

Міністерство освіти і науки України
Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація та методика контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання»

Студентки 2 курсу, 5-м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації Фінансовий контроль

Безик
Альони
Миколаївни

Науковий керівник
Кандидат економічних наук

Комірна
Ольга
Володимирівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Симоненко
Валентин
Костянтинович

Київ – 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем, кафедра фінансового аналізу та аудиту

Освітній ступінь «магістр»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Фінансовий контроль»

Затверджую

Зав. кафедри, д.е.н., доцент

Назарова К. О.

_____ (підпис)

24 листопада 2017 р.

Завдання

на випускню кваліфікаційну роботу студентці

Безик Альони Миколаївни

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи:

«Організація та методика контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання»

Затверджена наказом ректора від « » листопада 2017 року, № _____.

2. Строк здачі студентом закінченої роботи: 19 листопада 2018 року.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:

Мета дослідження: об'єктивна оцінка фінансових результатів діяльності підприємства, а також узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єкт дослідження є процес аналізу та контролю результатів операційної діяльності підприємства.

Предмет дослідження: є сукупність теоретичних і практичних питань з аналізу та контролю результатів операційної діяльності підприємства.

4. Консультанти по роботі із азначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
I	Комірна О.В.	27.02.18	
II	Комірна О.В.	20.05.18	
III	Комірна О.В.	26.06.18	

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи, перелік питань по розділах, що належить розробити:

Вступ

Розділ 1. Теоретичні засади контролю результатів операційної діяльності суб'єктів господарювання

1.1. Економічна сутність та порядок визначення результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

1.2 Місце та роль контролю в системі управління результатами операційної діяльності суб'єкта господарювання

1.3 Основні інструменти фінансового контролю

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Організаційно-інформаційне забезпечення контролю результатів операційної діяльності суб'єктів господарювання

2.1. Модель організації контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

2.2. Нормативно - правове забезпечення контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

2.3. Облікове відображення результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Методика контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

3.1. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ТОВ «Агроіталіко»

3.2. Удосконалення проведення контролю результатів операційної діяльності

3.3. Методика аналізу результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

Висновки до розділу 3

Висновки та пропозиції

Список використаних джерел

Додатки

6. Календарний план виконання роботи.

№ з/ п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи
-----------	---	--------------------------------

		За планом	Фактично
1.	Написання наукової статті	11.06.2018 р.	
2.	Написання 1 розділу випускної кваліфікаційної роботи	22.06.2018 р.	
3.	Написання 2 розділу випускної кваліфікаційної роботи	03.09.2018 р.	
4.	Написання 3 розділу випускної кваліфікаційної роботи	15.10.2018 р.	
5.	Представлення роботи на кафедрі	19.11.2018 р.	
6.	Попередній захист випускної кваліфікаційної роботи	26.11.2018 р.	

7. Дата видачі завдання

24 листопада 2017 року

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

О.В. Комірна

9. Гарант освітньої програми _____

В.К. Симоненко

10. Завдання прийняв до виконання студент _____

Безик А.М.

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник ВКР _____

О.В. Комірна

Відмітка про попередній захист _____

(ПІБ, підпис, дата)

12. Висновок про випускнюкваліфікаційну роботу

Гарант освітньої програми _____

В.К. Симоненко

Завідувач кафедри _____

К.О. Назарова

« _____ »

201 _____ р.

ЗМІСТ

	стор.
Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю результатів операційної діяльності суб'єктів господарювання.....	11
1.1. Економічна сутність та порядок визначення результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання	11
1.2 Місце та роль контролю в системі управління результатами операційної діяльності суб'єкта господарювання.....	21
1.3 Основні інструменти фінансового контролю.....	32
Висновки до розділу 1.....	37
Розділ 2. Організаційно-інформаційне забезпечення контролю результатів операційної діяльності суб'єктів господарювання.....	40
2.1. Модель організації контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання.....	40
2.2. Нормативно - правове забезпечення контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання.....	50
2.3. Облікове відображення результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко».....	63
Висновки до розділу 2	75
Розділ 3. Методика контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання	77
3.1. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ТОВ «Агроіталіко».....	76
3.2. Удосконалення проведення контролю результатів операційної діяльності.....	87
3.3. Методика аналізу результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання.....	94
Висновки до розділу 3	105
Висновки та пропозиції.....	108

Список використаних джерел.....	114
Додатки.....	127

ВСТУП

Актуальність дослідження. В отриманні позитивних фінансових результатів поряд із стратегією і тактикою прийняття господарських рішень, пошуком нових джерел фінансування, важливе значення має і адаптована до цих завдань система обліку, аналізу та контролю.

За таких умов одну із ключових позицій займає повна, достовірна та своєчасна інформація про фінансовий стан господарюючих суб'єктів, яка необхідна для ефективного управління діяльністю, а також для використання її власниками, реальними та потенційними інвесторами, банками, страховими компаніями, постачальниками, покупцями та державними установами.

Дослідженню методології обліку і контролю фінансових результатів діяльності у формі виявлених прибутків та їх практичного забезпечення присвячені праці видатних вчених: І.О. Бланка, М.Т. Білухи, М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Є.В. Мниха, М.С. Пушкаря, В.О. Шевчука та інших науковців.

Проте залишаються дискусійними та недостатньо дослідженими питання удосконаленої системи обліку і контролю фінансових результатів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Проте питання обліку, аналізу та контролю фінансових результатів вітчизняних підприємств потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку і контролю, зокрема у сільському господарстві, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою оптимізації доходів та витрат.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є об'єктивна оцінка фінансових результатів діяльності підприємства, а також узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення контролю результатів операційної діяльності суб'єкта

господарювання.

Для досягнення цієї мети поставлено такі **завдання**:

- дослідження економічної сутності та порядку визначення результатів діяльності суб'єкта господарювання;
- визначення місця контролю в системі управління результатами операційної діяльності суб'єкта господарювання;
- оцінка нормативно-правового регулювання обліку, аналізу та контролю фінансових результатів досліджуваного підприємства;
- оцінка ефективності діючої на підприємстві системи внутрішнього контролю;
- розкриття організації та методики контролю фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства;
- здійснення аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання;
- надання рекомендації з покращення результатів діяльності ТОВ «Агроіталіко».

Об'єктом дослідження є процес здійснення аналізу та контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання.

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів аналізу та контролю результатів операційної діяльності досліджуваного підприємства.

Інформаційною базою дослідження виступають: законодавчі та нормативно-правові акти України, офіційні статистичні матеріали Державного комітету статистики України, звітні дані підприємства, матеріали монографічних досліджень та наукових праць зарубіжних та вітчизняних вчених, періодична література та матеріали науково-практичних конференцій.

Методи дослідження. У роботі використані загальні і спеціальні методи та підходи. Методи причинно-наслідкового зв'язку, класифікації та

абстрактно-логічного зв'язку були застосовані при дослідженні виробництва та реалізації продукції. Також використовувалися статистичні та аналітичні методи дослідження. При розробці висновків та рекомендацій був використаний метод наукового узагальнення. Для наочного подання результатів були застосовані графічні методи.

Наукова новизна одержаних результатів. Отримані в процесі дослідження науково-практичні результати полягають у розробці теоретико-методичних рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення аналізу та контролю результатів діяльності сільськогосподарського підприємства.

Одержані результати, які становлять наукову новизну, визначаються такими основними положеннями:

- надання рекомендації щодо удосконалення документального оформлення контролю результатів діяльності суб'єкта господарювання;
- пропозиції з удосконалення організації контролю результатів діяльності ТОВ «Агроіталіко» в частині впровадження системи внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві, що дозволить оптимізувати систему управління та підвищити оперативність та дієвість системи контролю результатів діяльності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення аналізу та контролю результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності ТОВ «Агроіталіко».

Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові розробки та пропозиції, що містяться у роботі, виконано особисто студентом.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю загальним обсягом 1,19 друк. арк. у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Контроль та аудит».

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 122 сторінках друкованого тексту; робота містить 22 таблиці, 24 рисунки, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 116 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Економічна сутність та порядок визначення результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку. Отже, фінансовий результат - це прибуток або збиток який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. Таким чином, фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та надає комплексної оцінки ефективності цієї діяльності.

Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків і витрат.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображатися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат. Отже, відповідно до вищезазначеного принципу, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Тобто, якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для

отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), у разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збитки).

Необхідно відзначити, що досліджуване підприємство (ТОВ «Агроіталіко»), відноситься до малих підприємств, та формує фінансову звітність (форма 1м та форма 2м) для малих підприємств. Порядок визначення фінансового результату для малих підприємств дещо відрізняється від звичайних. Тому схематично зобразимо порядок визначення фінансового результату від операційної діяльності суб'єкта господарювання (рис. 1.1).

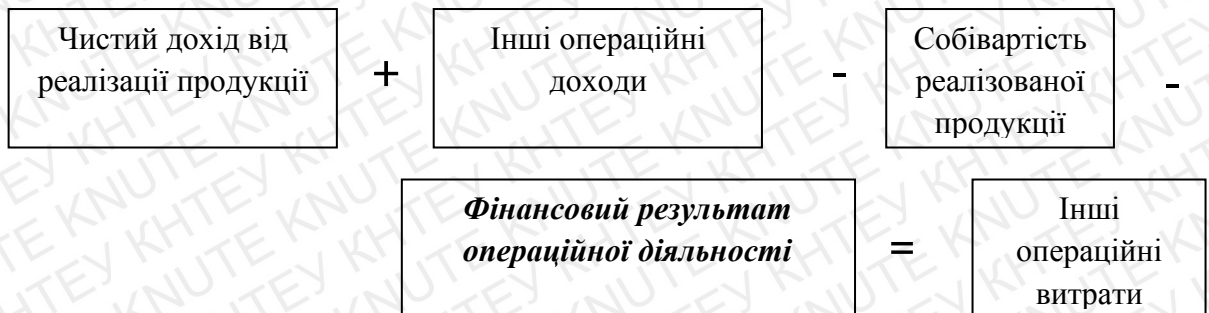


Рис. 1.1 Порядок формування фінансового результату операційної діяльності малого підприємства

Як економічна категорія фінансові результати визначаються як різниця між сукупною виручкою (чистий дохід від реалізації та інші операційні доходи) та сукупними витратами підприємства (собівартість реалізованої продукції та інші операційні витрати). Перевищення сукупної виручки над сукупними витратами стає можливим завдяки створенню додаткової вартості. Додаткова вартість виступає у вигляді збільшення вартості продукції відносно витрат на його виробництва, як прирошування всього авансованого капіталу.

Фінансовий результат (прибуток чи збиток) від операційної діяльності підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності. Національним положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дано наступні визначення (рис. 1.2):

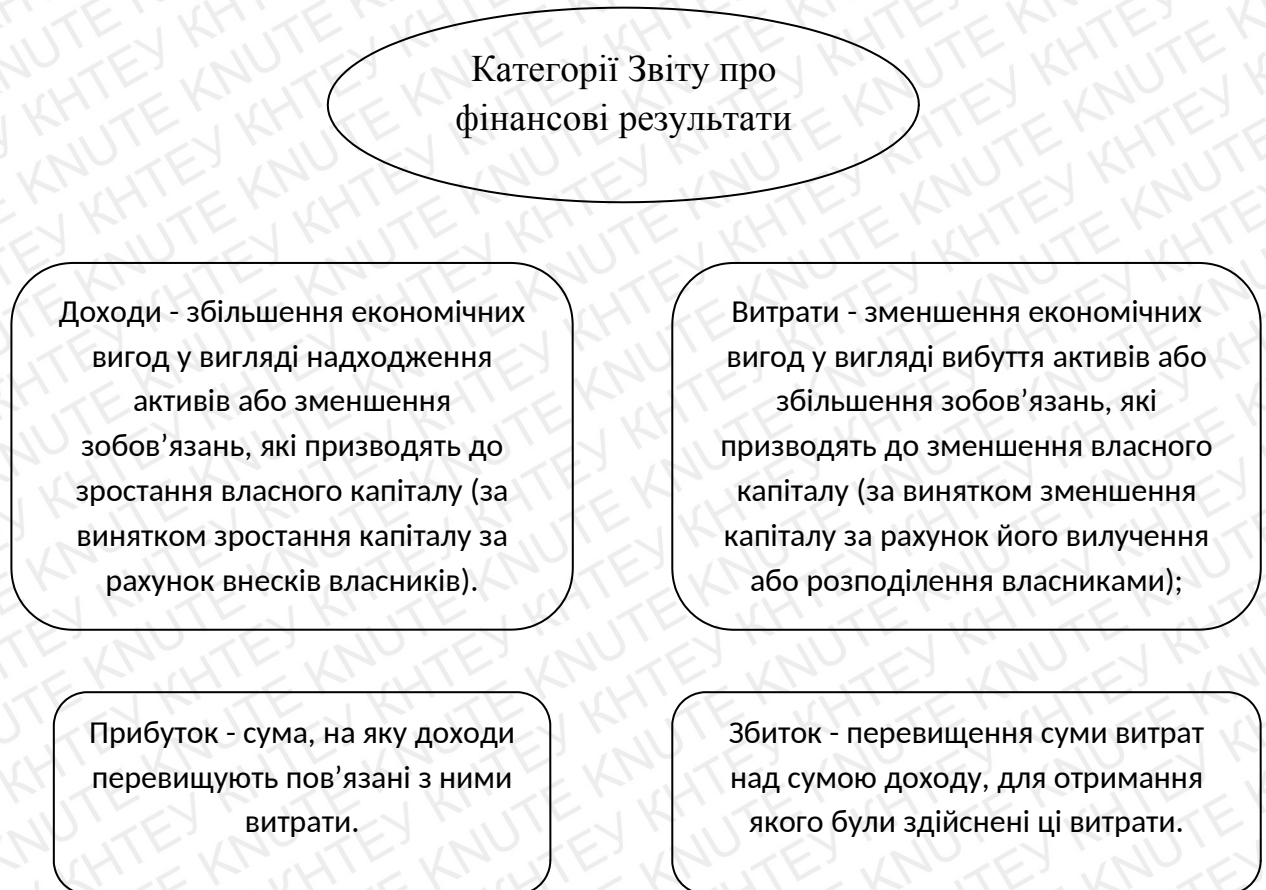


Рис. 1.2 Визначення кінцевого фінансового результату за Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід)

Розглядаючи сутність фінансового результату в даний час, потрібно у першу чергу відзначити такі його характеристики:

1. Фінансовий результат (прибуток), являє собою форму доходу суб'єкта господарської діяльності, що здійснює певний вид діяльності. Ця зовнішня найпростіша форма вираження прибутку є разом з тим недостатньою для його повної характеристики, тому що у деяких випадках активна діяльність у якій-небудь сфері може і не бути пов'язаною із одержанням прибутку (наприклад, політична, благодійна діяльність).

2. Фінансовий результат (прибуток), є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал з метою досягнення певного комерційного успіху.

Категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу – особливим фактором виробництва – і в усередненому вигляді характеризує ціну функціонуючого капіталу.

3. Фінансовий результат (прибуток), не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Він є результатом тільки успішного здійснення цього бізнесу. Прибуток є певною мірою і платою за ризик здійснення підприємницької діяльності.

4. Фінансовий результат (прибуток) характеризує не весь дохід, отриманий в процесі господарської діяльності, а тільки ту частину доходу, що «звільнені» від понесених витрат на здійснення цієї діяльності. Тобто, у кількісному вираженні прибуток є залишковим показником, що представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності.

5. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних з ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання.

Отже, узагальнюючи всі розглянуті визначення, слід зазначити, що фінансовий результат – це результат діяльності суб'єктів господарювання, що визначається як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку).

Класифікація фінансових результатів є важливим аспектом організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Вона визначає основні етапи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також вибір відповідних методів обліку, аналізу, контролю, планування та моделювання управлінських рішень.

Класифікація фінансових результатів необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами. Крім того, ознаки класифікації повинні враховувати організаційну структуру та особливості діяльності підприємства.



Рис. 1.3 Класифікація фінансових результатів*

*розроблено автором

Отже, виходячи з даних наведених на рисунку 1.3, фінансові результати доцільно класифікувати за такими ознаками:

- вид діяльності, що забезпечить інформаційну модель даними про фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства;
- джерело формування, що дасть можливість деталізувати фінансові результати за окремими видами здійснених операцій в межах видів діяльності;

– період формування, що дасть можливість розмежувати фінансові результати за звітними періодами [96].

У вітчизняній практиці алгоритм визначення фінансових результатів для середніх і великих підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [77], для малих підприємств (до яких відноситься об'єкт дослідження) фінансові результати діяльності розраховують відповідно до методики, наведеної П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

На рис. 1.4 наведено порядок визначення фінансових результатів у скороченій формі звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (р.2000) +		Собівартість реалізованої продукції(товарів, робіт, послуг) (р.2050) +
Інші операційні доходи (р.2120) +		Інші операційні витрати (р.2180) +
Інші доходи (р.2280)		Інші витрати (р.2270)
Разом доходи (р.2280)	–	Разом витрати (р.2285)
Фінансовий результат до оподаткування (р. 2290)		
Податок на прибуток (р. 2300)		
–		
Чистий прибуток (збиток) (р. 2350)		

Рис. 1.4 Порядок визначення фінансових результатів суб'єктами малого бізнесу

У формі 2-м чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між фінансовим результатом до оподаткування та податком на прибуток. В свою чергу фінансовий результат до оподаткування визначається як різниця між чистими доходами та витратами.

Внаслідок застосування спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва форма № 2 має спрощену форму, тому провести аналіз є складнішим завдання ніж за звичайною формою звіту про фінансові результати. Це пов'язано з тим, що операційні витрати, які зазвичай відображаються по елементах, у скороченому звіті виключені з форми. Тому для проведення аналізу потрібно брати довідку у бухгалтера із зазначеними сумами цих статей.

Мале підприємство при загальній системі оподаткування для висвітлення сплаченого податку на прибуток до бюджету заповнює рядок 2300 «Податок на прибуток». А для більшості малих підприємств на спрощеній системі оподаткування законом не передбачено вписуваного рядка із зазначенням конкретного виду податку, наприклад єдиного податку. Натомість сума сплачених податків відображається в складі інших операційних витрати, при цьому показник рядку 2300 не бере участі у розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду.

Як економічна категорія, прибуток характеризує фінансові результати господарської діяльності малого підприємства. Прибуток є показником, що найповніше відображає ефективність виробництва, обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

На відміну від стандартної форми «Звіту про фінансові результати», де виокремлюється, як мінімум, чотири види прибутку (валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток до оподаткування, чистий

прибуток), у скороченій формі 2-м визначається тільки чистий прибуток як різниця між загальною величиною доходів і загальною сумою витрат.

Порядок використання прибутку підприємства визначає власник. Переважно прибуток суб'єкта малого підприємництва, що підлягає розподілу, використовується на економічний розвиток (фінансування капітальних вкладень та інновацій, поповнення власних оборотних коштів, поповнення резервного капіталу) та соціальні потреби (підготовка і перепідготовка кадрів, матеріальне заохочення, розвиток і утримання соціальної інфраструктури). На збитковість суб'єкта малого підприємництва впливають ті самі фактори, які визначають його прибутковість.

Як зазначалось, баланс ф. № 1-м відрізняється від Балансу ф. № 1 скороченням окремих рядків. Це обумовлено тим, що його пристосовано під Спрощений План рахунків, а тому він має менше реквізитів, дані в яких більш узагальнені. При цьому коди рядків збережені.

Звіт про фінансові результати за спрощеною формою ф. № 2-м, на відміну від Звіту про фінансові результати ф. №2, представлено тільки одним розділом.

Необхідно відзначити, що ТОВ «Агроіталіко» відноситься до сільськогосподарських підприємств, тому доцільно розкрити особливості визначення фінансового результату сільськогосподарським підприємством.

Сільськогосподарські підприємства для забезпечення ефективного функціонування своєї діяльності здійснюють інвестиційну діяльність. Будучи суб'єктом інвестиційної діяльності аграрні підприємства самостійно визначають напрями (в основний капітал, в розширення діяльності, в основні засоби), види й обсяги інвестицій, а також приймають рішення про вкладення власних, позичкових і залучених фінансових, майнових та інтелектуальних цінностей в об'єкти інвестування. Вони можуть виступати в ролі вкладників, кредиторів, покупців і учасників інвестиційної діяльності.

Процес формування прибутку сільськогосподарських підприємств є досить неоднозначним у зв'язку зі специфікою аграрної галузі. Можна

виділити наступні особливості формування прибутку сільськогосподарських підприємств, які впливають із особливостей їх діяльності:

1. висока ймовірність неотримання прибутку в результаті обставин, що не залежать від підприємства (епідемії, сарана тощо);
2. значну частину прибутку необхідно направляти на придбання та утримання дорогих основних засобів (процес виробництва здійснюється на великих площах, широко використовуються трактори, комбайни, сільськогосподарські машини);
3. формування прибутку відбувається залежно від періоду закінчення виробничого процесу, оскільки процес виробництва не співпадає з календарним роком;
4. за частиною продукції не формуються фінансові результати, оскільки вона надходить до внутрішнього обороту, тобто на внутрішньогосподарське споживання;
6. значний вплив на процес формування прибутку здійснюють природні кліматичні фактори (спостерігається сезонність виробництва).

На сільськогосподарських підприємствах важливим є формування фінансових результатів від основної діяльності, що пов'язано із виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції, біологічних активів і додаткових біологічних активів. Загальний фінансовий результат від основної діяльності сільськогосподарського підприємства складається з:

- фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

Порівняно з вітчизняною, міжнародна практика, базуючись на Міжнародних стандартах фінансової звітності (IAS) 41 "Сільське господарство", в зміст поняття фінансового результату сільськогосподарської діяльності включає лише два елементи, а саме фінансовий результат внаслідок первісного визнання та зміни справедливої вартості на дату балансу сільськогосподарської продукції та біологічних активів за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

При формуванні фінансових результатів сільськогосподарських підприємств також враховують наступне:

- цільове фінансування, пов'язане із сільськогосподарською діяльністю, визнається доходом, якщо існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування;

- отримане цільове фінансування визначається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування;

- цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів визнається доходом протягом періоду їх використання (утримання):

 - * довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю пропорційно сумі нарахованої амортизації;

 - * довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу - рівними частками;

- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визначаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням іншого операційного доходу .

Розрахований загальний прибуток сільськогосподарського підприємства, як будь-якого іншого господарюючого суб'єкта підлягає

розподіленню. При його розподіленні має забезпечуватись як формування доходу держави, так і покриття потреб підприємства по розширенню виробництва, матеріальному стимулюванню робітників і вирішенню соціальних питань.

