



Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

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

Студентки _ курсу, __ групи
спеціальності (шифр, назва)
спеціалізації (шифр, назва)

Ірини

_____ Германчук/Андріюк

Василівни

Науковий керівник
канд. екон. доц.

_____ Заремба Ольга
Олександрівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

_____ Симоненко
Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ЗМІСТ

	стор.
Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю результатів діяльності суб'єктів господарювання.....	11
1.1. Економічна сутність та порядок визначення результатів діяльності суб'єкта господарювання	11
1.2. Аналіз нормативно - правового забезпечення та спеціальної літератури обліку, аналізу та контролю фінансових результатів.....	25
1.3 Організаційна характеристика сільськогосподарського підприємства ПП «Комора».....	34
Висновок до розділу 1.....	46
Розділ 2. Інформаційне забезпечення контролю результатів діяльності суб'єктів господарювання.....	48
2.1. Облікове відображення результатів діяльності ПП «Комора».....	48
2.2 Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ПП «Комора»...	60
2.3 Автоматизація облікового забезпечення системи управління результатів діяльності ПП «Комора».....	69
Висновок до розділу 2	74
Розділ 3. Організація та методика контролю результатів діяльності суб'єкта господарювання	77
3.1. Організація контролю результатів діяльності ПП «Комора».....	77
3.2. Аналітичні процедури контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.....	89
3.3 Методика контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання та шляхи її удосконалення.....	104
Висновки до розділу 3	117
Висновки	121
Список використаних джерел.....	125

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.

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 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 діяльності сільськогосподарського підприємства.

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

- дослідження економічної сутності та порядку визначення результатів діяльності суб'єкта господарювання;
- визначення місця контролю та аналізу в системі управління результатами діяльності суб'єкта господарювання;
- оцінити нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та контролю фінансових результатів сільськогосподарського підприємства;
- оцінити діючу на підприємстві систему внутрішнього контролю;
- розкрити методику контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства;
- здійснити аналіз фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процес аналізу та контролю результатів діяльності сільськогосподарського підприємства.

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів аналізу та контролю результатів діяльності сільськогосподарського 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:

- розробки і рекомендації щодо удосконалення документального оформлення контролю господарських операцій підприємства;
- пропозиції з удосконалення методики внутрішнього контролю результатів діяльності підприємства, що дозволить оптимізувати систему управління та підвищити оперативність та дієвість системи внутрішнього контролю;
- пропозиції щодо формування контрольно-аналітичної документації, яка призначена для аналізу та контролю операцій з реалізації продукції в умовах використання сучасних інформаційних технологій.

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 ПП «Комора».

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 140 сторінках друкованого тексту; робота містить 22 таблиці, 24 рисунки, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 114 найменування.

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

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

Величина прибутку визначає можливість подальшого розвитку сільськогосподарських підприємств та створює запаси фінансової стійкості, яка дає змогу підприємству оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі, саме тому питання формування фінансових результатів є актуальним.

В основному, результативність діяльності сільськогосподарських підприємств відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують матеріальне становище даних суб'єктів та дають уявлення про економічний потенціал їхнього розвитку. Фінансові результати являються основним підсумковим показником, який характеризує результативність їхньої діяльності.

Фінансові результати одержують у процесі господарської діяльності підприємства, які виражаються чистим прибутком або збитком. Розкритий підхід до тлумачення прибутку в сучасних економічних системах вплинув на формування фінансового результату господарської діяльності. Таким чином, основою формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств є прибуток, як один з основних джерел реального поповнення фінансових ресурсів. Фінансові результати формуються в процесі діяльності підприємства на різних стадіях кругообігу засобів.

Тобто, фінансовий результат являє собою двосторонню економічну категорію, яка враховує доходи й витрати – основні чинники підприємницької діяльності, що безпосередньо впливають на розвиток будь - якого підприємства (Рис. 1.1).

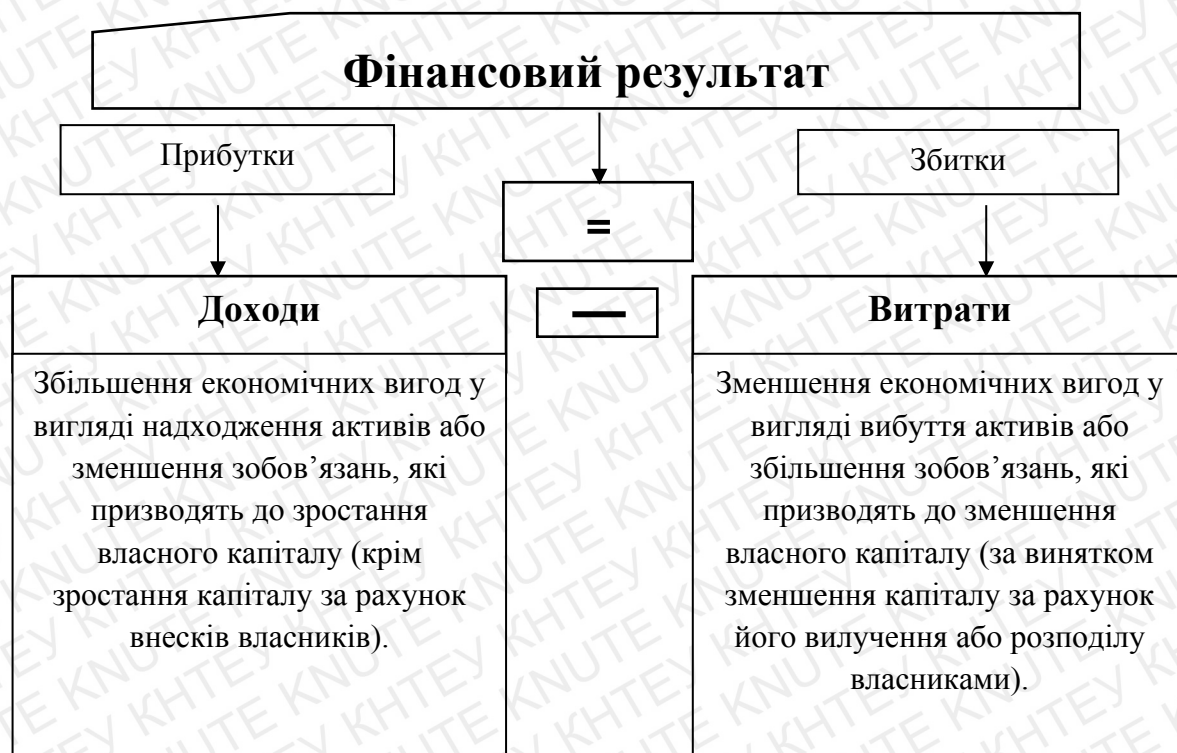


Рис. 1.1. Формування фінансового результату сільськогосподарських підприємств

Класифікація доходів має велике значення для системи управління діяльності підприємства. Чітко структуризовані доходи дозволяють правильно зрозуміти їх економічний зміст, визначити склад і структуру, оцінити тенденцію зміни у часі та прийняти оптимальні управлінські рішення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Загальна класифікація доходів підприємства

Класифікаційна ознака	Класифікація доходів
За видами діяльності	Операційні Фінансові

За можливістю планування	Інвестиційні
	Планові Непланові
За періодами виникнення	Звітнього періоду Майбутнього періоду

Продовж. табл. 1.1

За рівнем формування	Підприємство Окремий структурний підрозділ Окремі операції
За ступенем керованості	Релевантні Не релевантні

Класифікацію витрат з врахуванням положень П(С)БО 16 «Витрати» представлено наступним чином (рис. 1.2).

Рис. 1.2. Класифікація витрат вітчизняного підприємства

Фінансовий результат підприємства з економічної точки зору - це різниця між тим, що одержало підприємство за виконану господарську операцію, або декілька операцій і тим, що фактично витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу та в разі виникнення надзвичайних подій. Ця різниця належить власнику.

Схему формування чистого прибутку та сукупного доходу, згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку¹ «Загальні

вимоги до фінансової звітності» [75] наведено на рис 1.3.

