових теорій, природи суб’єктів господарювання й організації їх бухгалтерського обліку, ступеня релевантності та узгодженості законодавчих і нормативних актів; кількісного аналізу економічних показників з метою виявлення економічної ефективності діяльності суб’єктів підприємницької діяльності, узагальнення статистичних даних, що характеризують структуру і динаміку розвитку суб’єктів економічної системи.

Інформаційна база дослідження – правові та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Державної податкової адміністрації, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державного комітету статистики України, монографічна й спеціальна література, статистичні матеріали.

Структура, зміст та обсяг роботи. Дипломна робота складається з вступу, шести розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний механізм та сутнісна характеристика діяльності фермерських господарств

Аграрний бізнес в економіці України займає одне із провідних місць, про що свідчать статистичні дані, зокрема, обсяг виробленої продукції сільськогосподарства (рис. 1.1).

«Фермерські господарства впевнено знайшли своє місце в агробізнесі України, про що свідчить збільшення ними обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, постійне зростання площ сільськогосподарських угідь, що обробляються фермерами, зростання рівня концентрації фермерських господарств на території України тощо». [70]

В Україні з 43 тисяч фермерських господарств 70% з працює у «сірій зоні». Про це у коментарі УНН розповів генеральний директор «Українського клубу аграрного бізнесу» Тарас Висоцький. І цілком доречно, на його думку, що держава не підтримує нелегалів: якщо фермери «сірої зони» хочуть отримувати дотації – вони мають легалізуватися та прозоро вести свою діяльність. [7]

У повідомленні зазначається: «На початку поточного року в Україні налічувалось 3 996,5 тис. особистих селянських господарств, у користуванні особистих селянських господарств на 1 січня 2019 р. знаходилось 6 132,2 тис. га землі. Кількість таких господарств зменшилась у більшості областей України за виключенням Черкаської». Також повідомляється, що за минулий рік кількість особистих селянських господарств зменшилась на 1,1%, у порівнянні з 2017 р. [7]

Таблиця 1.1

Продукція сільського господарства у постійних цінах 2010 року за 2018 рік* (млн.грн)

Роки / Years	Господарства усіх категорій / All agricultural holdings			У тому числі / Including					
				підприємства / enterprises			господарства населення / households		
	продукція сільського господарства / agricultural production	з неї / of which		продукція сільського господарства / agricultural production	з неї / of which		продукція сільського господарства / agricultural production	з неї / of which	
		продукція рослинництва / crop production	продукція тваринництва / animal production		продукція рослинництва / crop production	продукція тваринництва / animal production		продукція рослинництва / crop production	продукція тваринництва / animal production
2010	187526,1	120591,4	66934,7	90792,0	64860,6	25931,4	96734,1	55730,8	41003,3
2011	225381,8	157561,9	67819,9	117110,9	89572,9	27538,0	108270,9	67989,0	40281,9
2012	216589,8	145843,6	70746,2	110071,7	80462,6	29609,1	106518,1	65381,0	41137,1
2013	246109,4	172131,2	73978,2	133683,1	101297,0	32386,1	112426,3	70834,2	41592,1
2014	251427,2	177707,9	73719,3	139058,4	105529,5	33528,9	112368,8	72178,4	40190,4
2015	239467,3	168439,0	71028,3	131918,6	99584,7	32333,9	107548,7	68854,3	38694,4
2016	254640,5	185052,1	69588,4	145119,0	113392,6	31726,4	109521,5	71659,5	37862,0
2017	249157,0	179474,6	69682,4	140535,2	108601,1	31934,1	108621,8	70873,5	37748,3
2018²	268570,9	198685,0	69885,9	157561,1	124720,1	32841,0	111009,8	73964,9	37044,9

*https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2017/sg/pro_sg/arch_pro_sg_p.htm

Як відомо, фермерське господарство створюється з метою отримання прибутку та є, відповідно, підприємницькою діяльністю. Її особливістю є те, що самі безпосередньо громадяни об'єднуються для виробництва сільськогосподарської продукції (рослинництво чи тваринництво). Даний вид діяльності здійснюється на земельних ділянках (паях), які належать громадянам на правах власності або переданих їм в користування.

Спеціалізоване законодавство, зокрема Закон України «Про фермерське господарство» регламентує наступні форми фермерських господарств [закон про ферму]: сімейне (зі створенням та без створення юридичної особи) та звичайне фермерське господарювання у формі юридичної особи (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Особливості правового забезпечення фермерських господарств

Форми фермерських господарств	Характерні ознаки фермерських господарств
Сімейне фермерське господарство як юридична особа	Членами виступають виключно члени однієї сім'ї. Це особи, які спільно мешкають, пов'язані загальним побутом, мають взаємні права й обов'язки. Діє на підставі статуту. Зміст останнього такий же, як і у звичайного фермерського господарства.
Сімейне фермерське господарство без створення юридичної особи	Створюється на базі ФОП. Членами є тільки ФОП і члени його сім'ї. Це особи, які спільно мешкають, пов'язані загальним побутом, мають взаємні права й обов'язки. Діяльність суб'єктів регулюється спеціальним договором між ФОП і членами його сім'ї. Договір можна вважати аналогом статуту. Цей документ обов'язково посвідчується нотаріально. Договір підписується ФОП, з одного боку, і членами сім'ї — фермерами — з іншого.
Фермерське господарство як юридична особа	Керується ст. 3 Закону про ФГ. Юридична особа, що діє на підставі статуту. Членами є члени сім'ї і родичі в розумінні. У статуті можуть прописуватися інші положення, що не суперечать законодавству України. Форма ФГ не є особистим селянським господарством (ОСГ). Діяльність ОСГ не є підприємницькою. Такі суб'єкти не потребують державної реєстрації.

Для організації фермерського господарства (далі ФГ) необхідно, в першу чергу, визначитись із його формою. Як наведено у табл. 1.1, ФГ існує як в особі приватного підприємця, так й у статусі юридичної особи. Окрім цього, основними етапами створення ФГ є наступні: об'єднання громадян-членів ФГ

та призначення його голови; пошук землі для здійснення фермерської діяльності; реєстрація господарства у законом визначеному порядку.

Дискусійним залишається така форма ФГ як проста форма (без додатка «сімейне»). Оскільки, спеціалізоване законодавство, зокрема Закон «Про фермерське господарство» [18] не заперечує існування такої форми ФГ, проте роз'яснення податкової служби стверджують, що ФОП-ФГ можуть існувати тільки у статусі сімейного господарства [28].

Слід зазначити, що незалежно від форми усі фермерські господарства (чи сімейні чи звичайні) повинні мати свою назву. Членами такого господарства не можуть бути особи, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом). Проте, це не означає, що фермерським господарствам заборонено залучати працівників на підставі трудового договору чи контракту.

Керівництво ФГ здійснює його голова, яким може бути тільки член відповідної сім'ї (для сімейного ФГ юридичної особи), член сім'ї, зареєстрований ФОП та зазначений у договорі про створення ФГ (для сімейного ФГ без створення юридичної особи) та засновник або інші особи не члени ФГ (для інших форм ФГ). Основні обов'язки голови ФГ укладення договорів та здійснення інших юридично значимих дій.

Відповідно до ст. 19, розділу 5 Закону «Про фермерське господарство» «...до складу майна фермерського господарства (складеного капіталу) можуть входити: будівлі, споруди, облаштування, матеріальні цінності, цінні папери, продукція, вироблена господарством в результаті господарської діяльності, одержані доходи, інше майно, набуте на підставах, що не заборонені законом, право користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, які передаються членами фермерського господарства до його складеного капіталу» [18].

Важливим етап при створенні ФГ є пошук земельної ділянки, без якої воно існувати не може. Відповідно до законодавства обов'язкова умова для державної реєстрації ФГ є наявність у власності або в користуванні в громадян

(засновників) земельних ділянок.

Земельні ділянки ФГ можуть бути у таких формах:

- 1) у приватній власності членів ФГ;
- 2) у власності ФГ як юридичної особи;
- 3) використовуються ФГ на умовах оренди.

Для отримання земельної ділянки для ведення фермерського господарства необхідно представити відповідні документи, зокрема:

- клопотання до відповідного органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування, який передає земельні ділянки державної чи комунальної власності у власність відповідно до повноважень (зазначаються цільове призначення земельної ділянки та її орієнтовні розміри);
- графічні матеріали, на яких зазначено бажане місце розташування земельної ділянки, погодження землекористувача (у разі вилучення земельної ділянки, що перебуває у користуванні інших осіб);
- документи, що підтверджують досвід роботи у сільському господарстві або наявність освіти, здобутої в аграрному навчальному закладі (у разі надання земельної ділянки для ведення фермерського господарства). [20]

Слід зазначити, що останній пункт у вище зазначеному переліку, деталізується постановою Кабінету Міністрів України від 12 серпня 2015 р. № 584 «Про затвердження переліку документів, що підтверджують досвід роботи у сільському господарстві», зокрема:

1. Виписка з трудової книжки громадянина із записами, які підтверджують стаж роботи в сільському господарстві.
2. Архівна довідка, що містить інформацію про стаж роботи громадянина в сільському господарстві, видана на підставі архівних документів із зазначенням їх пошукових даних.
3. Копія трудового договору (угоди) між працівником і власником підприємства, організації, уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за

яким (якою) працівник виконував роботи (надавав послуги) у сільському господарстві.

4. Виписка з погосподарської книги про ведення особистого селянського господарства або участь у веденні особистого селянського господарства.

5. Відомості з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців про види економічної діяльності у галузі сільського господарства, що здійснюються фізичною особою — підприємцем. [постанова КМУ]

Основним етапом організації роботи фермерських господарств є їхня реєстрація у формі юридичної особи чи як ФОП. Державна реєстрація ФГ передбачена спеціальною процедурою виписаною Законом «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» [16], яка практично є аналогічною, що й для реєстрації класичного суб'єкта господарювання.

1.2. Особливості обліку та звітності в фермерських господарствах

Сільське господарство як галузь матеріального виробництва характеризується певними особливостями, основні із яких наведені у табл. 1.3.

«Фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність. Саме за даними бухгалтерського обліку формується інформація про фінансові результати діяльності підприємства, а правильно організований облік є запорукою достовірного, повного та об'єктивного відображення господарської діяльності. У більшості малих сільськогосподарських фермерських господарствах бухгалтерський облік веде сам фермер або члени його сім'ї, які не мають достатньої обізнаності у цих питаннях, а відтак, виникають труднощі у виборі форми ведення обліку, визначенні фінансового результату, складанні фінансової звітності. Інформація, яка представлена у звітності таких

господарств може не відповідати вимогам П(С)БО та правилам складання фінансової звітності, а прибуток наведений у звітності не відображає реальної картини». [25, С. 169]

Таблиця 1.3

Особливості організації сільського господарства

№ з/п	Зміст особливості	Характеристика особливості
1.	Земля як найважливіший фактор серед засобів виробництва	Просторово обмежена, а кожна окрема ділянка має різну продуктивну здатність через різницю в родючості ґрунтів. Земля є незмінним засобом виробництва. При розумному і вмілому використанні вона не зношується, а навпаки – підвищує свою родючість.
2.	Біологічні активи як специфічний засіб виробництва	Живі організми – тварини й рослини, а в окремих його галузях у процесі виробництва дії економічних і біологічних факторів переплітаються
3.	Виробництво сільськогосподарської продукції просторово розпорошене	Виробництво сільськогосподарської продукції здійснюють на великих площах із застосуванням сільськогосподарської техніки і робочої сили.
4.	Процес виробництва продукції здійснюють під впливом природних умов	Тривалість виробничого процесу залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади). Зважаючи на це, в сільському господарстві зберігається сезонність, а сам процес інколи виходить за межі календарного року і досягає кількох років (при вирощуванні багаторічних насаджень).
5.	Біологічні особливості	Від однієї сільськогосподарської культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції.
6.	Час проведення затрат на вирощування сільськогосподарських культур не збігається з часом надходження і реалізації продукції	Терміни одержання готової продукції продиктовані дозріванням рослин і вирощування тварин. Нерівномірність надходження і реалізації продукції спричиняє дефіцит грошових коштів.
7.	Участь у процесі відтворення	Сільськогосподарські підприємства своїми силами й засобами відтворюють частину потрібних їм предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо) на поповнення процесу виробництва.

На думку авторів монографії «Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств» нарівні зі своєрідними особливостями, обліку в сільському господарстві властиві загальні риси, характерні для обліку в будь-якій галузі народного господарства: він будується на єдиному плані рахунків, у ньому застосовують ті ж форми і

методи організації облікових робіт. Сільськогосподарські підприємства користуються типовими формами бланків документів, а також тими, які розроблені для сільського господарства. [40, С. 43]

Основні принципи ведення бухгалтерського обліку регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [14]. Даний нормативний документ зобов'язує усіх без винятку юридичних осіб вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність України незалежно від організаційно-правових форм і форм власності. Не є тут винятком й фермерські господарства, які також зобов'язані вести бухгалтерський облік та дотримуватись інших нормативних документів в процесі ведення обліку, зокрема й національних стандартів.

Згідно Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах [32], бухгалтерський облік у фермерських господарствах ведеться за однією з форм, наведених у табл. 1.4.

Отже, просту та спрощену форму слід вважати альтернативними. Детальний розгляд простої форми дозволив виділити її основні ознаки, зокрема:

1. Основний реєстр – книга обліку доходів та витрат (регламентується Методрекомендації № 189).

2. За даними бухгалтерських записів у Книзі обліку доходів та витрат отримують дані про етапи господарського процесу, складати спрощені Баланс та Звіт про фінансові результати.

3. Для складання Балансу використовують дані інвентаризаційних описів про наявність цінностей та відомості обліку основних засобів, де зазначають вартість одержаних та списаних об'єктів і суму нарахованої амортизації за звітний період.

4. Можливість ведення аналітичного обліку окремих видів засобів і зобов'язань шляхом використання відомостей обліку: основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва

за видами діяльності, розрахунків тощо.

Таблиця 1.4

Форми бухгалтерського обліку у фермерських господарствах

Види ФГ	Форма бухгалтерського обліку	Критерії віднесення фермерських господарств до тих, що ведуть бухгалтерський облік за відповідною формою	Документи, що регламентують ведення бухгалтерського обліку
Мікро	Проста форма бухгалтерського обліку	Фермерські господарства, в яких працюють власник (голова) і члени його сім'ї (без залучення найманих працівників)	Методичні рекомендації № 189 [32]
	Спрощена форма бухгалтерського обліку	Фермерські господарства із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 чоловік включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.	Методичні рекомендації № 189 [32]
Малі	Бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків	Фермерські господарства, які відповідають статусу малих підприємств (із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період від 10 до 50 осіб і обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн.)	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства України від 19.04.2001 р. № 186; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства України від 25.02.2000 р. № 39
Середні	Бухгалтерський облік на загальних засадах	Фермерські господарства із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період більше 50 чоловік і обсягом виручки за рік від 2,5 млн. грн.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства України від 30.11.99 р. № 291; Методичні рекомендації щодо організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 49

Особливості ведення спрощеної форми полягають у наступному:

1. Основний реєстр — журнал реєстрації господарських операцій.
2. Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, тварин, продукції тощо) крім Журналу фермер може використовувати інші реєстри (детальніше у Методичних рекомендаціях № 189).

Ще однією особливістю організації обліку у фермерських господарствах є форма для малих підприємств — це не стільки система реєстрів, скільки можливість застосовувати спрощений план рахунків і складати фінансову звітність відповідно до ПБО 25. Водночас згідно з нормами пунктів 8.2 та 8.3

цих Методрекомендацій малі підприємства можуть застосовувати форму Журнал-Головна, затверджену тим самим наказом, що й Методрекомендації № 189. Причому кореспонденція рахунків записується безпосередньо на первинних документах або в меморіальних ордерах.