Отже, система управління фінансовими результатами підприємства обов'язково повинна включати в себе програму перспективних заходів і використовувати такі інструменти її здійснення та підтримки, спираючись на які, управлінський персонал підприємства мав би можливість реалізовувати стратегію його розвитку і досягти поставлених цілей, які зафіксовані практично в кожному статуті, тобто поліпшення фінансових результатів або максимізація прибутку.

1.2 Місце та роль контролю в системі управління результатами операційної діяльності суб'єкта господарювання

На сьогоднішній день, контрольна перевірка результатів операційної діяльності є найбільш відповідальною ділянкою контрольної роботи, тому що у даних об'єктах контролю синтезовано усі аспекти здійснення господарської діяльності. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної (основної) діяльності для правильного визначення фінансового результату, від якого залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни та розвиток господарюючого суб'єкта.

В економічній літературі відсутня єдина точка зору про місце контролю в сфері управління. Окремі автори недооцінюють роль контролю в управлінні: одні з них вважають, що контроль не виступає як самостійна функція, а виконує допоміжну роль у всіх інших функціях управління; контроль не є первинною, самостійною діяльністю; інші вказують на єдність контролю з аналізом; треті розглядають контроль як функціональний доданок обліку.

Нам представляється вірним твердження про те, що не можна виокремлювати роль однієї функції на шкоду іншій; кожна функція виконує притаманну їй роль, а тісний зв'язок контролю з іншими функціями пояснюється не другорядністю контролю, не його беззастережним підпорядкуванням інших функцій, а взаємозалежністю і взаємодією всіх функцій управління.

Загалом, контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. Суб'єктів зовнішнього контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств (до яких відноситься ТОВ «Агроіталіко») можна зобразити наступним чином (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Систематизація суб'єктів зовнішнього контролювання діяльності підприємств [23]

Зовнішній контроль, передбачає проведення перевірок діяльності сільськогосподарських підприємств представниками таких органів

зовнішнього контролювання як: Державна служба статистики України, Пенсійний фонд України, Антимонопольний комітет України, Державна фіскальна служба України і т.д. Наприклад, митні органи контролюють порядок сплати й нарахування ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), що їх законодавство зобов'язує стягувати під час ввезення або вивезення товарів і предметів на митну чи з митної території України. Представники органів Пенсійного фонду України наглядають за правильністю нарахування пенсійних внесків і дотриманням порядку їх сплати; а органи фондів соціального страхування контролюють нарахування страхових внесків та порядок їх сплати. Відповідно фіскальні органи контролюють порядок нарахування і процедуру сплати податків та зборів, стягуваних до бюджетів і державних цільових фондів тощо.

Проведені дослідження дозволили встановити, що в процесі здійснення контролю діяльності сільськогосподарських підприємств різних форм власності протягом останніх п'яти років органами Державної фіскальної служби були виявлені порушення норм податкового та валютного законодавства, а також порушення щодо обігу готівкових коштів. Вважаємо за необхідне з'ясувати, які фактори впливають на рішення органів Державної фіскальної служби проводити зовнішній контроль підприємств у сільському господарстві у вигляді планових перевірок.

Найбільш вагомою ознакою включення сільськогосподарського підприємства до плану-графіка проведення документальних планових перевірок є платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної фіскальної служби. Крім того, існують й певні підстави щодо включення до стратегічних напрямів контрольно-перевірочної роботи, серед них:

- 1) невідповідність росту витрат доходам підприємств галузі;

- 2) зменшення надходжень до бюджету в цілому або частині окремих податків по галузі чи фінансово-промислової групи регіону, в тому числі зменшення середньогалузевого або середньо групового рівня податкової віддачі;
- 3) збільшення кількості збиткових підприємств чи з низьким рівнем податкової віддачі серед підприємств, що належать до певної галузі економіки або фінансово-промислової групи;
- 4) невиконання фінансових планів підприємствами-монополістами у частині розрахунків з бюджетом;
- 5) виплата заробітної плати нижче розміру середньомісячної заробітної плати по галузі та в регіоні;
- 6) наявність інформації про можливе застосування схем мінімізації сплати податків тощо.

Необхідно також зазначити, що періодичність проведення таких перевірок визначається залежно від ступеня ризику їхньої діяльності, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану - графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік.

Так, в ході перевірок органами Державної фіскальної служби було виявлено, що окремі господарюючі суб'єкти не включали до податкових зобов'язань загальної Декларації з податку на додану вартість по розрахунках з бюджетом поставку сільськогосподарської продукції невласного виробництва. Необхідно констатувати той факт, що окремі сільськогосподарські підприємства були платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

Аналізуючи значні обсяги реалізації продукції з'ясувалось, що за відсутності достатньої кількості сільськогосподарської техніки та виходячи з даних статистичного спостереження стосовно показників врожайності, досліджувані господарства не мали навіть можливості для вирощування такої

кількості сільськогосподарської продукції, так як площа земельних ділянок, відповідно до податкової звітності та вказаної платниками у поясненні, є недостатньою.

У зв'язку зі змінами, внесеними Податковим кодексом України, зокрема в частині періодичності проведення документальних перевірок, ризику несплати податків, зборів та визначення категорій підприємств, кількість проведення планових перевірок, починаючи із третього кварталу 2016 року, зменшено на 50%, що, у свою чергу, вплинуло й на зменшення кількості перевірок сільськогосподарських підприємств, які здебільшого відносяться до категорії малого бізнесу та не підлягають першочерговому охопленню перевірок.

Відсутність ґрунтовного контролювання з боку керівництва унеможливує досягнення відповідних цілей з отримання певних фінансових результатів. Тому актуальним і водночас проблематичним є запровадження ефективного не тільки зовнішнього, але й внутрішнього контролю, особливо для середніх і великих сільськогосподарських підприємств.

Необхідність формування і використання внутрішньої звітності сільськогосподарського підприємства під час внутрішнього контролю зумовлюється тим, що на практиці значна кількість підприємств не формує внутрішню звітність взагалі, менеджери не отримують цільову інформацію для управління, зворотний зв'язок спрямовується на проведення перевірок і пошук недоліків, зміст звітності звертає увагу на минулі події та операції, а інформація узагальнюється для контролю обсягів продажу або визначення витрат.

Для розв'язання проблеми неналежного контролю підприємств, на нашу думку, необхідно проводити оцінку контролю за діяльністю агрофірм, зокрема системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств. А це сприятиме раціональному управлінню підприємством, зокрема допомагатиме обґрунтуванню доцільності впровадження нової управлінської структури та застосуванню кардинально нових методів

стимулювання як управлінського, так і виробничого персоналу організації. Однак ніяка внутрішня система контролю підприємства не працюватиме рціонально, якщо його управлінський склад не досліджуватиме, які саме складові призводять до руйнівних змін в агрофірмі.

Зазначимо, що контроль діяльності сільськогосподарських підприємств включає контролювання за використанням ресурсів, за організацією виробництва, за збутом продукції, за використанням прибутку тощо (рис. 1.6).

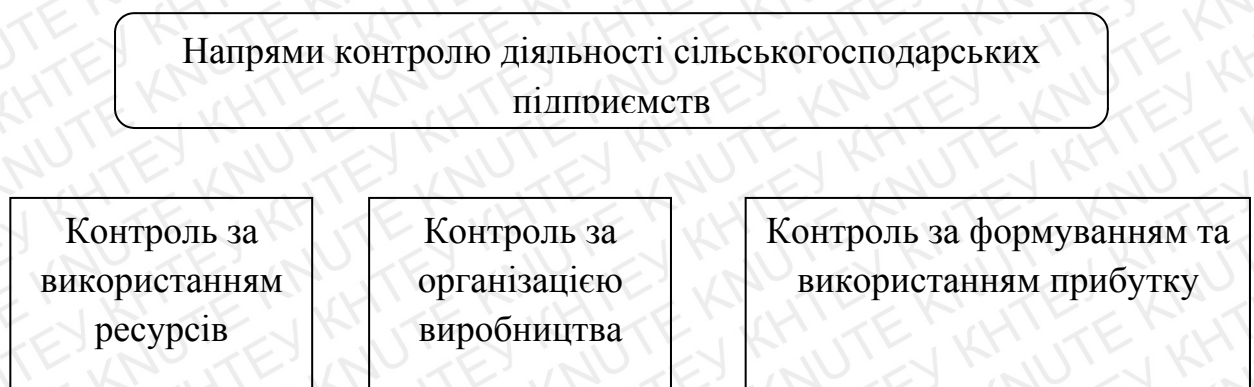


Рис. 1.6 Напрями контролю діяльності сільськогосподарських підприємств [13]

Відомо, що земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві й від того, наскільки рационально вона використовується, залежить кількість виробленої сільськогосподарської продукції. Щоб отримувати високі врожаї, необхідно проводити заходи щодо покращення використання сільськогосподарських угідь та підвищення їх врожайності, тому в кожному господарстві контрольоване використання земельних ресурсів. Для цього необхідно проводити глибокий аналіз їх використання, завданням якого є вивчення структури земельних угідь в сільськогосподарському підприємстві та виявлення можливостей для їхнього подальшого розширення й покращення, оцінки виконання плану проведення робіт з поліпшенням землі й підвищенням ефективності здійснених заходів, а

також вивчення і оцінка показників використання земельних угідь у господарстві.

Ринкові відносини, які мають місце в Україні, передбачають посилення зацікавленості господарюючих суб'єктів у максимізації прибутку власного бізнесу. Реалізація такого стратегічного завдання потребує раціонального підходу щодо організації системи внутрішнього контролю. Для того, щоб визначитись, чи раціонально побудована система контролю діяльності підприємства в галузі сільського господарства, необхідно проаналізувати основні показники результативності фінансової та господарської діяльності і, нарешті, визначити рентабельною чи збитковою є агрофірма.

Проведені дослідження дозволили встановити, що сільськогосподарські підприємства найчастіше не мають достатнього персоналу, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінців для організації необхідної системи внутрішнього контролю. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, можуть бути погано керовані, і, як наслідок, досить великі витрати, понесені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів.

На сільськогосподарських підприємствах система внутрішнього контролю є практично не сформованою. Організація і здійснення внутрішнього контролю їхньої діяльності, особливо на внутрішньому рівні, не регламентується жодними локальними нормативно-правовими документами.

На нашу думку, система контролюючих заходів має бути чітко врегульована з позиції: ким, коли, від кого поставляється інформація, чи є достовірною та результативною.

Таким чином, хотілося б підкреслити, що динаміка розвитку сільськогосподарського підприємства, його фінансова стійкість, надійність і репутація безпосередньо залежать від ефективності та якості функціонування системи поточного контролю.

Для того, щоб підвищити ефективність внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах, доречним буде створення не

фіктивного, а реально функціонуючого відділу контролю, який матиме у своєму розпорядженні компетентних фахівців з даного напрямку управління. Особливу увагу необхідно приділити й підвищенню ефективності використання робочого часу контролюючих суб'єктів шляхом запровадження ефективних методів поточного контролю в управлінні сільськогосподарськими підприємствами, а також влучне застосування раціональних методик щодо систематичного вибору обсягів та сфер контролю в певний проміжок часу.

Суттєвим моментом при цьому повинна виступати аналітична інформація про роботу органів відділу внутрішнього контролю досліджуваних підприємств у галузі сільського господарства.

Для того, щоб правильно організувати та провести внутрішній контроль необхідно визначити суб'єктів його проведення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Суб'єкти проведення внутрішнього контролю [13]

Суб'єкти	Характер роботи
Бухгалтерська служба	Документальне оформлення господарських операцій
Служба внутрішнього контролю	Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю руху господарських операцій
Юридичний відділ	Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій з рухом активів з юридичної точки зору
Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю	Документальне оформлення факту здійснення господарських операцій в межах своїх повноважень

Кожний із наведених суб'єктів проводить контрольні процедури, пов'язані із процесом здійснення господарських операцій, що дозволить не лише контролювати їх наявність та збереження, але й управляти бізнес-процесами та оптимізувати діяльність підприємства.

Внутрішній контроль підприємств у галузі сільського господарства повинен розглядатися як постійно діюча система, що включає наступні

складові, як визначення контрольованих параметрів та об'єктів контролю, встановлення “критичних” точок контролю, де ризик виникнення помилок, хибних та інших небажаних явищ особливо великий.

Досліджуючи проблематику контролю ми дійшли висновку, що внутрішній контроль підприємств у галузі сільського господарства має розглядатися як постійно діюча система, що включає такі складові, як визначення контрольованих параметрів та об'єктів контролю, встановлення “критичних” точок контролю, де ризик виникнення помилок, хибних та інших небажаних явищ особливо великий.

До елементів системи внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах повинні належати такі ключові аспекти: дотримання умов замовників продукції щодо якості, обсягів та ціни; дотримання внутрішніх обмежень при організації процесу виробництва сільськогосподарської продукції; дотримання розрахункових нормативів і показників, встановлених на підприємстві; дотримання заходів, спрямованих на запобігання неправомірного використання службової інформації при здійсненні професійної діяльності на ринку сільськогосподарської продукції; дотримання заходів щодо зниження ризиків, пов'язаних з діяльністю сільськогосподарських підприємств; дотримання заходів, спрямованих на запобігання конфлікту, а при наявності конфлікту інтересів – дотримання пріоритету інтересів клієнта; правильність оформлення первинних документів внутрішнього обліку, ведення облікових реєстрів, відображення операцій з сільськогосподарською продукцією в системі внутрішнього обліку, відповідність укладених договорів законодавству України; складання та подання звітності сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог законодавства країни тощо.

Так, наведений перелік елементів внутрішнього контролю в цілому розкриває зміст роботи і характер відповідальності контролера в сільськогосподарському підприємстві. Проте слід зазначити, що в останні роки законодавство України активно розвивається, регламентуються нові

аспекти діяльності підприємств, встановлюються нові правила і норми щодо їх функціонування. Зокрема, створення правового механізму протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, встановлення обов'язків покупця сільськогосподарської продукції пред'являти до продавця додаткові вимоги стосовно дотримання та виконання відповідних функцій.

Даний факт не може не позначитися й на постійних змінах механізму ведення внутрішнього контролю. Насамперед, це стосується контролера, який здійснює безперервний моніторинг, проводить правову оцінку нового законодавства і встановлює, чи мають його норми відношення до діяльності сільськогосподарського підприємства.

Слід відмітити, як правило, внутрішнім контролем реєструються два види порушень:

- 1) помилки, які полягають у викривленні сум, кількості, суті господарських операцій через ненавмисні дії виконавців або обліковців;
- 2) шахрайство, зміст якого так само викривлює інформацію, але через навмисні дії.

Види порушень сільськогосподарських
підприємств

помилки, які полягають у
викривленні сум, кількості,
суті господарських операцій
через ненавмисні дії
виконавців або обліковців

шахрайство, зміст якого так
само викривлює інформацію,
але через навмисні дії

Рис. 1.7 Види порушень, яких допускають сільськогосподарські
підприємства [14]

Так, нетиповість надзвичайних подій для сільськогосподарського підприємства створює сприятливі умови для підвищеного ризику допущення помилок та шахрайства в цій сфері. Під шахрайством ми розуміємо крадіжки

коштів, привласнення сировини й матеріалів, підміна результатів інвентаризації, фальсифікація або втрата платіжних документів, укладання договорів з порушенням правил тощо наявність проблемних місць в системі внутрішнього контролю, що вимагають належної уваги з боку керівництва сільськогосподарських підприємств, формує групу певних чинників, що впливають на частоту проведення зовнішнього державного контролю (рис. 1.8).

Фактори впливу на частоту проведення зовнішнього контролювання сільськогосподарських підприємств органами Державної фіскальної служби України

несвоєчасне прийняття відповідних рішень та заходів щодо усунення допущених відхилень від вимог законодавства, виявлених контролером.	формальний підхід до організації та проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання;	неузгодженість або відсутність оперативної взаємодії між підрозділами організації;	низький рівень розроблених і застосовуваних в сільськогосподарських підприємствах документів, що регулюють діяльність фірми у сфері сільського господарства
---	---	--	---

Рис. 1.8 Фактори, що впливають на частоту перевірок Державної фіскальної служби України сільськогосподарських підприємств [30]

Останнім часом керівники сільськогосподарських підприємств висловлюють занепокоєння щодо контролю фінансової діяльності підприємств, зокрема вимог податкового та валютного законодавства, використання готівкових та безготівкових коштів, невиконання яких тягне за собою сплату штрафних санкцій, що впливає й на кінцеві результати діяльності підприємства. Саме тому ми вважаємо, що в системі контролю діяльності сільськогосподарських підприємств повинні відбуватись перевірки виконання вимог податкового законодавства: податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, земельного податку (орендної плати за землю) тощо.

Таким чином, ми можемо говорити про те, що система контролю діяльності сільськогосподарських підприємств повинна бути своєчасною, влучно пристосовуватись до потенційних змін як в організації, так і за її межами; а головне – повинна бути економічно вигідною, у порівнянні від очікуваного ефекту, та за вартісною оцінкою процесу здійснення нерозривно пов'язаною з результатами фінансово-господарської діяльності підприємства.

Процес здійснення контролю діяльності сільськогосподарських підприємств може бути покращений завдяки запропонованим заходам шляхом групування складових, що формують систему контролю у тому випадку, якщо капітал та ресурси будуть функціонувати в одному напрямку, спрямованому на забезпечення не лише балансу рівноваги запланованих операцій, але й можливості їхньої мінімізації. Врахування даного підходу надасть можливість швидко адаптуватися до змін середовища, в якому відбуватиметься безпосереднє здійснення контролю суб'єктів господарювання в галузі сільського господарства.

1.3 Сучасний стан та перспективи розвитку агропромислового комплексу в Україні

В сучасних умовах керівники вітчизняних сільськогосподарських підприємств вирішують значну кількість завдань, одним із основних серед яких є збереження і подальший прогресивний розвиток бізнесу в умовах динамічного інституційного середовища. За таких умов, що характеризуються виникненням конкурентної системи відносин в аграрній сфері, необхідним є забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств на ринку, що дозволить забезпечити оперативну і адекватну реакцію на зростаючі інституційні запити.

Вирішення цього завдання напряму залежить від налагодження на сільськогосподарських підприємствах дієвої і ефективної системи

стратегічного управління, яка дозволить визначити шляхи і засоби досягнення сталих конкурентних переваг.

В умовах сьогодення економіка сільськогосподарських організацій змінилась принципово. Підприємства отримали юридичну та економічну самостійність і повністю відповідають за результати своєї діяльності, яка, в свою чергу, пов'язана з залученням необхідних ресурсів, використанням їх у виробничому процесі, продажом виробленої продукції (робіт, послуг).

Розвиток економіки України передусім пов'язаний з фінансово-економічним станом суб'єктів господарювання, який в свою чергу залежить від ефективності їх діяльності.

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

Необхідно визнати, що сільськогосподарському виробництву належить вагоме місце в загальній структурі ВВП України, хоча у 2012 році його величина знизилась на 0,4%, не дивлячись на всі передумови для збільшення обсягів виробництва агропродукції (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Частка сільського господарства в економіці України за 2010-2016 рр. [117]

Роки	ВВП, млн.грн	Сільське, лісове та рибне господарство, млн. грн	Сільське, лісове та рибне господарство у % до ВВП
2010	1079346	80385	7,4
2011	1299991	106555	8,2
2012	1404669	109785	7,8
2013	1465198	128738	8,8
2014	1586915	161145	10,2
2015	1988544	239806	12,1
2016	2383182	277197	11,7
2017	2393184	280175	11,8

Розглянувши структуру ВВП України за 2017 рік, можна відзначити, що в загальній структурі ВВП сільське господарство досягло межі 11,8%. Для порівняння в 2013 р. це значення складало лише 8,8 %.

Отже, можна сказати, що за відсутності ринку землі та багаторічних кризових явищ у країні сільське господарство досить активно розвивається.

За даними Державного комітету статистики, у травні 2018р. індекс сільськогосподарської продукції порівняно із травнем 2017р. становив 100,2% (рис. 1.9).

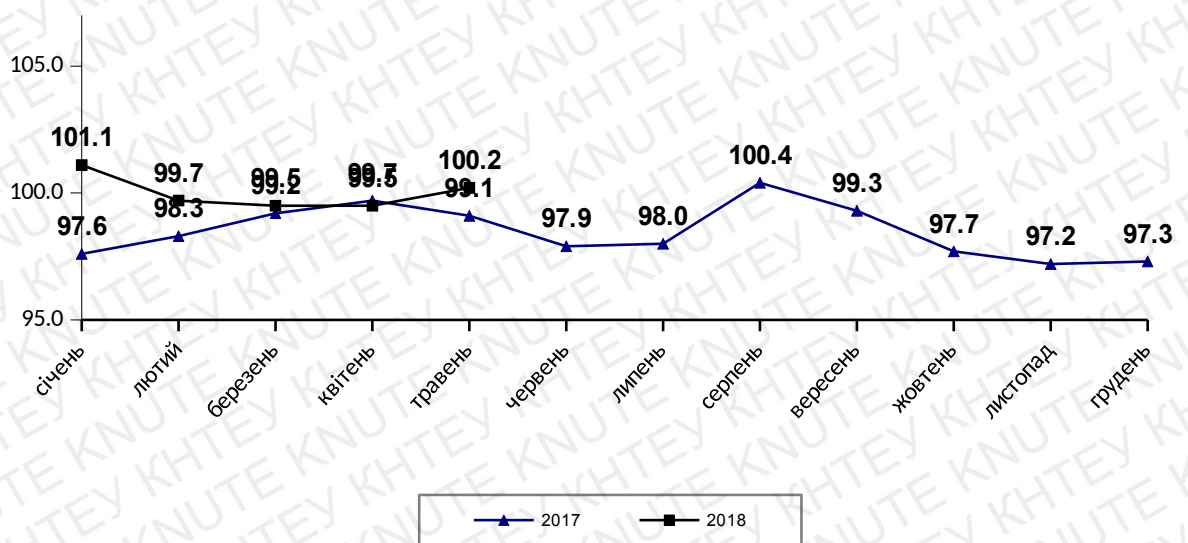


Рис. 1.9 Індекси сільськогосподарської продукції за травень 2017 -2018 рр. в Україні, % [34]

Загалом, індекс сільськогосподарської продукції відображає рівень змін фізичного обсягу виробництва продукції сільського господарства, виробленого за періоди, що обрані для порівняння. Для розрахунку індексу використовуються обсяги продукції сільського господарства у постійних цінах. Тобто, з даних, наведених на рис. 1.9 видно, що обсяг сільськогосподарської продукції за травень 2018 року випереджає обсяг сільськогосподарської продукції, яку виготовили сільськогосподарські підприємства в Україні травень 2017 року, що дозволяє позитивно оцінити діяльність підприємств агропромислового комплексу.