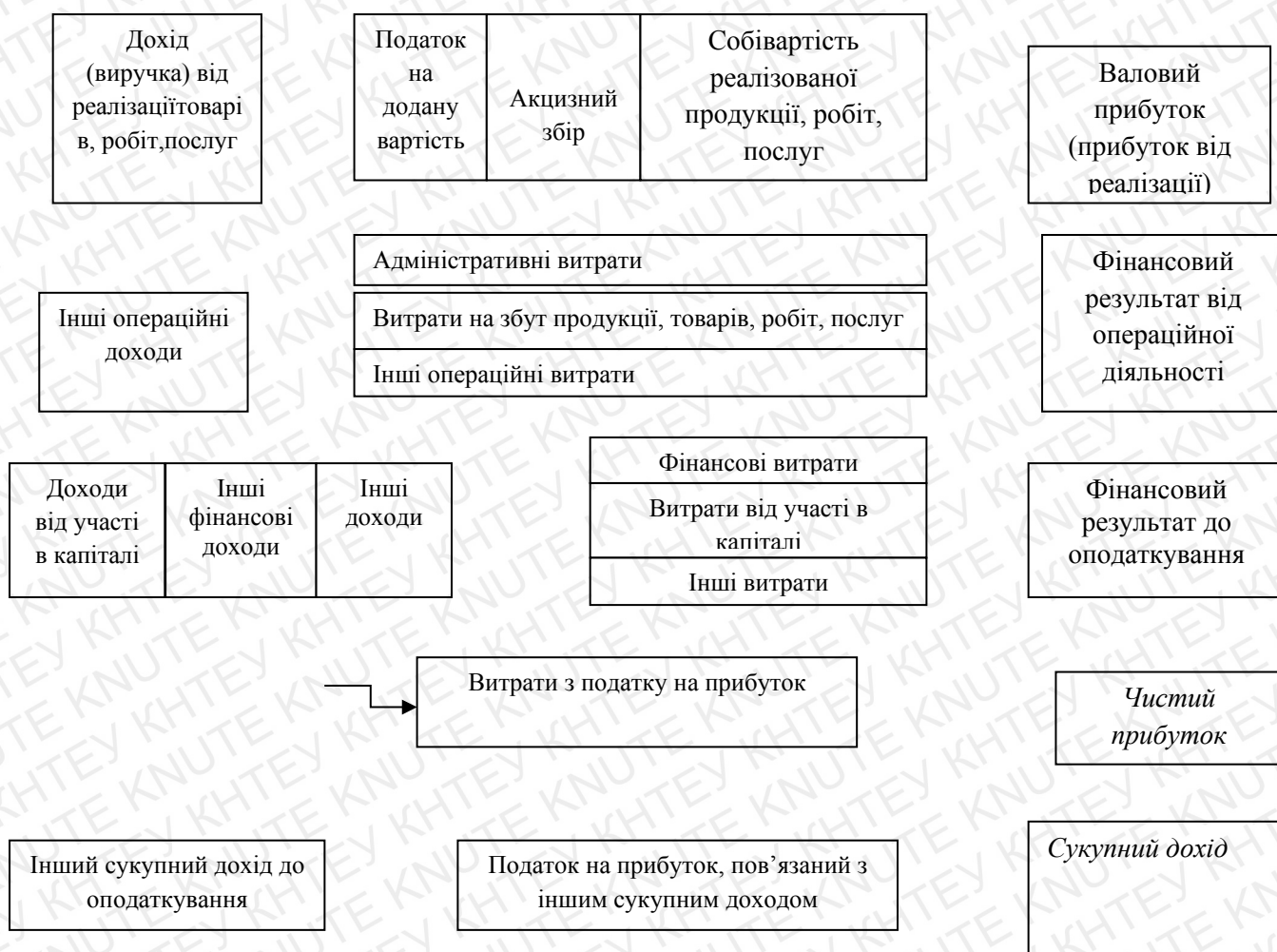


Рис. 1.3. Схема формування чистого прибутку та сукупного доходу від діяльності сільськогосподарського підприємства

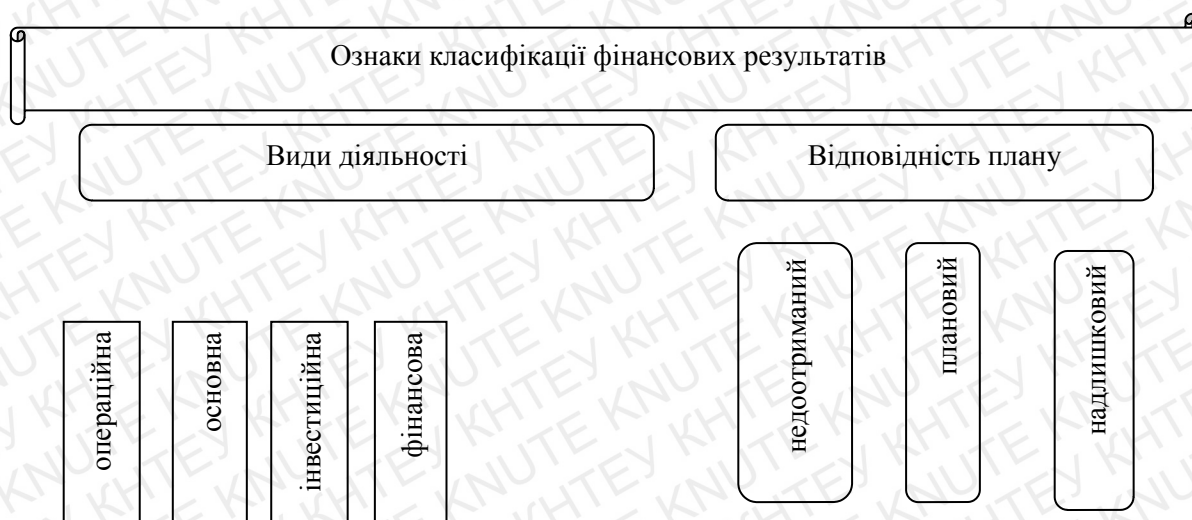
Сукупний дохід показує зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Інший сукупний дохід - відображає доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства і визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

Важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування фінансових результатів та напрямки їх використання має науково обґрунтована класифікація. Подамо її у вигляді рис. 1.4.

Така класифікація фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, на наш погляд, дає змогу:

- вид діяльності, що забезпечує наявність інформації про фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності;
- джерело формування, що дає можливість деталізувати фінансові результати від окремих операцій, здійснюваних підприємством в межах його діяльності;
- період формування, що забезпечує можливість розмежування фінансових результатів підприємства за різними звітними періодами;
- методика розрахунку, що забезпечує можливість визначення фінансового результату за даними різних видів обліку;
- відповідність плану, що забезпечує одержання інформації про відхилення фінансових результатів від планових показників та прогнозування їх розміру в майбутньому;
- характер оподаткування, що забезпечує можливість здійснення відокремленого обліку фінансових результатів від оподатковуваних та неоподатковуваних операцій;