Враховуючи вимоги ПБО 25 складається фінансовий звіт або спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. Спрощений фінансовий звіт подається такими суб'єктами малого підприємництва:

- юридичними особами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства (платники єдиного податку третьої групи (п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу));
- юридичними особами, що відповідають критеріям мікропідприємництва. [П(С)БО 25]

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва складається:

- суб'єктами малого підприємництва — юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства (крім тих, які складають спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва);
- представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності. [П(С)БО 25]

«Якщо фермерське господарство — юридична особа є платником єдиного податку третьої групи та/або відповідає критеріям мікропідприємництва, воно подає спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі форм № 1-мс і № 2-мс. Якщо ж таке господарство відповідає критеріям малого підприємництва, воно подає фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі форм № 1-м і № 2-м. Фермерське господарство, яке не відповідає вищезазначеним критеріям малого підприємництва, вважається звичайним підприємством, складає повний комплект фінансової звітності, застосовує план рахунків і не застосовує норми ПБО 25». [21]

Щодо спрощеного плану рахунків, то він може застосовуватися в тому числі суб'єктами малого підприємництва, визнаними такими відповідно

до чинного законодавства.

Згідно з частиною третьою ст. 3 Закону про бухгалтерський облік та п. 9 розділу І ПБО 25 підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками ПДВ, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису

Тобто ця норма стосується платників єдиного податку третьої групи, які не є платниками ПДВ (ставка податку 5 %). Отже, якщо фермерське господарство є платником єдиного податку за ставкою 5 % і не веде облік в комп'ютерній бухгалтерській програмі, воно може обрати просту форму обліку, передбачену Методрекомендаціями № 189.

Однією із можливостей організації обліку у фермерських господарствах, яка дозволена законодавством є форма для звичайних підприємств, зокрема: ведення обліку за планом рахунків відповідно до Методичних рекомендацій № 390, де визначені особливості застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств.

На практиці вибір тих чи інших факторів, що впливають на вибір форми обліку фермерським господарством Нами узагальнено дослідження факторів, що впливають на вибір форми обліку фермерським господарством, та доповнено новими, які наведено в табл. 1.5.

Однією із основних особливостей організації обліку у фермерських господарствах є сезонність виробництва, що зумовлює відповідні організаційні особливості в бухгалтерському обліку затрат та виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах.

Фермерські господарства ведуть облік витрат за культурами (групами культур), видами та віковими групами тварин, видами незавершеного виробництва і статтями затрат. Важливе значення має поділ виробничого процесу на відповідні частини залежно від часу виконання окремих робіт. Це потрібно не лише для визначення економічної ефективності затрат на виробництво, а й для контролю за формуванням собівартості продукції.

Одержану продукцію сільськогосподарського виробництва за її видами оприбутковують за кількістю і в оцінці її протягом року за плановою собівартістю з доведенням наприкінці року до фактичної собівартості. Витрачену сільськогосподарську продукцію врожаю поточного року списують на затрати виробництва за плановою собівартістю, яку коригують наприкінці року доводячи її до фактичної, а продукцію минулого року – за її фактичною собівартістю.

Таблиця 1.5

Фактори, що впливають на вибір форми обліку фермерським господарством

Фактори	Характеристика
Юридичний статус	Статус фізичної особи підприємця не вимагає складання фінансової та статистичної звітності, а статус акціонерного товариства вимагає безумовного використання повного плану рахунків та не допускає застосування простої і спрощеної форми обліку
Розмір підприємства	Площа сільськогосподарських угідь, поголів'я тварин і птиці тощо
Дохід від підприємницької діяльності	Просту та спрощену форму обліку можуть застосовувати мікропідприємства та малі підприємства
Розмаїтість діяльності	Рослинництво, тваринництво та їх структура
Кількість членів фермерського господарства	Чисельність
Наявність і чисельність найманих робітників	Середньоспискова чисельність
Відносини із системою оподаткування	Система оподаткування, звільнення від певних податків, зменшення ставок податків, надання пільг з оподаткування тощо
<i>Відносини з Державною службою статистики*</i>	Перелік форм статистичної звітності та їх зміст
<i>Зміст фінансової звітності*</i>	Зміст фінансової звітності вимагає накопичення інформації для заповнення її статей, що впливає на вибір форми обліку
Рівень кваліфікації	Рівень кваліфікації керівників та бухгалтерських кадрів підприємства та їх ініціативність тощо
<i>Вартість та якість аутсорсингу*</i>	Вартість та якість аутсорсингу бухгалтерських послуг можуть бути вирішальними під час його вибору
Наявність технічного оснащення функцій управління	Комп'ютерна техніка, програмні продукти, засоби оргтехніки тощо
Тактика та стратегія розвитку підприємства	Мета і завдання розвитку підприємства на довгострокову перспективу, використання інвестицій, що очікуються, інновації, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань
Одержання субсидій	Одержання субсидій залежить від юридичного статусу підприємства

Виділення тих чи інших об'єктів обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах залежить від потреб їх управління (рис. 1.1).

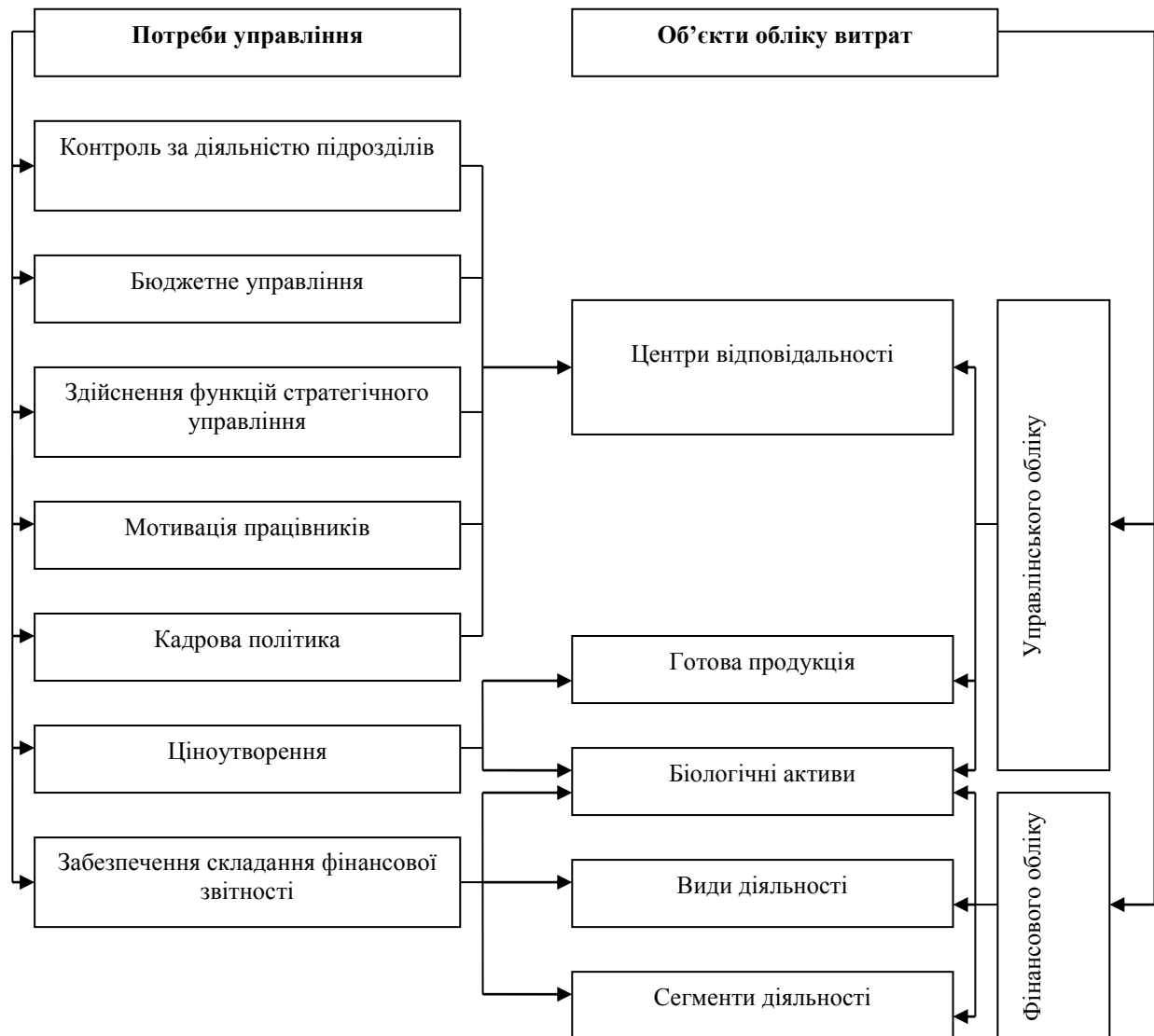
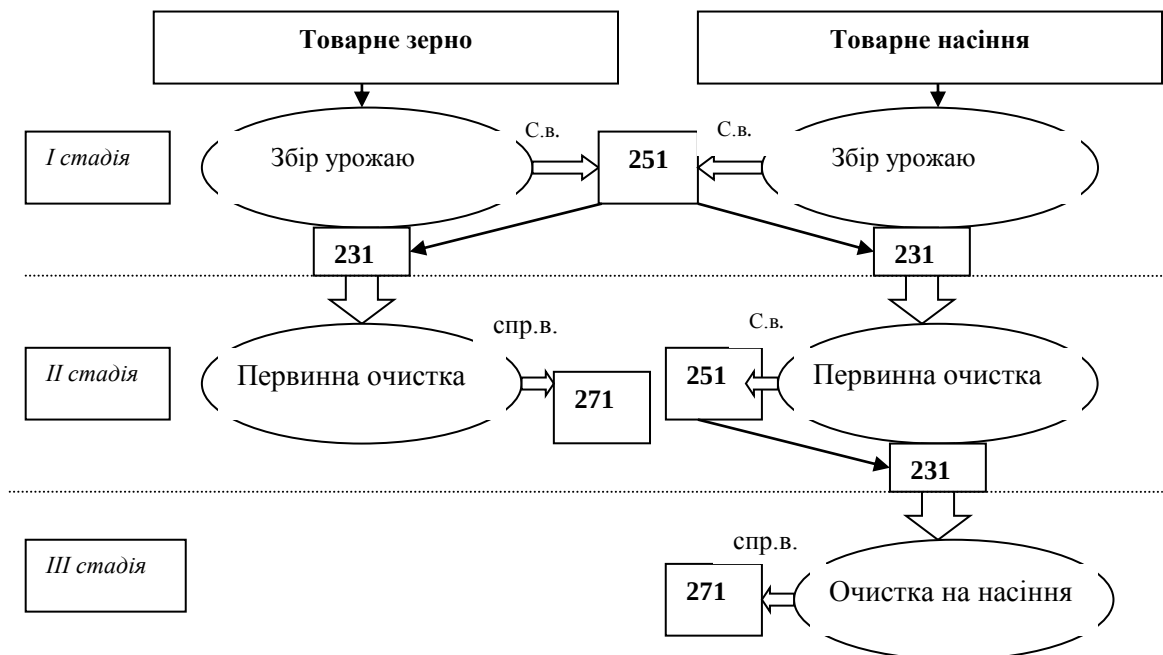


Рис. 1.1. Залежність номенклатури об'єктів фінансового та управлінського обліку витрат від потреб управління сільськогосподарським підприємством

Отже, вибір об'єктів обліку витрат обумовлюється організаційними формами виробництва, структурою управління, призначенням облікової інформації в управлінні, а також, особливостями виробничого і технологічного процесів і його кінцевими результатами (видами продукції).

Після проходження всіх стадій виробництва продукції товарна

сільськогосподарська продукція буде оприбуткована на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» в наступному порядку (рис. 1.2).



С.в. – за сумою витрат, що сформувалась по дебету рахунку 231 (за відповідними аналітичними рахунками) на момент списання;

Спр. в. – за справедливою вартістю.

Рис. 1.2. Схема поетапного обліку процесу проходження стадій виробництва продукцією рослинництва

На думку С.В. Кривенко та інших, правильність представлення інформації у Звіті суб'єкта малого підприємництва фермерського господарства залежить від вибору форми ведення бухгалтерського обліку. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 від 02.07.2001 р. не враховують вимоги П(С)БО та ускладнюють процес складання звітності. Однак, і використання системи бухгалтерського обліку великих сільськогосподарських підприємств ускладнює роботу фермера. Його цікавить простота ведення обліку, але вона не повинна суперечити нормативним актам та відображати реальний достовірний об'єктивний стан його діяльності. Вибір форми ведення обліку слід закріпити в обліковій політиці. [25]

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

2.1. Облік внесків до складеного капіталу

Для обліку внесків членів фермерського господарства призначений рахунок 40 «Зареєстрований капітал», зокрема його субрахунок «Інший зареєстрований капітал». У право установчому документі – статуті фіксується сума та перелік майна. Дана операція відображається записом:

Дт 46 і Кт 403.

Усі наступні операції з майном мають обліковуватись на 46 рахунку.

«Щодо майнових прав, то наказом № 732 затверджено типові форми первинного обліку тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Для прав користування майном (землею, будівлями тощо) аналогічні форми не встановлено. У такому разі використовують самостійно виготовлені форми документів, які повинні містити всі обов'язкові реквізити первинного документа, передбачені п. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік. Доцільно при оформленні прав користування майном скористатися формами первинних документів, установленими для об'єктів права інтелектуальної власності, відкоригувавши окремі реквізити під майнові права. Наприклад, у назвах форм замість «об'єктів права інтелектуальної власності» зазначати «майнових прав». У такому разі введення майнових прав у господарський оборот оформлюється відкоригованим актом введення в господарський оборот (за зразком типової форми № НА-1, затвердженої наказом № 732).» [21]

Розглянемо приклад вище зазначених операцій у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Внески до складеного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображено внесками до складеного капіталу	46	40	300 000
2	Передано споруду (акт приймання-передачі)	103	46	110 000
3	Передано право користування земельною ділянкою (акт введення в господарський оборот)	122	46	180 000
4	Нарахована амортизація на майнові права протягом строку користування земельною ділянкою	23	133	180 000
5	Повернено засновнику право користування земельною ділянкою (закінчився строк)	133	122	90 000

Гроші перераховуються на карткові рахунки членів господарства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Перерахування коштів на карткові рахунки

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нараховано виплати членам господарства залежно від внеску до складеного капіталу	443	671	20 000
2	Утримано ПДФО і військовий збір ($20\,000 \times (9\% + 1,5\%)$)	671	641	2 100
3	Нараховано виплати членам господарства залежно від трудової участі в господарстві	443	672	30 000
4	Утримано ПДФО і військовий збір ($30\,000 \times (18\% + 1,5\%)$)	672	641	5 850
5	Перераховано виплати на карткові рахунки членів господарства: 20 000 – 2 100	671	311	17 900
6	30 000 – 5 850	672	311	24 150
7	Перераховано податки до бюджету (2 100 + 5 850)	641	311	7 950

2.2. Бухгалтерський та податковий облік біологічних активів

Однією із основних особливостей організації обліку є відображення біологічних активів. Особливої уваги потребують проблеми обліку живих біологічних активів (рослин та тварин), які на законодавчому рівні регламентуються у П(С)БО 30. Даний стандарт стосується виключно сільськогосподарської діяльності, предмету якої присвячене дане магістерське дослідження. У міжнародній практиці обліку біологічних активів призначено стандарт 41, який дане поняття регламентує наступним чином:

«Біологічний актив – це жива тварина або рослина»[33].