Проведені дослідження, дозволи встановити, що на розвиток АПК і ступінь його ефективності в Україні впливають численні природні та економічні фактори. Особливе значення у реформуванні АПК, підвищенні його конкурентоспроможності має зміна відносин власності, формування багатоукладної аграрної економіки, забезпечення раціональних виробничо-територіальних зв'язків між складовими АПК.

Практично у всьому світі діяльність, пов'язана із забезпеченням населення продуктами харчування і споживання, вийшла за межі власне сільського господарства і утворює нині систему взаємозалежних галузей, в якій взаємодіють сільське господарство, переробна промисловість, складське та холодильне господарство, оптові та роздрібні торгові підприємства, сільськогосподарська наука, агробанки тощо.

В аграрному секторі виникають складні виробничі відносини, певна система земельних відносин власності у процесі виробництва сільськогосподарської продукції, її розподілу, обміну та використання. Україна за природно-ресурсним та аграрним потенціалом посідає провідне місце у світі. Але, на жаль, цей потенціал використовується неефективно, а агропромисловий комплекс України за рівнем розвитку відстає від передових країн світу.

Основні проблеми полягають у низькій конкурентоспроможності продукції та її невідповідності міжнародним стандартам якості й безпеки; низькому рівні інвестицій та зростанні залежності від державного фінансування; низькій економічній ефективності сільськогосподарського виробництва порівняно з іншими країнами, використанні застарілих технологій; домінуванні в структурі експорту продукції з низьким рівнем перероблення; зниженні родючості ґрунтів і зростанні їх ерозії

Серед факторів, які впливають на розвиток АПК України, пріоритетними є: система господарювання, характер виробничих відносин, рівень соціально-економічного розвитку країни, природні ресурси та структура земельного фонду, технічний рівень і стан основних фондів

підприємств АПК, забезпеченість трудовими ресурсами, транспортно-географічні умови. Вирішальне значення мають економічні фактори, від яких залежить раціональне використання природних ресурсів, задоволення споживчого попиту населення, участь у міжнародному поділі праці, збереження навколишнього середовища.

Аграрна реформа, що нині здійснюється, передбачає впровадження ринкових відносин, реалізацію земельної та господарської реформи, ефективної цінової і фінансово-кредитної політики в АПК, розвиток сільської місцевості, поліпшення кадрового і наукового забезпечення комплексу.

Велику роль відіграє природний фактор. Вплив природних умов проявляється зонально та опосередковується рівнем розвитку продуктивних сил та науково-технічним прогресом.

Основними та першочерговими напрямками підвищення рівня розвитку агропромислового комплексу є наступні:

- удосконалення законодавства, яке регулює агропромислові відносини, а саме правила експорту сільськогосподарської продукції;
- необхідно удосконалити взаємовідносини між ланками і підрозділами агропромислового комплексу;
- провести фінансове оздоровлення, в тому числі за рахунок реструктуризації заборгованості сільськогосподарських товаровиробників бюджетам усіх рівнів, державним позабюджетним фондам, постачальникам паливно-енергетичних ресурсів;
- прискорити розробку та впровадження нових механізмів господарювання, які б забезпечували адаптацію підприємств до ринкових умов;
- створити економічні умови для оптимізації цінових співвідношень між продукцією сільського господарства та інших галузей економіки країни;
- забезпечити мобілізацію державних кредитних ресурсів та створити відповідні умови для залучення приватних інвестицій у виробництво сільськогосподарської техніки, розширення лізингу на сприятливих умовах;

- відновити з урахуванням ринкових відносин систему страхування в сільському господарстві;
- розробити заходи щодо відновлення технічної оснащеності сільського господарства.

Отже, подальший розвиток АПК України необхідно орієнтувати в напрямку збільшення виробництва продукції тих галузей, які можуть стати джерелом постійних надходжень, зокрема цукрової, маслосироробної, олійної, молочної. Для цього треба якнайширше впроваджувати нові технології переробки сільськогосподарської сировини, систематично здійснювати технічне переоснащення сільського господарства, переробної промисловості та обслуговуючих галузей.

Висновок до розділу 1

В роботі розкрита економічна сутність та порядок визначення результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання та сформульовані наступні висновки:

1. Досліджуване підприємство (ТОВ «Агроіталіко»), відноситься до малих підприємств, та формує фінансову звітність (форма 1м та форма 2м) для малих підприємств. Порядок визначення фінансового результату для малих підприємств дещо відрізняється від звичайних. В роботі схематично зображено порядок визначення фінансового результату від операційної діяльності суб'єкта господарювання.

2. Розкриті характеристики фінансового результату господарюючих суб'єктів. Класифікація фінансових результатів є важливим аспектом організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Вона визначає основні етапи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також вибір відповідних методів обліку, аналізу, контролю, планування та моделювання управлінських рішень. В роботі наведена класифікація фінансових результатів підприємства.

3. Досліджуване підприємство, ТОВ «Агроіталіко» відноситься до сільськогосподарських підприємств, тому в роботі розкриті особливості визначення фінансового результату сільськогосподарським підприємством.

4. В роботі визначено місце та роль контролю в системі управління результатами операційної діяльності суб'єкта господарювання. Зовнішній контроль, передбачає проведення перевірок діяльності сільськогосподарських підприємств представниками таких органів зовнішнього контролювання як: Державна служба статистики України, Пенсійний фонд України, Антимонопольний комітет України, Державна фіскальна служба України і т.д.

5. Проведені дослідження дозволили встановити, що в процесі здійснення контролю діяльності сільськогосподарських підприємств різних форм власності протягом останніх п'яти років органами Державної фіскальної служби були виявлені порушення норм податкового та валютного законодавства, а також порушення щодо обігу готівкових коштів. Вважаємо за необхідне з'ясувати, які фактори впливають на рішення органів Державної фіскальної служби проводити зовнішній контроль підприємств у сільському господарстві у вигляді планових перевірок.

6. В роботі розкриті причини включення сільськогосподарських підприємств до плану-графіка проведення документальних планових перевірок Державною фіскальною службою України. Встановлено, що динаміка розвитку сільськогосподарського підприємства, його фінансова стійкість, надійність і репутація безпосередньо залежать від ефективності та якості функціонування системи поточного контролю.

7. Встановлено, що внутрішнім контролем реєструються два види порушень:

1) помилки, які полягають у викривленні сум, кількості, суті господарських операцій через ненавмисні дії виконавців або обліковців;

2) шахрайство, зміст якого так само викривлює інформацію, але через навмисні дії.

Тому, для того, щоб підвищити ефективність внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах, доречним буде створення не фіктивного, а реально функціонуючого відділу контролю, який матиме у своєму розпорядженні компетентних фахівців з даного напрямку управління.

7. В роботі розкритий сучасний стан та перспективи розвитку агропромислового комплексу в Україні. Розглянувши структуру ВВП України за 2017 рік, можна відзначити, що в загальній структурі ВВП сільське господарство досягло межі 11,8%. Для порівняння в 2013 р. це значення складало лише 8,8 %. Отже, можна сказати, що за відсутності ринку землі та багаторічних кризових явищ у країні сільське господарство досить активно розвивається. За даними Державного комітету статистики, у травні 2018р. індекс сільськогосподарської продукції порівняно із травнем 2017р. становив 100,2%. В роботі розкриті напрями підвищення рівня розвитку агропромислового комплексу в Україні.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Модель організації контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

Для успішного функціонування сільськогосподарського підприємства (ТОВ «Агроіталіко»), збільшення виробництва продукції і зниження її собівартості, удосконалення господарського механізму і механізму управління всіма ланками діяльності необхідно здійснювати повсякденний внутрішній контроль та експертизу як окремих процесів, так і діяльності в цілому.

В сучасних умовах виникає необхідність повсякденного контролю за раціональним використанням за призначенням матеріальних засобів, виконанням зобов'язань перед державою по податках та інших платежах, перед постачальниками і підрядниками, за своєчасністю погашення дебіторської заборгованості економічних суб'єктів, а також за правильністю організації і ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

В умовах реформування сільськогосподарських підприємств, посилення їх самостійності, появи суб'єктів господарювання різних організаційних форм власності фінансово-господарський контроль наближається до виробництва і в структурі економічного контролю внутрішньогосподарський контроль повинен займати одну з ключових позицій. Підвищення зацікавленості підприємства у збільшенні доходів посилює значення роль внутрішнього контролю.

Вивчаючи фінансово-господарську діяльність підприємства через внутрішній контроль опрацьовуються заходи по запобіганню псування і крадіжок продукції та матеріалів, по збереженню грошових коштів та фінансових ресурсів, при цьому акцентується увага на попередження виникнення відхилень від законодавчо установлених нормативних актів, оптимальних параметрів функціонування підприємства. У зв'язку із цим, виникає завдання в реформованих сільськогосподарських підприємствах сформувати таку дієву систему економічного (насамперед внутрішньогосподарського) контролю, щоб вона сприяла раціональному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

На нашу думку, однією із найважливіших складових внутрішнього контролю є внутрішній аудит.

Проведений аналіз визначень, понять внутрішнього контролю показує, що вчені-економісти розглядають внутрішній контроль з двох позицій. З одного боку внутрішньогосподарський контроль (аудит) розглядається в достатньо вузькому розумінні як один з етапів процесу управління. З другого боку, поняття внутрішньогосподарського контролю трактується в більш широкому розумінні як система (яка входить в систему управління підприємством), що складається із ряду елементів.

І.А. Белобжецький визначає контроль як самостійну функцію управління всередині підприємства, що має особливу сферу дії і специфіку. При цьому внутрішньогосподарський контроль відрізняється точністю і

глибиною, оскільки проводиться там, де знаходиться центр управління виробництвом.

З точки зору Ю.А. Данилевського і Т.М. Мезенцевої «внутрішньогосподарський контроль підприємства – це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства в межах їх компетенції виконання рішень уряду, вказівок вищестоящих організацій, використання виробничих ресурсів, дотримання законності з метою виявлення резервів виробництва і рішучого запобігання крадіжок, зловживань, безгосподарності, марнотратства».

На нашу думку контроль присутній в будь-якій державі незалежно від соціально-економічних відносин, форм власності і системи господарського управління економікою. Однак його зміст і місце в системі управління обумовлене характером виробничих відносин.

Внутрішній контроль ТОВ «Агроіталіко» у вузькому розумінні являє собою контрольну діяльність в аспектах:

- визначення фактичного стану чи дії об'єкту контролю;
- порівняння фактичних даних з базою для порівняння, яка прийнята на підприємстві;
- визначення місця і причин відхилень, оцінка їх впливу на аспекти функціонування підприємства.

Систему внутрішнього контролю можна поділити на такі складові:

- цілі і завдання контролю;
- предмет і об'єкт контролю;
- методи контролю;
- механізми контролю;
- кадри контролю.

Основними цілями внутрішнього контролю (аудиту), на нашу думку, є:

- 1) контроль за збереженням та ефективним використанням активів підприємства;

- 2) своєчасне дотримання вимог діючого законодавства і політики керівництва підприємством;
- 3) забезпечення ефективного функціонування підприємства, її фінансової стійкості і перспектив розвитку;
- 4) формування у власника достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Функціонування належної системи внутрішнього контролю (аудиту) забезпечує зведення до мінімуму можливості прийняття неправильних, не вигідних рішень і виникнення збитків, протидію виникненню помилок в поточній роботі ТОВ «Агроіталіко».

Для вирішення питань внутрішнього контролю (аудиту) необхідно обґрунтувати питання організації внутрішнього аудиту, методик оцінки його ефективності.

Країни з розвинутою ринковою економікою довели, що для того, щоб проводити певну перевірку, необхідно створити спеціальну службу внутрішнього аудиту, працівники якої повинні досконало знати специфіку організації, її організаційно-економічну структуру, структуру управління, об'єкти контролю, коло питань, які повинні бути висвітлені при перевірках, володіти технікою і методикою проведення перевірок, добре знати законодавчі і нормативні акти, вміти опрацьовувати матеріали перевірок, визначати шляхи попередження і ліквідації недоліків та втрат, резерви ефективності усіх видів діяльності підприємства, захищати законні інтереси власників в судових інстанціях.

У великих сільськогосподарських підприємствах служба внутрішнього аудиту може функціонувати у формі відділу внутрішнього аудиту, а в малих сільгоспідприємствах – може бути лише аудитор. Ця служба (аудитор) повинна бути самостійним підрозділом апарату управління і підпорядковуватися лише керівнику (власнику) підприємства.

***Організація внутрішнього контролю на
сільськогосподарському підприємстві***

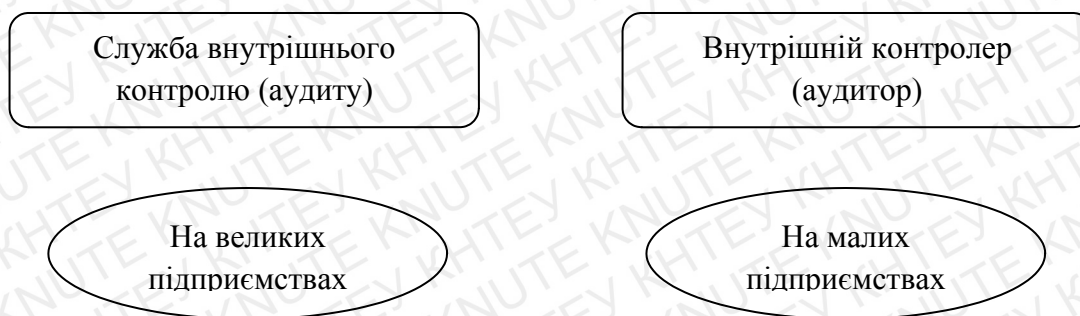


Рис. 2.1 Організація внутрішнього контролю на вітчизняному підприємстві [115]

На жаль, в більшості сільськогосподарських підприємств, в яких може бути сформована система внутрішнього аудиту, така форма контролю не працює і внутрішніми нормативними документами не передбачена.

Впровадження внутрішнього аудиту суттєво змінює зміст роботи керівників структурних підрозділів і спеціалістів підприємства по забезпеченню майнових інтересів власника (підприємства) та спонукає необхідність внесення змін в посадові інструкції всіх служб управління по оформленню господарських операцій, складанню первинних документів і аналітичних реєстрів, забезпеченню належного контролю за виконанням технологічних процесів, їх облікового відображення та подання об'єктивної, неупередженої інформації про виробничо-фінансову діяльність суб'єкту господарювання.

Дієвість служби внутрішнього аудиту в багатьох випадках залежить від того, наскільки продумано, детально і обґрунтовано сформовано положення про дану службу, наскільки повно в ньому врахована політика підприємства. Положення про внутрішній аудит – це своєрідний контракт, в якому відображені права і обов'язки служби внутрішнього аудиту, з одного боку, і керівництва (власника) – з іншого.

В положенні повинні бути відображені цілі аудиту, його обсяги, визначені відповідальність за стан внутрішнього контролю і за виявлення зловживань.

Дане положення повинні підготувати зацікавлені працівники сільськогосподарського підприємства, насамперед, власник (виконавчий директор), головний бухгалтер, головні спеціалісти виробничо-технологічних галузей.

Ми вважаємо, що внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах (в тому числі на ТОВ «Агроіталіко») повинен вирішувати наступні завдання:

- перевірка системи організаційних регламентів функціонування підприємства діючим нормативним актам і установчим документам;
- перевірка достатності та відповідності діючим нормативно-правовим актам та статуту системи економічних регламентів та регуляторів;
- перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів;
- перевірка наявності, складу, правильності та оцінки майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, дотримання встановленого порядку застосування цін, тарифів, розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасності внесення в бюджет та позабюджетні фонди податків і платежів;
- розробка і подача обґрунтованих пропозицій по поліпшенню організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, та ряд інших організаційно-управлінських завдань.

Однак, на нашу думку, ефективність системи внутрішнього аудиту залежить не лише від вирішення поставлених перед нею завдань, а, також від надання їй відповідних повноважень, міри відповідальності за виконання цих завдань і повноважень.

Лише комплексний підхід і облік перерахованих вище умов може забезпечити створення цілісної і ефективною системи внутрішнього контролю, складовою частиною якого може виступати внутрішній аудит. Однак створення служби внутрішнього аудиту не може вирішити всі питання

внутрішнього контролю, якщо дану службу сформувати без основоположних компонентів цілісної системи.

В зв'язку із цим ми пропонуємо створити організацію системи внутрішнього аудиту, яка, як і будь-яка система господарського механізму повинна включати: організаційний механізм, структуру, процес, оцінку ефективності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Система внутрішнього аудиту сільськогосподарського підприємства [115]

Організація механізму аудиту	Структура внутрішнього аудиту	Процес аудиту	Оцінка ефективності аудиту
Принципи	Організаційна структура та її частини	Організаційні процеси	Якісна оцінка
Цілі	Кадри	Процедури роботи	Кількісна оцінка
Функції	Технічні засоби	Організація праці	Комплексна оцінка
Методи (елементи методів)	Методичні та інформаційні матеріали	Організація підвищення кваліфікації	Оцінка окремих частин роботи (часткова оцінка)

Необхідною умовою ефективності внутрішнього аудиту є дотримання його принципів, основними з яких є:

- 1) принцип незалежності – оцінка об'єкту аудиту повинна бути об'єктивною, отриманою без будь-якого тиску з боку суб'єкта управління;
- 2) принцип повноти – означає комплексний підхід, всі елементи контролю повинні підлягати перевірці, не допустимо необгрунтоване виключення з плану аудиту яких-небудь елементів;

3) принцип єдності – це єдине методичне керівництво аудиторською діяльністю, використання єдиних методів аудиту по відношенню до однакових об'єктів аудиту. Все це сприятиме отримання порівняльних даних контролю для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

4) принцип визначеності - проведення аудиту повинно бути підпорядковане вирішенню конкретного завдання і подачі даних конкретним користувачам. Здійснення даного принципу в певній мірі дозволить реалізувати наступний принцип;

5) принцип економічності – отримання даних в результаті здійснення аудиторської діяльності повинно супроводжуватися мінімальними затратами праці і часу, що дозволить досягти ефективності аудиторської діяльності;

6) принцип узгодженості – погодження аудиторської діяльності з іншими функціями управління;

7) принцип матеріальної зацікавленості кадрів аудиторської діяльності в достовірності, оперативності підготовки даних аудиту;

8) принцип циклічності – використання всіх форм аудиту: попереднього, поточного, наступного.

Для досягнення досліджуваним підприємством поставлених цілей необхідною умовою є забезпечення керівництвом системи внутрішнього контролю, яка б мала змогу виконати перелік певних завдань (рис. 2.2).

Завдання системи внутрішнього контролю результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»

Включення у фінансову звітність належної, правильно визначеної та класифікованої інформації, яка повинна бути достовірно оцінена та зареєстрована

Формування первинної документації, її аналіз і рознесення за рахунками для уникнення фальсифікації

Об'єктивне подання інформації, яка міститься у фінансовій звітності по підприємству в цілому

Контроль за правильністю та ефективністю використання коштів підприємства

Подання внутрішньої звітності особам, уповноваженим приймати управлінські рішення, для її оптимального використання

Виявлення відхилень від планів, їх аналіз та відповідальність працівників, які призвели до цього

Рис. 2.2 Завдання системи внутрішнього контролю результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»*

*розроблено автором

Професор Рудницький В.С. виділяє окремо принципи організації внутрішнього аудиту, куди відносить системність, комплектність, планування процесу внутрішнього аудиту, документування, поінформованість керівництва, звітність перед керівництвом [103, с.135]. Це, на нашу думку є логічним, тому що вони фактично доповнюють вище перераховані принципи з точки зору саме організації процесу внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит діяльності сільськогосподарських підприємств ставить перед собою цілі:

- по-перше, дати оцінку ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства;
- по-друге, виявити резерви підвищення результативності цієї діяльності.

Для досягнення даних цілей внутрішній аудит повинен виконувати наступні функції:

1. Експертна функція проявляється при виявленні об'єкту контролю, який асоціюється з найбільшою вірогідністю ризику недостовірної інформації, з підвищеною можливістю відхилень, зловживань тощо. Інструментом аудиту можуть бути тести, опитування.
2. Функція виявлення факту недотримання встановлених параметрів функціонування об'єкту аудиту (наприклад, перевитрати палива, кормів, насіння та ін).
3. Функція вивчення і встановлення взаємозв'язків, наслідків виявлених відхилень з іншими об'єктами аудиту.

4. Рекомендуюча функція проявляється в розробці пропозицій по виправленні чи недопущенні відхилень.

Важливим елементом механізму внутрішнього аудиту є його методи (елементи методів). В залежності від поставлених цілей аудиту, повноти обстеження об'єктів і необхідності отримання різноманітної, доказової інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкту господарювання можуть використовуватися різні методи (елементи методів): інвентаризація, лабораторний аналіз, експертна оцінка, контрольні перевірки, усне опитування, обстеження, контрольний удій, контрольний обмолот, економічний аналіз, перевірка документів та інші. Обмежені рамки статті не дозволяють більш детально зупинитися на характеристиці кожного із цих методів (елементів методів) та їх ролі у внутрішньому аудиті.

Оцінка цілеспрямованості, доцільності функціонування внутрішнього аудиту може бути визначена на основі використання специфічних критеріїв, якими, на нашу думку, є:

- об'єктивність – діяльність внутрішнього аудиту повинна бути об'єктивною;
- доказовість – пропозиції, які розроблені в процесі функціонування внутрішнього аудиту повинні бути переконливими;
- якість – виконання роботи забезпечується використанням праці висококваліфікованих спеціалістів;
- своєчасність – виконання функцій внутрішнього аудиту повинно здійснюватися в запланований термін. Дотримання даного критерію сприяє досягненню наступного критерію;
- попередження - функціонування системи внутрішнього аудиту повинно сприяти недопущенню відхилень від завданої мети;
- дисциплінованість – вплив системи внутрішнього аудиту на всі структури системи виробництва і системи управління та спонукання їх до зібраності в роботі, не допущення халатності.

Значення двох останніх критеріїв все більше зростає, і ефективність внутрішнього аудиту оцінюється по мірі впливу аудиторської діяльності на об'єкт управління, здатності прогнозування та попередження відхилень.

Ефективність внутрішнього аудиту характеризується двома основними моментами – ступенем здійснення цілі внутрішнього аудиту і тим впливом, який визначає зміна одного показника фінансово-господарської діяльності результати зміни іншого, тобто визначальним є те, наскільки суттєвою буде виявлена помилка в процесі здійснення внутрішнього аудиту та який її вплив на загальні результати фінансово-господарської діяльності.

Отже, система внутрішнього контролю (аудиту) чи її елементи існують на кожному підприємстві. Однак в деяких підприємствах вона функціонує ефективно, а на інших – ні. На одних підприємствах до організації та підтримання системи контролю керівництво відноситься позитивно, на інших ця система діє стихійно, вона складається незалежно від волі і цілеспрямованих дій керівництва. Перебудова економічного контролю з врахуванням сучасних умов господарювання в управлінні сільськогосподарським виробництвом передбачає не тільки подолання існуючих недоліків, але й вирішення методологічних, організаційних і методичних проблем його дальшого розвитку і удосконалення.