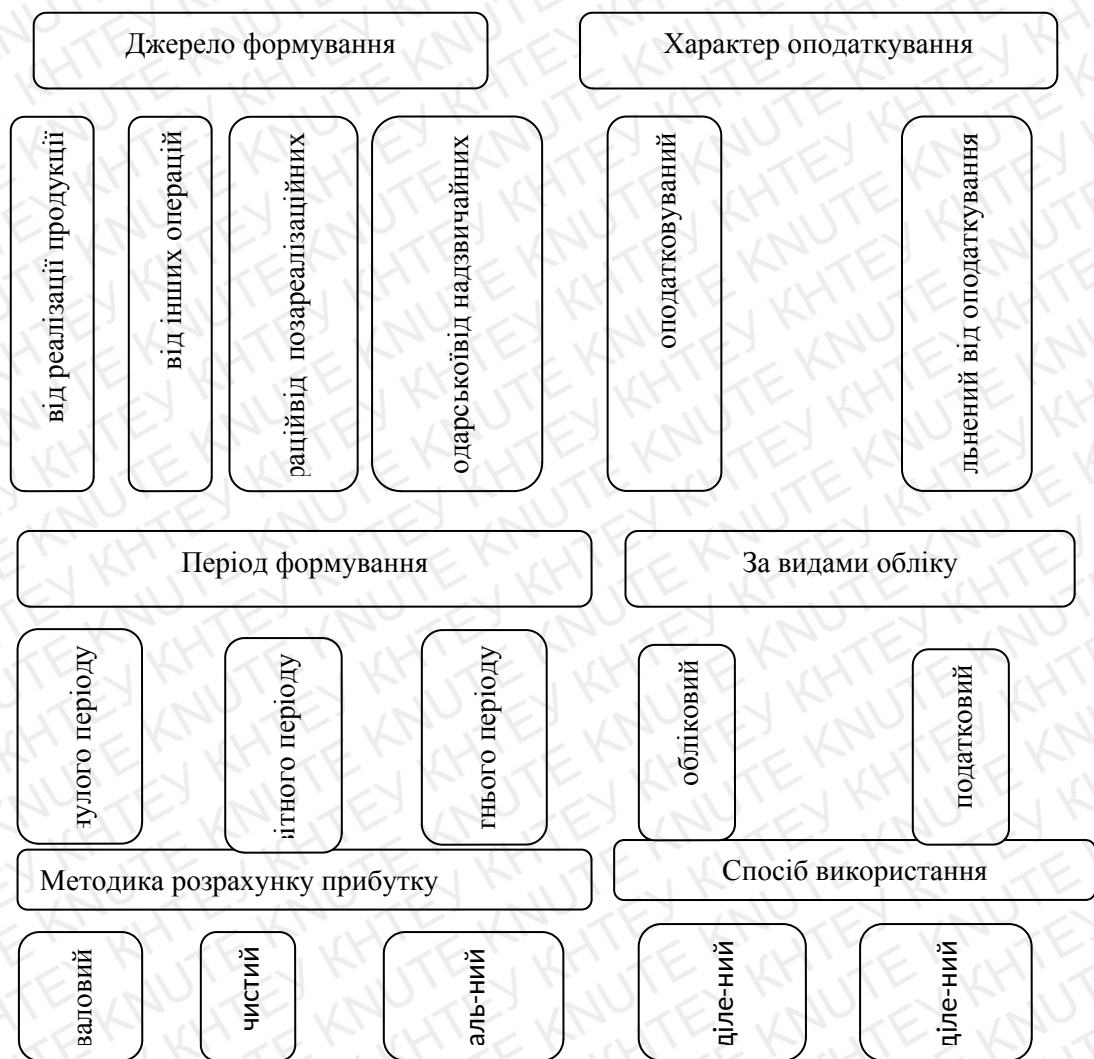


Рис. 1.4. Класифікація фінансових результатів

- види обліку, що дає можливість визначати фінансовий результат за даними фінансового і податкового обліку;
- спосіб використання, що дає можливість визначити фінансовий результат підприємства, що підлягає розподілу, а також фінансовий результат, що залишається в розпорядженні підприємства.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) сільськогосподарських підприємств формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;

- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- фінансові результати до оподаткування
- чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо.

Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Що стосується фінансового результату від операційної діяльності, то він визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

А фінансовий результат до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат.

Формування прибутку відбувається при здійсненні кожної господарсько-фінансової операції у всіх видах діяльності підприємства: основної, інвестиційної та фінансової.

Особливість операційної діяльності підприємства сільського господарства полягає в тому, що на відміну від підприємств інших галузей вона сконцентрована на оптовій торгівлі зерном, насінням та кормами для тварин; вирощуванні зернових та технічних культур; організації перевезення вантажів; надання послуг із зберігання зерна, його обробки та технологічної переробки; виробництві борошна, крупів, хлібобулочних і макаронних виробів, інших харчових продуктів; вирощуванні, переробці, закупівлі (в тому числі у населення) та реалізації сільськогосподарської продукції.

Фінансова діяльність сільськогосподарських підприємств — це сукупність фінансових відносин (внутрішніх і зовнішніх) суб'єкта аграрного господарювання щодо забезпечення реалізації статутних цілей і завдань.

Фінансова діяльність сільськогосподарських підприємств полягає в забезпеченні фінансово-ресурсних умов їх конкурентоспроможності.

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" [74], 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 [71].

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.

Основними принципами розподілу прибутку сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах господарювання є:

✓ розподіл прибутку між державою і підприємством повинен проводитись з урахуванням інтересів держави в формуванні на відповідному рівні бюджетів і зацікавленості підприємств у стимулюванні їх діяльності;

✓ залучення відповідної частини прибутку державою до бюджету у вигляді податків має проводитись по твердих, невисоких ставках, встановлених державою в законодавчому порядку, розміри яких не повинні змінюватися довільно;

✓ прибуток, який залишається в розпорядженні сільськогосподарського підприємства, має спрямовуватися, передусім, на нагромадження, яке забезпечуватиме подальший розвиток підприємства, а в частині, яка

залишилася, — на споживання для задоволення матеріальних і соціальних потреб робітників.

Проте механізм розподілу прибутку сільськогосподарських підприємств, повинен врахувати фактори, пов'язані з поточною і майбутньою їх господарською діяльністю (Рис. 1.5).

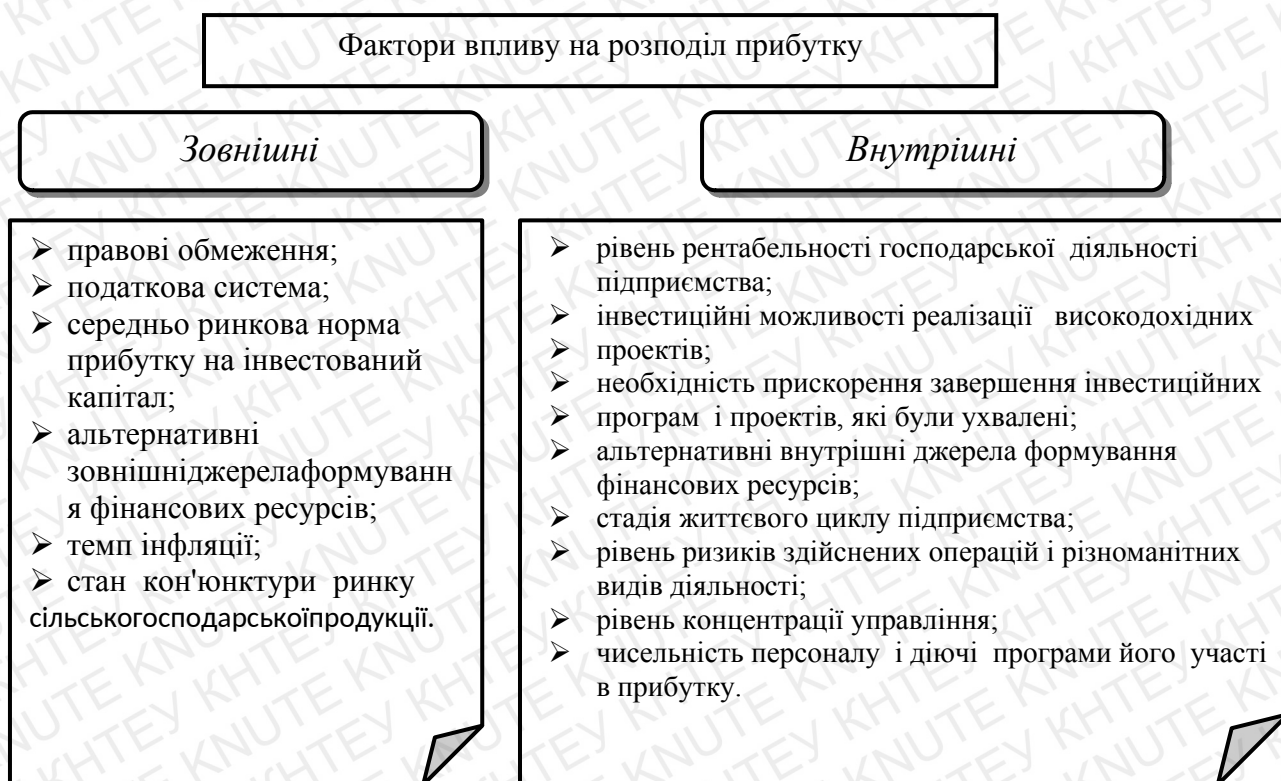


Рис. 1.5. Вплив факторів на розподіл прибутку сільськогосподарських підприємств

Слід зауважити, що фактори, які впливають на пропорції і ефективність розподілу прибутку, є різнорідними. Їх можна розподілити на дві основні групи: зовнішні (генеруються зовнішніми умовами діяльності підприємства та є обмежувальними), що визначають межі формування та пропорції розподілу прибутку; внутрішні, які генеруються особливостями господарської діяльності аграрних підприємств і здійснюють вирішальний вплив на пропорції розподілу прибутку, так як дозволяють формувати їх

відповідно до конкретних умов і результатів господарювання даного підприємства.

Згідно з Господарським кодексом України, порядок використання прибутку (доходу) визначає власник (власники) підприємства або уповноважений ним орган відповідно до статуту підприємства і чинного законодавства. При цьому державний вплив на напрям і обсяги використання прибутку господарюючих суб'єктів здійснюється через установлені нормативи, податки, податкові пільги тощо. Отже, законодавчо розподілення прибутку сільськогосподарських підприємств регулюється в тому розмірі, який надходить до бюджетів різних рівнів у вигляді податків і інших обов'язкових платежів.

З огляду зазначених законодавчих актів наведемо визначення схеми розподілу прибутку (Рис 1.6).

Відповідно до статуту підприємства можуть використовувати прибуток, який залишився в їх розпорядженні, на поповнення статутного капіталу, на утворення та поповнення резервного капіталу, а також направляти на виплату дивідендів і на інші цілі, або на формування відповідних фондів економічного стимулювання і спеціального призначення. При цьому прибуток, спрямований на поповнення статутного капіталу, може використовуватися на збільшення майна підприємства за рахунок фінансування придбання техніки, обладнання приросту обігових активів та ін. За рахунок резервного капіталу можуть покриватися невідшкодовані збитки від стихійного лиха, відшкодовується нестача власних обігових активів, погашається безнадійна дебіторська заборгованість, виплачуються дивіденди по привілейованих акціях у випадках відсутності прибутку тощо.