На нашу думку, дане визначення є занадто простим та неґрунтовним, оскільки не розкриває повністю змісту даного терміну. На відміну від даного визначення, «П(С)БО 30 регламентує поняття «біологічний актив» наступним чином: це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди». [30]

Визначення наведене в національному законодавстві повною мірою відображає поняття «біологічного активу», оскільки акцентує увагу на економічних вигодах від використання активу.

Відповідно, «поняття поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі». [30]

До зазначених поточних активів можна віднести:

- у рослинництві – посіви.
- у тваринництві молодняк тварин та птиці.

Розглянемо детальніше процедуру облікового відображення кожного із вище виділених біологічних активів.

Щодо біологічних активів, то слід зазначити, що об'єктом їхнього обліку можна вважати види сільськогосподарських культур – рослин або їхні

однорідні групи. Які на практиці деталізують на підвиди, наприклад: озимі чи ярі зернові.

Протягом операційного циклу або періоду вирощування рослин всі витрати відображають на рахунку 23. Елементами зазначених витрат:

- вартість насіння;
- вартість мінеральних чи хімічних препаратів;
- вартість затраченої праці;
- амортизація обладнання чи вартість його оренди;
- тощо.

Після цього на дату балансу їх оцінюють та відображають на рахунку 211. Дана процедура полягає у документуванні даної операції шляхом заповнення форма № ПБАСГ-1.

Зрозуміло, що у результаті виникне двояка ситуація у процесі оцінювання за справедливою вартістю. Якщо справедлива вартість:

- більша за витрати на вирощування, визнаються доходи:

Дт 23 – Кт 710;

- менша за витрати на вирощування, визнаються витрати:

Дт 940 – Кт 23.

На початковій стадії збору урожаю вартість активів рослинництва списується на витрати:

Дт 23 – Кт 211

Дана операція обов'язково оформляється спеціальним документом (форма № ПБАСГ-2).

Існують на практиці ситуації за яких, достовірне визначення справедливої вартості є неможливим. За таких умов, всі здійснювані витрати у рослинництві

– незавершене виробництво (рахунок 23):

Дт 27 – Кт 23.

Облік поточних активів тваринництва у свою чергу здійснюється за дещо іншою схемою, зокрема: для обліку таких об'єктів використовується рахунок 212 та 213. При цьому існують наступні особливості: відповідно до їхньої вартості при оцінці за справедливою вартістю використовують субрахунок 212, а при оцінці за первісною вартістю – субрахунок 213. Дебет цих рахунків показуватиме надходження чи оприбуткування молодняка тварин. А кредит – реалізація чи падіж тварин. При цьому, об'єктами обліку є види тварин або їхні технологічні групи.

У процесі обліку важливою процедурою, яка впливатиме на кінцевий результат є оцінка об'єктів, зокрема, визначення первісної вартості, для їхнього подальшого зарахування на баланс фермерського господарства. Дана процедура залежить від способів надходження тварин, які можуть бути наступними:

- придбання за грошові кошти;
- безоплатне отримання;
- отримані в результаті обміну;
- отримані у результаті біологічних перетворень.

Відображення біологічних активів тваринництва відбуватиметься враховуючи зазначені варіанти надходження, що наведено на рисунку 2.1.

Відповідно, довгострокові активи обліковуються на рахунку 16. До таких активів слід відносити ті, які здатні приносити додаткові вигоди фермерським господарствам протягом періоду, більшого за 1 рік. Надходження довгострокових активів відображається за дебетом рахунку, а їх вибуття – за кредитом рахунку.

Для розмежування довгострокових активів до напряму господарської діяльності: рослинництво – 161, тваринництво – 162.

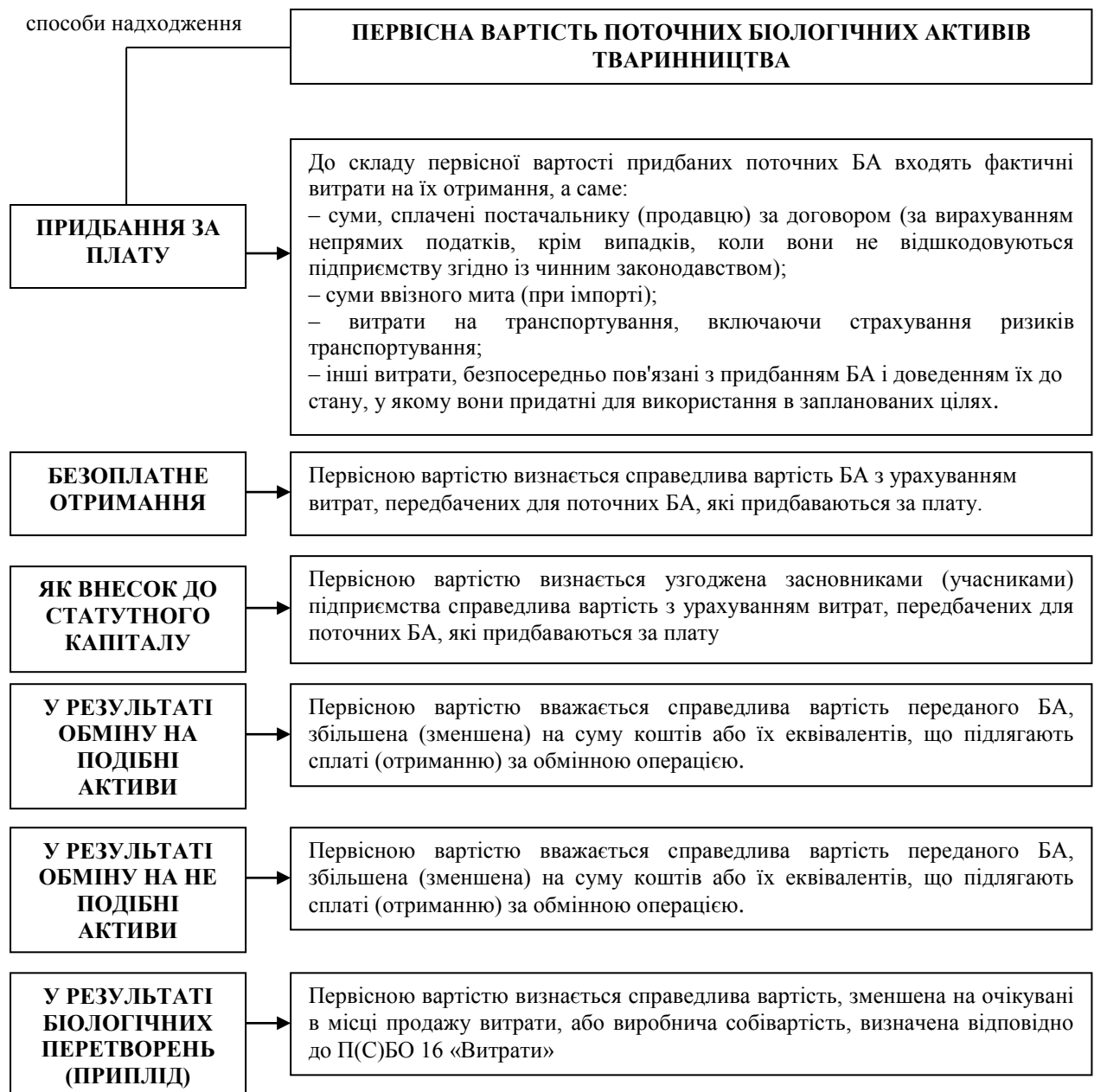


Рис. 2.1. Особливості формування вартості поточних активів тваринництва

Розглянемо порядок відображення операцій з оприбуткування поточних БА тваринництва (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Оприбуткування поточних БА тваринництва

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків			
			за звичайним Планом рахунків		за спрощеним Планом рахунків	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7
Придбання за кошти на умовах часткової передоплати						
1	Перераховано передоплату постачальнику	Виписка банку, видатковий касовий ордер типової форми № КО-2* (далі – ВКО)	371	311 (301)	37	31 (30)
2	Відображено податковий кредит із ПДВ (із суми передоплати)**	Податкова накладна	641/ПДВ	644	64/ПДВ	64/ПДВ
3	Оприбутковано поточні БА	Товарно-транспортна накладна, форма № 1-ТН*** (далі – ТТН), накладна	213	631	21	68
4	Відображено податковий кредит із ПДВ у частині неоплаченої вартості отриманих БА****	Податкова накладна	641/ПДВ**	631	64/ПДВ	68
5	Закрито розрахунки з ПДВ у частині оплаченої вартості**		644			
6	Проведено взаємозалік заборгованостей виходячи зі сплаченої частини	Бухгалтерська довідка	631	371	68	37
Придбання за кошти на умовах подальшої оплати						
1	Оприбутковано поточні БА, отримані від постачальника	Накладна	213	631	21	68
2	Відображено податковий кредит із ПДВ**	Податкова накладна	641/ПДВ	644	64/ПДВ	64/ПДВ
3	Відображено вартість послуг доставки	ТТН, акт наданих послуг	213	631 (685)	21	68
4	Відображено податковий кредит за послугами доставки**	Податкова накладна	641/ПДВ		64/ПДВ	
5	Перераховано кошти: – за поточні БА	Виписка банку, ВКО	631	311 -301	68	31 (30)
	– за доставку		631 (685)			
Отримання як внесок до статутного капіталу						
1	Отримано від засновника – фізичної особи молодняк тварин за справедливою вартістю	Протокол зборів засновників, акт приймання-передачі (довільної форми)	212	46	21	40/ неоплачений капітал

2	Відображено вартість доставки тварин (перевізник – неплатник ПДВ)	ТТН, акт наданих послуг	212	685	21	68
3	Оплачено транспортні послуги, пов'язані з доставкою тварин	Виписка банку, ВКО	685	311 (301)	68	31 (30)
Безоплатне отримання						
1	Оприбутковано безоплатно отримані поточні БА тваринництва	Договір, акт приймання-передачі (довільної форми)	212	718	21	74*****
2	Відображено вартість доставки тварин (перевізник – платник ПДВ)	ТТН, акт наданих послуг	212	631	21	68
3	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641/ПДВ	631	64/ПДВ	68
4	Оплачено транспортні послуги, пов'язані з доставкою тварин	Виписка банку, ВКО	631	311 (301)	68	31 (30)
5	Списано дохід на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	718	791	74	79
* Наведено в додатку 3 до Положення, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.04 р. № 637. ** Таке проведення роблять лише ті платники ПДВ, які придбавають БА для використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності. *** За формою додатка 7 до Правил, затверджених наказом Мінтрансу від 14.10.97 р. № 363. **** Якщо поточні БА придбаватимуться на умовах 100-вої передоплати, ця операція не проводиться. ***** У частині інших операційних доходів.						

2.3. Облік доходів та витрат фермерського господарства

Процес господарської діяльності у фермерському господарстві полягає у перетворенні біологічний активів в технологічному процесі рослинництва чи тваринництва у готову продукцію, яка, у свою чергу, проходить наступні етапи:

випуску, передачі на склади, зберігання на складах, відвантаження та реалізація.

Разом із цим, здійснюється обчислення собівартості. Дана процедура є доволі трудомісткою, через особливості господарської діяльності того чи іншого фермерського господарства.

Основна нормативна база обліку витрат наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Джерела інформації обліку сільськогосподарської продукції

№ з/п	Нормативно-правове забезпечення обліку в сільському господарстві
1.	Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;
3.	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291;
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»;
5.	Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189;
6.	Методичні рекомендації «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів» № 1315;
7.	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132.

Як відомо, основними видами собівартості, які визначаються на сільськогосподарських підприємствах є планова та фактична. Тут необхідно звернути увагу на основну особливість галузі – визначення собівартості не за місяць, а за рік (винятки становлять продукція допоміжних виробництв).

Інструментом процесу визначення собівартості є калькулювання – узагальнення витрат за статтями калькулювання, видами продукції та оцінювання незавершеного виробництва.

Окрім цього, собівартість формується у виробничому процесі, а також у процесі реалізації продукції. Ще однією особливістю тут є включення загальновиробничих витрат до складу собівартості однією сумою без їхньої деталізації на постійні та змінні.

Проте, на практиці формування собівартості деяких видів готової продукції здійснюється двічі: в кінці періоду та, в окремих випадках, протягом нього. Наприклад, при вирощуванні біологічних активів швидше (за місяць, квартал, півріччя) – формуванні об'єкту калькулювання та виникненні можливості формування собівартості існує можливість здійснення підрахунку витрат одразу ж після цього. Формування таких проміжних звітностей необхідне для прийняття рішень та для виконання завдань управлінського обліку. Складання річної звітності потребує калькулювання фсобівартості у цілому за рік. Тому на практиці складаються калькуляції і перші, і другі.

Процес формування собівартості є трудомістким та полягає у виконанні наступних етапів:

1) розподіл витрат на утримання основних засобів між об'єктами обліку (сівалок, тракторів, комбайнів), які обліковувались протягом виробничого періоду на рахунку 91 (окремий субрахунок);

2) розподіл витрат між видами робіт (міліорація, зрошення, утримання полезахисних смуг);

3) формування собівартості робіт допоміжних виробництв (гузовий транспорт, холодильне обладнання) відповідно до діючої методики;

4) обчислення обсягу витрат на запилення культур в розмірі не більшому за 20-60 % (тобто перенесення собівартості утримання бджіл в дозволеному обсязі на собівартість рослин);

5) обчислення витрат від надзвичайних подій та їхнє виключення із собівартості основного виробництва з пошуком джерел їхнього покриття за рахунок інших статей. До таких витрат у рослинництві можна віднести витрати на підготовку земельних площ, на яких через підтоплення знищено урожай.

За умови загибелі урожаю здійснюється його повторне пересівання та витрачання певних засобів передбачених технологічним процесом. Елементами таких витрат є: витрати на обробіток ґрунту, вартість посівного матеріалу та, безпосередньо, самі посівні роботи, інші витрати.

5) розподіл загально виробничих витрат;

- 6) обчислення суми виробничих витрат;
- 7) визначення собівартості (закриття рахунку 231 «Рослинництво», окрім незавершеного виробництва);
- 8) формування собівартості підсобних виробництв;
- 10) розподіл витрат на утримання кормоцехів;
- 11) визначення собівартості тваринництва (закриття рахунку 232 «Тваринництво»;
- 12) обчислення собівартості підрозділів з переробки тваринництва;
- 13) формування собівартості інших підрозділів (пилорама, пекарня, тощо);
- 14) визначення собівартості продукції загалом.

Вище зазначений процес є надзвичайно трудомістким та вимагає ефективної організації обліку та залучення до даного процесу високо кваліфікованих працівників із досвідом роботи та знанням особливостей господарської діяльності у сільському господарстві.