2.2. Нормативно - правове забезпечення контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання

Законодавча база, яка регламентує відносини у сфері діяльності сільськогосподарських підприємств досить різноманітна, оскільки виробничо-збутова діяльність охоплює широке коло правових відносин.

До нормативно-правових документів, які визначають порядок організації та проведення виробничо-збутової сільськогосподарської діяльності належать нормативні документи різних рівнів, які визначаючи основи діяльності суб'єкта господарювання, здійснюють опосередкований

вплив на процес реалізації продукції та, відповідно, його облікове відображення.

Важливий вплив на здійснення діяльності та визначення особливостей операцій зі збутом продукції мають кодекси, зокрема:

- Податковий кодекс визначає основні правила оподаткування операцій, пов'язаних із здійсненням господарської діяльності;

- Цивільний кодекс визначає порядок здійснення відносин, у першу чергу, договірних відносин. Відмітимо, що цей Кодекс має важливе значення для всіх суб'єктів господарювання, що також впливає на особливості руху продукції, оскільки надходження та вибуття продукції залежатиме як від вибраного договору, так і від умов, які в ньому визначено.

- Господарський кодекс спрямований на визначення основ здійснення діяльності суб'єктами господарювання різних форм власності.

- Митний кодекс має безпосередній вплив на рух операцій з продукцією оскільки визначає перелік продукції, яка може бути експортована та імпортована, та низку інших особливостей, які мають визначальний вплив на здійснення господарської діяльності підприємства.

Науковці розглядають чотири рівні нормативно-правового регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держказначейства, Державної фіскальної служби України, Державної аудиторської служби України, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві.

Основними нормативними документами, які регулюють облік операційної діяльності підприємств в Україні є: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО 16 «Витрати», План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування плану рахунків, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств.

Конкретизація сфер нормативно-правового забезпечення контролю та аналізу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції підприємства наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Нормативно-правове забезпечення обліку, контролю і аналізу результатів операційної діяльності сільськогосподарського підприємства*

Рівень	Блок	Найменування нормативно - правових документів	Сфери нормативно-правового забезпечення
МІЖНАРОДНИЙ	I	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Визначають уніфіковані вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є інформаційною базою аналізу та контролю операційної діяльності підприємства
	II	Міжнародні принципи та інструкції щодо внутрішнього контролю	Рекомендації Міжнародної федерації бухгалтерів, рекомендації Закону Сарбейнса-Окслі (SOXs), рекомендації Комітету Спонсорських організацій комісії Тредвея(COSO), рекомендації Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інструкції із внутрішнього управління Торнбула (Великобританія), Декларація Європейського форуму з корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю.
	III	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту
ДЕ	IV	Законодавчі та	Визначають місце, роль, завдання і правові

РЖАВНИЙ		підзаконні нормативні акти	основи контролю і аналізу в управлінні доходами господарської діяльності підприємства
	V	Постанови Кабінету Міністрів України	Розкривають порядок обліку, аналізу та контролю діяльності торговельних підприємств
	VI	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Встановлюють принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
	VII	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) і методичні рекомендації Міністерства фінансів, Національного банку, Державної фіскальної служби, Державної аудиторської служби України	Представлені нормативними документами, інструкціями і документами роз'яснювального характеру. Принципи корпоративного управління визначають порядок організації, форми й методи контролю господарських операцій, критерії доцільності та ефективності контрольних заходів

Продовж. табл. 2.2

НЕДЕРЖАВНИЙ	VIII	Накази, розпорядження керівництва (власника) підприємства щодо форм організації контролю та аналізу	Регламентують діяльність служби внутрішнього контролю. Визначають основні принципи і способи організації внутрішнього контролю на підприємстві
	IX	Внутрішні стандарти діяльності служби контролю	Визначають порядок, принципи та методи здійснення контролю внутрішніми контролерами. Регулюють дії контролерів при проведенні внутрішнього контролю.

* власна розробка автора

Найбільш помітним нововведенням в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні стало затвердження у 2013 році Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Положення отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Зміни покликані наблизити облік та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів обліку.

Згідно з п. 1 р. II НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про

сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [96] задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам». Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Нами досліджено основні поняття доходів та витрат відповідно до П(С)БО і МСБО згруповано та представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Основні визначення поняття «дохід» та «витрати»

Поняття	П(С)БО	МСБО
Дохід	збільшення економічних вигод у вигляді надто-дження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу
Витрати	зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).	визначаються у звіті про прибуток та збиток, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно виміряти.

Головною метою сільськогосподарського підприємства є виробництво продукції. Характерною його особливістю цього процесу є формування витрат на одержання.

Якщо розглядати облік витрат на виробництво як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, то така система обліку буде відповідати основним завданням управління собівартістю.

В ряді праць поділ витрат на прямі і непрямі пов'язують зі способом їх включення у собівартість продукції (робіт, послуг). Оскільки в сільському господарстві, як правило, одночасно із основною продукцією, одержують супутню або побічну продукцію, то виробничі витрати в момент їх виникнення не можна віднести на конкретний вид продукції. Звідси поділ витрат на прямі і непрямі потрібно пов'язувати із способом віднесення не на собівартість продукції, а на відповідний об'єкт обліку.

У відповідності до П(С)БО 16 "Витрати" об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат.

Можна констатувати, що витрати операційної діяльності аграрних підприємств складається із сукупності прямих та непрямих витрат (рис. 2.3).



Транзакційні витрати

Рис. 2.3 Склад витрат сільськогосподарських підприємств [39]

До витрат операційної діяльності підприємств, окрім прямих виробничих витрат об'єктів обліку основного, допоміжного та промислових виробництв, входять і непрямі витрати, якими є загальновиробничі, адміністративні а збутові витрати, а також витрати на транспортування та зберігання.

Важливими в сучасних умовах є також трансакційні та надзвичайні витрати.

Витрати виникають в процесі діяльності з метою заробляння доходів. Події, що приводять до доходів, не спричиняють за собою витрат, оскільки суть таких доходів не передбачає використання ресурсів при їх отриманні.

Відсутність витрат робить безглуздим застосування принципу нарахування і відповідності доходів і витрат до доходів, пов'язаних з подіями. Також розрізняють кілька видів оцінок доходів (рис. 2.4).

ОЦІНКА ДОХОДУ

Дохід відображається у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочки платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцією (товари, роботи, послуги, та інші активи), така різниця визнається доход.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшенню або збільшенню відповідно до суми переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедлива вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити не можливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Рис. 2.4 Оцінка доходу відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [91]

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства, для обліку доходів та витрат є нарахування та відповідності доходів та витрат. Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів.

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Принципи відповідності доходів та витрат [91]

Принцип відповідності доход до та витрат	Витрати визнаються витратами періоду в той момент, коли відбувається визнання доходу, для якого вони були здійснені	Наприклад, витрати, понесені підприємством на виготовлення продукції, визнаються витратами періоду в момент визнання виручки від реалізації цієї продукції
	Якщо певні витрати були понесені, але їх неможливо пов'язати з доходом певного періоду, такі витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені	Адміністративні витрати, витрати на збут
	Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати систематично розподіляються між	Наприклад, витрати на придбання основних засобів визнаються на періодичній основі у вигляді

відповідними періодами	амортизації
------------------------	-------------

На сьогоднішній день, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначаються основні організаційні питання, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності в цілому.

В 2017 році були внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з метою зблизити правила національного бухгалтерського обліку і звітності із міжнародними стандартами та законодавством Євросоюзу. Зобов'язання України щодо поступового зближення бухгалтерського обліку і звітності до міжнародних стандартів та інтеграція із законодавством Євросоюзу передбачені главою 13 Угоди про асоціацію з ЄС. Відповідно до Закону, підприємства поділяються на мікропідприємства, малі, середні та великі підприємства.

Встановлено, що мікропідприємство це підприємство балансова вартість активів якого складає до 350 тис. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 700 тис. євро; середня кількість працівників — до 10 осіб. Досліджуване підприємство ПП «Комора» відноситься саме до мікропідприємств.

«План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 09.12.2011 № 1591 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з

ними.

Таблиця 2.4

Нормативно-правові акти, які регулюють питання облікового відображення руху продукції*

№	Назва нормативного документа	Вплив на операції з руху товарів
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає основні правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Визначає порядок надходження, визнання та оцінку запасів, методи списання запасів під час виробництва та реалізації продукції

Продовж. табл. 2.4

3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Визначає основні положення щодо порядку визнання доходів від реалізації готової продукції
4.	Методичні рекомендації з обліку запасів	Окреслює загальні операції, пов'язані із визнанням, оцінкою та обліковим відображенням операцій із запасами
5.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначає порядок проведення інвентаризації
На рівні підприємства		
	Положення про облікову політику	Визначає основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей діяльності конкретного підприємства

*розроблено автором

З 1 січня 2011 року вступив в силу Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, в тому числі для сільськогосподарських підприємств: плата за землю; фіксований сільськогосподарський податок; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток та інші.

Вказується база оподаткування, розміри і порядок сплати цих податків і зборів. Слід пам'ятати, що окремі податки включають у затрати підприємства прямим шляхом або через розподіл згідно визначеної бази розподілу цих витрат (плата за землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок

на прибуток), інші (податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб) –справляються з доходів.

Податковий кодекс України, відповідно до корінних змін, які відбуваються в економічному і політичному житті країни, змінюється, вносяться доповнення і уточнення до його діючих положень.

Що стосується нормативної бази особливостей організації обліку на аграрних підприємствах, вони також відображені в окремих стандартах. Так, П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи» та інші положення регламентують організацію обліку витрат, оцінку і порядок оприбуткування сільськогосподарської продукції. Зокрема, сільськогосподарську продукцію можна оцінювати: за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Таку оцінку можна застосовувати і при первісному визнанні біологічних активів в рослинництві і тваринництві (рослин –посіви зернових культур за групами або в розрізі окремих культур; тварин –групи і види тварин).

З 1 січня 2000 року введено в дію новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджені Міністерством фінансів України. У діючому плані рахунків передбачені синтетичні рахунки і субрахунки. Субрахунки до синтетичних рахунків використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків.

План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку).

Ведення рахунків класів 0-7 є обов'язковим для всіх підприємств. Застосовувати чи не застосовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» вирішують самі підприємства. Так,

малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 9 або за своєю ініціативою, використовувати рахунки класів 9 і 8 одночасно. Всі інші підприємства ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 або, за власним бажанням –рахунків класів 8 і 9 паралельно.

Враховуючи такі особливості сільськогосподарське підприємство обирає оптимальний варіант обліку витрат діяльності.

По синтетичних рахунках, які не мають субрахунків, можуть вводитись нові субрахунки для здійснення обліку специфічних операцій, але при цьому вони не повинні порушувати загальноприйнятої нумерації (кодування) Плану рахунків.

Наприклад в сільському господарстві можуть виділяти для обліку витрат на рахунку 23 «Виробництво» такі субрахунки: 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво», 233 «Допоміжні виробництва», 234 «Підсобні промислові виробництва» тощо. Підприємство також самостійно визначає додаткову систему аналітичного обліку, яка враховує особливості його діяльності і технології виробництва.

На підприємстві відповідно до Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України, розробляється робочий план рахунків, який забезпечував би ведення обліку та складання звітності відповідно до законодавчих актів і нормативних документів з бухгалтерського обліку.

Малі підприємства застосовують Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений Міністерством фінансів України у квітні 2001 року (з врахуванням змін і доповнень). Цей план рахунків можуть використовувати сільськогосподарські кооперативи, фермерські господарства, товариства та інші аграрні формування.

Слід зазначити, що Міністерством фінансів України наказом № 1591 від 09.12.2011 р. затверджено і рекомендовано План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, який передбачає тільки синтетичні рахунки за 9 класами балансових і одним – позабалансових рахунків. Тому субрахунки за цим планом рахунків підприємство вводить самостійно виходячи з потреб діяльності.

Виходячи з цього, підприємство, в тому числі і сільськогосподарське, має можливість вибирати, який план рахунків йому застосовувати – план рахунків бухгалтерського обліку з передбаченими субрахунками, чи без них.

Для більш детального розшифрування інформації щодо організації обліку витрат і виходу продукції, введені в дію Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315) і Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2). Вони передбачають порядок формування витрат на виробництво за об'єктами обліку, методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Міністерство аграрної політики України наказом № 132 від 18.05.2001 р. затвердило Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (з наступними змінами і доповненнями), що впливають зі змін, внесених в національні положення (стандарти).

Методичні рекомендації розроблені з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування, обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності. Дається детальна методика формування витрат на виробництво і калькулювання окремих видів продукції основних і інших галузей (за об'єктами обліку, окремими культурами чи групами культур, видами і групами тварин тощо), оцінки основної і побічної продукції.

Методичними рекомендаціями також передбачена послідовність розрахунку собівартості продукції і закриття рахунків на

сільськогосподарському підприємстві. Спеціалізовані форми первинних документів застосовуються в окремих галузях аграрних підприємств з врахуванням їх виробничої специфіки.

Одночасно Міністерством аграрної політики і продовольства України наказом № 390 від 4.06.2009 р. затверджено спеціалізовані форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації щодо їх застосування. В них враховані особливості ведення обліку в сільському господарстві згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших нормативних документів. Зокрема, для обліку витрат передбачені Звіти про витрати та вихід продукції основного виробництва, нові журнали-ордери та відомості до них.

Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу необхідно відзначити, що подальше удосконалення господарського механізму, реформування економічних відносин в аграрному секторі України сприяють внесенню змін в законодавчі акти і нормативні документи стосовно організації бухгалтерського обліку.

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

2.3. Облікове відображення результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»

Рациональна і ефективна система обліку забезпечує формування якісної інформації щодо усіх сфер діяльності підприємства та його поточного стану, котра використовується для оцінки існуючих позицій господарюючого суб'єкта, ефективності здійснених господарських операцій та прийняття на цій основі управлінських рішень щодо управління його конкурентоспроможністю. Окрім того, обрані способи розподілу витрат, амортизації основних засобів, оцінки спожитих запасів, визначення величини резерву сумнівних боргів і т.д. прямо впливають на собівартість продукції, а отже і на величину витрат, фінансового результату від операційної діяльності, податку на прибуток і чистого прибутку. А зазначені показники, як відомо, значною мірою визначають конкурентні позиції господарюючого суб'єкта.

Для обліку виробництва і виготовленої продукції Планом рахунків ТОВ «Агроіталіко» передбачено рахунки 23 „Виробництво” і 26 „Готова продукція”. Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Рахунок 26 активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів.

Використовуючи рахунок 23, в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства відображають такі проведення в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку виробництва продукції
ТОВ «Агроіталіко»*

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списано на виробництво продукції, робіт, послуг			
1.	Матеріальні затрати	23	80
2.	Витрати на оплату праці	23	81
3.	Прямі витрати на соціальні відрахування	23	65
4.	Розподілені між об'єктами витрат загально виробничі витрати	23	91
5.	Нараховано амортизацію основних засобів та	23	83

	нематеріальних активів, що використовувалися у виробництві		
6.	Проведено до оцінку незавершеного виробництва	23	423
7.	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23	471
8.	Відображена заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23	685
9.	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами	23	682, 683
10.	Віднесено на собівартість продукції втрати і нестачі від псування в межах природного убутку	23	947

Продовж. табл. 2.5

11.	Оприбутковано залишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації	23	71
Надійшли з виробництва та здані на склад:			
1.	Відходи виробництва	209	23
2.	Готова продукція	26	23
3.	Роботи і послуги	903	23

*розроблено автором

Аналітичний облік за рахунком 23 ведеться за: видами виробництва; статтями витрат; видами або групами продукції; підрозділами підприємства; центрами витрат; центрами відповідальності. Вибір об'єкта обліку залежить від потреб підприємства.

За кредитом рахунку 23 „Виробництво" відображають суму фактичної виробничої собівартості готової продукції. Причому готову і оприбутковану на склад продукцію протягом місяця відображають за обліковою вартістю (насамперед тому, що розподіл загальновиробничих витрат відбувається тільки після закінчення місяця), а наприкінці місяця облікова вартість коригується на суму відхилень від фактичної виробничої собівартості.

Для фіксації доходів та витрат підприємства використовуються наступні первинні документи: накладні, лімітно-забірні картки, акт на брак і відходи, таблиці обліку робочого часу, шляхові листи, рахунки за енерго- і тепlopостачання та інші первинні документи, що підтверджують факт здійснення витрат.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій в ТОВ «Агроіталіко», є підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення на паперових або машинних носіях. Для контролю та впорядкування обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи, в яких повинні бути зазначені обов'язкові реквізити.

На підставі первинних документів дані про доходи, витрати та фінансові результати діяльності ТОВ «Агроіталіко» відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності (рис. 2.1).

Перелік документів, якими найчастіше на ТОВ «Агроіталіко» оформляється надходження виробничих запасів, наведений в Додатку А.

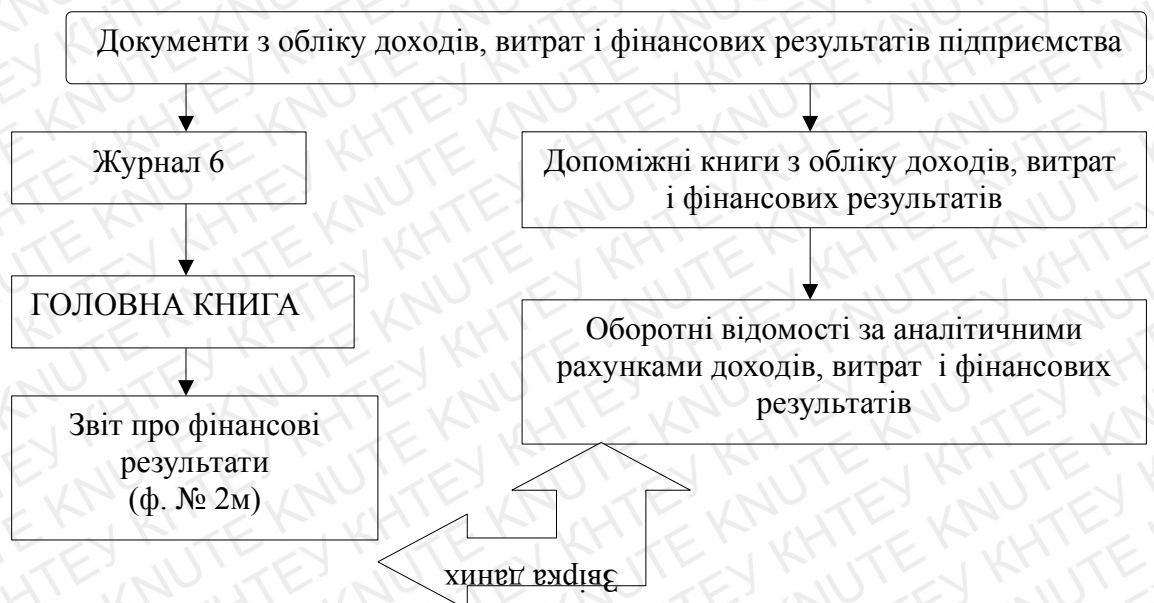


Рис. 2.1 Порядок відображення доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»*

*розроблено автором

Щодо обліку доходів, то відповідно до П(С)БО 25 доходи поділяються на наступні види:

- чистий дохід від реалізації продукції (моторні види палива);
- інші операційні доходи;
- інші доходи (рис 2.3.)

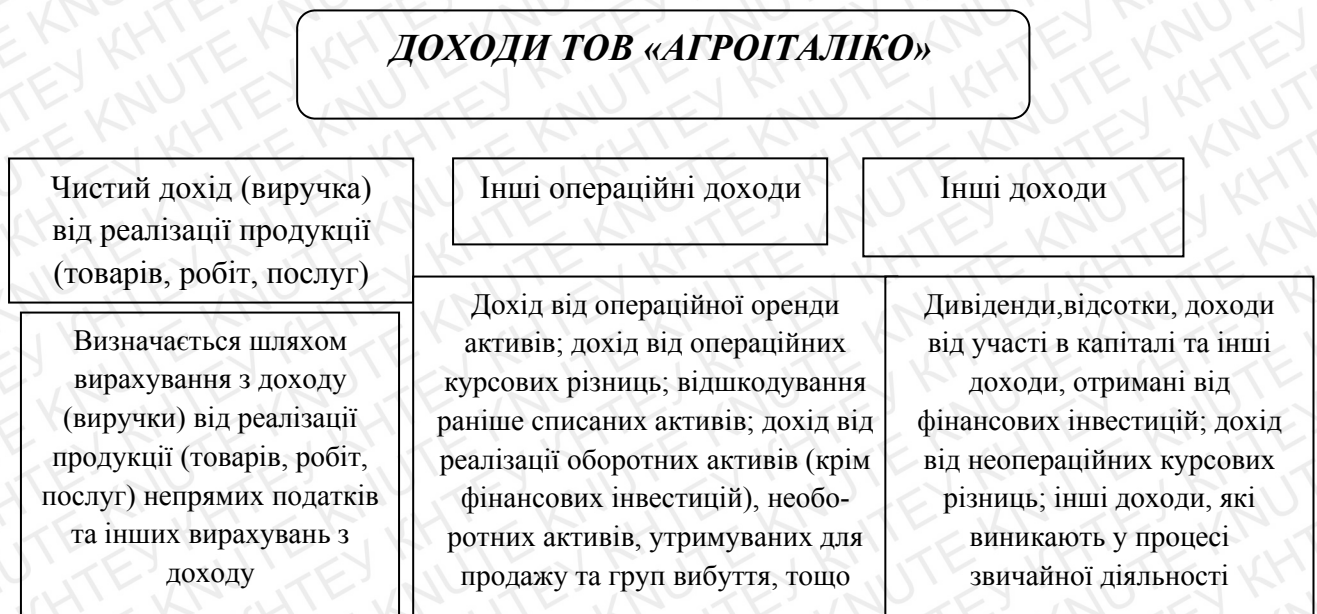


Рис. 2.3 Класифікація доходів ТОВ «Агроіталіко»*

*розроблено автором

Отже, «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-м) має достатню інформативність про суми доходів, отриманих суб'єктом господарювання від операційної діяльності. У зв'язку з цим, враховуючи вимоги п. 25 П(С)БО 15 «Дохід», у примітках до фінансової звітності необхідно проводити розкриття інформації про доходи за класифікаційними групами.

Для обліку доходів на ТОВ „Агроіталіко” передбачені рахунки:

- 70 «Доходи від реалізації», що призначений для обліку та узагальнення інформації про загальний дохід (виручку) від реалізації продукції (моторні види палива);

- 74 «Інші доходи», що призначений для обліку та узагальнення інформації про суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності підприємства, а також обліковується сума доходу від надзвичайних подій.