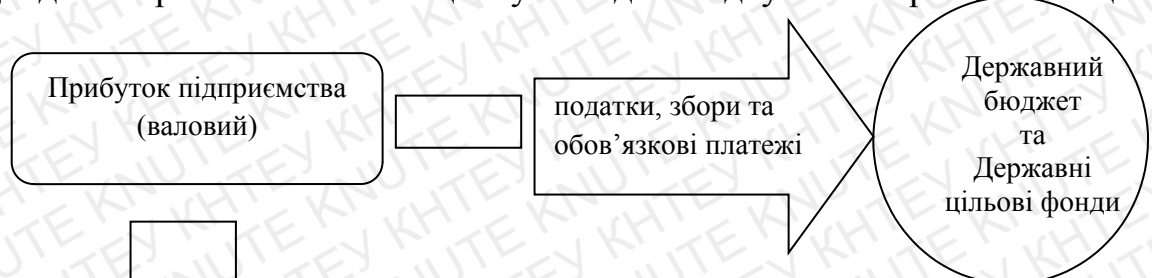




Рис.1.6.Структурно-логічна схема розподілу і використання прибутку підприємства

При спрямуванні прибутку на розвиток виробництва за рахунок нього фінансуються витрати на технічне переозброєння виробництва, освоєння нових технологій, здійснення природоохоронних заходів, нове будівництво виробничих потужностей, удосконалення технологій і організацію виробництва, фінансується поповнення власних обігових активів, здійснюються внески на створення статутних капіталів інших підприємств і на утримання союзів, концернів, асоціацій, до складу яких входить підприємство, погашаються довгострокові кредити, взяті на виробничий розвиток, і відсотки по них тощо.

При спрямуванні прибутку на соціальний розвиток фінансуються такі витрати: на будівництво житла і об'єктів культурно-побутового обслуговування; на утримання будівель і споруд, призначених для культурно-освітньої і фізкультурно-оздоровчої роботи серед робітників

підприємства; на утримання дитячих дошкільних установ, таборів відпочинку для дітей, які знаходяться на балансі підприємства; для надання допомоги школам, притулкам для старих і інвалідів тощо. За рахунок коштів, відрахованих від прибутку на матеріальне заохочення, виплачують винагороду робітникам за підсумками роботи за рік, а також проводять одноразове заохочення працівників за якісне та своєчасне виконання особливо важливих виробничих завдань (робіт), надають матеріальну допомогу робітникам і службовцям, оплачують додаткові відпустки тощо.

За рахунок прибутку, який спрямовується на інші цілі, покриваються суми штрафів і пені, які сплачуються підприємствами за порушення нормативних актів про охорону праці, навколишнього середовища, за порушення податкового законодавства по платежах до бюджету, позабюджетних і державних цільових фондів, проценти за прострочені кредити тощо.

Отже, формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств відбувається при здійсненні кожної господарсько-фінансової операції у всіх видах діяльності підприємства: основної, інвестиційної та фінансової. Сам процес формування прибутку даних підприємств є досить неоднозначним у зв'язку зі специфікою сільськогосподарської галузі, тому можна виділити наступні особливості формування прибутку сільськогосподарських підприємств, які впливають із особливостей їх діяльності: висока ймовірність неотримання прибутку в результаті обставин, що не залежать від підприємства (епідемії, сарана тощо); формування прибутку відбувається залежно від періоду закінчення виробничого процесу, оскільки процес виробництва не співпадає з календарним роком; за частиною продукції не формуються фінансові результати, оскільки вона надходить до внутрішнього обороту, тобто на внутрішньогосподарське споживання; значний вплив на процес формування прибутку здійснюють природні кліматичні фактори (спостерігається сезонність виробництва).

Для сільськогосподарських підприємств процес розподілу та використання фінансових результатів є не менш важливим як процес їх формування, адже ефективне використання отриманого прибутку дозволить в майбутньому збільшити обсяги його отримання. Тому, як було зазначено, при розподілі прибутку сільськогосподарське підприємство у ринкових умовах господарювання керується деякими принципами: розподіл прибутку між державою і підприємством здійснює з урахуванням інтересів держави (з боку стимулювання діяльності підприємств даної галузі) і самого підприємства, прибуток, який залишається в розпорядженні сільськогосподарського підприємства, має спрямовуватися, передусім, на нагромадження, яке забезпечуватиме подальший розвиток підприємства, а в частині, яка залишилася — на споживання для задоволення матеріальних і соціальних потреб робітників.

1.2. Аналіз нормативно - правового забезпечення та спеціальної літератури обліку, аналізу та контролю фінансових результатів

Законодавство України є джерелом правової інформації, до якої відносяться нормативно-правові акти України, що регулюють господарську діяльність. Нормативно-правова база покликана акумулювати всі інформаційні потоки, що забезпечують створення сприятливих умов господарювання.

Законодавча база, яка регламентує порядок формування фінансових результатів суб'єктами господарювання досить різноманітна, оскільки охоплює широке коло правових відносин.

Недосконалість існуючої нормативно - правової бази щодо облікового відображення діяльності виробничих підприємств, зумовлює неспроможність чинних нормативно-правових актів належним чином регулювати існуючі

відносини у сфері виробництва та реалізації продукції та забезпечити достовірне відображення результатів їх здійснення.

До нормативно-правових документів, які визначають порядок організації та проведення виробничо-збутової 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 господарської діяльності та формування фінансових результатів 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 обліку фінансових результатів сільськогосподарської продукції підприємства наведена в табл. 1.2. та 1.3.

Таблиця 1.2

Нормативно-правові акти, які регулюють питання облікового відображення фінансових результатів підприємства

№	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
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Визначає основні положення щодо порядку визнання доходів від реалізації готової продукції

Продовж. табл. 1.2

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
6.	Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів	Регулює порядок уцінки товарів, що впливає на облікове відображення операцій з уцінки продукції

	широкого вжитку продукції виробничо - технічного призначення	
7.	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Визначають складові витрат, які виникають при здійсненні збутової діяльності
На рівні підприємства		
	Положення про облікову політику	Визначає основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей діяльності конкретного підприємства

Державне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на підставі низки нормативних документів. Сфера дії законодавчих документів є досить широкою. Так, Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” [95] поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності. Законом 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.

Дещо вужче застосовуються норми більшості Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме, підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності крім бюджетних установ, але сфера дії положень залишається досить широкою.

НП(С)БО 1 отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. 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. С. Голов, зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО 1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім МСБО 1 "Подання фінансової звітності" і МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів" (це стосується усіх форм звітності), і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках. Взагалі, уніфіковані форми звітності апріорі не здатні врахувати специфіку діяльності усіх підприємств та усі ситуації, що виникатимуть на практиці. Тому встановлення уніфікованих форм фінансової звітності суперечить концепції МСФЗ. Фінансова звітність складена на основі методології МСФЗ за формами, наведеними у додатках НП(С)БО 1, є статистично-фінансовою. Фінансовою звітністю загального призначення можна вважати лише примітки до фінансових звітів. Також, доречно прислухатись до думки С. Голова, що у зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування П(С)БО як аналогів МСФЗ [71]. Проведений аналіз норм першого національного положення (стандарту) дає змогу зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно правовим документом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ. Єдині типові форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ, внаслідок існування відмінностей між обома групами цих облікових стандартів, несуть ризик до перекручення статистичних даних.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [94] 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» [91] 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

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

«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.

«Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку» спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв 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.

Окрім визначених нормативних документів вищого рівня, діяльність у сфері реалізації продукції регулюється низкою законодавчих норм, нижчого рівня, до яких належать : правила порядку провадження торговельної

діяльності та Правила торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів. У наведених правилах зазначаються основні вимоги щодо організації збутової діяльності підприємств, а також основні моменти щодо порядку її проведення.

Необхідно виділити також Постанову Кабінету Міністрів «Про державне регулювання цін», відповідно до якої наводиться перелік продукції соціального значення, на які не можуть бути встановлені ціни вищі, ніж за затверджені граничні норми. З 1.07.2017р. скасовано державне регулювання цін на продовольчу продукцію та послуги на ринках (Постанова КМУ від 7.06.2017р. № 394).

Оскільки цінове регулювання на продовольчу продукцію скасовано, суб'єкти господарювання формують ціни в режимі вільного ціноутворення, в залежності від попиту та пропозицій на споживчому ринку. Головна мета регулювання - зниження адміністративного тиску на бізнес, усунення надмірного втручання держави в економічні процеси, розвиток конкуренції та дерегуляція у сфері ціноутворення.