Однією із основних проблем, в обчисленні собівартості є визначення та розподіл загально виробничих витрат, які обліковуються на одно іменному рахунку 91. Загальна методика обліку таких об'єктів нічим не відрізняється від інших, не сільськогосподарських підприємств. Проте, тут існують певні виключення, які стосуються віднесення до цих витрат єдиного податку суб'єктів 4 групи оподаткування для виробників сільськогосподарської продукції. Правила віднесення таких витрат та їхній розподіл наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Загальновиробничі витрати в сільському господарстві

№ з/п	Елементи витрат	Принципи формування та розподілу
1.	Витрати на утримання основних засобів	Віднесення на собівартість окремих культур і видів НЗВ: - сівалки — пропорційно площі посіву культур; - комбайни (зернозбиральні) машини: прямо або пропорційно зібраній площі певних культур; - склади для зберігання продукції — пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції.
2.	Витрати на зрошування	розподіляють між культурами, пасовищами відповідно до площ поливних земель.
3.	Витрати на утримання тваринницького приміщення	розподіляють пропорційно займаній площі, на якій розміщено худоба чи інші тварини
4.	Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв	відносять на кожне з виробництв безпосередньо або розподіляють між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт або сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій
5.	ЄП 4 групи	суму ЄП розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно площам сільгоспугідь, зайнятим відповідними культурами, а в рибогосподарствах — водним площам

За своєю суттю охарактеризовані у таблиці витрати можна віднести до прямих, оскільки, ці їх можна розподілити. Такі витрати відображаються на рахунку 91, розподіляються та списуються на субрахунок до рахунку 23 «Виробництво». Винятком і, водночас, проблемою є розподіл витрат, що відносяться до всіх напрямів діяльності: витрати на обслуговування різних видів діяльності. Їх обліковують на рахунку 91 (окремий субрахунок), із подальшим розподілом.

Дану проблему можна вирішити, відкриваючи для цілей обліку окремі субрахунки до рахунку 91, на яких можна концентрувати інформацію про

здійснювані загальновиробничі витрати.

На нашу думку, ефективною є методика, за якої на рахунку 91 необхідно відкрити субрахунки відповідно до кожного напрямку діяльності господарства: 911 «Загальновиробничі витрати (рослинництво)», 912 «Загальновиробничі витрати (тваринництво)», 913 «ЗВВ (допоміжні виробництва)» та обліковувати на них витрати за місцями виникнення, що сприятиме достовірнішому відображенню інформації про здійснювані витрати.

Облікові документи, які акумулюють інформацію фермерських господарств мають свої особливості, які пов'язані із веденням обліку за простою чи спрощеною формою.

Ведення простої форми передбачає ведення відповідної Книги. Ліва частина цього документу акумулює інформацію про доходи господарства, права частина – елементи витрат. Результат визначається як різниця суми графи 10 та 24.

Відповідно, ведення спрощеної форми передбачає ведення Журналу реєстрації; Відомості обліку витрат. Перший регістр ведеться аналогічно до методики за умови використання простої форми. У Відомості обліку витрат до витрат відносять: матеріальні, за виплатами працівникам, на соціальні заходи, амортизацію, тощо.

Слід зазначити, що інформація у будь-яких регістрах переноситься із первинних документів.

Отже, особливостями обліку витрат на фермерських господарствах є сезонність, врахування природних факторів. Наприклад, якщо господарство спеціалізується на вирощуванні однієї культури, то облік витрат ведеться загалом; якщо декілька видів продукції – облік ведеться окремо за кожним об'єктом.

2.4. Принципи оподаткування фермерських господарств

Організація системи оподаткування фермерських господарств поєднує в собі такі елементи:

- використання загальної системи оподаткування;
- сплата єдиного податку.

Слід зазначити, що такі суб'єкти фермерської діяльності, які мають правовий статус осіб-підприємців (ФОП), можуть використовувати як загальну систему, так й спрощену. Проте, для застосування другої із них, необхідно відповідати відповідним критеріям ПКУ: відповідність критеріям та реєстрація платником податку.

Умовою перебування на 4 групі оподаткування необхідно бути товаровиробником (частка виробництва більша 75%). При цьому площа угідь виступає об'єктом оподаткування. Бази для оподаткування є наступними:

- грошова оцінка одного гектара;
- грошова оцінка ріллі.

У процесі оподаткування необхідно застосувати до бази оподаткування (нормативної грошової оцінки) ставку визначену ПКУ. Проте, перейти на цю систему оподаткування можна лише на початку звітного періоду. Для переходу на 4 групу до 20 лютого слід оформити та подати пакет документів.

Такий податок необхідно сплачувати після звітного кварталу у термін 30 днів. Перевага його у тому, що такі суб'єкти звільняються від сплати інших.

«Окрім звільнення від сплати частини податків, перевагою сільгоспЄП є відносно не високі (порівняно з податком на прибуток) ставки податку. Між тим розмір сільгоспЄП не прив'язаний до результатів діяльності аграрія. Тому він вигідний для (1) високорентабельних ФГ або (2) для тих, кому в сільгоспдіяльності достатньо невеликої ділянки землі, адже сільгоспЄП розраховується від розміру земділянки». [21]

Ще однією формою організації системи оподаткування для ФГ є перебування на 3 групі сплати податку. Ця система є незручною для збиткових

фермерських господарств або тих, які мають низьку рентабельність. Це, відповідно, можуть бути господарства зареєстровані як юридичні, так й фізичні особи-підприємці. Обчислення єдиного податку при цьому є не складним.

Можливість перебування у цій групі є у тих суб'єктів, які мають певний визначений обсяг доходів, а саме: 5 млн грн. Об'єктами оподаткування для цих фермерських господарств є сума доходу, отриманого протягом звітного періоду причому у будь-якій формі: грошовій, матеріальній та нематеріальній. Ставка оподаткування є різною та залежить чи є підприємство платником ПДВ чи ні, зокрема: для платників ПДВ (3%) та для неплатників ПДВ (5%). Подання звітності та сплата податку передбачається у кінці кварталу.

Наступна форма оподаткування – 2 група сплати податку. На нашу думку, дана система організації системи оподаткування є найефективнішою для фермерських господарств. Цей висновок дозволяє зробити через легкість його адміністрування та застосування фіксованих ставок.

Скажімо, до цієї групи мають змогу приєднатись фізичні особи-фермери. Для таких суб'єктів підприємництва встановлена ставка у розмірі 20% від мінімальної заробітної плати на початок періоду. Паралельно фермером сплачується ЄСВ за себе. Для цієї групи встановлено обсяг річного доходу у розмірі 1.5 млн. грн та обмежена кількість працівників (10 осіб). Звітність таких платників відбувається раз на рік та процедура сплати є авансовою (щомісяця не пізніше 20 числа).

Один із експертів у досліджуваному питанні Войтенко Т. зазначає: «Хоча загальна система оподаткування в аграріїв і не в особливій пошані, проте податок на прибуток є найоб'єктивнішим. Адже він сплачується залежно від отриманого бухфінрезультату, скоригованого на різниці». [21]

У сільському господарстві не застосовуються якісь особливі принципи чи умови при використанні загальної системи оподаткування.

Обчислення податку на прибуток та особливості застосування податкових різниць визначаються Податковим кодексом України. Відповідно до зазначеного документу: « базою оподаткування є грошове вираження прибутку,

основна ставка податку — 18 %. Підприємства з річним доходом за минулий рік понад 20 млн. грн. подають прибуткову декларацію щокварталу. Ті ж, у кого дохід не перевищує 20 млн. грн., а також виробники сільгосппродукції звітують один раз на рік. Щоправда, податківці проти річного періоду для сільгоспвиробників». [48]

«Якщо фермер-ФОП перебуває на загальній системі, то об'єктом ПДФО-оподаткування в нього є чистий дохід. Визначають його як різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручкою в грошовій і негрошовій формах) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю ФОП. Дата формування доходу – дата фактичного надходження компенсації за відвантажені товари / виконані роботи / надані послуги». [21]

Відображення вищезазначених витрат наступне: «фактично сплачені витрати відображають на момент отримання доходу», за касовим методом. Ці витрати мають бути:

- 1) пов'язані з його господарською діяльністю;
- 2) фактично понесені (тобто оплачені);
- 3) документально підтверджені. [48]

Проте, на практиці існують винятки, тобто виникають витрати, на які дозволяють зменшити оподатковуваний дохід за ставкою ПДФО — 18 %.

Суб'єкти ФОП, які перебувають на загальній системі мають сплачувати ПДФО шляхом перерахування авансових платежів щокварталу, окрім 4 кварталу. Ці платежі розраховуються за допомогою інформації, яка міститься у Книзі обліку.

Крім вище зазначеного, фермеру необхідно перерахувати єдиний соціальний внесок та військовий збір (1.5%).

Отже, правила функціонування загальної системи оподаткування полягають у обов'язковому порядку сплати інших податків передбачених законодавчими нормами.

Важливо акцентувати увагу на принципах оподаткування фермерів

єдиним соціальним внеском на загальнообов'язкове державне страхування. Відносно недавно (1.01.2018 р.) члени господарств визнані платниками ЄСВ, тому зобов'язані сплачувати цей внесок. При цьому членами фермерського господарства є виключно ті особи, які зазначені у статуті господарства.

Процес адміністрування цього внеску полягає у взятті на облік в податковому органі за місцем проживання (написання заяви форма 1-ЄСВ. У випадку відмови накладається штраф (10 неоп. мінімумів доходів громадян).

Із даного правила існують наступні виключення щодо сплати ЄСВ членами фермерських господарств:

- сімейні господарства (їхні голови, члени, наймані працівники, які є застрахованими особами);
- пенсіонери (члени господарства, які є пенсіонерами за віком або є інвалідами, отримують соціальну допомогу).

У випадку втрати вище зазначених статусів член господарства зобов'язаний перебувати на обліку та сплачувати ЄСВ.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

3.1. Інформаційне забезпечення аналізу на сільськогосподарських підприємствах

Особливості сільськогосподарського виробництва потребують використання не лише загальних, а й специфічних методів та прийомів. Їхнє формування залежить від різних факторів (рис. 3.1).

Головна мета економічного аналізу досліджуваних підприємств полягає у виявленні резервів сільськогосподарського виробництва, якості роботи і продукції. Ця глобальна мета визначає більш конкретні завдання (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Завдання аналізу

№ з/п	зміст завдання
1.	обґрунтування організаційних управлінських рішень, удосконалення методів керівництва;
2.	перевірка виконання виробничої програми в цілому по господарству, його підрозділах;
3.	виявлення і мобілізація резервів розвитку виробництва, підвищення його ефективності, якості продукції на основі розрахунку впливу факторів на показники виробничої програми;
4.	оцінка виконання завдання і характеристика динаміки собівартості продукції, виявлення резервів її зниження з урахуванням впливу окремих господарських факторів на її величину;
5.	систематичний контроль за своєчасністю реалізації продукції та одержання прибутку;
6.	визначення впливу як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів на фінансові результати;
7.	використання результатів аналізу в поточному і перспективному плануванні.

Джерелами інформації у процесі аналізу є:

- бізнес-план, фінансовий план;
- дані обліку (узагальнюючі документи, первинні документи, облікові реєстри та ін.);

- статистична звітність (форма № 16-СГ, форма № 11-ОФ, форма №29-СГ форма № 21 заг. «Реалізація сільськогосподарської продукції», тощо.

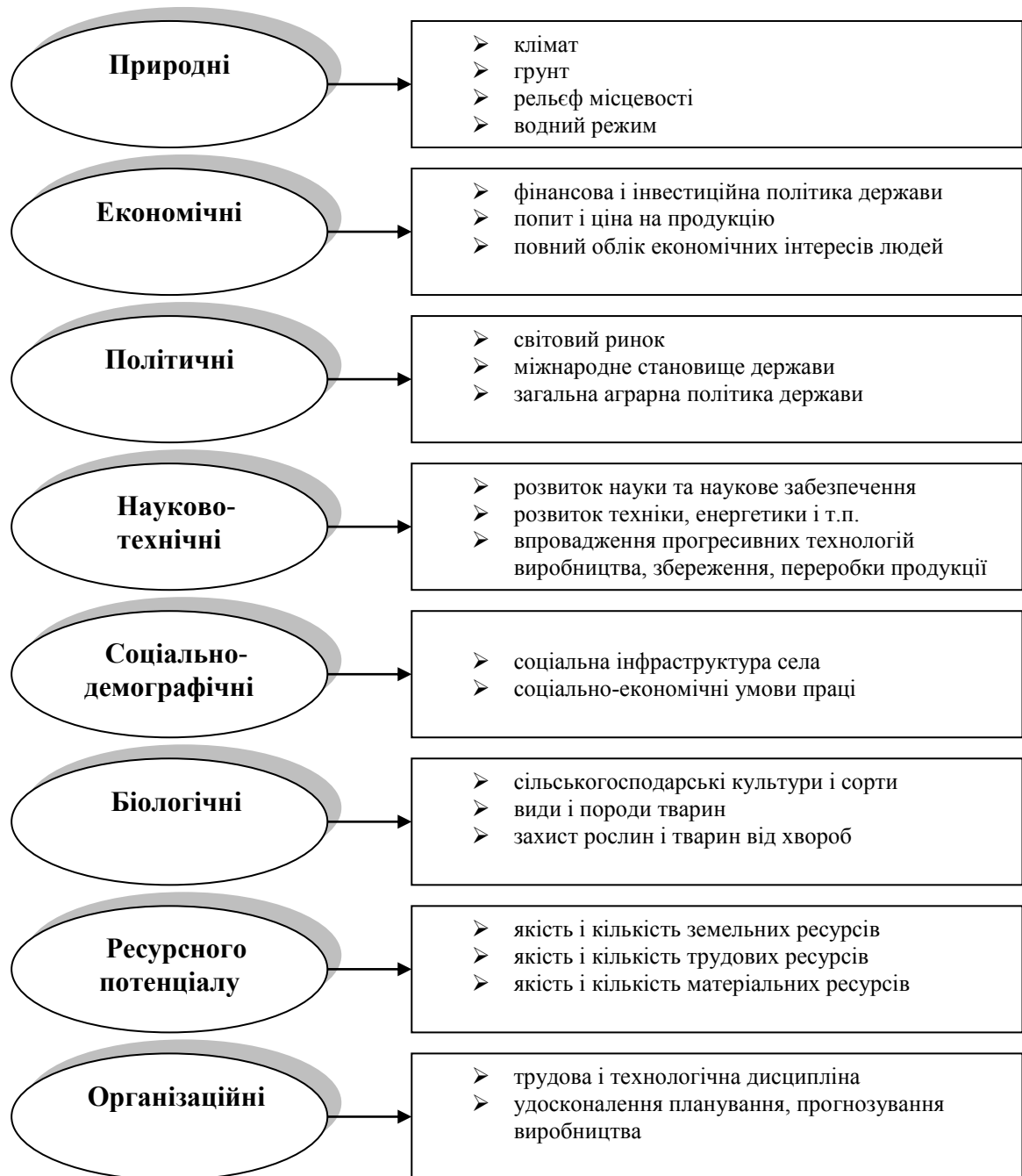


Рис. 3.1. Фактори впливу на показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Показники собівартості продукції відображають ступінь використання ресурсів, якість роботи працівників. Основні завдання даного етапу аналізу

пов'язані із: зниженням виробничих витрат; інформатизація менеджменту підприємства; діагностика дотримання норм при формуванні собівартості. Джерелами є: статистична звітність № 5-с, первинні документи, реєстри, калькуляції собівартості, аналітичні дані щодо виконання виробничої програми за звітний період інші документи.