Кредитовий оборот по рахунку 70 «Доходи від реалізації» відповідає статті звіту «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу, що відображаються по дебету рахунку 70 «Доходи від реалізації», сума доходу, яка відноситься на рахунок фінансових результатів, відповідає сумі по статті «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». При необхідності ТОВ „Агроіталіко” може вести аналітичний облік за видами доходів від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг шляхом відкриття аналітичних рахунків.

Рахунок же 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, що формують дві статті фінансового звіту «Інші операційні доходи» та «Інші доходи». Тобто визначена законодавчо система синтетичних рахунків не надає можливості для накопичення облікової інформації для заповнення фінансового звіту без організації відповідного аналітичного обліку за видами інших доходів. У зв'язку з вищевикладеним, можна рекомендувати ТОВ «Агроіталіко» відкривати субрахунки до рахунку 74 «Інші доходи»: 741 «Інший операційний дохід» та 742 «Інші доходи».

Хоча кодування та назви таких субрахунків дещо не відповідають вимогам пункту 3 наказу Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 р., але вони мінімально забезпечать необхідну деталізацію обліково-економічної інформації підприємства.

Без застосування деталізації рахунків накопичення аналітичної інформації про доходи суб'єктів малого підприємництва можна проводити в аркушах-розшифровках або безпосередньо в системі реєстрів

бухгалтерського обліку. Найбільше для цієї мети пристосований розділ III «Облік доходів і фінансових результатів» Відомості 5-м. Даний реєстр надає можливість накопичення доходів за групами: доходи від реалізації сільськогосподарської продукції, інші операційні доходи з виведенням загального підсумку по всіх групах доходів. Недолік застосування розділу III Відомості 5-м – це не адаптованість її до останніх змін у спрощеному Плані рахунків, використання для обліку всіх доходів одного рахунку 70 «Доходи». Форма реєстру може бути виправлена підприємством самостійно шляхом виправлення кодування та назв рахунків з виведенням по них окремих підсумків окремим рядком.

Одним із актуальних питань обліку витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції і пов'язаного з цим ціноутворенням є облік і розподіл загальновиробничих витрат. Відомо, що від організації їх обліку, побудови системи калькулювання, обрання методів і способів віднесення накладних витрат до собівартості виробленої продукції залежить прийняття багатьох рішень: від рішення про вихід на ринок, установлення ціни на продукцію до рішення про припинення виробництва певного виду продукції.

Загальною класифікацією операційних витрат (витрат операційної діяльності), що здійснюється з метою їх включення до фінансової звітності та визначення фінансового результату, є їх розподіл на собівартість реалізованої продукції та витрати періоду (тобто витрати, що не входять до складу собівартості).

Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції складається з виробничої собівартості, що припадає на реалізовану продукцію, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат згідно з положеннями П(С)БО 16.

Методологія бухгалтерського обліку витрат ТОВ «Агроіталіко» визначена П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого перелік і склад калькулювання виробничої собівартості сільськогосподарської продукції

перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат установлюються підприємством.

З огляду на п. 4 П(С)БО 16 та чинний План рахунків [88] загально виробничими витратами мають визнаватися витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Згідно з цим такі витрати повинні розподілятися, тобто відноситися до цих об'єктів не безпосередньо, а опосередковано, із застосуванням розрахунків, що мають базуватися на певній базі розподілу.

Необхідність розподілу загально виробничих витрат для віднесення їх до виробничої собівартості обумовлюється наявністю на підприємстві залишків незавершеного виробництва і готової продукції та необхідністю їх належної оцінки (не лише за прямими, але й за сукупними виробничими витратами).

Постійні розподілені загально- виробничі витрати
--

ат

Рис. 2.5 Виробнича собівартість продукції ТОВ «Агроіталіко» [92]

Як видно з рис. 2.4., до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загально виробничі та постійні розподілені загально виробничі витрати.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16, виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість

супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу сільськогосподарської продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (прямі матеріальні витрати зменшуються на справедливую вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва).

До прямих витрат на оплату праці відносяться заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат належать всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість.

Доходи від основної діяльності сільськогосподарських підприємств найчастіше включають дохід від реалізації готової продукції та дохід від реалізації робіт і послуг, рідше – дохід від реалізації товарів, що обліковуються на рахунку 70 „Доходи від реалізації”. Такі доходи, перш ніж бути списаними на фінансовий результат, відображаються у Реєстрах ф.11.1 с.-г. та 11.2 с.-г. (при безготівкових рахунках), і 11.3 с.-г. (при реалізації за готівку), далі переносяться до Відомості аналітичного обліку реалізації ф.11.4 с.-г., що відкривається на місяць, а потім впродовж року накопичуються у Книзі аналітичного обліку реалізації ф.11.5 с.-г.

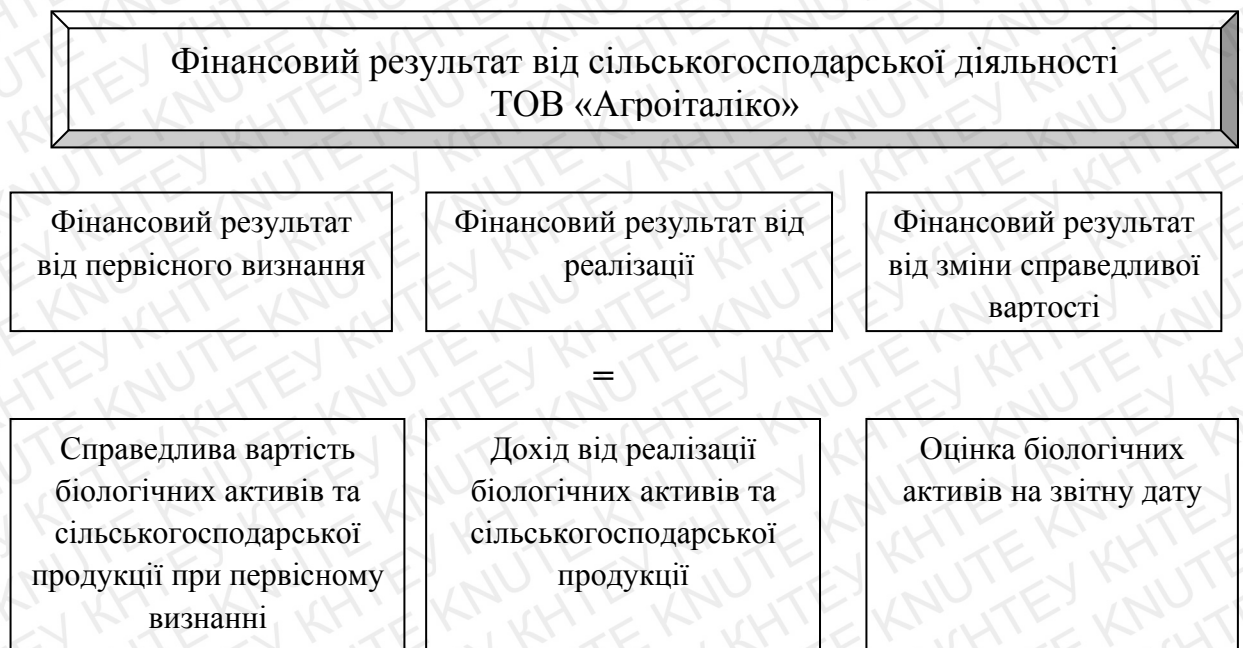
Доходи від іншої операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко» обліковуються на рахунку 71 „Інший операційний дохід” та розшифровуються у вигляді аналітичних даних до цього рахунку.

Загалом, основні положення щодо формування фінансових результатів ТОВ «Агроіталіко» регламентовані нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315.

Необхідно відзначити, що особливості формування фінансових результатів в аграрному секторі економіки впливають із самого визначення поняття «сільськогосподарська діяльність». Згідно П(С)БО 30 сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Відповідно до вимог даного стандарту фінансовий результат від операційної діяльності на ТОВ «Агроіталіко» формується з трьох складових (рис. 2.6).

Фінансовий результат ТОВ «Агроіталіко» визначають на рахунку 79 «Фінансові результати». Під час формування облікової політики фінансових результатів підприємство орієнтується на діючі Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. В зв'язку з тим, що фінансовий результат визначається як різниця між отриманими доходами підприємства і його витратами за звітний період, ТОВ «Агроіталіко» орієнтується на П(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати».



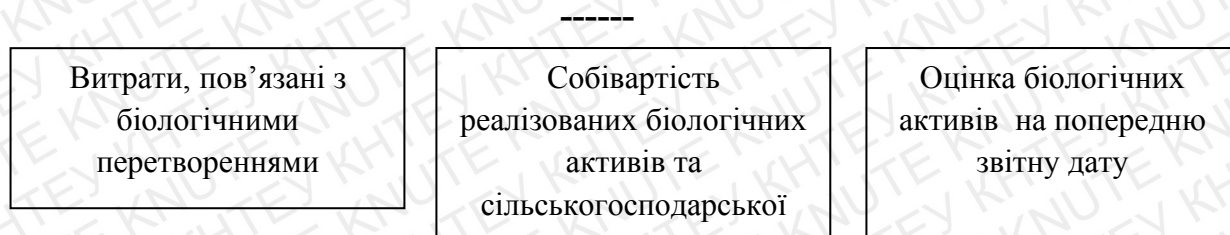


Рис. 2.6 Формування фінансового результату від операційної діяльності на ТОВ «Агроіталіко» [94]

Порядок формування прибутку (збитку) підприємства ТОВ «Агроіталіко» показаний на рис. 2.7.

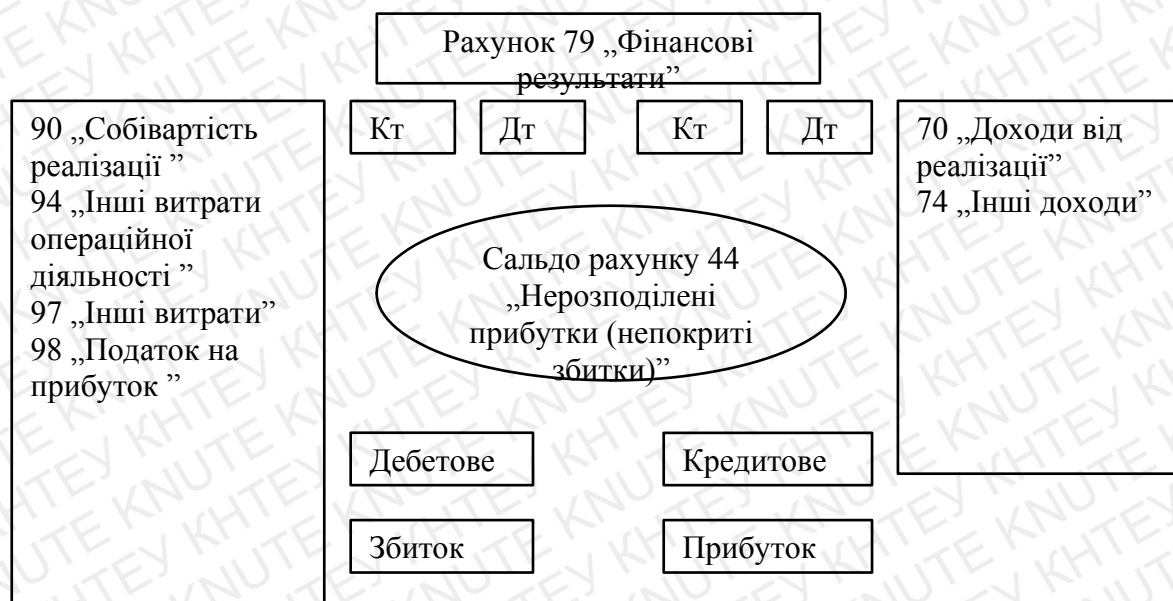


Рис. 2.7 Порядок формування прибутку (збитку) ТОВ «Агроіталіко»*

*розроблено автором

Після чого фінансовий результат списують в кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток - в дебет рахунку 442 «Непокріті збитки». Якщо кредитовий оборот рахунку 79 „Фінансові результати” більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 „Фінансові результати” більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокрітий збиток. Сальдо рахунку 79 „Фінансові результати” після реформації балансу буде нульовим.

Необхідно відзначити, що фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання на ТОВ «Агроіталіко» достовірно визначити можливо лише в кінці року. Це зумовлено двома причинами.

Перша причина – на момент первісного визнання підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів, які будуть відомі лише в кінці року.

Друга – на момент первісного визнання підприємство не завжди може визнати яка сільськогосподарська продукція буде виробничим запасом, а яка – товаром для продажу. Адже, частина виробленої продукції, на ТОВ «Агроіталіко» використовується для внутрішньогосподарського споживання, наприклад, зерно на посіви на майбутній рік. Тоді зерно, що буде використане на посів зернових, оцінюватиметься за справедливою вартістю, що викривить сам фінансовий результат, а у майбутньому – витрати на вирощування зернових.

Цей момент є важливим в практичній діяльності досліджуваного підприємства. Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений в кінці року, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) протягом року.

Загальна методика визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки, оскільки фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва. У всіх же інших галузях економіки фінансовий результат визначається на стадії реалізації, а не виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт).

На розмір фінансових результатів аграрних підприємств суттєво впливає оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні. Дохід від первісного визнання не повинен включати справедливу вартість продукції, що визнана виробничим запасом і буде використана у подальшому на виробничі потреби. Фінансові результати діяльності обчислюються не по

товарній, а по всій одержаній продукції, адже однією з особливостей сільського господарства є часткове використання продукції для внутрішньогосподарських потреб.

Як відомо, бухгалтерськими документами з обліку фінансових результатів на ТОВ «Агроіталіко», є довідки або розрахунки бухгалтерії, які складаються в довільній формі. У бухгалтерській довідці-розрахунку визначається фінансовий результат за даними рахунка 79 «Фінансові результати», отриманий прибуток в обліку (як кредитове сальдо за рахунком 79) відображають бухгалтерським записом Дебет рахунка 79 «Фінансові результати» – Кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений». Натомість, дебетове сальдо рахунку 79 списується як непокриті збитки кореспонденцією Дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки» – Кредит рахунка 79 «Фінансові результати».

Застосування бухгалтерської довідки у довільній формі сільськогосподарськими підприємствами є суттєвим методичним недоліком, особливо зважаючи на специфіку визначення їх фінансового результату.

Як цілком слушно наполягають науковці, необхідною є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку й забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат і доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів, а також у процесі складання форми № 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

Розроблений для цих цілей зведений обліковий документ повинен заповнюватися за даними регістрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей у розрізі рахунків та субрахунків доходів і витрат, які використовуються в робочому плані рахунків конкретного підприємства.

Отже, облікове відображення господарських операцій займає важливе місце в системі контролю фінансових результатів, адже завдяки даним

бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю отримує необхідну інформаційну базу для перевірок.

Висновок до розділу 2

В роботі розкрита модель організації контролю результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання та сформульовані наступні висновки:

1. Однією із найважливіших складових внутрішнього контролю є внутрішній аудит. Функціонування належної системи внутрішнього контролю (аудиту) забезпечує зведення до мінімуму можливості прийняття неправильних, не вигідних рішень і виникнення збитків, протидію виникненню помилок в поточній роботі ТОВ «Агроіталіко». Дієвість служби внутрішнього аудиту в багатьох випадках залежить від того, наскільки продумано, детально і обґрунтовано сформовано положення про дану службу, наскільки повно в ньому врахована політика підприємства. Положення про внутрішній аудит – це своєрідний контракт, в якому відображені права і обов'язки служби внутрішнього аудиту, з одного боку, і керівництва (власника) – з іншого.

2. В положенні повинні бути відображені цілі аудиту, його обсяги, визначені відповідальність за стан внутрішнього контролю і за виявлення зловживань. В запропоновано створити організацію системи внутрішнього аудиту, яка, як і будь-яка система господарського механізму повинна включати: організаційний механізм, структуру, процес, оцінку ефективності

3. Встановлено, що на сьогоднішній день необхідно є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку й забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат і доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів, а також у процесі складання форми № 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

4. Розроблений для цих цілей зведений обліковий документ повинен заповнюватися за даними регістрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей у розрізі рахунків та субрахунків доходів і витрат, які використовуються в робочому плані рахунків конкретного підприємства.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ТОВ «Агроіталіко»

Ефективне управління сільськогосподарськими підприємствами неможливе без чітко налагодженої системи внутрішнього контролю. Внутрішній контроль дозволяє виявити порушення, зловживання, розкрадання сільськогосподарської продукції при проведенні заготівельних робіт, встановити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів щодо відшкодування завданого збитку, шкоди.

Перед тим, як оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко», доцільно здійснити аналіз діяльності підприємства за основними показниками діяльності. Загалом, результативність господарської діяльності підприємства багато в чому залежить від правильної її організації, котра має відповідати ряду вимог. Тому доцільно навести організаційну структуру досліджуваного підприємства (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Організаційна структура управління ТОВ «Агроіталіко»

Як видно з рис. 3.1, виконавчим органом управління ТОВ «Агроіталіко» є директор підприємства якому підпорядковуються інші працівники підприємства та який здійснює адміністративний контроль діяльності підприємства.

Веденням бухгалтерського обліку займається бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером, який здійснює бухгалтерський контроль діяльності підприємства.

Необхідно відзначити, що контрольно - аналітична робота входить до службових обов'язків кожного керівника, кожного керівника підрозділу, котрі приймають управлінські рішення. Для ТОВ «Агроіталіко» характерна проста лінійна організаційна структура управління, тому функціонального центру аналізу на ній не створено.

Здійснено аналіз чистого прибутку ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр. (рис. 3.2).



Рис. 3.2 Динаміка чистого прибутку ТОВ «Агроіталіко» за 2013 – 2017 рр.

За даними рис. 3.2 досліджуване підприємство на протязі всього аналізованого періоду було збитковим крім 2015 року.

Динаміка чистого прибутку з 2015 р. по 2016 р. іде на зменшення за рахунок зменшення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також зменшення попиту на продукцію ТОВ «Агроіталіко».

Аналізуючи показники діяльності ТОВ «Агроіталіко» можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в сукупних доходах підприємства належить саме чистому доходу від реалізації продукції.

Даний показник з 2013р. по 2015 р. зменшувався, а вже за останній почав стрімко зростати (темپ приросту в 2017 році в порівнянні з 2016 роком склав 37,05%). Дана динаміка свідчить про збільшення попиту на продукцію, яку реалізує ПП «Комора».

На особливу увагу заслуговує збільшення в 2017 році в порівнянні з попереднім роком інших операційних витрат. Дана стаття збільшилась на 4986 тис.грн за рахунок втрат від знецінення запасів та втрат від операційних курсових різниць.

Якщо проаналізувати та співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів. Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році підприємство із прибуткового перетворилось у збиткове із сумою понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Внутрішній контроль є одним із основних важелів, який здійснює вплив на господарську діяльність підприємства. Він являє собою систему постійного спостереження за законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, ефективністю використання майна, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Від якості організації та здійснення на підприємствах процедур внутрішнього контролю значно залежить ефективність проведення й зовнішнього контролю.

Внутрішній контроль наявний на кожному підприємстві, проте його впровадження часто буває недостатньо ефективним.

Таблиця 3.1

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «Агроіталіко» , тис.грн

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
Чистий дохід від реалізації продукції	-	-	872,2	345,1	0	0	0	-60,4	-100
- Інші операційні доходи	-	-	159,5	-	-	0	0	-100	0
- Інші доходи	-	-	-	-	-	0	0	0	0
Разом доходи	-	-	986,7	345,1	0	0	0	-65,0	-100
Собівартість реалізованої продукції			(123,7)	(184,6)	0	0	0	49,2	-100
Інші операційні витрати	(0,7)	(2818,5)	(320,8)	(1538,8)	(2518,1)	402542,9	-88,6	379,6	63,6
Інші витрати						0	0	0	0
Разом витрати	(0,7)	(2818,5)	(444,5)	(1723,4)	(2518,1)	402542,9	-84,229	287,71	46,1
Фінансовий результат до оподаткування	(0,7)	(2818,5)	-	-	-	402542,9	-100	0	0
Податок на прибуток	-	-	(82,7)	-	-	0	0	-100	0
Чистий прибуток (збиток)	(0,7)	(2818,5)	459,5	(1378,3)	(2518,1)	402542,9	(116,3)	(399,9)	82,6

Це пов'язано з тим, що малі підприємства не мають такого штату працівників, який міг би забезпечити контроль на усіх етапах діяльності. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою кількістю працівників для впровадження системи внутрішнього контролю, можуть бути погано керовані і, як наслідок, значні ресурси на організацію контролю не дадуть бажаних результатів.

Внутрішній контроль здійснюється для забезпечення збереження майна підприємства та підвищення ефективності у боротьбі з безгосподарністю та марнотратством, нестачами, крадіжками.

Нами здійснено оцінку системи внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко». Необхідно відзначити, що найважливішим організаційним питанням побудови системи управління діяльності підприємства є призначення виконавців. Аналізуючи організаційну структуру досліджуваного підприємства можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Для того щоб оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко» здійснено тестування діючої системи внутрішнього контролю аби перевірити її ефективність та здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що система внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві не на належному рівні.

На підприємстві відсутній графік документообороту, який дозволяє проконтролювати вчасність заповнення відповідних документів та відповідальність за їх складання.

На підприємстві не формується внутрішня звітність щодо перевірки правильності формування та використання фінансових ресурсів ТОВ «Агроіталіко».

На підприємстві не здійснюється оперативний контроль, а також відсутня посада внутрішнього контролера, що зменшує ефективність та дієвість внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві.

Загалом, система внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко» поділяється на систему бухгалтерського контролю та систему адміністративного контролю.

Бухгалтерський контроль - це сукупність процедур, що дають змогу забезпечити збереження активів підприємства та достовірність звітності, що складається на основі даних, отриманих від підрозділів які відповідають за проведення конкретних операцій.

Адміністративний контроль - це сукупність процедур, які дозволяють поліпшити організаційну та управлінську складові діяльності підприємства.

Для того, щоб оцінити систему бухгалтерського контролю на ТОВ «Агроіталіко» здійснимо тестування організації бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що організація системи бухгалтерського обліку та виконання нею своїх прямих обов'язків та робочих функцій здійснюється на достатньому рівні.

Але, в ході тестування, було виявлено певні недоліки, а саме – підвищення кваліфікації робітників бухгалтерії на ТОВ «Агроіталіко» здійснюється досить рідко. Це може вплинути на якість виконання ними своїх обов'язків. Тому рекомендовано проводити підвищення кваліфікації дещо частіше. Ці факти впливають на систему бухгалтерського обліку на підприємстві, але не є дуже суттєвими.