Крім того, при здійсненні реалізації продукції насінництва окремі суб'єкти господарювання керуються Правилами торгівлі на ринках в м. Києві, які визначають основні організаційні моменти пов'язані з такою торгівлею. Ці Правила, зокрема, конкретизують суб'єктів, які можуть здійснювати торгівлю на ринках; містять класифікацію самих утворень ринків, рекомендації щодо їх місця розташування; визначають перелік товарів, які можуть продаватись. Господарсько-економічні та організаційно-правові відносини в галузі насінництва зернових культур в сьогоденні умовах формування ринкових відносин в нашій державі регламентуються Законом України «Про насіння і садивний матеріал», Законом України «Про охорону прав на сорти рослин», Законом України «Про карантин рослин», Державними стандартами України: ДСТУ 2240-93 «Насіння сільськогосподарських культур. Сортові та посівні якості», ДСТУ 2949-94 «Насіння сільськогосподарських культур. Терміни та визначення», ДСТУ

4138-2002 «Насіння сільськогосподарських культур. Методи визначення якості», а також Державним реєстром сортів рослин України та Державним реєстром виробників насіння і садивного матеріалу.

Один із блоків нормативно-правового забезпечення контролю й аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є міжнародні стандарти аудиту. Проте їх використання для цілей контролю й аналізу діяльності підприємства обмежується тим, що існуючі стандарти аудиторської діяльності орієнтовані на професійних аудиторів і відображають сутність системи внутрішнього контролю у плані вимог до її оцінки, що пред'являються зовнішніми аудиторами. Але цього недостатньо для розробки методологічних засад з удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств.

Таблиця 1.3

Нормативно-правове забезпечення контролю і аналізу фінансових результатів діяльності 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

Продовж. табл. 1.3

	III	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту
--	-----	---	--

ДЕРЖАВНИЙ	IV	Законодавчі та підзаконні нормативні акти	Визначають місце, роль, завдання і правові 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
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

До нормативно-правової бази аналізу та контролю операційної діяльності сільськогосподарського підприємства відносяться внутрішньо фірмові стандарти, правила і методики контролю та аналізу діяльності підприємства, які розробляються для внутрішнього користування на кожному підприємстві, виходячи з умов його діяльності, організаційної структури, спеціалізації, кваліфікації спеціалістів та наявності матеріально-технічної бази. Під стандартами внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту) розуміють регламенти (документи), які визначають

порядок, принципи і методи здійснення контролю внутрішніми контролерами (аудиторами).

Як зазначає Н. Г. Виговська, вимоги керівництва підприємства до системи внутрішнього контролю значно ширші ніж вимоги аудиторів [23, с. 391]. Для здійснення контролю й аналізу діяльності вітчизняного підприємства доцільно використовувати МСА №315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень» і МСА № 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» для визначення структури системи елементів, процедур і оцінки ризику внутрішнього контролю.

Загалом, нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та контролю результатів діяльності сільськогосподарського підприємства наведено в додатку А.

Не зважаючи на велику кількість нормативно-правових актів, варто зазначити, що законодавче регулювання обліку, аналізу та контролю фінансових результатів не повною мірою вирішує всі питання практики на вітчизняних підприємствах.

Отже, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері формування фінансових результатів зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю руху сільськогосподарської продукції.

1.3. Організаційна характеристика сільськогосподарського підприємства ПП «Комора»

Дослідження проводилось на базі даних підприємстві ПП «Комора», яке засноване в 1992 році з метою забезпечення аграріїв якісним насінним матеріалом та наданням послуг в області очистки та підготовки насіння до

посіву, включаючи протруєння, захист посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб.

Компанія виробник насіння, реалізує якісне насіння багаторічних та однорічних бобових та злакових трав. А саме: насіння люцерни, конюшини, злакові трави: грястиці, вівсяниці, еспарцет, суданська трава, суміші трав для пасовищ та сінокосів. ПП «КОМОРА» надає послуги по очистці, калібровці та доведення до посівних кондицій насінневого матеріалу.

Підприємство здійснює повне забезпечення широким асортиментом високоякісного насіння як професійних виробників, фермерів, так і споживачів, котрі займаються присадибним господарством і садоводів-любителів.

Так, 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.

Майно ПП «Комора» 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.

Традиційно системою, яка надає інформацію для управління підприємством є бухгалтерський облік, побудова якого залежить від специфіки технологічного циклу, а отже – функцій діяльності. Згідно наказу “Про облікову політику підприємства” при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності ПП «Комора» дотримується основних

принципів НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Як відомо 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. 1.6).



Рис. 1.6. Організаційна структура управління ПП «Комора»

Як видно з рис. 1.6, виконавчим органом управління ПП «Комора» 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 ПП «Комора» характерна проста лінійна організаційна структура управління, тому функціонального центру аналізу на ній не створено.

Здійснимо аналіз чистого прибутку ПП «Комора» за 2013-2017 рр. (рис. 1.7).

За даними рис. 1.7 найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2013 р. (сума чистого прибутку – 198 тис.грн), а найгіршим роком - 2015р. (сума збитку-3048 тис.грн).

Динаміка чистого прибутку з 2015 р. по 2016 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ПП «Комора».

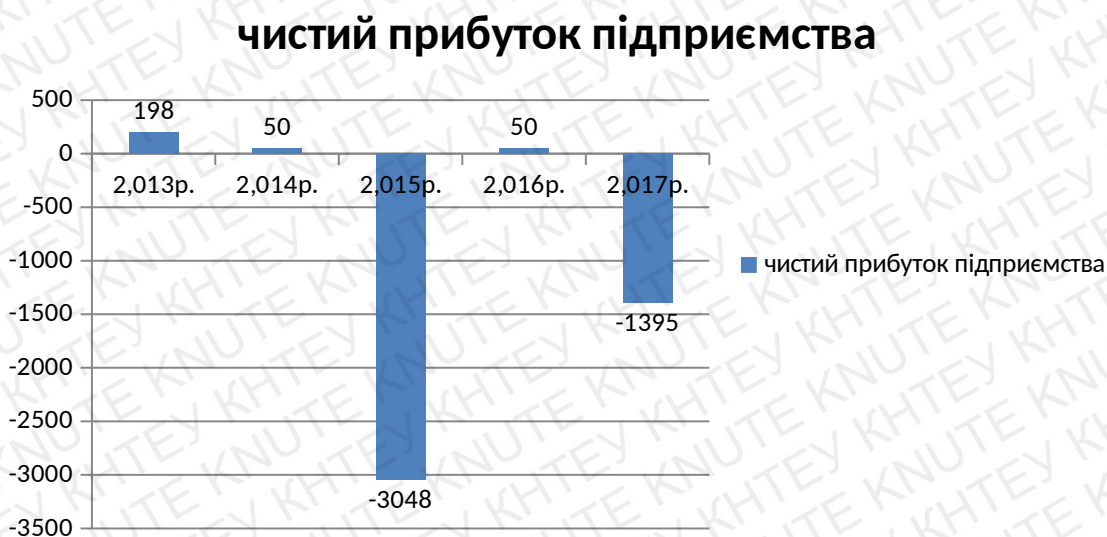


Рис. 1.7 Динаміка чистого прибутку ПП «Комора» за 2013р. - 2017р. *

*розроблено автором на базі фінансової звітності підприємства

Разом з тим, з 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

Аналізуючи показники діяльності ПП «Комора» (табл. 1.4) 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 (темп 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.

Для того щоб надати оцінку фінансового стану діяльності досліджуваного підприємства, необхідно оцінити зміну активів, капіталу та зобов'язань підприємства (табл. 1.5).

Аналізуючи показники наведені в табл. 1.5 можна зробити висновок, що загальна вартість майна ПП «Комора» за останні п'ять років значно зменшилась (в два рази). Так, в 2013 році валюта балансу складала – 9139 тис.грн., а в 2017 році – 4507 тис.грн. Темп зменшення валюти балансу ПП «Комора» за 2013 – 2017 рр. склав – 50 %. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних так і оборотних активів

Необхідно відзначити, що необоротні активи в основному сформовані за рахунок основних засобів. Дана стаття активів за аналізований період в 3,5 рази зменшилась за рахунок ліквідації застарілого обладнання.