Показником собівартості є рівень витрат (PB):

$$PB = \frac{Bm}{Bn} \text{ або } \frac{\sum B_{\kappa} B_{m.o.}}{\sum B_{\kappa} \Pi_{\phi}} \dots\dots\dots [3.1]$$

Методика розрахунку впливу показників:

$$\pm PB = PB_{\phi} - PB_n = \frac{\sum I_{\kappa}^{\phi} C_i^{\phi}}{\sum I_{\kappa}^{\phi} \Pi_i^{\phi}} = \frac{\sum I_{\kappa}^n C_i^n}{\sum I_{\kappa}^n \Pi_i^n} \dots\dots\dots [3.2]$$

У подальшому розраховується вплив вищеназваних факторів:

$$\pm PB_{стр} = \frac{\sum I_{\kappa}^{\phi} C_i^n}{\sum I_{\kappa}^{\phi} \Pi_i^n} = \frac{\sum I_{\kappa}^n C_i^n}{\sum I_{\kappa}^n \Pi_i^n} \dots\dots\dots [3.3]$$

$$\pm PB_{o.в.} = \frac{I_{\kappa}^{\phi} C_i^{\phi \pm i_{\phi m}}}{I_{\kappa}^{\phi} C_i^n} = \frac{I_{\kappa}^{\phi} C_i^n}{I_{\kappa}^{\phi} \Pi_i^n} \dots\dots\dots [3.4]$$

$$PB_{\phi m} = \frac{\sum I_{\kappa}^{\phi} C_i^{\phi}}{\sum I_{\kappa}^{\phi} \Pi_i^n} = \frac{\sum I_{\kappa}^{\phi} C_i^{\phi \pm i_{\phi m}}}{\sum I_{\kappa}^n \Pi_i^n} \dots\dots\dots [3.5]$$

Інша методика передбачає, обчислення суми добутку фактичної кількості та нормативних цін використаних матеріалів, поділену на фактично випущену продукцію в нормативних або облікових цінах:

$$- \frac{\sum I_{\kappa}^{\phi} (C_{\phi}^{\phi} - C_{\phi}^n)}{\sum I_{\kappa}^{\phi} C_{\phi}^n} \dots\dots\dots [3.6]$$

Зміни ціни на продукцію (+РВцтп) обчислюється так само, але із порівнянням витрат на грн. продукції із різними цінами на продукцію:

$$- \pm PV_{цтп} = \frac{I_{\kappa}^{\phi} C_{\phi}^{\phi}}{I_{\kappa}^{\phi} C_{\phi}^{\phi}} - \frac{I_{\kappa}^{\phi} C_{\phi}^{\phi}}{I_{\kappa}^{\phi} C_{\phi}^n} \dots\dots\dots [3.7]$$

Визначення розміру впливу факторів, поглиблює діагностику формування собівартості та пошук резервів.

3.2. Аудит аграрних підприємств: організаційний і методичний аспекти

Організація аграрного виробництва має специфічні особливості зокрема: сезонність, наявність таких об'єктів обліку як земля та біологічні активи; специфіка оподаткування. Особливу увагу варто приділити основним етапам аудиту (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Етапи процесу аудиту аграрних підприємств

Зниження собівартості є фактором розвитку підприємства. Основними

складовими даного процесу є витрат виробництва продукції рослинництва представлені на рисунку 3.3.

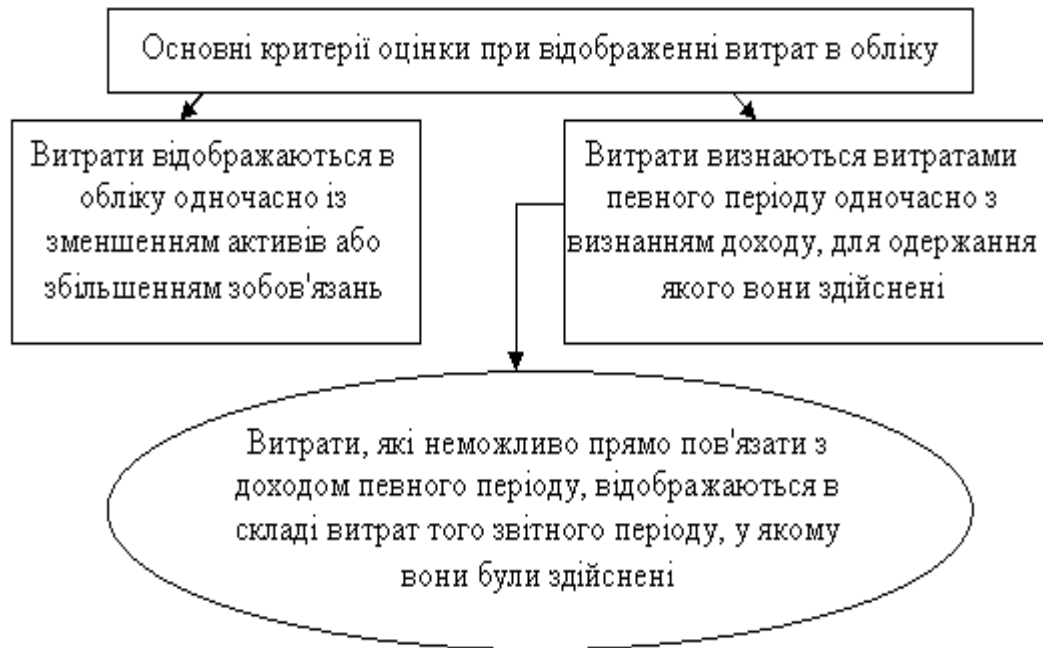


Рис. 3.3. Критерії оцінки витрат на вирощування

Основними завданнями аудиту є: ефективність процесу калькулювання, принципи формування загальновиробничих витрат тощо (рис. 3.4).

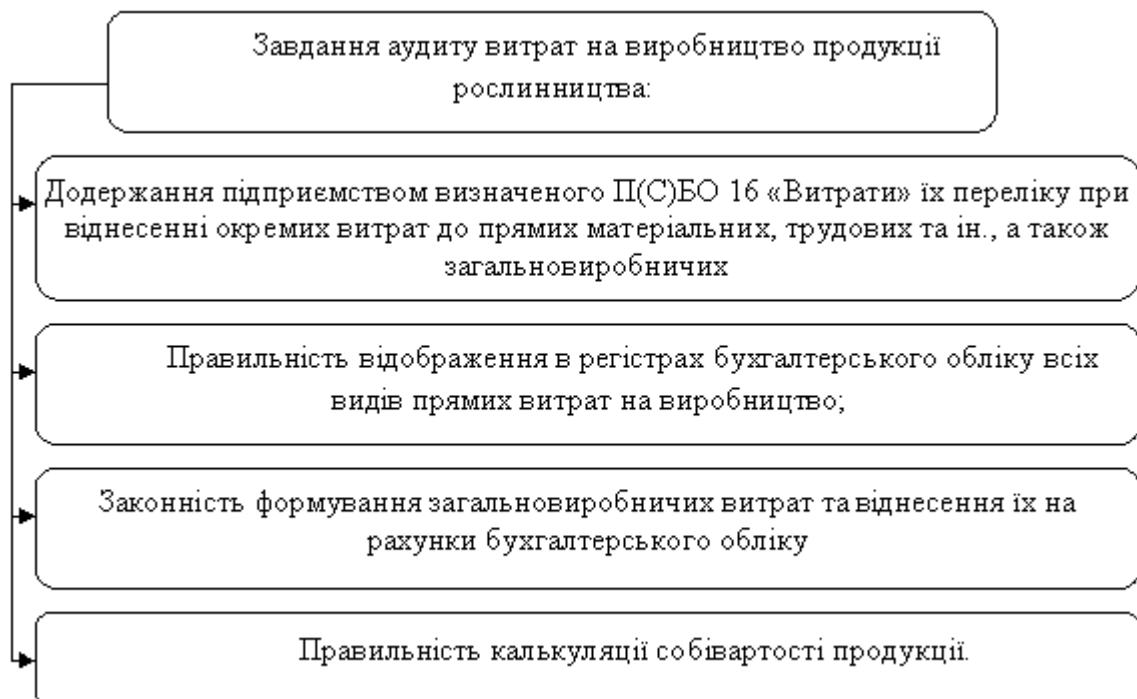


Рис. 3.4. Завдання аудиту витрат виробництва продукції рослинництва

Таким чином, сільськогосподарські підприємства є особливою сферою виробництва, оскільки існують різні фактори, зокрема: природні та економічні, що зумовлює існування спеціальних режимів її оподаткування, об'єктів та правил оподаткування, які відсутні в інших галузях. Одним із таких спеціальних об'єктів є сільськогосподарські угіддя, які становлять основу аграрного виробництва.

РОЗДІЛ 4

АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

4.1. Аналіз витрат ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Для дослідження складу витрат рослинництва необхідно здійснити їхній аналіз. Для цього потрібно порівняти зміни основних показників, які впливають на сировину, основні засоби тощо.

Для аналізу витрат за елементами та дослідження їх динаміки на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» за 2017-2018 р.р. доцільно користуватися аналітичною таблицею 4.1.

Таблиця 4.1

Структура витрат ФГ «Лідихів-Присяжнюк» за
2017–2018р.р., тис. грн.

№ з/п	Елемент витрат	2017 р.	2018 р.	Питома вага витрат, %		
				2017 р.	2018 р.	Відхилення
1.	Матеріальні витрати	6492,6	6501,5	68,36	69,14	0,78
2.	Витрати на оплату праці	402,8	480,2	4,24	5,11	0,87
3.	Відрахування на соціальні заходи	149,7	178,6	1,58	1,9	0,32
4.	Амортизація	578,5	608,5	6,09	6,47	0,38
5.	Інші операційні витрати	1874,1	1635,1	19,73	17,39	-2,34
6.	Разом витрат	9497,7	9403,9	100	100	-

Як зображено у таблиці 4.1, обсяг матеріальних витрат у 2018 році зріс на 0,78 %. Витрати на оплату праці також зросли на 0,87 %. Відбулось незначне зростання відрахувань на соціальні заходи (0,32 %) та ріст амортизації на 0,38 %. Значних змін зазнали інші операційні витрати у 2018 році вони зменшились відносно 2017 року на 2,34 %.

Отже, ми бачимо, що у 2017 році найбільшу вагу займали матеріальні витрати (68,36 %). На другому місці знаходиться операційні витрати (19,73 %), 6,47 % складає амортизація й 4,24 % витрати на оплату праці. Найменшу вагу займають відрахування на соціальні заходи. У 2018 році найбільшу питому вагу у складі операційних витрат займають також матеріальні витрати (69,14 %), на другому місці інші операційні витрати 17,39 %, збільшились витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи відповідно на 0,87 % та 0,32%.

Динаміку операційних витрат на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» за 2017 -2018 роки зображено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Динаміка операційних витрат за елементами на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» за 2017 – 2018 роки, тис. грн.

№	Елементи	2017 р.	2018 р.	Відхилення	
				в сумі	в %
1.	Матеріальні затрати	6492,6	6501,5	8,9	0,14
2.	Витрати на оплату праці	402,8	480,2	77,4	19,22
3.	Відрахування на соціальні заходи	149,7	178,6	28,9	19,31
4.	Амортизація	578,5	608,5	30	5,19
5.	Інші операційні витрати	1874,1	1635,1	-239	-12,75
6.	Разом:	9497,7	9403,9	-93,8	-0,99
7.	Собівартість реалізованої продукції	12552,7	13917,3	1364,6	10,87

З даних таблиці 4.2 зрозуміло, що у 2018 році спостерігається збільшення всіх операційних витрат відносно 2017 року, окрім інших операційних витрат, які, відповідно, зазнали зменшення на 12,75%.

Графічно динаміка елементів операційних витрат зображено на рисунку 4.1.

Проаналізувавши дані таблиць 4.1 – 4.2 ми можемо зробити наступний висновок: операційні витрати в процесі діяльності на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» значно впливають на формування як собівартості та чистого прибутку.

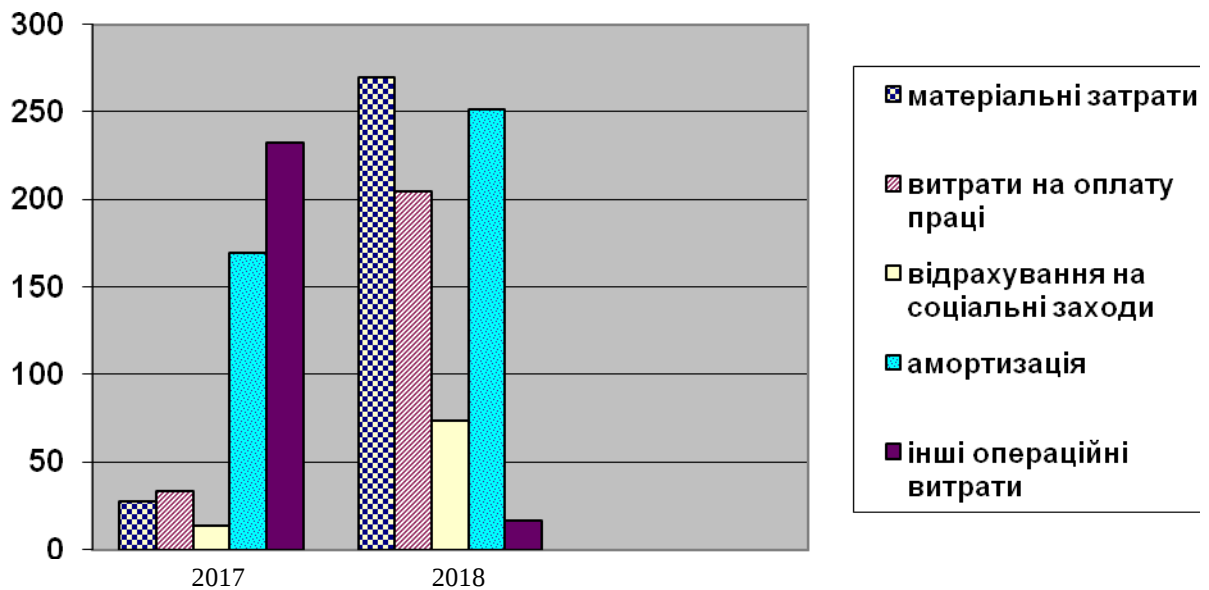


Рис. 4.1. Динаміка витрат на ФГ «Лідихів-Присяжнюк»
у 2017-2018 роках, тис. грн.

Проаналізуємо вплив розміру витрат підприємства на зміну розміру чистого прибутку.

Із даних таблиці ми бачимо зростання всіх витрат діяльності на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» окрім інших витрат. Причому видно зростання собівартості на 1364,6 тис. грн. при збільшенні інших операційних витрат на 697,8 тис. грн. У цьому ж періоді підприємство отримало виручку від реалізації на 644,5 тис. грн. менше ніж у попередньому періоді і за рахунок цього прибуток у 2012 році менший за прибуток попереднього періоду на 18,4 %.

Слід зазначити, що з метою глибшої діагностики структури собівартості слід провести аналіз витрат за статтями, який полягає у дослідженні окремих статей витрат та виявлення динаміки цього показника.

Таблиця 4.3

Аналіз прибутку ФГ «Лідихів-Присяжнюк»
за 2017–2018 роки, тис. грн.

№	Показники	2017 р.	2018 р.	Зміна
1	2	3	4	5
1	Виручка від реалізації продукції без урахування ПДВ, акцизного збору та інших вирахувань з доходів	12786,3	12141,8	-644,5
2	Інші операційні доходи	27,3	2681,9	2654,6
3	Інші доходи	-	-	-
4	Разом чисті доходи:	12813,6	14823,7	2010,1
5	Собівартість реалізованої продукції	12552,7	13917,3	1364,6
6	Інші операційні витрати	50,3	748,1	697,8
7	Інші витрати	16,6	-	-16,6
8	Разом витрати:	12619,6	14665,4	2045,8
9	Фінансовий результат до оподаткування	194	158,3	-35,7
10	Податок на прибуток	-	-	-
11	Чистий прибуток	194	158,3	-35,7

Отже, витрати за елементами на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» впливають на формування як собівартості, так і прибутку. Ми вважаємо, значним недоліком відсутність такого аналізу на досліджуваному підприємстві.

Як відомо, ФГ «Лідихів-Присяжнюк» займається рослинництвом, яке є одним із галузей сільського господарства. Від рівня її розвитку залежить не лише обсяг виробництва, для задоволення попиту населення, але й стан інших галузей.