Таблиця 3.2

Вивчення системи бухгалтерського обліку на ТОВ «Агроіталіко»

Запитання	Відповідь	Примітка
А	1	2
1. Чи достатня кваліфікація облікового персоналу?	Так	
2. Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт ?	Ні	

3. Чи контролюється виконання старшим за посадою?	Так	
4. Чи висока плинність облікових працівників?	Ні	
5. Чи визначена облікова політика на звітний період?	Так	
6. Чи змінилася облікова політика порівняно з попереднім періодом?	Ні	
7. Чи виконуються встановлені процедури контролю достовірності облікової інформації: арифметична перевірка; перевірка за змістом; оборотні відомості аналітичного обліку до синтетичних рахунків; оборотні відомості синтетичних рахунків; інвентаризація та інше?	Так	
8. Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою: перевіркою фіскальних органів; іншими уповноваженими органами?	Ні	
9. Чи застосовується графік документообороту?	Ні	
10. Чи розроблений робочий план рахунків?	Так	
11. Чи застосовується автоматизована форма бухгалтерського обліку?	Так	

За результатами тестування системи бухгалтерського обліку на ТОВ «Агроіталіко», було встановлено, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є дієвою та ефективною, спостерігається низька плинність кадрів облікового персоналу, їх достатня кваліфікація, розроблено та застосовується робочий план рахунків.

За результатами проведеного дослідження середовища контролю ТОВ «Агроіталіко», було встановлено, що основними причинами неефективного управління результатами операційної діяльності є:

- відсутність регламентації внутрішнього контролю доходів та витрат операційної діяльності, що зумовлює його невідповідність інформаційним потребам управління даними ресурсами та не забезпечує зворотного зв'язку в системі управління;

- ігнорування науково обґрунтованих підходів до організації та методики внутрішнього контролю доходів та витрат підприємства, що призводить до зниження ефективності контрольних процедур, а також є причиною неефективного управління використанням фінансових ресурсів.

Отже, на наш погляд, для забезпечення ефективного функціонування ТОВ «Агроіталіко» на засадах стійкого розвитку необхідним є створення підрозділу внутрішнього контролю (аудиту), основним призначенням якого буде попередження, оперативне виявлення та своєчасне припинення

порушень і відхилень, що виникатимуть в процесі здійснення господарської діяльності.

Саме тому створення та функціонування служби внутрішнього аудиту є реальним засобом забезпечення керівництва, власників підприємства необхідним обсягом інформації про здійснення всіх господарських процесів на підприємстві.

Служба внутрішнього аудиту – це самостійний структурний підрозділ підприємства, що створюється рішенням вищого органу його управління, який визначає повноваження й відповідальність служби, а також призначає керівника, на якого покладаються функції забезпечення внутрішнього аудиторського контролю за всіма напрямками роботи підприємства. Чисельність служби внутрішнього аудиту підприємства має бути достатньою для досягнення цілей та завдань, поставлених перед цим підрозділом.

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві переслідує одну, однак ключову мету, – підвищення результативності діяльності підприємства та його структурних підрозділів шляхом прийняття керівництвом, власниками підприємства обґрунтованих, своєчасних та виважених управлінських рішень, на основі отримання від внутрішніх аудиторів повної та правдивої інформації про діяльність підприємства.

Метою діяльності служби внутрішнього аудиту, на нашу думку, є моніторинг та оцінка дотримання економічної, у тому числі облікової та контрольної, політики підприємства; оцінка функціонування всіх його структурних підрозділів; вивчення фінансової та управлінської інформації, дослідження ефективності здійснення господарських операцій, контролю за збереженням усіх його активів та капіталу, попередження ризиків, а у випадку їх виникнення швидке та «безболісне» усунення.

Порядок організації служби внутрішнього аудиту полягає в тому, що служба внутрішнього аудиту створюється і функціонує як окремий структурний адміністративний підрозділ підприємства. Вона повинна мати високий ступінь незалежності в організаційній структурі управління та

контролю підприємством, що і визначатиме рівень об'єктивності внутрішнього аудиту. Саме тому працівники, які здійснюють внутрішній аудит, підпорядковані і зобов'язані подавати звіти тільки керівництву, яке призначило їх на цю ділянку роботи.

Служба внутрішнього аудиту займає проміжну ланку між структурними підрозділами підприємства та користувачами результатів його діяльності в плані контролю всіх процесів діяльності та надання рекомендацій керівникові підприємства щодо усунення недоліків та перспектив розвитку підприємства для отримання прибутку. Місце служби внутрішнього аудиту на ТОВ «Агроіталіко» зображено на рис. 3.3.

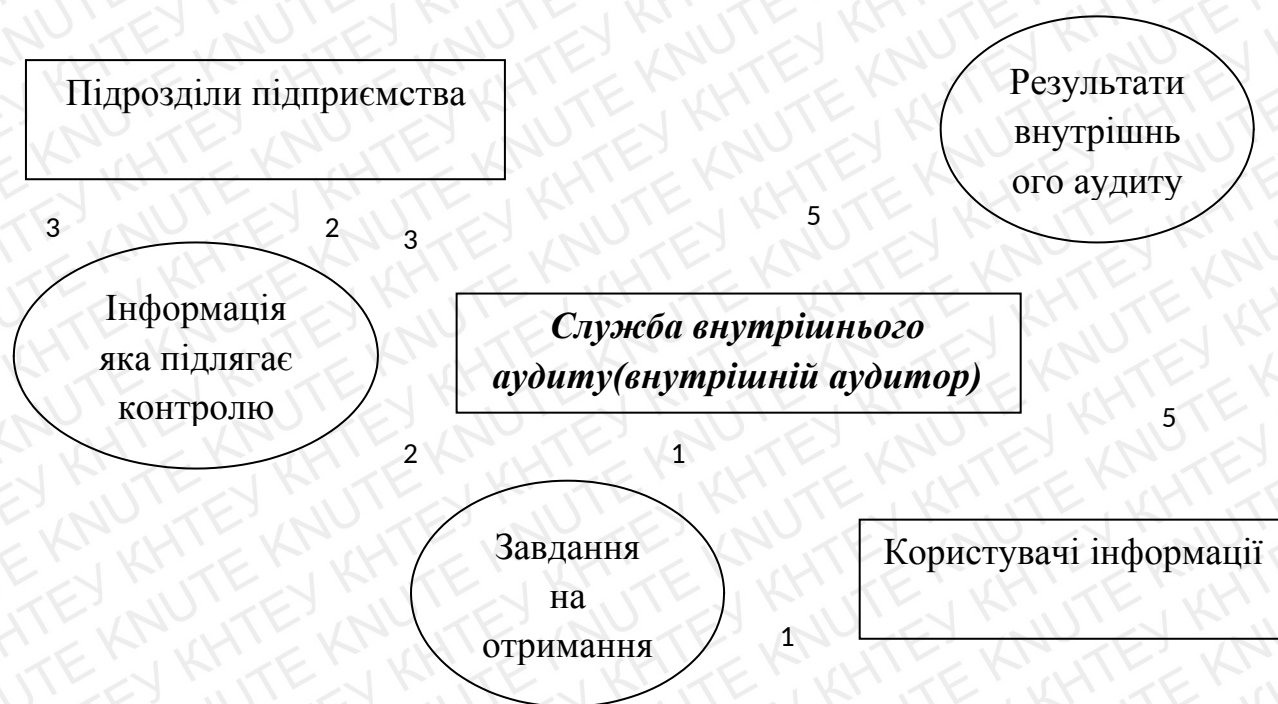


Рис. 3.3 Місце служби внутрішнього аудиту на ТОВ «Агроіталіко»

1 – керівництво підприємства видає завдання працівнику служби внутрішнього аудиту про збирання необхідної інформації;

2 – працівник служби здійснює запит щодо необхідної інформації до відповідних структурних підрозділів;

3 – надання структурними підрозділами працівнику служби запитуваної інформації;

4 – опрацювання інформації працівником служби: збирання та збереження інформації, перерозподіл інформації, обробка інформації, узагальнення результатів обробки інформації в документі, що засвідчує результати перевірки певного структурного підрозділу;

5 – передавання висновку з інформацією та пропозиціями щодо удосконалення управління керівникові або власникові підприємства

Загалом, враховуючи організаційну структуру ТОВ «Агроіталіко», пропонуємо ввести окрему штатну одиницю – внутрішнього аудитора, а не створювати окремий відділ із декількох працівників.

Внутрішній аудитор має досконало знати специфіку власного підприємства, його організаційно-економічну структуру, структуру управління, об'єкти управління та контролю, коло питань, які повинні бути висвітлені, володіти технікою і методикою проведення перевірок, добре знати законодавчі та нормативні акти, уміти опрацьовувати отримані матеріали, визначати шляхи попередження та ліквідації недоліків і втрат, визначати резерви підвищення ефективності всіх видів діяльності підприємства, захищати законні інтереси власників у судових інстанціях тощо.

Встановлено, що основними функціями внутрішнього аудитора на ТОВ «Агроіталіко» має бути:

- 1) контроль за правильністю підготовки та складання фінансової, статистичної, управлінської та податкової звітності;
- 2) контроль за діяльністю структурних підрозділів підприємства та надання їм допомоги у вирішенні проблемних питань;
- 3) нагляд за роботою систем управління та передачі інформації;
- 4) виявлення ризиків у ході виконання аудиторських завдань, їх фахова оцінка та моніторинг;
- 5) надання рекомендацій власникам та керівникам підприємства, які дають змогу ефективно контролювати ризики;
- 6) оперативний контроль основних видів діяльності підприємства;

7) виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства та його конкурентоспроможності;

8) сприяння покращенню якості отримання підприємством зовнішніх аудиторських послуг та інші.

Оскільки служба внутрішнього аудиту на підприємстві не є обов'язковою (на відміну від комерційних банків), то завдання, які ставляться перед внутрішніми аудиторами керівниками (власниками), визначаються самостійно, що значним чином залежить від специфіки підприємства, особливостей його організаційної структури та цілей, які ставить перед собою власники або керівництво підприємства в умовах сьогодення.

Отже, за результатами проведеного дослідження нами обґрунтовано роль та необхідність запровадження в практичну діяльність ТОВ «Агроіталіко» внутрішнього аудитора, який би виконував низку важливих завдань.

3.2. Удосконалення проведення контролю результатів операційної діяльності

Як зазначалось, внутрішній аудит потрібний для забезпечення об'єктивної оцінки певної ситуації та застосовується для створення умов, щоб внести коригування до запланованих показників розвитку окремих підрозділів та всього підприємства в цілому. Опіраючись на це, внутрішній аудит є одним з головних інструментів створення і погодження управлінського рішення на ТОВ «Агроіталіко».

Внутрішній аудит результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко» переслідує мету, згідно якої керівництво перебуває у пошуку шляхів ефективнішого управління підприємством, резервів для покращення фінансових результатів і досягнення основної цілі менеджменту, яка

впливає із цього – покращення фінансового становища власників підприємства.

Внутрішній аудит результатів операційної діяльності не може існувати у відокремленому вигляді від контролю всієї діяльності підприємства і проходить на усіх етапах господарювання та усіх циклах діяльності. На рис. 3.4 зображено механізм здійснення внутрішнього контролю результатів операційної діяльності підприємства.



Рис. 3.4 Механізм здійснення внутрішнього аудиту результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»

З рисунка видно, що представлений механізм внутрішнього аудиту результатів операційної діяльності на ТОВ «Агроіталіко», складається із стадій здійснення попереднього, поточного та наступного внутрішнього

аудиту. Шляхом глибокого аналізу та проведення обчислень фінансових результатів проводиться попередній фінансовий аудит, який проводить об'єктивну оцінку доцільності прийняття певного рішення, що має профілактичне значення при порушеннях фінансової дисципліни та інших фінансових правопорушеннях.

Поточний фінансовий аудит – це контроль за безпосередньою оперативною фінансовою діяльністю, інакше кажучи за власне фінансовим процесом. Він полягає в систематичній перевірці дотримання фінансової дисципліни, тобто дотримання вимог фінансових норм і нормативів.

Наступний фінансовий аудит проводиться після здійснення господарських операцій і, як правило, після завершення певних етапів діяльності з метою з'ясування їх ефективності.

Здійснюючи внутрішній аудит витрат та доходів підприємства, необхідно звернути увагу на порядок формування в обліку собівартості сільськогосподарської продукції.

Внутрішній аудит доцільно здійснювати перевіряючи наявність та раціональність оформлення первинних документів, що слугують підставою формування собівартості продукції; раціональності включення витрат до складу собівартості сільськогосподарської продукції; повноту, правильність та достовірність формування операцій з собівартості продукції в обліку та звітності; оцінку проведення синтетичного та аналітичного обліку витрат та доходів на виробництві, що входять до складу собівартості продукції; оцінку встановлення правильності складання собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат.

Здійснюючи контроль за формуванням витрат на виробництво, необхідно пересвідчитися в правильності організації їх обліку витрат.

Для цього необхідно перевірити: методику обліку витрат на підприємстві та відповідність її обліковій політиці, прийнятій на підприємстві; принципову особливість включення витрат до собівартості тільки того періоду, у якому їх здійснено, незалежно від часу їхньої оплати;

прямі й непрямі витрати, що відносять ся на собівартість продукції; витрати, за якими неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони мали відноситися.

Внутрішній аудит операцій з обліку витрат та доходів на ТОВ «Агроіталіко» по якому проводяться дослідження, розпочинають шляхом проведення інвентаризації по об'єктах обліку. Ця процедура дає недостачі або лишки та правопорушення, лише якщо вони існують.

При цьому об'єктом інвентаризації виступає незавершене виробництво. Документальну перевірку аудитор починає після ознайомлення з фактичною наявністю об'єктів обліку витрат діяльності.

До того моменту, як приступити до основного етапу аудиту операцій з обліку витрат діяльності внутрішнього аудитору потрібно ознайомитись з Наказом про облікову політику та питаннями, які стосуються обліку витрат. Контроль операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином:

1. Перевірка дотримання умов визнання витрат підприємства.
2. Перевірка правильності формування собівартості сільськогосподарської продукції.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до П(С)БО 16 входять лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Під час здійснення перевірки правильності формування собівартості продукції, робіт, послуг головним завданням є дослідження правильності в рахування витрат до собівартості.

Слід розпочинати проведення перевірки з перевірки нормативної собівартості, калькулювання собівартості продукції за окремими видами та перевірки фінансових звітів.

Окремо по кожній калькуляційній статі затрат і визначенні рівня собівартості конкретних видів продукції проводиться перевірка собівартості продукції.

Можливі випадки зміни собівартості за окремі періоди, тому на це потрібно звернути особливу увагу. Якщо за певний період підвищуються витрати і збільшується собівартість продукції, не несучи раціонального пояснення, то це показує існування перевитрат коштів.

Внутрішній аудитор слідкує, щоб не було випадків списання на собівартість продукції нестач і псування цінностей, витрат, котрі взагалі не відносяться до виробничого процесу або перенесення їх з минулих періодів на період, що перевіряється.

Витрати під час внутрішнього аудиту підлягають перевірці за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх встановленими первинними документами.

Разом з тим шукають можливі випадки сильного зменшення витрат за деякими місцями, що в багатьох випадках свідчить про завищення нормативів витрат або перенесення витрат необґрунтовано на наступні періоди. Внутрішній аудит собівартості сільськогосподарської продукції встановлює необхідність списання витрат на її виробництво та реалізацію.

Саме по цій причині аудитор повинен виявити факти списання та включити в собівартість продукції витрат, які не є пов'язаними з її виробництвом і реалізацією.

Провівши дослідження та врахувавши специфіку діяльності досліджуваного підприємства, в роботі визначені основні напрями контролю результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко» (рис. 3.5).

Будь яке управління починається з оцінки стану і динаміки розвитку того чи іншого процесу. Потрібно вибрати з різних джерел відповідну інформацію, аналітично її опрацювати визначеним способом. На підставі такого аналізу можна обґрунтувати і прийняти певне управлінське рішення.

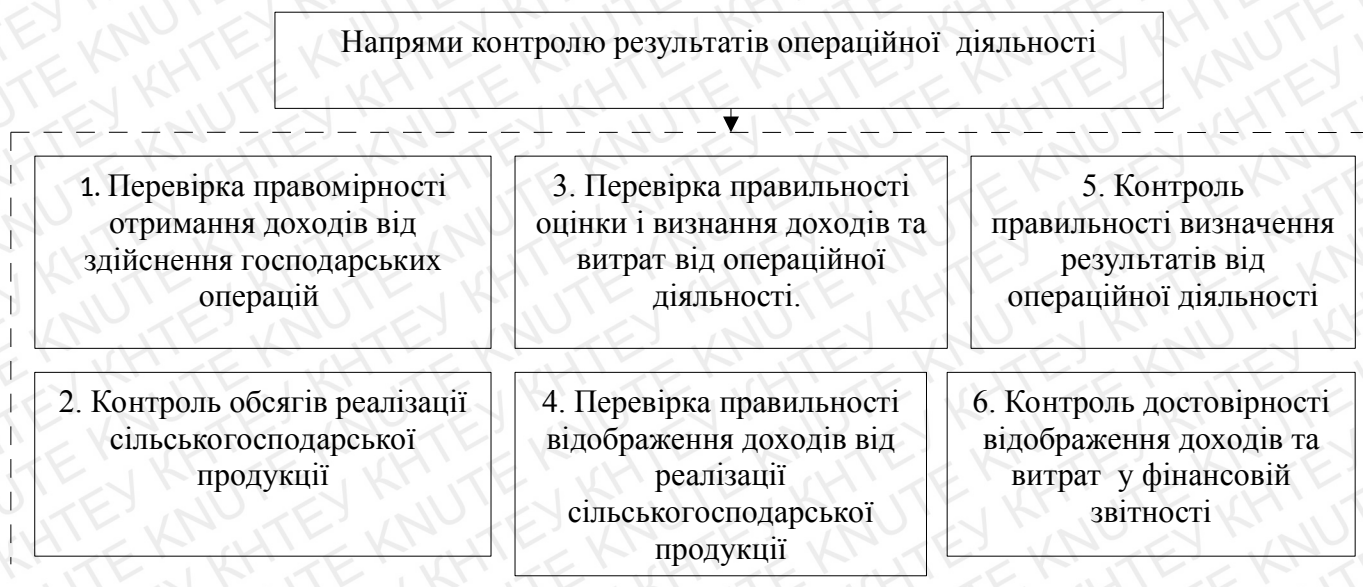


Рис. 3.5. Напрями внутрішнього контролю результатів від операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко»*

*розроблено автором

Наступні етапи внутрішнього аудиту на ТОВ «Агроіталіко» стосуються перевірки первинних документів, правильності кореспонденції рахунків, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а також різних форм звітності, що містять інформацію про фінансові результати. Внутрішній аудит правильності складання первинних документів слід здійснювати, використовуючи формальну перевірку, зустрічну перевірку, перевірку за змістом та арифметичну перевірку.

З метою покращення якості прийняття управлінських рішень запропоновано концептуальні підходи щодо інтегрованої побудови внутрішнього аудиту результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко» (рис. 3.6).

кон'юнктури ринків біологічних активів, с.т. продукції; планування якості, каналів і строків реалізації біологічних активів та про...

ства, контроль прибутковості, складання звіту про прибутки і витрати, розподілення витрат за окремими функціями маркетинг...

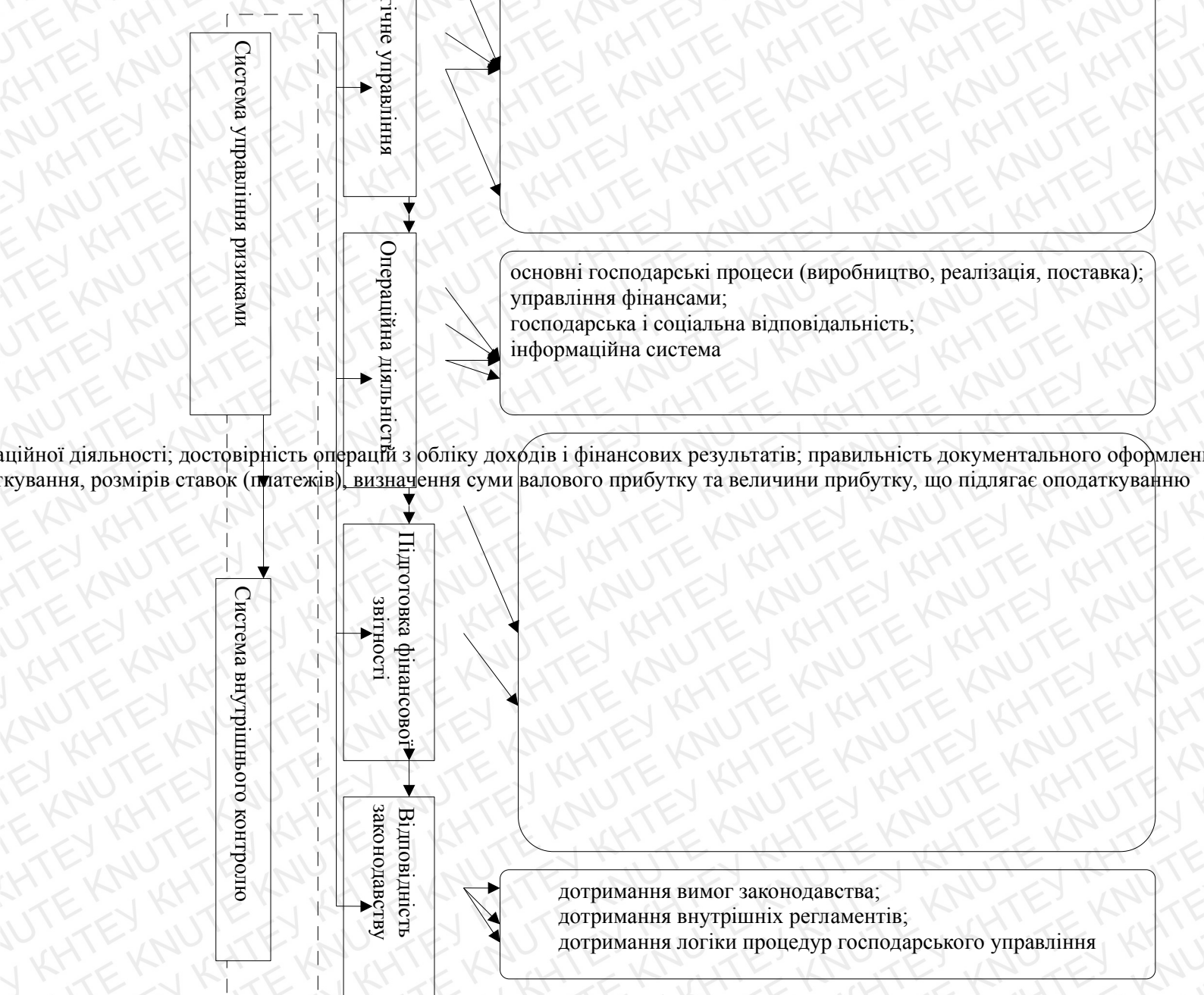


Рис. 3.6 Концептуальні підходи щодо інтегрованої побудови внутрішньогосподарського контролю доходів операційної діяльності

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку зазначається у реєстрах обліку та у Головній книзі за відповідними субрахунками. Безсумнівно, на увагу заслуговує перевірка правильності відображення

інформації про доходи та фінансові результати в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку ТОВ «Агроіталіко».