Таблиця 1.4

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ПП «Комора» , тис.грн

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
Чистий дохід від реалізації продукції	8600	5830	5600	5830	7990	-32,2	-3,9	4,10	37,05
Собівартість реалізованої продукції	5490	3650	3620	3650	5629	-33,5	-0,8	0,82	54,2
Валовий прибуток	3110	2180	1980	2180	2361	-29,9	-9,1	10,1	8,3
Інші операційні доходи	590	43	1080	430	3800	-92,7	2411,6	-60,1	783,72
Адміністративні витрати	702	550	502	550	557	-21,6	-8,7	9,5	1,2
Витрати на збут	1400	980	1025	980	1057	-30	4,5	-4,3	7,8
Інші операційні витрати	757	470	5160	470	5456	-37,9	0	-90,8	1060,9
Фінансовий результат від операційної діяльності	841	610	-3627	610	-909	-27,4	-694,5	-116,8	49,0
Інші доходи	330	138	134	138	55	-58,1	-2,8	2,98	-60,1
Фінансові витрати	580	530	607	530	506	-8,6	14,5	-12,6	-4,5
Інші витрати	300	144	106	140	35	-52	-26,38	32,0	-75
Чистий прибуток	198	50	-3048	50	-1395	-74,7	-61,0	98,3	-2890

Таблиця 1.5

Динаміка основних економічних показників фінансово-господарської діяльності

ПП «Комора» за 2013-2017 рр. (тис.грн)*

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
1. 1. Необоротні активи	1913	1835	1575	1534	647	-4,0	-14,16	-2,6	-57,8
2.									
1.1 Основні засоби	1512	1440	1240	1177	464	-4,7	-13,8	-5,08	-60,5
- 2.Оборотні активи	7224	6481	5806	4516	3860	-10,2	-10,4	-22,2	-14,5
- 2.1 Запаси	3600	3003	3126	2110	1920	-16,5	4,09	-32,5	-9,0
2.2 Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2692	2482	2031	2050	1700	-7,8	-18,1	0,93	-17,07
2.3 Дебіторська заборгованість з бюджетом	249	153	53	26	120	-38,5	-65,3	-50,9	361,54
2.4 Інша поточна дебіторська заборгованість	252	-	252	252	54	-100	0	0	-78,5
2.5 Інші оборотні активи	57	41	107	29	11	-28,07	160,9	-72,9	-62,0
Валюта балансу	9139	8320	7381	6050	4507	-8,96	-11,2	-18,03	-25,5

Продовж. табл. 1.5

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
3. Власний капітал	-369	-171	-121	-4227	-5622	-53,6	-29,24	3393,4	33,0
- 3.1 Зареєстрований капітал	250	250	250	350	350	0	0	40	0
- 3.2 Нерозподілений прибуток	-622	-424	-374	-4580	-5975	-31,8	-11,7	1124,6	30,4
- 4. Довгострокові кредити банків	3800	3365	3004	4270	2436	-11,4	-10,7	42,1	-42,9
5. Поточні зобов'язання	5708	5126	4498	6007	7693	-10,1	-12,2	33,5	28,0
5.1 Короткострокові кредити банків	2026	837	1448	652	246	-58,6	72,9	-54,97	-62,2
5.2 Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3200	3455	2393	4350	6500	7,9	0	81,7	49,4
5.3 Інші поточні зобов'язання	94	501	201	939	883	432,9	-59,8	367,1	-5,9
Валюта балансу	9139	8320	7381	6050	4507	-8,9	-11,2	-18,0	-25,5

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Загалом, в структурі активів ПП «Комора» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що підприємство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання.

Величина оборотних активів також значно зменшилась за рахунок зменшення обсягів діяльності. В 2013 році величина запасів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році - 3860 тис.грн.

Необхідно відмітити, що за аналізований період на ПП «Комора» зменшилась дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (в 2014 році – 2482 тис.грн, а в 2017 році – 1700 тис.грн). Дана динаміка також свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Тільки за останній аналізований період дана стаття активів зменшилась на 17,07 %.

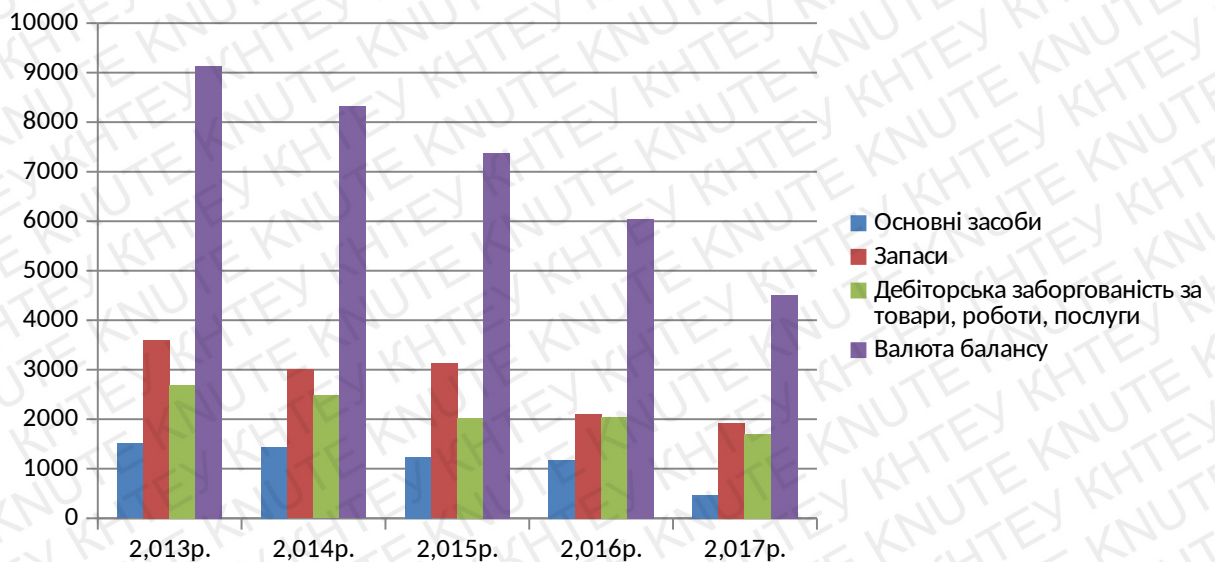


Рис. 1.8. Динаміка активів ПП «Комора» за 2013 р.-2017 рр. (тис.грн)*

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Як видно з рис. 3.2, найбільша валюта балансу була в 2013 році та складала – 9139,6 тис.грн. Основну частку в запасах займає товари, питома вага яких складає 83 % (насіннєвий матеріал) . Дана стаття активів з кожним

роком зменшується, що свідчить про зменшення збутової діяльності ПП «Комора».

В сукупному капіталі підприємства основну частку займають поточні зобов'язання (близько 65%) та довгострокові зобов'язання (близько 35 %).

Власний капітал за аналізований період має від'ємне значення за рахунок наявності непокритого збитку. Величина власного капіталу в 2012 році складала – 369 тис.грн., а вже в 2016 році (-5622 тис.грн). Наявність від'ємного значення власного капіталу негативно характеризує фінансову стійкість підприємства. ПП «Комора» в більшості фінансується за рахунок зовнішніх джерел.

Поточні та довгострокові зобов'язання за аналізований період стрімко зростали. Підприємство бере довгострокові та короткострокові кредити для своєї діяльності.

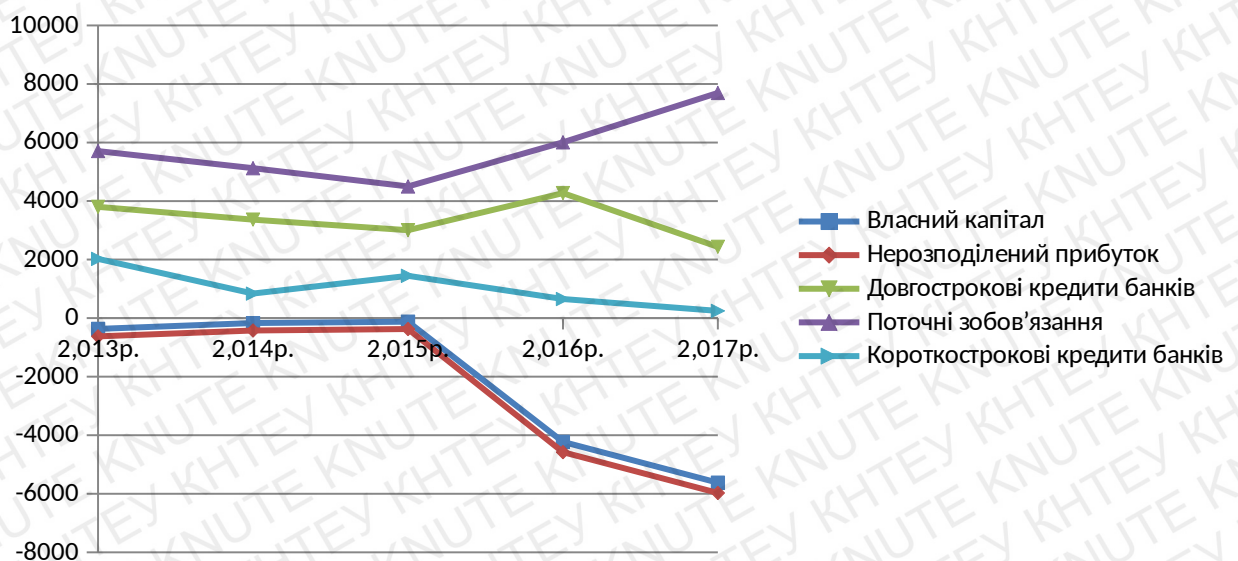


Рис. 1.9 Динаміка статей капіталу та зобов'язань ПП «Комора»
за 2013р. - 2017р. (тис.грн)*

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Поточні зобов'язання збільшились в основному за рахунок збільшення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, а також за рахунок збільшення інших поточних зобов'язань. Дані зміни характеризують погіршення фінансової незалежності підприємства. Необхідно відзначити, що

підприємство в 2013 році отримало довгострокову позику на суму 3800 тис.грн.