4.2. Аналіз собівартості продукції рослинництва

Діагностика собівартості рослинництва здійснюється у відповідності до суми витрат (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Собівартість продукції на ФГ «Лідохів-Присяжнюк»

Показники	За планом	Фактично випущена продукція	
		за плановою собівартістю	за фактичною собівартістю
Собівартість продукції, тис. грн.	11647,2	12547,5	13917,3
Випуск продукції, тис. грн.	13847,8	14012,2	15144,5
Витрати на 1 грн. продукції, коп.	84,11	89,55	91,9

Порівняно зі встановленим завданням підприємство використало коштів більше на 1369,8 тис. грн. (13917,3 – 12547,5). Витрати на одиницю продукції також зросли. Слід відзначити, що значно знизився і рівень окупності витрат. Якщо завданням передбачалося одержати на 1 грн. витрат 84,11 коп. продукції, то фактично маємо 91,90 коп. Розраховане відхилення витрат називається відносним. На підприємстві розмір відхилення дорівнює +2270,1 тис. грн.

На перевитрати вплинули:

➤ зміни у виробництві:

$$12547,5 - 11647,2 = +900,3 \text{ тис. грн.};$$

➤ зміна рівня витрат:

$$13917,3 - 12547,5 = + 1369,8 \text{ тис. грн.}$$

Витрати на одиницю продукції перевищують запланований рівень на 7,79 коп., у тому числі:

- обсягу виробництва:

$$(11647,2 : 14012,2) - 84,11 = -2365 - 84,11 = -2449,11 \text{ коп.};$$

- собівартості:

$$91,90 - (- 2365) = + 2456,9 \text{ коп.};$$

- структури виробництва:

$$89,55 - 84,11 = + 5,44 \text{ коп.};$$

- рівня витрат:

$$91,90 - 89,55 = +2,35 \text{ коп.}$$

Результати розрахунків свідчать, що основними причинами перевитрат є неефективне використання поточних витрат, що збільшило загальну їх суму на 1369,8 тис. грн. та витрат – на 2,35 коп. Структурні зрушення у фактичному обсязі виробництва порівняно з завданням також спричинили зростання собівартості на 900,3 тис. грн. та 5,44 коп. відповідно.

У таблиці 4.5 та 4.6 подано порівняння процесів виробництва та реалізації ФГ «Лідихів-Присяжнюк» у 2017-2018 р.р.

Як видно з даних табл. 4.5, у звітному періоді вироблено 54008 ц продукції, що на 1800 ц більше попереднього періоду. У 2018 році це зростання було зумовлене в основному ростом виробництва пшениці озимої на 240 ц або на 22,15 % та сої на 13602 ц або на 25,17 %. Змінилась і структура виробленої продукції, зокрема: частка зернових та зернобобових у загальній структурі продукції зменшилась на 4,27 % (з 18,39 до 14,12 %), проте у звітному періоді збільшилась частка інших зернових та зернобобових на 4,27 %.

Що стосується реалізації, то собівартість у 2018 році збільшилась на 380,5 тис. грн. Це зростання було зумовлене в основному збільшенням виробничої собівартості на 427,5 тис. грн., або на 1,61 %, на цю ж частку (-1,61) відповідно зменшилась виробнича собівартість послуг в рослинництві.

Таблиця 4.5

Продукція рослинництва ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Продукція	Виробництво продукції											
	вироблено продукції, ц						виробнича собівартість, тис. грн.					
	2017		2018		відхилення		2017		2018		відхилення	
	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн.	структури, %	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн.	структури, %
Продукція рослинництва, всього:	52208	100	54008	100	1800	-	9497,7	100	9403,9	100	-93,8	-
у тому числі зернові та зернобобові, всього:	9600	18,39	7625	14,12	-1975	-4,27	902,6	9,5	768,2	8,17	-134,4	-1,33
з них:												
пшениця озима	7040	73,33	7280	95,48	240	22,15	711	78,77	742	96,59	31	17,82
пшениця яра	1600	16,67	-	-	-1600	-16,67	115,2	12,76	-	-	-115,2	-12,76
гречка	120	1,25	-	-	-120	-1,25	13,4	1,48	-	-	-13,4	-1,48
ячмінь ярий	840	8,75	345	4,52	-495	-4,23	63	6,98	26,2	3,41	-36,8	-3,57
інші зернові та зернобобові:	42608	81,61	46383	85,88	3775	4,27	8316,1	87,56	8519,4	90,59	203,3	3,03
соняшник	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
соя	21778	51,11	35380	76,28	13602	25,17	5621,5	67,6	8101	95,09	2479,5	27,49
ріпак озимий	5360	12,58	-	-	-5360	-12,58	1452,5	17,47	-	-	-1452,5	-17,47
ріпак ярий	1540	3,61	-	-	-1540	-3,61	331,1	3,98	-	-	-331,1	-3,98
цукрові буряки	11830	27,76	11003	23,72	-827	-4,04	449,8	5,41	418,4	4,91	-31,4	-0,5
овочі відкритого ґрунту	2100	4,93	-	-	-2100	-4,93	461,2	5,55	-	-	-461,2	-5,55
інша продукція рослинництва	X	-	X	-	-	-	279	2,94	115,3	1,24	-163,7	-1,7
Послуги в рослинництві	X	-	X	-	-	-	X	-	X	-	-	-
Продукція сільського господарства і послуги, всього:	X	-	X	-	-	-	9497,7	100	9403,9	100	-93,8	X

Таблиця 4.6

Продукція рослинництва ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Продукція	Реалізація продукції																	
	виробнича собівартість, тис. грн.						повна собівартість, тис. грн.						чистий дохід (виручка) від реалізації, тис.					
	2017		2018		відхилення		2017		2018		відхилення		2017		2018		відхилення	
	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн.	структури, %	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн.	структури, %	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн.	структури, %
Продукція рослинництва, всього:	6167,1	76,92	6594,6	78,53	427,5	1,61	6482,3	76,92	6977	78,53	494,7	1,61	8556,3	84,75	9954,4	86,84	1398,1	2,09
у тому числі зернові та зернобобові, всього:	791	12,83	350,4	5,31	-440,6	-7,52	831,3	12,82	370,7	5,31	-460,6	-7,51	1214,7	14,2	661,1	6,64	-553,1	-7,56
з них:																		
пшениця озима	688,8	87,08	302,1	86,22	-386,7	-0,86	723,9	87,08	319,6	86,21	-404,3	-0,87	994,4	81,86	549,7	83,15	-444,7	1,29
пшениця яра	88,8	11,23	18,6	5,31	-70,2	-5,92	93,3	11,22	19,7	5,31	-73,6	-5,91	178,3	14,68	47,9	7,24	-130,4	-7,44
гречка	13,4	1,69	-	-	-13,4	-1,69	14,1	1,7	-	-	-14,1	-1,7	42	3,46	-	-	-42	-3,46
ячмінь ярий	-	-	29,7	8,47	29,7	8,47	-	-	31,4	8,48	31,4	8,48	-	-	63,5	9,61	63,5	9,61
інші зернові та зернобобові:	5224,1	84,71	6177	93,67	952,9	8,96	5491,1	84,71	6535,2	93,67	1044,1	8,96	7170	83,8	9217,4	92,6	2047,4	8,8
соняшник	2799,3	53,58	31,6	0,51	-2767,7	-53,07	2942,1	53,58	33,4	0,51	-2908,7	-53,07	4150,7	57,89	49,4	0,54	-4101,3	-57,35
соя	1320,3	25,27	4242	68,67	2921,7	43,4	1387,8	25,27	4488	68,67	3100,2	43,4	1813,6	25,29	6841,8	74,23	5028,2	48,94
ріпак озимий	178,9	3,42	1241,2	20,09	1062,3	16,67	188,1	3,42	1313,2	20,09	1125,1	16,67	254	3,54	1747	18,95	1493	15,41

Продовження табл. 4.6

ріпак ярий	71,2	1,36	-	-	-71,2	-1,36	74,9	1,36	-	-	-74,9	-1,36	127,4	1,78	-	-	-127,4	-1,78
цукрові буряки	161,8	3,1	418,4	6,77	256,6	3,67	170,2	3,1	442,7	6,77	272,5	3,67	208,6	2,91	358,1	3,86	149,5	0,95
овочі відкритого ґрунту	692,6	13,26	243,8	3,95	-448,8	-9,31	728	13,26	257,9	3,95	-470,1	-9,31	615,7	8,59	221,1	2,4	-394,6	-6,19
інша продукція рослинництва	152	2,46	67,2	1,02	-84,8	-1,44	159,9	2,47	71,1	1,02	-88,8	-1,45	171,6	2	75,9	0,76	-95,7	-1,24
Послуги в рослинництві	1850	23,08	1803	21,47	-47	-1,61	1944,6	23,08	1907,6	21,47	-37	-1,61	1539,8	15,25	1508	13,16	-31,8	-2,09
Продукція сільського господарства і послуги, всього:	8017,1	100	8397,6	100	380,5	-	8426,9	100	8884,6	100	457,7	-	10096,1	100	11462,4	100	1366,3	-

Проте, у 2018 році змінилась і структура виробленої продукції, зокрема: частка зернових та зернобобових у загальній структурі продукції зменшилась на 7,52 % (з 12,83 до 5,31 %) та іншої продукції на 1,44 %, але у звітному періоді збільшилась частка інших зернобобових на таку саму величину 8,96 %.

Що стосується собівартості, то у 2018 році вона також збільшилась в абсолютній сумі на 457,7 тис. грн. в основному за рахунок росту собівартості, а саме росту інших зернобобових (на 16,67 %).

У звітному періоді дохід від реалізації зріс на 1366,3 тис. грн. за рахунок росту виручки на 1398,1 тис.грн., або на 2,09 %. Таке зростання було незначним, тому підприємству необхідно працювати над збільшенням обсягу продукції в наступних періодах.

При аналізі собівартості необхідно також зіставити рівень фактичних витрат на одиницю не лише з плановим розміром, але й даними за попередні роки (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Собівартість 1 ц продукції рослинництва

Культури	Базовий період	Минулий період	Звітний період		Відхилення звітного періоду від		
			завдан-ня	фактич-но	базово-го	мину-лого	зав-дання
Зернові	15,98	16,05	16,17	22,16	6,18	6,11	5,99
Пшениця озима	24,27	22,98	20,35	20,16	-4,11	-2,82	-0,19
Ячмінь ярий	6,28	5,99	5,11	5,8	-0,48	-0,19	0,69
Соя	35,33	37,33	36,91	36,14	0,81	-1,19	-0,77
Цукрові буряки	38,76	36,17	35,24	40,77	2,01	4,6	5,53
Овочі відкритого ґрунту	3,88	3,81	3,5	4,2	+0.32	0,39	0,7

Щодо кукурудзи, цукрових буряків, то за періоди, що порівнюються, досягнуто зниження собівартості. По зернових культурах, картоплі, овочах та кормових культурах собівартість навпаки значно підвищилася.

Для розрахунку впливу зміни витрат та урожайності на собівартість

використовують прийоми ланцюгових підстановок, абсолютних різниць. З цією метою розраховують умовну собівартість при планових (базових) витратах на 1 га посіву та фактичній урожайності (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Фактори зміни собівартості продукції

Культури	Собівартість 1 ц, грн.			Відхилення		
	завдання	фактично	умовний показник	усього	у тому числі за рахунок	
					витрат	урожайності
Зернові	16,17	22,16	14,04	5,99	8,12	-2,13
Пшениця озима	20,35	20,16	18,07	-0,19	2,09	-2,28
Ячмінь ярий	5,11	5,8	4,99	0,69	0,81	-0,12
Соя	36,91	36,14	36,48	-0,77	-0,34	-0,43
Цукрові буряки	35,24	40,77	29,88	5,53	10,89	-5,36
Овочі відкритого ґрунту	3,5	4,2	3,67	0,7	0,53	0,17

Фактична собівартість 1 ц зернових вища за заплановану на 5,99 грн. При цьому підприємство одержало з кожного гектару на 3,3 ц більше зернових культур, ніж передбачалося завданням. Це дало можливість зменшити собівартість на 2,13 грн. Однак темпи зростання витрат перевищують зростання урожайності, у результаті чого собівартість зросла на 8,12 грн. Аналогічна ситуація і щодо змін собівартості цукрових буряків, кукурудзи та овочів відкритого ґрунту. По кормових культурах обидва фактори сприяли підвищенню собівартості 1 ц на 0,53 грн. та 0,17 грн. відповідно. І лише собівартість 1 ц картоплі знизилася на 0,77 грн. При цьому витрати проти завдання скоротилися на 0,34 грн., а підвищення урожайності на 2 ц дало можливість зменшити витрати на 0,43 грн.

Витрати на 1 га посіву складаються із ряду статей. Для цього необхідно детально проаналізувати зміни в розрізі статей (табл. 4.9). Визначення рівня постатейних витрат і їх відповідність встановленому завданню прослідкуємо на прикладі зернових культур, так як розмір перевитрат за цією культурою найбільш значний.

Собівартість зернових у розрізі статей
за звітний період

Статті	Завдання		Фактично		Відхилення в	
	1 ц. грн.	питома вага, %	1 ц. грн.	питома вага, %	1 ц. грн.	структурі, %
Витрати на оплату праці	5,1	31,5	5,74	25,9	0,64	-5,6
Відрахування на соціальні заходи	2,34	14,5	2,61	11,8	0,27	-2,7
Насіння та садівний матеріал	Січ.98	12,2	4,01	18,1	2,03	5,9
Добрива	2,47	15,3	3,21	14,5	0,74	-0,8
Засоби захисту рослин	0,22	1,4	0,29	1,3	0,07	-0,1
Роботи та послуги	0,5	3,1	0,69	3,1	0,19	-
Витрати на утримання основних засобів	02.Лис	13	3,21	14,5	1,1	1,5
Інші витрати	0,32	2	0,46	2,1	0,14	0,1
Витрати на управління та обслуговування виробництва	1,13	7	1,94	8,7	0,81	1,7
Разом	16,17	100	22,16	100	5,99	

Таким чином, за поточний період порівняно з планом зросли витрати за всіма статтями, що підлягали аналізу. Але разом з тим, збільшення витрат на добриво не слід відносити до перевитрат, так як цей агротехнічний захід поряд з іншими сприяв підвищенню урожайності на 3,3 ц. Тому, не дивлячись на те, що в розрахунку на 1 од. витрат добрив і перевищили заплановані на 0,74 грн., їх не слід вважати не ефективними. Відбулися зміни і в структурі собівартості 1 ц продукції. Так, різко зросла питома вага витрат на насіння та садівний матеріал на 5,5%, витрат на утримання на 1,5% та витрат на управління на 1,7%. Водночас скоротилася питома вага трудових витрат на 8,3%.