Необхідно відзначити, що якщо внутрішній аудитор припускає можливість заниження виручки (наприклад, з метою зменшення бази оподаткування), аудиторська перевірка здійснюється у зворотному напрямку – від первинних документів до записів бухгалтерського обліку, щоб упевнитись у тому, що усі здійснені у звітному періоді операції з реалізації знайшли відображення у бухгалтерському обліку і звітності підприємства.

Дотримання відповідних вимог сприятиме нормальному функціонуванню підприємства і досягненню ним поставлених цілей.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відзначити, що впровадження в практичну діяльність ТОВ „Агроіталіко” розроблених нами пропозицій з удосконалення існуючої системи внутрішнього контролю, покращить оперативність здійснюваних контрольних процедур, а також наділить систему внутрішнього контролю засобами превентивності.

3.3. Методика аналізу результатів операційної діяльності суб’єкта

В сучасних умовах високої конкуренції, аналіз як елемент системи управління, став необхідною умовою відносин в бізнесі та слугує обґрунтуванням виважених управлінських рішень господарюючих суб’єктів.

На сьогоднішній день, існує реальна необхідність у проведенні аналізу результатів операційної діяльності вітчизняних підприємств, а також удосконаленні напрямів оптимізації фінансових результатів суб’єктів господарювання.

Кожне підприємство, яке здійснює фінансово-господарську діяльність, повинне самостійно фінансувати всі напрямки своїх витрат відповідно до виробничих планів, розпоряджатися наявними фінансовими ресурсами, вкладаючи їх у виробництво продукції з метою одержання кінцевого

результату – прибутку. Тому, вдосконалення методичних засад аналізу фінансових результатів залишається актуальним та потребує нових наукових досліджень.

Мета аналізу фінансових результатів - визначити повноту та якість їх отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання.

Основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є:

- вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства та кон'юнктури ринку;
- здійснення системного контролю за процесом формування прибутку та зміною його динаміки;
- визначення впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на фінансові результати діяльності підприємства;
- вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку;
- розрахунок і оцінка показників рентабельності;
- вироблення рекомендацій, спрямованих на мобілізацію виявлених резервів зростання прибутку та рентабельності (рис. 3.7).

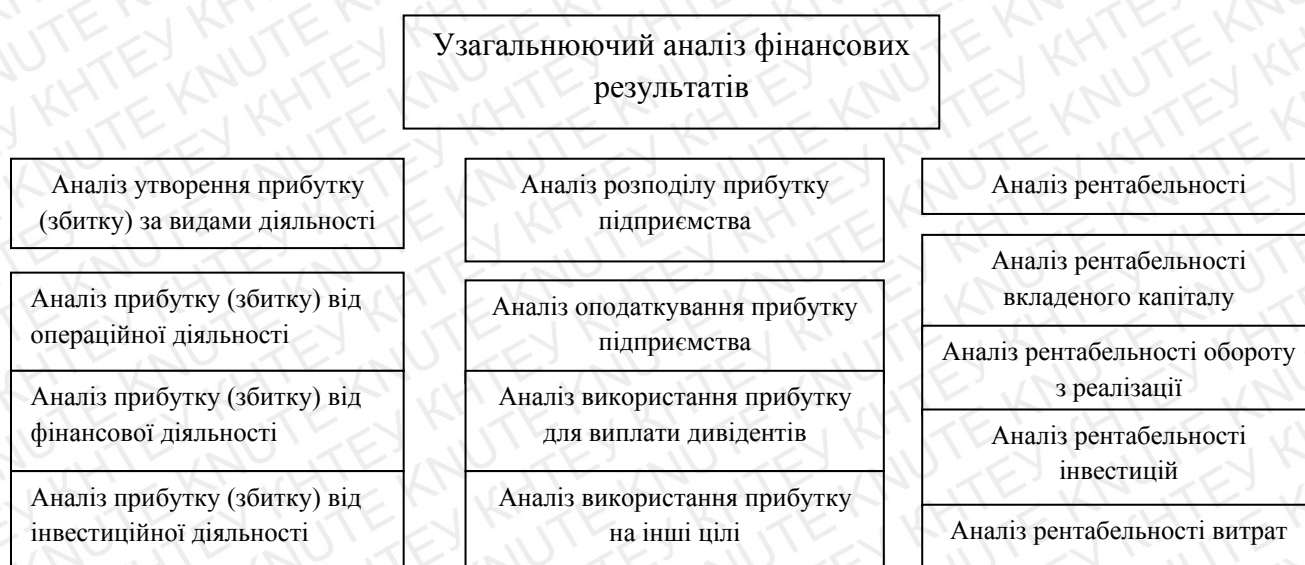


Рис. 3.7 Загальна модель аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

На першому етапі проводиться аналіз структури і динаміки фінансових результатів за видами діяльності підприємства: операційною, інвестиційною та фінансовою. Якщо підприємство за результатами звітної періоду має збиток від операційної діяльності, потрібно проаналізувати структуру операційних витрат за економічними елементами.

Другий етап – це проведення факторного аналізу валового прибутку чи збитку. На цьому етапі важливим є вивчення змін валового прибутку, який залежить від співвідношення цін, обсягу продажів і собівартості проданої продукції (товарів, послуг).

Слід пам'ятати, що валовий прибуток за своїм визначенням покликаний покрити витрати, пов'язані із загальним управлінням підприємством і реалізацією готової продукції (товарів, послуг) та забезпечити прибуток.

Наступний крок – аналіз операційних витрат за економічними елементами, з характеристикою динаміки їх змін за звітний період проти попереднього, та виявленням елементів, які значно вплинули на зростання витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції (товарів, послуг). Негативно характеризують фінансово - господарську діяльність підприємства випереджальні темпи зростання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та загальною сумою операційних витрат порівняно з темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Наступний етап аналізу фінансових результатів – аналіз доходів, який передбачає проведення їх структурно-динамічного аналізу.

Перед тим, як здійснити аналіз доходів та витрат на досліджуваному підприємстві доцільно надати коротку економічну характеристику діяльності ТОВ «Агроіталіко».

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агроіталіко» зареєстроване в м. Києві, по вулиці Червоноармійській, буд. 45, кв. 32.

Предметом діяльності товариства є:

- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- розведення великої рогатої худоби молочних порід;
- змішане сільське господарство;
- неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- вантажний автомобільний транспорт;
- консультування з питань комерційної діяльності й керування.

Досліджуване підприємство є юридичною особою, набуває майнових та особистих немайнових прав, несе відповідні обов'язки, укладає договори, контракти, угоди, зовнішньоекономічні контракти та інші правочини, виступає в суді, господарському, адміністративному та третейському суді від свого імені, має відокремлене майно, поточні, валютні та інші рахунки в установах банків, круглу печатку з власним найменуванням, штампи, бланки зі своєю назвою, емблеми, затверджені у встановленому порядку, товарний, фірмовий знак чи знак обслуговування й інші атрибути.

Права юридичної особи Товариство набуває з моменту державної реєстрації. Зміни й доповнення до установчих документів Товариства вносяться за рішенням Загальних зборів Засновників (Учасників) у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Майно ТОВ «Агроіталіко» складають обладнання, устаткування, які належать йому, отримані прибутки та інше майно, необхідне для здійснення статутних цілей. Кошти підприємства формуються за рахунок вкладів засновника до Статутного капіталу підприємства, прибутків від господарської діяльності, отриманих благодійних внесків та з інших джерел, якщо це не протирічить діючому законодавству.

Для відшкодування збитків у Товаристві створюється резервний (страховий) фонд, який становить 25% статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду становить 5% суми чистого прибутку. При

недостатності коштів резервного фонду покриття збитків провадиться за рахунок іншого майна Товариства.

Частина чистого прибутку, що підлягає розподілу між Засновниками (Учасниками) Товариства, розподіляється пропорційно їхнім часткам у Статутному капіталі. Розподіл цієї частини може провадитись щоквартально та за підсумками роботи за рік.

Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок вкладів Засновників створюється Статутний капітал у розмірі 1 тис.грн, який ділиться згідно часток кожного Засновника (Учасника) в Статутному капіталі Товариства.

Вищим органом управління Товариства є Загальні збори Засновників. Вони складаються з Засновників Товариства або призначених ними представників. Загальні збори Засновників очолює Голова зборів, який за допомогою Секретаря зборів організовує скликання чергових та позачергових Загальних зборів Засновників та ведення протоколу.

Виконавчим органом управління на ТОВ «Агроіталіко» є генеральний директор підприємства.

Аналізуючи організаційну структуру Товариства, можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б аналізом та внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Крім того, доцільним було б наділення облікових працівників у підрозділах підприємства частково повноваженнями аналітиків, що дасть можливість організувати аналітичний облік, здійснювати аналіз виконання планових показників та причин відхилень від них, формувати масив інформації про обсяг діяльності, доходи та витрати підприємства.

Джерелами формування майна Товариства є: майно, передане власником та органом управління майном; доходи отримані від реалізації продукції, за надані послуги а також інших видів господарської діяльності; доходів від цінних паперів; кредитів банків та інших кредиторів; капітальні вкладення і

кошти з бюджету; безоплатні або благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян; інші джерела, що не заборонені законодавством України.

З метою оцінки фінансового стану досліджуваного підприємства, здійснимо аналіз основних показників діяльності ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр. (рис. 3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка активів, капіталу та зобов'язань ТОВ «Агроіталіко»
за 2013 – 2017 рр., тис.грн

Показники	Роки				
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
1. Основні засоби	-	5000,5	4999,5	4998,3	5004,3
- залишкова вартість	-	5000,7	5000,7	5000,7	5000,7
- первісна вартість	-	5000,7	5000,7	5000,7	5000,7
- знос	-	-0,2	-1,2	-2,4	3,6
Необоротні активи	-	5000,5	4999,5	4998,	5004,3
Поточні біологічні активи	-	18,7	239,2	25,9	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	-	-	325,4	738,1	1763,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	1000,1	1,4	156,8	0,9
Інші поточна дебіторська заборгованість	1	-	-	1598,1	1598,1
Грошові кошти	12,7	46,2	120,6	59,3	481
Інші оборотні активи	-	-	766,5	563,8	563,8
Оборотні активи	13,7	1084,1	1453,1	3631,0	4407,0
Валюта балансу	13,7	6084,5	6452,6	8629,3	9411,3
Зареєстрований капітал	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-0,7	-2819,2	-2359,7	-3738,0	-4876,8
Власний капітал	-0,7	-2818,2	-2358,7	-3737,0	-4875,8

Продовж. табл. 3.3

Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	0,5	145,8	58,9	6535,9	8381,7
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1,4	2756,3	1220,6	302,4	2302,7
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	-	84,8	-	0,1
Інші поточні зобов'язання	0,2	0,7	18,9	2320,4	59,3
Поточні зобов'язання	2,1	2902,8	1383,2	9158,7	10723,8
Валюта балансу	13,7	6084,5	6452,6	8629,3	9411,3

За даними балансу можна побачити, що підприємство відноситься до сільськогосподарських підприємств, адже в структурі активів а стаття біологічні активи. Найбільше значення даної статті було в 2015 році і складало 239,2 тис.грн.

Загалом, в структурі активів ТОВ «Агроіталіко» сума необоротних активів залишається на майже незмінному рівні. Так, в 2014 році залишкова вартість основних засобів складала 5000,5 тис.грн, а в 2017 році 5004,3 тис.грн. Заслуговує на позитивну агу незначна зношеність основних засобів. Це свідчить про те, що на ТОВ «Агроіталіко» якісний стан основних засобів є на високому рівні.

Необхідно відзначити, що ТОВ «Агроіталіко» було створено в 2013 році, тому аналіз доцільно здійснювати з 2014 року по 2017 рік. Необхідно відзначити, що необоротні активи в основному сформовані за рахунок основних засобів підприємства. Питома вага необоротних активів в структурі сукупних активів(валюти балансу) коливається в межах 50 %- 90%.

Необхідно відзначити, що за останні два аналізованих періоди (2016-2017 рр.) в структурі балансу відбулись значні зміни. Оборотні активи значно збільшились. Значно збільшилась дебіторська заборгованість за товари,

роботи, послуги. Так в 2015 році вона складала 325,4 тис.грн. а в 2017 році – 1763,2 тис.грн.

На позитивну увагу заслуговує зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, а також збільшення грошових коштів та їх еквівалентів. В 2013 році сума грошових коштів на дату балансу складала 12,7 тис.грн, а в 2017 році 481 тис. грн.

Загальна сума оборотних активів в 2017 році в порівнянні з 2016 роком збільшилась на 776 тис.грн.

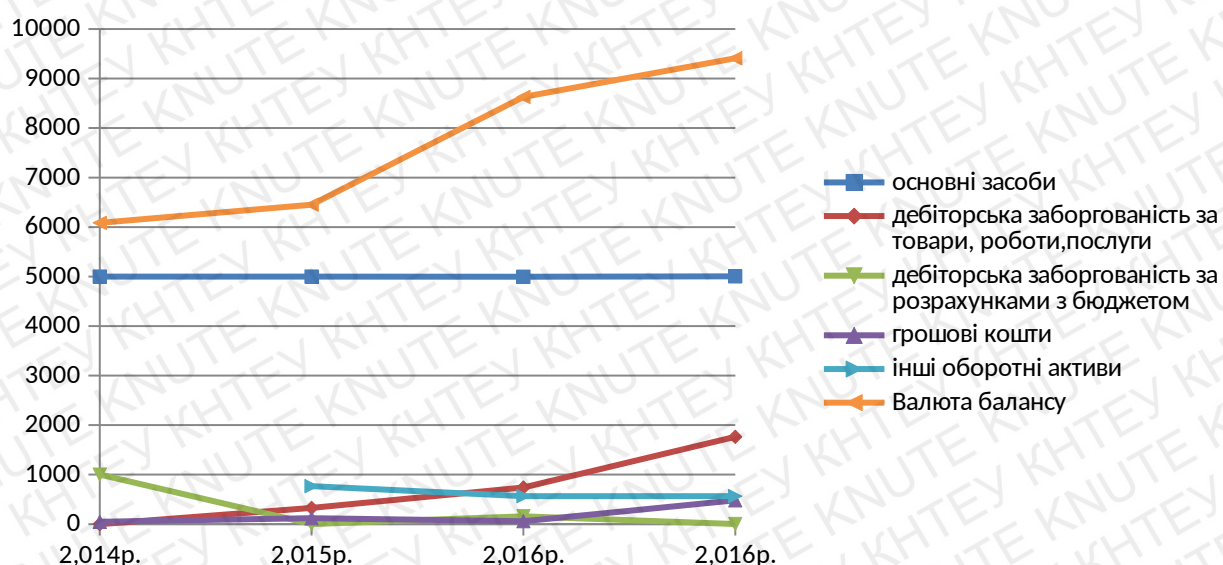


Рис. 3.8 Динаміка активів ТОВ «Агроіталіко» за 2013 р.-2017 рр.
(тис.грн)*

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Зобразимо схематично динаміку власного капіталу та поточних зобов'язань ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр. (рис. 3.9).

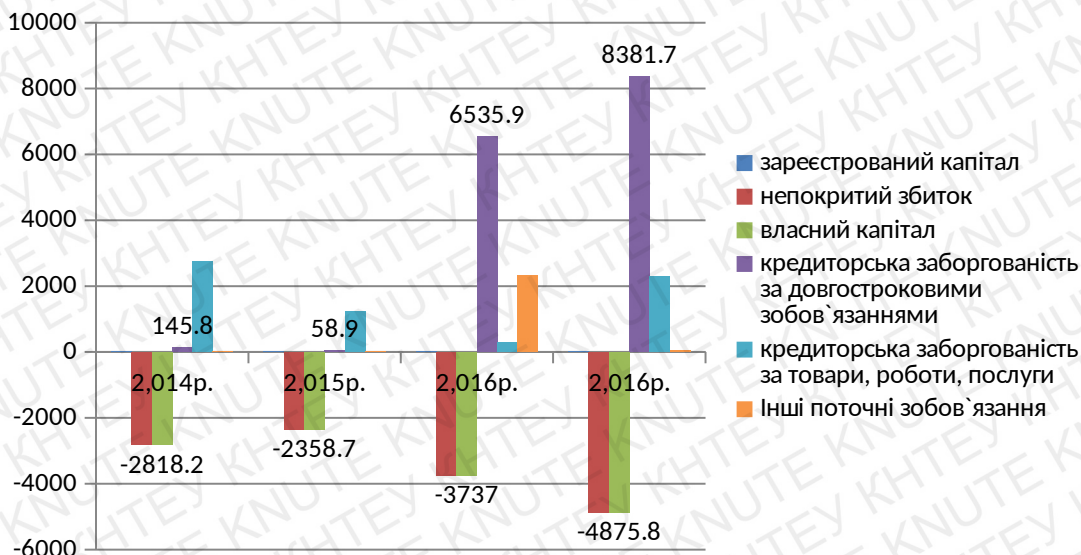


Рис. 3.9 Динаміка капіталу та зобов'язань ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр.

Як видно з рис. 3.9, найбільша валюта балансу була в 2017 році та складала – 9411,3 тис.грн. Власний капітал досліджуваного підприємства сформований в основному за рахунок зареєстрованого капіталу (1 тис.грн) та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Останній з кожним роком збільшувався, що призвело до від'ємного значення власного капіталу в сумі 4875,8 тис.грн в 2017 році.

Поточні зобов'язання в 2014 та 2017 роках стрімко зростали, так в 2017 році кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги збільшилась на 2000,3 тис.грн. Дана ситуація є негативною адже свідчить про те, що ТОВ «Агроіталіко» здійснює свою діяльність за рахунок зовнішніх джерел фінансування, а не за власний рахунок.

Наступним етапом аналізу є оцінка зміни доходів та витрат ТОВ «Агроіталіко» за аналізований період (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка доходів та витрат ТОВ «Агроіталіко» за 2013 -2017 рр.

Показники	Роки				
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
Чистий дохід від реалізації продукції	-	-	872,2	345,1	0
- Інші операційні доходи	-	-	159,5	-	-
- Інші доходи	-	-	-	-	-
Разом доходи	-	-	986,7	345,1	0
Собівартість реалізованої продукції			(123,7)	(184,6)	0
Інші операційні витрати	(0,7)	(2818,5)	(320,8)	(1538,8)	(2518,1)
Інші витрати					
Разом витрати	(0,7)	(2818,5)	(444,5)	(1723,4)	(2518,1)
Фінансовий результат до оподаткування	(0,7)	(2818,5)	-	-	-
Податок на прибуток	-	-	(82,7)	-	-
Чистий прибуток (збиток)	(0,7)	(2818,5)	459,5	(1378,3)	(2518,1)

Чистий прибуток (збиток) ТОВ "Агроіталіко"

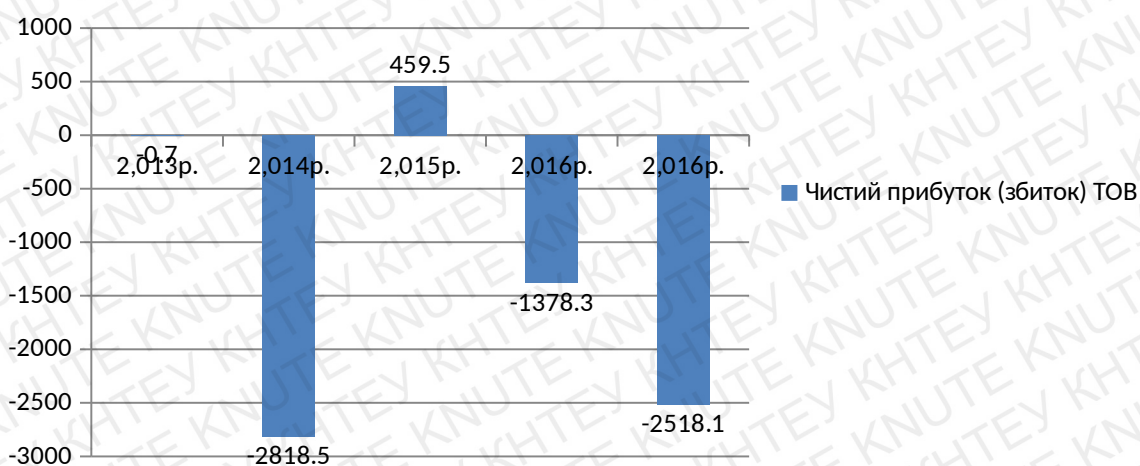


Рис. 3.10 Динаміка чистого прибутку (збитку) ТОВ «Агроіталіко» за 2013- 2017 рр.

За даними рис. 3.10 видно, що в 2014 році, 2016 році та в 2017 році ТОВ «Агроіталіко» було збитковим, сума збитку за роками складала 2818,5 тис.грн, 178,3 тис.грн та 2518,1 тис.грн відповідно.

Необхідно відзначити, що на досліджуваному підприємстві сума чистого доходу складала в 2015 році – 872,2 тис.грн, та в 2016 році - 345,1 тис.грн.

На негативну динаміку динаміку заслуговує стрімке збільшення інших операційних витрат ТОВ «Агроіталіко». Так, в 2015 році інші операційні витрати склали – 320,8 тис.грн, а вже в 2017 році – 2518,1 тис.грн.

Необхідно відзначити, що в 2014р., 2016 – 2017 рр. підприємство було збитковим за рахунок зменшення попиту на продукцію яку реалізує досліджуване підприємство.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в комерційній діяльності підприємства ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості сільськогосподарської продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є покращення ліквідності активів підприємства.

На нашу думку, на досліджуваному підприємстві необхідно посилити контрольну-аналітичну складову системи управління та оптимізувати витрати з метою покращення фінансового стану ТОВ «Агроіталіко». Для зниження собівартості продукції досліджуваного підприємства потрібно:

- впроваджувати прогресивні системи землеробства, науково-обґрунтовані сівозміни і передові технології виробництва;
- послідовна інтенсифікація виробництва шляхом раціональної хімізації і поліпшення родючості землі;
- впровадження у виробництво нових сортів і гібридів сільськогосподарських культур, дотримання всіх агротехнічних вимог;
- удосконалення галузевої структури підприємства з організацією на вимоги ринку, досягнення при цьому раціональної концентрації

виробництва, що забезпечує краще використання ресурсів, більш швидке запровадження досягнень НТП і передової практики.