Досить важливого значення для роботи підприємств в умовах ринкової економіки набуває їх фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел. Запас джерел власних коштів означає запас фінансової стійкості підприємства при тій умові, що його власні кошти перевищують запозичені. Проаналізуємо відносні показники фінансової стійкості, наведені в табл. 1.6

Як видно з даних табл. 1.6 коефіцієнт автономії має від'ємне значення, що свідчить про те, що підприємству не вистачає власних обігових коштів для фінансово-господарської діяльності, і підприємство фінансується за рахунок зовнішніх джерел.

Таблиця 1.6

Показники фінансової стійкості ПП «Комора» за 2013 – 2017 рр.

Показник	Рік				
	2013р.	2014р.	2015р	2016р	2017р.
Коефіцієнт автономії	-4,0	-2,0	-1,6	-69,8	-124,
Коефіцієнт фінансової стабільності	-3,8	-2,01	-1,61	-41,1	-55,5
Коефіцієнт фінансового левериджу	-25,7	-49,6	-62	-2,4	-1,8
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	1516	1355	1308	-1491	-3833
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	4,83	3,85	4,83	3,30	3,24

Коефіцієнт фінансової стабільності постійно збільшується – це означає скільки позичкових коштів залучило підприємство на одну гривню вкладених в активи власних коштів. Зростання показника свідчить про збільшення залежності підприємства від кредиторів, тобто про зменшення його фінансової стійкості.

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує рівень забезпечення підприємства власними коштами. На досліджуваному

підприємстві даний коефіцієнт має негативне значення, що свідчить про брак власних коштів на підприємстві.

Таким чином, виходячи з аналізу показників можемо зробити висновок, що показники фінансової стійкості дещо погіршились за аналізований період. Підприємство стало більш залежним від зовнішніх джерел фінансування, обсяги власних оборотних коштів та найліквідніших активів зменшились, що негативно впливає на платоспроможність підприємства.

В табл. 1.7 наведені показники оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей ПП «Комора».

Таблиця 1.7

Показники оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей
ПП «Комора» за 2013-2017р.

Показник	Рік				
	2012	2013	2014	2015	2016
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	3,19	2,34	2,75	2,84	4,7
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	1,71	1,05	1,51	0,83	0,86

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує швидкість розрахунку дебіторів з підприємством. Чим вищим є коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, тим ефективнішою є політика управління дебіторською заборгованістю. В нашому випадку коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості стрімко зростає з 2014 року, що характеризує погашення клієнтами заборгованості перед підприємством.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості знижується протягом 2013 – 2017 років, що також є позитивним явищем, оскільки ПП «Комора» погашає свої зобов'язання перед постачальниками і підрядниками.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в господарській діяльності ПП «Комора» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витрато

місткості продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є пришвидшення оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства за рахунок налагодження розрахункової дисципліни на підприємстві.

Висновок до розділу 1

В першому розділі випускної кваліфікаційної роботи, нами розкриті теоретичні засади контролю результатів діяльності суб'єктів господарювання. Об'єктом дослідження виступає приватне підприємство «Комора», яке відноситься до сільськогосподарських підприємств, що займається вирощуванням та реалізацією сільськогосподарських культур.

В першому розділі ми намагалися розкрити економічну сутність та порядок визначення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Встановлено, фінансові результати являються основним підсумковим показником, який характеризує результативність їхньої діяльності. Фінансовий результат підприємства з економічної точки зору - це різниця між тим, що одержало підприємство за виконану господарську операцію, або декілька операцій і тим, що фактично витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу та в разі виникнення надзвичайних подій. Ця різниця належить власнику.

В роботі схематично зображено порядок формування чистого прибутку та сукупного доходу, згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

В роботі наведена структурно-логічна схема розподілу і використання прибутку підприємства. Встановлено, що для сільськогосподарських підприємств процес розподілу та використання фінансових результатів є не менш важливим як процес їх формування, адже ефективне використання

отриманого прибутку дозволить в майбутньому збільшити обсяги його отримання.

Тому, як було зазначено, при розподілі прибутку підприємство у ринкових умовах господарювання керується деякими принципами: розподіл прибутку між державою і підприємством здійснює з урахуванням інтересів держави (з боку стимулювання діяльності підприємств даної галузі) і самого підприємства, прибуток, який залишається в розпорядженні сільськогосподарського підприємства, має спрямовуватися, передусім, на нагромадження, яке забезпечуватиме подальший розвиток підприємства, а в частині, яка залишилася — на споживання для задоволення матеріальних і соціальних потреб робітників.

Дослідження проводилось на базі даних ПП «Комора». ПП «КОМОРА» надійного партнеру сільськогосподарських товаровиробників. Досліджуване підприємство засноване в 1992 році з метою забезпечення аграріїв якісним насінним матеріалом та наданням послуг в області очистки та підготовки насіння до посіву, включаючи протруєння, захист посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб.

Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок вкладів Засновників на підприємстві створено Статутний капітал у розмірі 64 тис.грн.

За даними аналізу, встановлено, що найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн).

Динаміка чистого прибутку з 2013 р. по 2014 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ПП «Комора». З 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

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

2.1. Облікове відображення результатів діяльності ПП «Комора»

Бухгалтерський облік є одним з елементів організації процесу господарювання і водночас важливою функцією управління. Важливість його у системі менеджменту підприємства обумовлена тим, що облік є не тільки засобом спостереження, реєстрації і відображення господарських процесів, але й інформаційною системою для системи внутрішнього контролю підприємства.

Досліджуване підприємство ПП «Комора» є малим підприємством та регламентує облікове відображення господарських операцій згідно П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Організація бухгалтерського обліку здійснюється автоматизовано з використанням програми 1С: Бухгалтерія».

Для обліку виробництва і виготовленої продукції Планом рахунків ПП «Комора» 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.

23 „Виробництво” рахунок активний, калькуляційний, витратний, призначений для обліку господарських засобів та призначений для визначення собівартості виготовленої продукції.

За дебетовим сальдо рахунку 23 на кінець звітного періоду відображається залишок незавершеного виробництва. Для обліку незавершеного виробництва необхідно визначати його кількість та здійснювати оцінку. Кількість визначають шляхом інвентаризації.

Використовуючи рахунок 23, в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства відображають такі проведення в таблиці 2.3:

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку виробництва продукції

ПП «Комора»*

№	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 нематеріальних активів, що використовувалися у виробництві	23	83
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
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, табелі обліку робочого часу, шляхові листи, рахунки за енерго- і теплопостачання та інші первинні документи, що підтверджують факт здійснення витрат.