РОЗДІЛ 5
ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ
ФГ «ЛІДИХІВ-ПРИСЯЖНЮК»

5.1. Аналіз показників рентабельності діяльності підприємства

Аналіз показників рентабельності наведений в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Показники рентабельності ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	Відхилення (+, -) (гр.3-гр.2)	
				2018р. до 2017р.	2017р. до 2016р.
Початкові дані					
1. Чистий дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, послуг, робіт) тис. грн	28223	12786,3	12141,8	-644,5	-15436,7
2. Собівартість реалізації продукції (товарів, послуг робіт), тис. грн	26505	12552,7	13917,3	1364,6	-13952,3
3. Інші операційні витрати	491	50,3	748,1	697,8	-440,7
Розрахункові показники					
5. Повна собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг, робіт) (р.2+ +р.3), тис. грн	26996	12603	14665,4	2062,4	-14393
6. Прибуток від реалізації продукції(товарів, послуг, робіт) (р.1-р.5), тис. грн	1227	183,3	-2523,6	-2706,9	-1043,7
7. Рентабельність продажів, % (р.6.:р.1)·100	4,35	1,43	-20,78	-22,21	-2,92
3. Рентабельність витрат, % (р.6.:р.5)·100	4,55	1,45	-17,21	-18,66	-3,1
9. Витрати на 1 грн. продукції, коп. (р.5:р.1)·100, коп.	95,65	98,57	120,78	22,21	2,92

Показники рентабельності ФГ «Лідихів-Присяжнюк» у 2017 році нижчі у порівнянні ніж у 2016 р. Рентабельність реалізації зменшилась на 2,92%, рентабельність витрат — на 3,1%. Зросли відповідно витрати на одиницю. Показники рентабельності у 2018 році знизились порівняно із 2017 роком. Рентабельність реалізації зменшилась на 22,21%, рентабельність витрат — 18,61%.

5.2. Резерви зниження собівартості рослинництва

Враховавши результати раніше проведеного аналізу, приходимо до висновку, що до невикористаних резервів належать перевитрати по зернових і кормових культурах, цукрових буряках та овочах відкритого ґрунту (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Методика визначення резервів скорочення витрат ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Види продукції	Перевитрати на 1 ц продукції, грн.	Обсяг виробництва продукції, ц	Резерв зниження витрат, тис. грн.
Зернові	5,99	12550	752
Цукрові буряки	0,69	16866	11,6
Овочі відкритого ґрунту	5,53	22500	124,4
Кормові культури	0,7	127835	89,5
<i>Разом</i>			<i>300,7</i>

Знизивши певні витрати, ФГ «Лідихів-Присяжнюк» вдалось уникнути перевитрат на 300,7 тис.грн. тобто на 8,6% загальної суми.

Методика обчислення резервів зниження собівартості наведена у табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Розрахунок резервів зниження собівартості
ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Показники	Зернові культури	Цукрові буряки	Овочі відкритого ґрунту	Кормові культури
Резерв збільшення обсягу виробництва продукції, ц	3498	3220	4964	1704
Планова собівартість 1 ц продукції, грн.	16,17	20,35	35,24	36,91
у тому числі змінні витрати на виробництво 1 ц продукції	12,53	15,26	26,5	28,9
Вартість додатково одержаної продукції. тис .грн.	56,6	65,5	174,9	62,9
Сума виробничих витрат на додатковий обсяг продукції. тис.грн.	43,8	49,1	131,5	49,2
Сума зниження собівартості за рахунок виробництва додаткової продукції	12,8	16,Кві	43,4	13,7

Якщо підприємство реалізує можливості додаткового одержання продукції, то матиме економію в розмірі 86,3 тис.грн. Сума виявлених резервів становить 387,0 тис. грн. або це 11,1 % від загальної суми витрат.

Дані, необхідні для розрахунків левериджу. наведені в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Розрахунок левериджу
ФГ «Лідихів-Присяжнюк»

Показники	2016р.	2017р.	2018р.	Відхилення (+,")			
				абсолютне		відносне	
				2018р. до 2017р.	2017р. до 2016р.	2018р. до 2017р.	2017р. до 2016р.
1. Виручка від реалізації	28223	12786,3	12141,8	-644,5	-15436,7	-5,04	-120,73
2. Повна собівартість реалізованої продукції	26996	12603	14665,4	2062,4	-14393	16,36	-53,32
3. Прибуток від реалізації продукції (р.1-р.2)	1227	183,3	-2523,6	-2706,9	-1043,7	-1476,76	-85,06
4. Загальний прибуток до оподаткування	312	194	158,3	-35,7	-118	-18,4	-37,82
5. Чистий прибуток	312	194	158,3	-35,7	-118	-18,4	-37,82

Виробничий леверидж становить:

$$ЛВ_{2018} = \frac{-2706,9}{-644,5} = 4,2;$$

$$ЛВ_{2017} = \frac{-1043,7}{-15436,7} = 0,07$$

Це означає, що за 2018 рік на процент росту обсягу реалізації прибуток зросте на 4,2%, а у 2017 році – знизиться на 0,07%.

Фінансовий леверидж складає:

$$ЛФ_{2018} = \frac{-18,40}{-18,40} = 1;$$

$$ЛФ_{2017} = \frac{-37,82}{-37,82} = 1.$$

Зростання прибутку у 2017 та 2018 році прибуток збільшився на 1%.

Виробничо-фінансовий леверидж,:

$$ЛВФ = ЛВ * ЛФ \quad [5.1]$$

На основі вищенаведених розрахунків:

$$ЛВФ_{2018} = 4,2 * 1 = 4,2;$$

$$\text{ЛВФ}_{2017} = 0,07 * 1 = 0,07.$$

Використані та обчислені показники дозволяють оптимізувати виробничий процес.

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Відповідальність посадових осіб і працівників за порушення законодавства про охорону праці

За порушення законодавчих та інших нормативних актів про охорону праці, створення перешкод для діяльності посадових осіб, органів державного нагляду і представників професійних спілок винні працівники притягаються до дисциплінарної, адміністративної, матеріальної і кримінальної відповідальності згідно із законодавством.

Дисциплінарна відповідальність накладається у вигляді догани, звільнення з роботи. Дисциплінарне стягнення не може бути накладене пізніше шести місяців з дня вчинення проступку.

Одним з конкретних порушень законодавства про охорону праці, за яке роботодавець або уповноважений ним орган має право притягнути працівника до дисциплінарної відповідальності, є ухилення останнього від проходження обов'язкового медичного огляду. У цьому випадку роботодавець або уповноважений ним орган зобов'язаний також відсторонити працівника від роботи без збереження заробітної плати.

До адміністративних порушень можна віднести протиправні дії чи бездіяльність, спрямовані на створення перешкод для діяльності посадових осіб органів державного нагляду і представників професійних спілок. Адміністративна відповідальність регулюється Кодексом про адміністративні правопорушення і реалізується у вигляді накладання штрафів на працівників і, зокрема, службових осіб підприємств, установ, організацій, а також громадян - роботодавців чи уповноважених ними осіб.

Підставою для такої відповідальності на працівника є наявність прямої дійсної шкоди, вина працівника (умисел або необережність), протиправні дії (бездіяльності) працівника, а також наявність причинного зв'язку між виною,

протиправними діями працівника та завданою шкодою Існують різні види матеріальної відповідальності залежно від того, чи є в діях працівника ознаки кримінального злочину . На працівника може бути накладено повну матеріальну відповідальність або обмежену відповідальність в межах середнього місячного заробітку Працівник звільняється як від кримінальної, так і матеріальної відповідальності, якщо ним заподіяно шкоду в стані крайньої необхідності або ж в стані необхідної оборони Матеріальною відповідальністю також передбачено відшкодування збитків, заподіяних підприємствами працівникам (або членам їх сімей), які постраждали від нещасного випадку або профзахворювання.

Кримінальна відповідальність за порушення правил охорони праці (недотримання загальнодержавних, галузевих та локальних правил, інструкцій та інших підзаконних актів настає за порушення вимог законодавства та інших нормативних актів про охорону праці, якщо це порушення створило небезпеку для життя або здоров'я громадян . Порушення спеціальних правил, що забезпечують безпеку робіт, становлять окремі склади злочину і для кожного з них передбачено відповідальність в Кримінальному кодексі України.

6.2. Оцінка впливу радіоактивного забруднення на технологічний процес виробництва і заходи захисту

Оцінка уразливості об'єкта від радіоактивного забруднення і проникаючої радіації починається з визначення максимальних очікуваних значень рівня радіації і дози проникаючої радіації.

За показник стійкості об'єкта приймається допустима доза радіації, яку можуть одержати люди за час робочої зміни.

Стійкість об'єкта проти радіаційного ураження можна оцінювати у такій послідовності. Визначити: граничні рівні радіації (Р/год) на об'єкті, за яких можлива виробнича діяльність у звичайному режимі або в режимах

радіаційного захисту; ступінь захищеності працюючих; дози радіації, які може одержати виробничий персонал; втрати сільськогосподарських тварин і зниження їх продуктивності (%); втрати сільськогосподарських рослин та їх урожайність (%); втрати і ураження лісових насаджень і в результаті цього зниження господарської діяльності лісгосподарських об'єктів; стійкість роботи об'єктів в цілому.

Після аналізу зробити висновки про очікувані максимальні рівні радіаційного забруднення території об'єкта і дози проникаючої радіації; ступінь забезпечення захисту працюючих, тварин і обладнання, техніки, урожаю, кормів, води; можливість безперервної стійкої роботи об'єкта за умови, що сумарна доза опромінення працюючих не перевищуватиме допустимої дози; можливість виробництва запланованої, доброякісної продукції та заходи підвищення стійкості роботи об'єкта, підвищення рівня захисту працюючих.

Оцінка можливих збитків від ядерного вибуху проводиться на основі характеристики впливу кожного з уражаючих факторів. У зв'язку з тим, що найбільш небезпечним (за територією і тривалістю ураження) є радіоактивне забруднення місцевості, розглянемо приклад розрахунку збитків від впливу цього уражаючого фактора.

Для оцінки наслідків впливу радіоактивного забруднення необхідні такі дані: радіаційна обстановка в населених пунктах, на відкритій місцевості — місцях знаходження людей, на полях і пасовищах, на фермі та ділянках, де перебуває худоба поза приміщеннями, можливі втрати людей, поголів'я сільськогосподарських тварин, продуктивності тварин, урожаю сільськогосподарських культур; чисельність працездатного населення і характеристика його розміщення (на відкритій місцевості, в будинках, протирадіаційних укриттях) з урахуванням ступеня захищеності від впливу радіації; поголів'я сільськогосподарських тварин у громадському й особистому господарствах за видами і віковими категоріями, характеристика їх розміщення на період випадання радіоактивних продуктів; планова продуктивність сільськогосподарських тварин; площі посівів сільськогосподарських культур,

планові урожайності й валові збори урожаю, фази розвитку рослин на календарний час випадання радіоактивних речовин.

У результаті радіоактивного забруднення територія окремого господарства може опинитися в одній або кількох дозових зонах. Виходячи з цього, встановлюється чисельність людей, поголів'я сільськогосподарських тварин, розміри площі посівів різних сільськогосподарських культур, лісових насаджень, які потрапили в ту або іншу дозову зону. Розрахунок втрат людей проводиться з урахуванням розміщення їх у ПРУ, а розрахунок втрат тварин — окремо для кожного виду і вікової групи з урахуванням утримання (пасовищне, стійлове, загінне).

Втрати в рослинництві від впливу радіації зумовлені головним чином зниженням урожайності сільськогосподарських культур. Розрахунки втрат урожаю проводяться окремо для кожної культури з урахуванням фази розвитку на період випадання радіоактивних речовин.

Набір доз у кожному конкретному випадку залежить від конкретної обстановки. Втрати у тваринництві від впливу радіоактивного забруднення зумовлені в основному загибеллю тварин у результаті променевої хвороби і зниження продуктивних якостей у поголів'я, що вижило. Втрати продукції тваринництва визначають окремо для кожного виду продукції з урахуванням зниження продуктивності тварин, які опинилися в тій або іншій дозовій зоні, а також з урахуванням типу утримання тварин у цій зоні (пасовищний, стійловий, загінний).

Необхідно зібрати дані про чисельність населення, яке потрапило в дозові зони, з урахуванням його захищеності.

Потім складають розрахункову таблицю, в яку переносять дані про чисельність населення в дозових зонах та його захищеність, про можливі втрати людей при різному ступені їх захищеності від дії гамма-радіації, використовуючи для розрахунків. Для кожних умов знаходження людей і лозової зони втрати людей розраховують у послідовності.

Сільськогосподарські тварини. Оцінювання наслідків впливу радіації на сільськогосподарських тварин необхідно починати із визначення поголів'я худоби, яке потрапило в різні дозові зони, з урахуванням різних умов її утримання.

Розрахункові таблиці складають за кожним видом тварин з урахуванням знаходження поголів'я тварин у кожній дозовій зоні. Якщо тварини під час випадання радіоактивних речовин знаходилися в приміщенні, тоді вноситься поправка на коефіцієнти ослаблення гамма-радіації стінами приміщення.

М'ясна продуктивність у худоби і птиці, які одержали дози зовнішнього гамма-опромінення, що не призвели до загибелі (менше 600 Р), практично не знижується. Тварини, які перебували на пасовищах і, крім зовнішнього гамма-опромінення, одержали і внутрішнє бета-, гамма-опромінення за рахунок надходження радіоактивних речовин з кормами, знижують м'ясну продуктивність у середньому на 15—20 %.

Сільськогосподарські культури. Для оцінки стійкості вирощування сільськогосподарських культур в умовах радіоактивного забруднення необхідні такі дані: посівні площі культур, урожайність, заплановані валові збори урожаю, фази розвитку культур при випаданні радіоактивних речовин зони радіоактивного забруднення.

Оцінювання стійкості до ЕМІ проводиться в такій послідовності: визначається очікувана ЕМІ-обстановка, що характеризується наявністю ЕМІ-сигналів при ядерному вибуху і параметрами: часом наростання і спаду електромагнітного поля, напруженістю полів; визначаються можливі значення токів і напруг в елементах системи, що наведені від впливу ЕМІ визначається чутливість апаратури і її елементів до ЕМІ, тобто межові значення наведених напруг і токів, коли робота системи ще не порушується; електротехнічна й електронна система розподіляється на окремі ділянки, які аналізуються з виділенням основних, від яких залежить робота; визначається коефіцієнт безпеки кожної ділянки системи, а також межа стійкості системи в цілому. Одержані результати розрахунків аналізуються й, оцінюються а потім слід

зробити висновки, в яких потрібно відмітити: найбільш уразливі ділянки, ступінь стійкості системи до впливу ЕМІ, які необхідно провести організаційні й інженерно-технічні заходи спрямовані на підвищення стійкості уразливих окремих ділянок і системи в цілому.

При розробці інженерно-технічних заходів, спрямованих на підвищення стійкості електротехнічних і електронних систем, мають бути застосовані способи боротьби з наслідками впливу ЕМІ або захист від проникнення імпульсів — не допустити наведені токи до чутливих вузлів і елементів устаткування.

Сучасний рівень знань про природу і властивості ЕМІ дає можливість розробити захист від нього і впровадити заходи захисту, до яких входять схеми стійкі до електромагнітної інтерференції, радіоелектронні елементи, стійкі до ЕМІ, екранування окремих пристроїв або цілих електронних систем.

Основна мета захисних пристроїв від ЕМІ — не допустити наведені токи до чутливих вузлів. Найбільш простим способом захисту є укладання обладнання повністю або окремих вузлів у захисні токопровідні заземлені екрани і установка спеціальних захисних пристроїв на всіх лініях, трубопроводах, отворах і вікнах, які з'єднують внутрішні приміщення з обладнанням і зовнішнім середовищем. Ефективним буде заземлення окремих монтажних контурів (незалежно від заземлення екранів), застосування скручених пар проводів, провідних зв'язків усередині обладнання за деревовидною схемою. Для захисту провідних ліній або антен доцільно послідовно з грозовим розрядником встановлювати полосові фільтри.

Оцінку стійкості об'єкта до впливу біологічних засобів необхідно починати з таких вихідних даних: встановити вид біологічних засобів, які можуть бути загрозою для об'єкта, ступінь небезпеки для людей, тварин; ступінь захищеності людей, тварин, продукції тваринництва і рослинництва, води та ін. Оцінюючи стійкість об'єкта до впливу біологічних засобів, необхідно визначити вид збудника, ступінь його небезпечності, межі зараження, можливість і швидкість поширення інфекційних захворювань

людей, тварин та небезпечних хвороб рослин; можливі втрати людей, тварин, посівів сільськогосподарських культур; необхідність введення карантину й обсервації.