Висновок до розділу 3

В роботі надано оцінку ефективності системи внутрішнього контролю ТОВ «Агроіталіко». Аналізуючи організаційну структуру досліджуваного підприємства можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Для того щоб оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко» здійснено тестування діючої системи внутрішнього контролю аби перевірити її ефективність та здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що система внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві не на належному рівні:

-на підприємстві відсутній графік документообороту, який дозволяє проконтролювати вчасність заповнення відповідних документів та відповідальність за їх складання.

-на підприємстві не формується внутрішня звітність щодо перевірки правильності формування та використання фінансових ресурсів ТОВ «Агроіталіко».

-на підприємстві не здійснюється оперативний контроль, а також відсутня посада внутрішнього контролера, що зменшує ефективність та дієвість внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві.

Загалом, система внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко» поділяється на систему бухгалтерського контролю та систему адміністративного контролю.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що організація системи бухгалтерського обліку та виконання нею своїх прямих обов'язків та робочих функцій здійснюється на достатньому рівні.

Але, в ході тестування, було виявлено певні недоліки, а саме – підвищення кваліфікації робітників бухгалтерії на ТОВ «Агроіталіко» здійснюється досить рідко. Це може вплинути на якість виконання ними своїх обов'язків. Тому рекомендовано проводити підвищення кваліфікації дещо частіше. Ці факти впливають на систему бухгалтерського обліку на підприємстві, але не є дуже суттєвими.

Встановлено, що основними причинами неефективного управління результатами операційної діяльності є:

- відсутність регламентації внутрішнього контролю доходів та витрат операційної діяльності, що зумовлює його невідповідність інформаційним потребам управління даними ресурсами та не забезпечує зворотного зв'язку в системі управління;

- ігнорування науково обґрунтованих підходів до організації та методики внутрішнього контролю доходів та витрат підприємства, що призводить до зниження ефективності контрольних процедур, а також є причиною неефективного управління використанням фінансових ресурсів.

Для забезпечення ефективного функціонування ТОВ «Агроіталіко» на засадах стійкого розвитку необхідним є створення підрозділу внутрішнього контролю (аудиту), основним призначенням якого буде попередження, оперативне виявлення та своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникатимуть в процесі здійснення господарської діяльності.

Саме тому створення та функціонування служби внутрішнього аудиту є реальним засобом забезпечення керівництва, власників підприємства необхідним обсягом інформації про здійснення всіх господарських процесів на підприємстві.

В роботі зображено механізм здійснення внутрішнього контролю результатів операційної діяльності досліджуваного підприємства.

З метою покращення якості прийняття управлінських рішень запропоновано концептуальні підходи щодо інтегрованої побудови внутрішнього аудиту результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко». Впровадження в практичну діяльність ТОВ „Агроіталіко” розроблених нами пропозицій з удосконалення існуючої системи внутрішнього контролю, покращить оперативність здійснюваних контрольних процедур, а також наділить систему внутрішнього контролю засобами превентивності.

В роботі здійснено аналіз результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко».

За даними аналізу встановлено, що в 2014 році, 2016 році та в 2017 році ТОВ «Агроіталіко» було збитковим, сума збитку за роками складала 2818,5 тис.грн, 178,3 тис.грн та 2518,1 тис.грн відповідно. На досліджуваному підприємстві сума чистого доходу складала в 2015 році – 872,2 тис.грн, та в 2016 році - 345,1 тис.грн.

На негативну динаміку динаміку заслуговує стрімке збільшення інших операційних витрат ТОВ «Агроіталіко». Так, в 2015 році інші операційні витрати складала – 320,8 тис.грн, а вже в 2017 році – 2518,1 тис.грн. Необхідно відзначити, що в 2014р., 2016 – 2017 рр. підприємство було збитковим за рахунок зменшення попиту на продукцію яку реалізує досліджуване підприємство.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в комерційній діяльності підприємства ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості сільськогосподарської продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є покращення ліквідності активів підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Випускна кваліфікаційна робота присвячена основним організаційно-методичним засадам контролю результатів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств. За результатами проведених досліджень в роботі структуровані висновки наступним чином:

1. В роботі розкрита економічна сутність та порядок визначення результатів операційної діяльності суб'єкта господарювання. Досліджуване підприємство (ТОВ «Агроіталіко»), відноситься до малих підприємств, та формує фінансову звітність (форма 1м та форма 2м) для малих підприємств. Порядок визначення фінансового результату для малих підприємств дещо відрізняється від звичайних. В роботі схематично зображено порядок визначення фінансового результату від операційної діяльності суб'єкта господарювання.

2. Розкриті характеристики фінансового результату господарюючих суб'єктів. Класифікація фінансових результатів є важливим аспектом організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Вона визначає основні етапи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також вибір відповідних методів обліку, аналізу, контролю, планування та моделювання управлінських рішень. В роботі наведена класифікація фінансових результатів підприємства.

3. Досліджуване підприємство, ТОВ «Агроіталіко» відноситься до сільськогосподарських підприємств, тому в роботі розкриті особливості визначення фінансового результату сільськогосподарським підприємством.

4. В роботі визначено місце та роль контролю в системі управління результатами операційної діяльності суб'єкта господарювання. Зовнішній контроль, передбачає проведення перевірок діяльності сільськогосподарських підприємств представниками таких органів зовнішнього контролювання як: Державна служба статистики України, Пенсійний фонд України, Антимонопольний комітет України, Державна фіскальна служба України і т.д.

5. Проведені дослідження дозволили встановити, що в процесі здійснення контролю діяльності сільськогосподарських підприємств різних форм власності протягом останніх п'яти років органами Державної фіскальної служби були виявлені порушення норм податкового та валютного законодавства, а також порушення щодо обігу готівкових коштів. Вважаємо за необхідне з'ясувати, які фактори впливають на рішення органів Державної фіскальної служби проводити зовнішній контроль підприємств у сільському господарстві у вигляді планових перевірок. В роботі розкриті причини включення сільськогосподарських підприємств до плану-графіка проведення документальних планових перевірок Державною фіскальною службою України.

6. Встановлено, що динаміка розвитку сільськогосподарського підприємства, його фінансова стійкість, надійність і репутація безпосередньо залежать від ефективності та якості функціонування системи поточного контролю. Встановлено, що внутрішнім контролем реєструються два види порушень:

1) помилки, які полягають у викривленні сум, кількості, суті господарських операцій через ненавмисні дії виконавців або обліковців;

2) шахрайство, зміст якого так само викривлює інформацію, але через навмисні дії.

Тому, для того, щоб підвищити ефективність внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах, доречним буде створення не фіктивного, а реально функціонуючого відділу контролю, який матиме у своєму розпорядженні компетентних фахівців з даного напрямку управління.

7. В роботі розкритий сучасний стан та перспективи розвитку агропромислового комплексу в Україні. Розглянувши структуру ВВП України за 2017 рік, можна відзначити, що в загальній структурі ВВП сільське господарство досягло межі 11,8%. Для порівняння в 2013 р. це значення складало лише 8,8 %. Отже, можна сказати, що за відсутності ринку землі та багаторічних кризових явищ у країні сільське господарство досить активно

розвивається. За даними Державного комітету статистики, у травні 2018р. індекс сільськогосподарської продукції порівняно із травнем 2017р. становив 100,2%. В роботі розкриті напрями підвищення рівня розвитку агропромислового комплексу в Україні.

8. На нашу думку, однією із найважливіших складових внутрішнього контролю є внутрішній аудит. Функціонування належної системи внутрішнього контролю (аудиту) забезпечує зведення до мінімуму можливості прийняття неправильних, не вигідних рішень і виникнення збитків, протидію виникненню помилок в поточній роботі ТОВ «Агроіталіко». Дієвість служби внутрішнього аудиту в багатьох випадках залежить від того, наскільки продумано, детально і обґрунтовано сформовано положення про дану службу, наскільки повно в ньому врахована політика підприємства. Положення про внутрішній аудит – це своєрідний контракт, в якому відображені права і обов'язки служби внутрішнього аудиту, з одного боку, і керівництва (власника) – з іншого.

В положенні повинні бути відображені цілі аудиту, його обсяги, визначені відповідальність за стан внутрішнього контролю і за виявлення зловживань. В запропоновано створити організацію системи внутрішнього аудиту, яка, як і будь-яка система господарського механізму повинна включати: організаційний механізм, структуру, процес, оцінку ефективності

Встановлено, що на сьогоднішній день необхідно є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку й забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат і доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів, а також у процесі складання форми № 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

Розроблений для цих цілей зведений обліковий документ повинен заповнюватися за даними регістрів синтетичного обліку та оборотно-

сальдових відомостей у розрізі рахунків та субрахунків доходів і витрат, які використовуються в робочому плані рахунків конкретного підприємства.

В роботі надано оцінку ефективності системи внутрішнього контролю ТОВ «Агроіталіко». Аналізуючи організаційну структуру досліджуваного підприємства можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Для того щоб оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко» здійснено тестування діючої системи внутрішнього контролю аби перевірити її ефективність та здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що система внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві не на належному рівні:

- на підприємстві відсутній графік документообороту, який дозволяє проконтролювати вчасність заповнення відповідних документів та відповідальність за їх складання.

- на підприємстві не формується внутрішня звітність щодо перевірки правильності формування та використання фінансових ресурсів ТОВ «Агроіталіко».

- на підприємстві не здійснюється оперативний контроль, а також відсутня посада внутрішнього контролера, що зменшує ефективність та дієвість внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві.

Загалом, система внутрішнього контролю на ТОВ «Агроіталіко» поділяється на систему бухгалтерського контролю та систему адміністративного контролю.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що організація системи бухгалтерського обліку та виконання нею своїх прямих обов'язків та робочих функцій здійснюється на достатньому рівні.

Але, в ході тестування, було виявлено певні недоліки, а саме – підвищення кваліфікації робітників бухгалтерії на ТОВ «Агроіталіко» здійснюється досить рідко. Це може вплинути на якість виконання ними своїх обов'язків. Тому рекомендовано проводити підвищення кваліфікації дещо частіше. Ці факти впливають на систему бухгалтерського обліку на підприємстві, але не є дуже суттєвими.

Встановлено, що основними причинами неефективного управління результатами операційної діяльності є:

- відсутність регламентації внутрішнього контролю доходів та витрат операційної діяльності, що зумовлює його невідповідність інформаційним потребам управління даними ресурсами та не забезпечує зворотного зв'язку в системі управління;

- ігнорування науково обґрунтованих підходів до організації та методики внутрішнього контролю доходів та витрат підприємства, що призводить до зниження ефективності контрольних процедур, а також є причиною неефективного управління використанням фінансових ресурсів.

Для забезпечення ефективного функціонування ТОВ «Агроіталіко» на засадах стійкого розвитку необхідним є створення підрозділу внутрішнього контролю (аудиту), основним призначенням якого буде попередження, оперативне виявлення та своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникатимуть в процесі здійснення господарської діяльності.

Саме тому створення та функціонування служби внутрішнього аудиту є реальним засобом забезпечення керівництва, власників підприємства необхідним обсягом інформації про здійснення всіх господарських процесів на підприємстві.

В роботі зображено механізм здійснення внутрішнього контролю результатів операційної діяльності досліджуваного підприємства.

З метою покращення якості прийняття управлінських рішень запропоновано концептуальні підходи щодо інтегрованої побудови внутрішнього аудиту результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко».

Впровадження в практичну діяльність ТОВ „Агроіталіко” розроблених нами пропозицій з удосконалення існуючої системи внутрішнього контролю, покращить оперативність здійснюваних контрольних процедур, а також наділить систему внутрішнього контролю засобами превентивності.

В роботі здійснено аналіз результатів операційної діяльності ТОВ «Агроіталіко».

За даними аналізу встановлено, що в 2014 році, 2016 році та в 2017 році ТОВ «Агроіталіко» було збитковим, сума збитку за роками складала 2818,5 тис.грн, 178,3 тис.грн та 2518,1 тис.грн відповідно. На досліджуваному підприємстві сума чистого доходу складала в 2015 році – 872,2 тис.грн, та в 2016 році - 345,1 тис.грн.

На негативну динаміку динаміку заслуговує стрімке збільшення інших операційних витрат ТОВ «Агроіталіко». Так, в 2015 році інші операційні витрати склали – 320,8 тис.грн, а вже в 2017 році – 2518,1 тис.грн. Необхідно відзначити, що в 2014р., 2016 – 2017 рр. підприємство було збитковим за рахунок зменшення попиту на продукцію яку реалізує досліджуване підприємство.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в комерційній діяльності підприємства ТОВ «Агроіталіко» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості сільськогосподарської продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є покращення ліквідності активів підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Азима В.І. Позитиви аудиту ефективності / Азима В.І. // Фінансовий контроль. – 2014. № 6. – С. 14-15
2. Акентьева О. Б. Щодо організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві / О. Б. Акентьева, Ю. І. Андрюніна. – [Електронний ресурс]. – Режим оступу :http://www.rusnauka.com /7_NND_2009/Economics/42715.doc.htm
3. Анализ и прогнозированное развитие экономики региона / Н.Д. Прокопенко, Ф.Я. Поклонский / Отв. ред. Н.Г. Чумаченко. – К.: Наук. думка, 2012. – 226 с.
4. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства / Мних Є.В., Бутко А.Д., Большакова О.Ю. та ін.; За ред. Є.В. Мниха. – К.: КНЕУ, 2015. – 232.
5. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2008. – 395с.
6. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів, 2013. – № 3 (68).
7. Бардаш С. В. Організаційні проблеми внутрішнього контролю та їх вплив на фінансові результати господарських товариств / С. В. Бардаш // Зб. наук. пр. Вінницького нац. аграрного ун-тету –Серія : Економічні науки – [Редколегія : Г. М. Калетнік (голов. ред.), 2011. – 320с.
8. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. -184 с.
9. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.

10. Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 3 (15). – 2009. – С.84–100.
11. Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств [Текст] / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 117–128.
12. Благой В.В. Роль контролю в системі управління. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва / В.В. Благой. - Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Харків: Вид-во ХНАДУ, Ч. 2. – 2007. – 260 с. – С. 153-154.
13. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2008. – 21 с.
14. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.14 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К.,2015. – 20 с.
15. Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л. Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – No 4 (33). – С. 191–194.
16. Бурак І.О. Галузеві особливості торговельних підприємств / І. О. Бурак // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1(11). – С. 23-29.
17. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. –Ж. : ЖДТУ. –2010. –No 2 (20). –С. 6-11.
18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2013.- 726с.

19. Бухгалтерський облік : навч. посібник для вчз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. -2-ге вид., перероб. і допов. -К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.
20. Верига Ю.А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю [Текст] / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. —К.: "Центр учбової літератури", 2014. — 168 с.
21. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія/ Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. –532 с.
22. Височин І. В. Пріоритетні напрями державного регулювання внутрішньої торгівлі в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Височин// Економіка. Управління. Інновації. 2014. № 1. Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_22.pdf.
23. Внутрішній аудит: [монографія] / [Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Шеремет Г.М., Хомедюк В.О.]. – Рівне: УДУВГП, 2013. – 163 с.
24. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст” 2010– 440 с.
25. Воронко Р.М. Організація контролю інформаційних потоків і ресурсів / Р.М. Воронко // Вісник ЖДТУ. Сер.:Економічні науки. — No 4 (54). — 2010. — С. 44—47.
26. Габор В.С. Особливості та проблеми використання сільськогосподарського ресурсного потенціалу // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2011_2/232.pdf.
27. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.
28. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.

29. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
30. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хруцова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 93-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-df/Vznu_eco_2013_3_16.pdf
31. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2011. — 400 с.
32. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепка. – Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 111-114.
33. Гуцаленко У. О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У. О. Гуцаленко, Г. В. Причепка // Інноваційна економіка. – 2011. – № 21 (2) – С. 111–114.
34. Державний комітет статистики - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
35. Долішній М.І. Ринкова економіка і нові господарські структури // Львівський економічний вісник. – 2011. – №4. ст. 49
36. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю / [старший керівник програм М. Онишук Морозова]. – К. : International Finance Corporation World Bank Group, 2008. – 87 с.
37. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

38. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 2258-VIII.- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
39. Збарський В.К. Організація і перспективи розвитку виробництва у сільськогосподарських підприємствах: монографія / Збарський В.К., Горьовий В.П., Срібнюк М.С. — К.: ННЦ ІАЕ, 2008. — 136 с.
40. Звітність підприємства : підручник для вчз / М. І. Бондар [та ін.] М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Вищий навч. заклад УКООПСПЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.
41. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.
42. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2016. – 431 с.
43. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 52–58
44. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (з чинними змінами та доповненнями).
45. Каліцінська К. О. Роль внутрішнього аудиту в системі економічної безпеки підприємства / К. О. Каліцінська // Економіка та підприємництво. – 2011. – № 3. – С. 136–139.
46. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2012. – 360 с.
47. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43

48. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для вчз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.
49. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.
50. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164–170.
51. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>
52. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).
53. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А.] за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
54. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 429 с.
55. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. –№ 3. –С. 117-121.
56. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2011. – № 15. – С. 71–76.
57. Кравченко В. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання / В. В. Кравченко // Наукові праці

- Київського нац. тех. ун-ту: Сер. «Економічні науки». – 2010. – № 17. – С. 32–35.
58. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2013. – 387 с.
59. Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35.
60. Макеева О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О. Макеева // Економіст. – 2010. – № 6. – С. 54–57.
61. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.
62. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максимова. – К., 2014. – 34 с.
63. Максимова В.Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2010. – 588 с.
64. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 21-26.
65. Марченко Д.М., Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємства / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С. 163-171.
66. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) зі змінами [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx

67. Михайлова Л.І., Галкін О.В. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств: наукові основи, стан і перспективи: монографія. – Суми: Видавництво:ПП Вінниченко М.Д., ФОП Литовченко Є.Б., 2015.–204с.

68. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів і Аудиторською палатою України (видання 2010 року): [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.

69. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів і Аудиторською палатою України (видання 2010 року): [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf

70. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.2012 181 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018. - Назва з екрана.

71. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

72. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

73. Міжнародні стандарти фінансової звітності 41 "Сільське господарство" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

74. Мних Є. В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства: монографія [Є.В. Мних, А. Д. Бутко, Г.О. Кравченко та ін] ; за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 232 с.

75. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 1. — С. 55–61.
76. Назарова К. О. Контроль якості та його місце в умовах синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту / К. О. Назарова. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10%281%29__50
77. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіна України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
78. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів, 2012. –№ 722. –С. 172-176.
79. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.
80. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
81. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб.]; За ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука / Пантелеев В.П., Корінько М.Д. – К.: Державна академія статистики, обліку і аудиту Державного комітету статистики України, 2016. – 247 с.
82. Панченко І.А. Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього контролю як напрям його подальшого розвитку / І.А. Панченко // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи

розвитку: матеріали VII міжнародної науково/практичної конференції, 16—17 травня 2014 р. / Відп. за вип.: проф. П.О. Куцик. — Львів, 2014. — 346 с.

83. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України».-2014. №11 ,стр128

84. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 8-9. — С. 3-21.

85. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. — Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. —232 с.

86. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: Дис .док. екон. наук: 08.00.09 / Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського / С.М. Петренко. — Д., — 2009. — 362 с.

87. Пістун М. Д., Гуцал В. О., Лрвотар П. І. Географія агропромислових комплексів. —К.: Либідь. — 2015. — 198 с.

88. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291 (із змінами та доповненнями).

89. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. —Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

90. Подолянчук О. А. Значення внутрішнього аудиту в системі контролю сільськогосподарського підприємства / О. А. Подолянчук // Економічний аналіз. — 2010. — № 6. — С. 479–481.

91. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 за № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).


92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 за №318. Зареєстровано в

Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за №27/4248 (зі змінами і доповненнями).

93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.200 за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за №47/5238 (зі змінами і доповненнями).

94. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. №39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>

96. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №1023-ХІІ від 12.05.1991 р.(зі змінами від 16.11.2018) [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1073>.

97. Про затвердження Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібною торгівлі та закладах ресторанного господарства: Наказ Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків та торгівлі України № 2 від 04.01.1997 р.

98. Прохар Н. В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. В. Прохар. – Київ, 2009. – 20 с.

99. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

100. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб.

наук. праць ; серія “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз”. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Вип. 3. Ч. 1. С. 324-334.

101. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2008. – 493 с.

102. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації // Бізнес Інформ. [SPR] 2014. [SPR] №7. - С. 225-229.

103. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / Рудницький В.С. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. 192 с

104. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монографія [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. — М.: ИНФРА/М, 2010. — 111 с.

105. Сметанко О. Сутність та місце внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління акціонерним товариством / О. Сметанко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 1 (8). – С. 247–253.


106. Сметанко О.В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: монографія / О.В. Сметанко. — К.: КНЕУ, 2013. — 436 с.

107. Сокольська Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на торговельному підприємстві: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.10 / Національна металургійна академія України / Р.Б. Сокольська. – Д., 2010. – 21 с.

108. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.

109. Территориальная организация агропромышленных комплексов. — К.: Наукова думка, 2009. — 304 с.

110. Управлінський облік : навч. Посіб./ Л.В. Нападовська, О.А. Бакурова, В.М. Горностаєва, О.І. Мазіна, О.А. Мошковська, О.П.Кузьменко, А.М.

- Рехачева, О.М.Кияшко, Н.І.Бузак, О.В. Фоміна. За заг. Ред. Л.В.Нападовської.- К.:Київ, нац. Торг-екон. ун-т, 2013.-ст. 37
111. Філозоп О. В. Організація служби внутрішнього аудиту як передумова якісного його здійснення / О. В. Філозоп // Вісник ЖДТУ: Сер. «Економічні науки». – 2009. – № 1 (47). – С. 140–144.
112. Черничко Т. В. Державне регулювання діяльності роздрібних торговельних підприємств[Електронний ресурс] / Т. В. Черничко.  Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/18_5/117_Czernyczko
113. Чуєнков А. Є. Сутність та організація служби внутрішнього аудиту / А. Є. Чуєнков // Економічний часопис-XXI. – 2010. – № 7–8. – С. 38–42.
114. Шевчук В. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства / В. О. Шевчук, Р. О. Костирко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ч 1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Ужгород: УжНУ, 2010. –Вип. 29. –Спецвипуск. –С. 118-123.
115. Шульга А. В. Організація служби внутрішнього аудиту і методика його проведення / А. В. Шульга, О. А. Топоркова // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2012. – Вип. 42. – С. 341–346.
116. Яровенко Г.М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.12 /Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. – К., 2012. – 21 с.
117. Державна служба статистики України.Електронний ресурс.-Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>