На основі оцінки стійкості зробити висновки і розробити заходи щодо підвищення стійкості об'єкта до можливого ураження біологічними засобами та ліквідації осередку біологічного ураження і відновлення стійкості виробничої діяльності об'єкта.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Розвиток перетворень в аграрному секторі економіки пов'язаний із поширенням такої форми сільськогосподарських підприємств як фермерські господарства.

Основною вимогою системи управління фермерським господарством є достовірне та вчасне забезпечення системи управління підприємством інформацією про його фінансово-господарську діяльність, зокрема: про наявне в майно, обсяги виробництва продукції, доходи і витрати, зобов'язання, результати діяльності. Удосконалення системи управління та розвиток фермерських господарств залежить від якості процесу організації системи обліку, що потребує врахування особливостей організації такого виду сільськогосподарських підприємств.

В умовах функціонування фермерських господарств бухгалтерський облік є основним джерелом інформації для прийняття рішень. Обсяг такої інформації визначається виробничою та економічною доцільністю. Інформація бухгалтерського обліку дозволяє: діагностувати його стан, визначити виробничі витрати й дохід, норму рентабельності як для господарства загалом, так і для окремих його галузей.

Таким чином, на вартість випуску готової продукції впливає такий показник, як собівартість, її показники відображають ступінь використання ресурсів, якість процесу праці загалом.

Обсяг матеріальних витрат у 2018 році збільшилась порівняно із 2017 роком на 0,78 %. Витрати на оплату праці збільшились відносно 2017 року на 0,87 %. Відбулось незначне зростання відрахувань на соціальні заходи (0,32 %) та збільшення амортизації на 0,38 %. Значних змін зазнали інші операційні витрати у 2018 році вони зменшились відносно 2017 року на 2,34 %.

Таким чином, у 2018 році відбулось зростання всіх витрат діяльності на ФГ «Лідихів-Присяжнюк» окрім інших витрат. Причому видно зростання собівартості реалізованої продукції на 1364,6 тис. грн. при збільшенні інших

операційних витрат на 697,8 тис. грн. У цьому ж періоді підприємство отримало виручку від реалізації продукції на 644,5 тис. грн. менше ніж у попередньому періоді і власне за рахунок цього чистий прибуток у 2018 році менший за прибуток попереднього періоду на 18,4%.

ФГ «Лідихів-Присяжнюк» займається рослинництвом, яке є одним із головних галузей сільського господарства. Порівняно зі встановленим завданням у 2018 році підприємство використало коштів більше на 1369,8 тис. грн. Слід відзначити, що значно знизився і рівень окупності витрат. Якщо завданням передбачалося одержати на 1 грн. витрат 84,11 коп. продукції, то фактично маємо 91,90 коп. Розраховане відхилення витрат називається відносним. Абсолютне ж відхилення – це різниця між фактичними і базовими витратами (запланованими, за минулий рік). На підприємстві його розмір становив +2270,1 тис. грн.

Рентабельність ФГ «Лідихів-Присяжнюк» у 2017 році нижча у порівнянні з 2016 роком. Рентабельність реалізації зменшилась на 2,92%, рентабельність витрат — на 3,1%. Рентабельність у 2018 році різко знизилась порівняно із 2017 роком. Рентабельність реалізації зменшилась на 22,21%, рентабельність витрат – 18,61%. Зменшення доходу призвело до зниження рентабельності 5,23%, а збільшення витрат до зменшення цього показника на 16,98%, що в сукупності склало 22,21%.

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Алексеева А. В. Звітність підприємств: [навчальний посібник] / А. В. Алексеева, А. П. Шаповалова, Г. В. Уманцев, О. Г. Веренич. – К.: КНТЕУ. – 2008. – 323 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А.Апчерч; [пер с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой.]. – М.: Финансы и статистика, 2002.– 952 с.
3. Бойко, Е.А. Управленческий учёт: принципы и практика [Текст] / Е.А. Бойко [и др.]; под ред. д.э.н., проф. А.Н. Кизилова, д.э.н., проф. И.Н. Богатой. – Ростов н/Д.: Феникс, 2009. – 372 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Звітність підприємств : навч. посіб. [для студ. вищ. нав. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, Н. А. Остап'юк. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 428 с.
5. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. — 3-тє вид. доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 104 с.
6. Бухгалтерский управленческий учёт [Текст]: учеб пособие / Л. К. Никодорова, И.В. Гулина. – М.: Университетская книга, Логос, 2007. –184 с.
7. В Україні із 43-х тисяч фермерських господарств в «тіні» працює 70% [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://agropolit.com/news/10810-v-ukrayini-iz-43-tisyach-fermerskih-gospodarstv-v-tini-pratsyuye-70>
8. Верига Ю. А. Звітність підприємств : [навч. посіб.] / Верига Ю. А., Шевченко З. М., Ватуля І. Д. – [2 – ге вид., доп. і перероб]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.
9. Войтенко Т. Форми оподаткування ФГ / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – №3. – 2018. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/may/issue-38/article-36315.html>

10. Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз: [навчальний посібник] / П. Л. Гордієнко, Л. Г. Дідковська, Н. В. Яшкіна. – К.: Алерта, 2008. – 447 с.
11. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 19.12.2007 р. № 1158: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minagro.gov.ua/files/00003800/Dergavna_cil%27ova_programa.doc.
12. Державний комітет статистики України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
13. Закон України “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.2003 № 1058-IV. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16 лип. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/996-14>
16. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15>
17. Закон України «Про державну статистику» № 2938 - VI від 9 трав. 2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
18. Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV в редакції від 15.08.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/973-15>.
19. Звітність підприємств: [навч. посібник] / Ю. А. Верига, Д. М. Фесенко, З. М. Левченко [та ін.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.

20. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III у редакції від 20.10.2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
21. Золотухін О. Бухгалтерський облік у фермерів / О. Золотухін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005361-bukhgalterskiy-oblik-u-fermeriv>
22. Ільїна О. Актуальні аспекти вдосконалення звітності про фінансові результати в агроформуваннях [Електрон. ресурс] / Ільїна О. // Інноваційна економіка. – 2009. - № 4. – С. 101-104. – Спосіб доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>
23. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-Б «Звіт про фінансові результати» від 20 лип. 2009 р. № 271. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
24. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств за 200__ рік". Затверджено Наказом Державного комітету статистики України 05.11. 2004 № 607) // Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
25. Кривенко С.В. Організаційні аспекти обліку фермерських господарств / С.В. Кривенко, Т.В. Пономаренко, О.В. Накісько. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dspace.khntusg.com.ua/bitstream/123456789/892/1/21.pdf>
26. Кучеренко Т. Класифікація господарської звітності: генезис і проблеми сучасності [Електрон. ресурс] / Кучеренко Т. // Інноваційна економіка. – 2010. - № 3. – С. 58-62. – Спосіб доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>
27. Лень В. С. Звітність підприємств: [підручник] / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – [2-е вид., перероб. та доп.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 612 с.
28. Лист ДФСУ «Про право на добровільну сплату ЄСВ голів ФГ» від 03.05.2017 р. № 10961/7/99-99-13-02-01-17 [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/10541-10961.html>

29. Лишиленко О. В. Фінансовий облік : [підручник] / О. В. Лишиленко - [2 – ге вид., доп. і перероб.]. - К. : Центр навчальної літератури, 2008. – с. 556
30. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : [навч. посіб.] / Т. Г. Маренич, В. Я. Амбросов. – [2 – ге вид. доп. і перероб.]. – К. : ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.
31. Мервенецька В. Формування інформації у фінансовій та статистичній звітності сільськогосподарських підприємств для розрахунку макроекономічних показників [Електрон. ресурс] / Мервенецька В. // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 3. – С. 82-87. – Спосіб доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>
32. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах від 02.07.2001 р. № 189 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0189555-01>
33. Міністерство аграрної політики України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua>.
34. Москальова В. М. Основи охорони праці [Текст] : підручник / В. М. Москальова. – К. : ВД Професіонал, 2005. – 671 с. – ISBN 996-8556-87-9.
35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність" [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
37. Національні стандарти бухгалтерського обліку (з основними змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2014. – №14(802). – 13 лютого (спецвипуск).

38. Нашкерська Г. В. Складання приміток до фінансової звітності / Г. В. Нашкерська // Дебет-Кредит. – 2007. - №9/2000. – С.11-25.
39. Ниткин Ю. М. Проблемы становлення аудита / Ю. М. Ниткин. – М. : Дело. – 2007. – 245 с.
40. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
41. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / [Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. та ін.]. – [5 – те вид., перероб. і допов.] – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.
42. Озеран В. Методика відображення доходів у звіті про фінансові результати [Електрон. ресурс] / Озеран В. // Економіка АПК. – 2009. - № 3. – С. 14-17. – Спосіб доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>
43. Основи охорони праці [Текст] : підручник / К. Н. Ткачук, Н. О. Халімовський, В. В. Зацарний та ін. ; за ред. К. Н. Ткачука і М. О. Халімовського. – К. : Основа, 2012. – 448 с. – ISBN 966-699-156-X.
44. Основи охорони праці [Текст] : підручник / М. П. Купчик, М. П. Гандзюк, І. Ф. Степанець та ін. ; за ред. М. П. Купчика, М. П. Гандзюка. – К. : Основа, 2000. – 416 с. – ISBN 996-7233-19-7.
45. Основи охорони праці [Текст] : підручник / О. І. Запорожець, О. С. Протоєрейський, Г. М. Франчук, І. М. Боровик. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 264 с. – ISBN 978-966-364-934-4.
46. Основы управленческого учета / Под общ. ред. Н.А. Адамова. — СПб.: Питер, 2005. — 104 с.
47. Підлужна Н. Удосконалення методики складання фінансової звітності [Електрон. ресурс] / Підлужна Н. // Економіка АПК. – 2011. - № 2. – С. 67-72. – Спосіб доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>
48. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Мінфіну України № 87 від 31 берез. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
50. Порядок подання звітів до Пенсійного фонду України в електронній формі, затверджений постановою Правління ПФУ від 19.04.2007 № 7-7. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
51. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 419 // Податки та бухгалтерський облік. - 9 грудня 2008 р. - №23 (71) (спецвипуск). С. 1-3.
52. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованих внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування органам Пенсійного фонду України, затверджений Постановою Правління ПФУ від 05.11.2009 № 26-1. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
53. Постанова Кабінету Міністрів України від 12 серпня 2015 р. № 584 «Про затвердження переліку документів, що підтверджують досвід роботи у сільському господарстві» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/248409701>
54. Приходько Н. І. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Харківська філія Українського держ. ун- ту економіки і фінансів / Н. І. Приходько. — Х. : ІНЖЕК, 2007. — 192с.
55. Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року, Закон України від 18.10.2005 р. № 2982-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2982-15>.
56. Про примітки до річної фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 302. // Бухгалтерія, 28 січня 2008р., - №4 (471) С.40.
57. Продукція сільського господарства у постійних цінах / Електронний

ресурс [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2017/sg/pro_sg/arch_pro_sg_p.htm

58. Ребрі Н. В. Методологічні основи здійснення аудиту балансу суб'єктів підприємництва / Н. В. Ребрі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8. – С.43 – 50.
59. Риндя А. Подобиці річної фінансової звітності / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік - 9 грудня 2008 р. - №23 (71) (спецвипуск). - С.15-52.
60. Роттер М. В. Про підвищення ефективності облікової політики підприємства / М. В. Роттер // Діловий вісник. – 2012. – №2. – С.44 – 49.
61. Руденюк О. Особливості складання річної фінансової звітності // Податки та бухгалтерський облік / О. Руденюк. – 2012. -№5. – С.19.
62. Рудяк Ю. Основоволожні принципи бухгалтерського обліку / Ю. Рудяк // Бухгалтерія: право, податки, консультації. – 2007. - №7 (422). С.55-58.
63. Рудяк Ю. Фінансова звітність: від статті до статті / Ю. Рудяк // Бухгалтерія: право, податки, консультації, №52/1 (467) 24.12.2005. С.37-44.
64. Саблук П.Т. Основні напрямки удосконалення державної аграрної політики в Україні / Саблук П.Т., Лузан Ю.Я. // Економіка АПК. – 2011. - № 5. - С. 3-16.
65. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – [4-е изд. перераб. и доп]. – Мн. : НП “Экоперспектива”, 2005. – 498 с.
66. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Навч. посіб.] / Сопко В. В. – К.: КНЕУ, 2008. – 526 с.
67. Спільник І. Інформаційні потреби аналізу фінансового стану підприємства / І. Спільник // Наукові записки. – 2012. – Вип.10, 4.1. – С.41-43.

68. Стельмах М. В. Щодо методики аналізу фінансової звітності підприємства / М. В. Стельмах, М. Ф. Дейнека // Наукові записки. Збірник праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. – Тернопіль: Видавництво “Економічна думка”, 2005. – С.3-4.
69. Сук П. Л. Звіт про фінансові результати / П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. - №3. – С.39-46.
70. Суліменко Л.А. Тенденції та підходи до обліку і звітності в фермерських господарствах на регіональному та світовому рівнях / Л.А. Суліменко, О.В. Нечипорук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/tendencii-ta-pidhodi-do-obliku-i-zvitnosti-v-fermerskih-gospodarstvah-na-regionalnomu-ta-svitovomu-rivnyah.html>
71. Теорія економічного аналізу: Підручник / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович. За ред. Р. В. Федоровича. - Тернопіль: “Укрмедкнига”, 2012. – 324 с.
72. Теорія економічного аналізу: Підручник. За ред. Мниха Є. В. / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К., 2008. — 513с.
73. Терехов А. А. Аудит / А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2012, - 512 с.
74. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко. — [Вид. 3-тє, доп. і перероб]. — К. : Алерта, 2008. — 925с.
75. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Ю. М. Тютюнник – Полтава : ПДАА, 2009. – 406 с. – (частина І).
76. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Ю. М. Тютюнник – Полтава : ПДАА, 2009. – 406 с. – (частина ІІ)
77. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2012. – 247 с.

78. Фурсов А. Наиболее проблемные вопросы трансформации годовой бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСБУ / А. Фурсов // Весник бухгалтера и аудитора Украины // 2008. - №13. – С.9-12.
79. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим [Електрон. ресурс] / Хомин П. // Облік і фінанси АПК – 2008. - № 6. – С. 16-19. – Спосіб доступу: <http://www.nbu.gov.ua>
80. Хорин А. Финансовая отчетность организации: раскрытие элементов форм отчетности / А. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2012. - №8. – С.57-60.
81. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: [навч. посібник] / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2004. – 360 с.
82. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики / Л. В. Чижевська . – Житомир.ЖІТІ, 1998. – 408 с.
83. Шафранова Г. Аналіз фінансової звітності / Г. Шафранова // Баланс.– 2012.- № 31.– С.33-35.
84. Шафранова Г. Аналіз фінансової звітності / Г. Шафранова // Баланс.– 2012.- № 43. – С.45-49.
85. Шафранова Г. Аналіз фінансової звітності / Г. Шафранова // Баланс.– 2012.- № 30. – С.27-31.
86. Шеремет А. Д. Аудит. Учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА, 2007. – 352 с.
87. Шмигель О. Місце бухгалтерської фінансової звітності в системі обґрунтування і прийняття рішень [Електрон. ресурс] / Шмигель О. // Інноваційна економіка. – 2010. - № 9. – С. 116-119. – Спосіб доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.