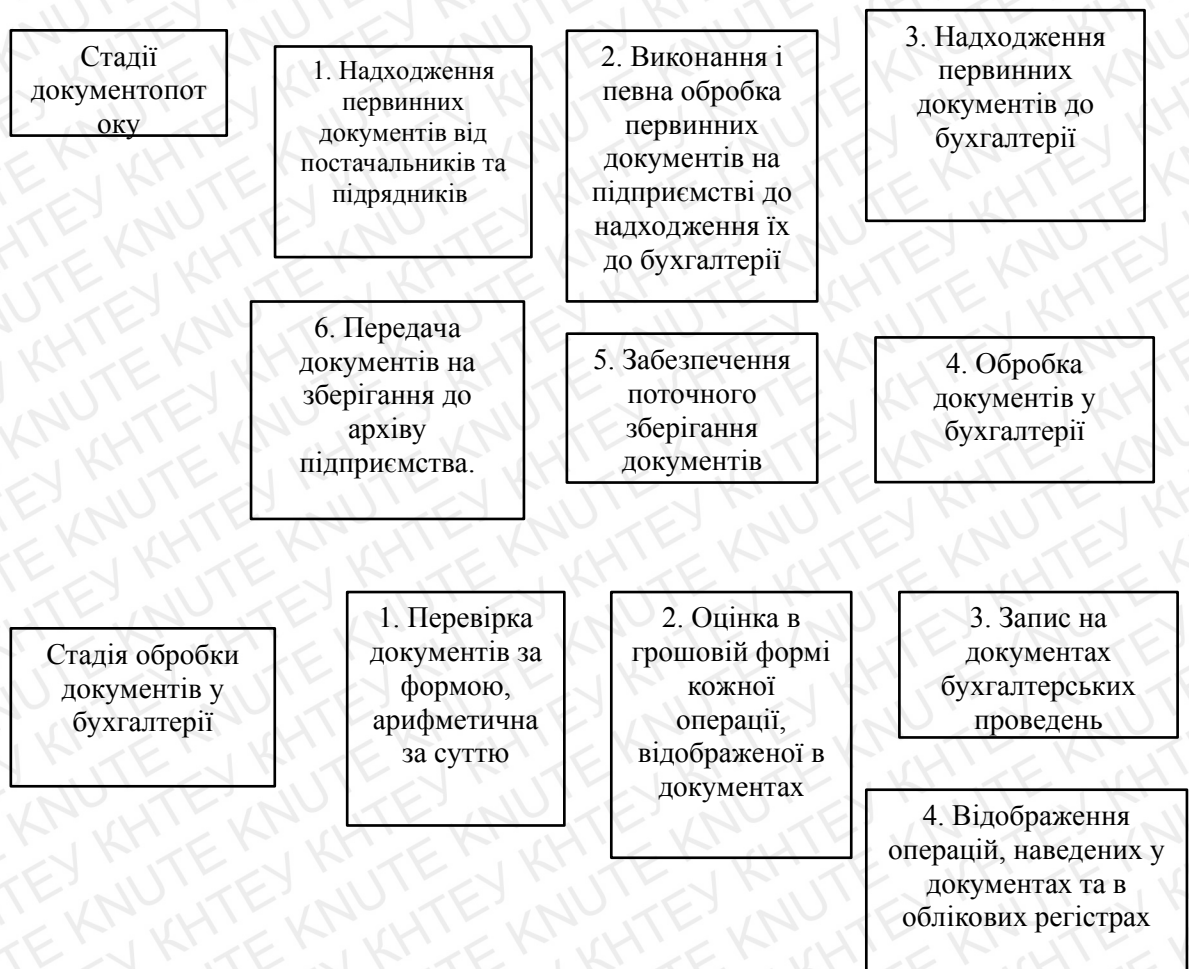


Рис. 2.3 Організація документопотоку на ПП «Комора»*

*розроблено автором

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій в ПП «Комора», 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.

Перелік документів, якими найчастіше на ПП «Комора» оформляється надходження виробничих запасів, наведений в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Первинні документи з надходження виробничих запасів

№ форми	Назва форми	Призначення документу
1	2	3
М-1	Журнал обліку надходження вантажів	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів з залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів та запису даних про оплату рахунку, відмову від акцепту тощо
М-2, 2б	Довіреність	Призначено для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів при номенклатурі одержуваних товарно-матеріальні цінностей у межах 6 найменувань доцільно використовувати форму М-2, при більшій кількості форму № М-2б
М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання використаних бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Застосовується для реєстрації виданих під розписку довіреним особі довіреностей. Всі сторінки журналу реєстрації довіреностей повинні бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою і підписами керівника та головного бухгалтера підприємства

Продовж. табл. 2.4

М-4	Прибутковий ордер	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів з переробки. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів
М-5 М-6	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуваних документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів
М-13	Реєстр приймання-здачі документів	Оформлюється приймання-передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом з первинними документами і необхідними додатками
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами. Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок-фактура, платіжна вимога-доручення є підставою для кількісного та якісного приймання партії запасів, що надійшли, використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

Рахунок 26 „Готова продукція” використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством.

По дебету рахунка 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відносяться до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Аналітичний облік відвантаження продукції, а також розрахунків із покупцями ведеться в журналі № 3. Записи в цьому журналі здійснюються в позиційному порядку, що дає можливість бачити, по якому розрахунковому документі яка сума підлягає оплаті покупцем, а також робиться відмітка про плату. За даними журналу № 7 визначають фактичну виробничу собівартість відвантаженої протягом місяця готової продукції – по середньому відсотку її відхилення від вартості за прийнятими обліковими (плановими) цінами.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції ПП «Комора»*

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Оприбуткована на склад готова продукція	26	23
2.	Готова продукція призначена для власних потреб	20	26
3.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26
4.	Використана готова продукція для адміністративних потреб	92	26
5.	Списано готову продукцію на витрати на збут	93	26

*розроблено автором на базі даних підприємства

Відпуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю.

Вони виписуються у двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. На підставі другого примірника накладної матеріально-відповідальна особа робить записи в картках складського обліку про оприбуткування готової продукції, після чого разом із матеріальним звітом передає накладні в бухгалтерію. Кількість продукції (продукції насінництва), що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися і, у разі необхідності, зважуватися.

На складі в облікових реєстрах готова продукція обліковується в кількісному виразі. Облік готової продукції в картках складського обліку ведуть по найменуванням.

У бухгалтерії на підставі здавальних накладних ведуть відомість випуску готової продукції за звітний місяць, у якій випущена з виробництва продукція групується по видах і відображається у двох оцінках:

- за обліковими цінами;
- за фактичною собівартістю, яка визначається наприкінці місяця після упорядкування звітної калькуляції, яка базується на даних аналітичного обліку.

Покупцям готова продукція відпускається за дорученням або наказом. У цих документах вказується, куди і як відправили продукцію. Комірник на відібрану й упаковану продукцію виписує накладну, у якій розписується представник покупця і працівник відділу збуту підприємства.

Дані відомості випуску готової продукції з виробництва використовуються для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються за фактичною виробничою собівартістю.

На підставі первинних документів протягом місяця формуються накопичувальні відомості відвантаженої продукції. Ціна проставляється на підставі номенклатури-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції. В ньому вказується вид кожного виробу,

його відмінні ознаки, присвоєний код, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції в цій організації, та облікові ціни.

На ПП «Комора» заповняють Рапорт про переробку і виробітку готової продукції в якому відображено повністю вся інформація про надходження сировини (насіння) на виробництво та скільки було віднесено сировини на ту чи іншу продукцію. Бухгалтер вводить всі рапорти і на їх основі складає оборотно-сальдову відомість по 201, 26 рахунку, за даною відомістю можна спостерігати за надходженням та виробництвом за певний період. На основі цих відомостей в планово-економічному відділі формуються загальний аналіз рахунків 23, 26, 901.

В умовах падіння платоспроможності населення і підвищення конкуренції на ринку сільськогосподарської продукції, систематичне зниження собівартості сприяє отриманню оптимального рівня рентабельності і дозволяє підприємствам розвиватися. За цих умов облік витрат повинен забезпечувати складання звітних калькуляцій, в яких відображаються всі відхилення від планових кошторисів і від діючих нормативів, сприяти своєчасному встановленню результатів діяльності центрів відповідальності базового підприємства і виявленню резервів подальшого зниження собівартості.

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 со-

бівартості). Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, що припадає на реалізовану продукцію, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат (рис. 2.4 – 2.5) згідно з положеннями П(С)БО 16.



Рис. 2.4. – Класифікація операційних витрат ПП «Комора»

Методологія бухгалтерського обліку витрат підприємства визначена П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

З огляду на п. 4 П(С)БО 16 та чинний План рахунків [58] загальновиробничими 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 загальновиробничих 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 ПП «Комора»

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством самостійно. 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 загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі 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 сільськогосподарських підприємств обліковуються на рахунку 71 „Інший операційний дохід” та розшифровуються у вигляді аналітичних даних до цього рахунку.

З введенням у дію П(С)БО 30 „Біологічні активи” [170] доходи операційної діяльності сільськогосподарських підприємств повинні включати доходи від первісного визнання та від зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, що передбачає їх переоцінку та доведення вартості до справедливої, що зменшена на очікувані витрати на місці продажу. Але якщо справедливую вартість біологічних активів визначити неможливо, дозволена їх оцінка за первісною вартістю з урахуванням суми зносу чи втрат від зменшення корисності та за витратами, понесеними на незавершене виробництво. МСБО 41 „Сільське господарство” передбачає застосування в обліку справедливої вартості за умови її визначення з достатнім ступенем достовірності.

Порядок формування прибутку (збитку) підприємства ПП «Комора» показаний на рис. 2.6.

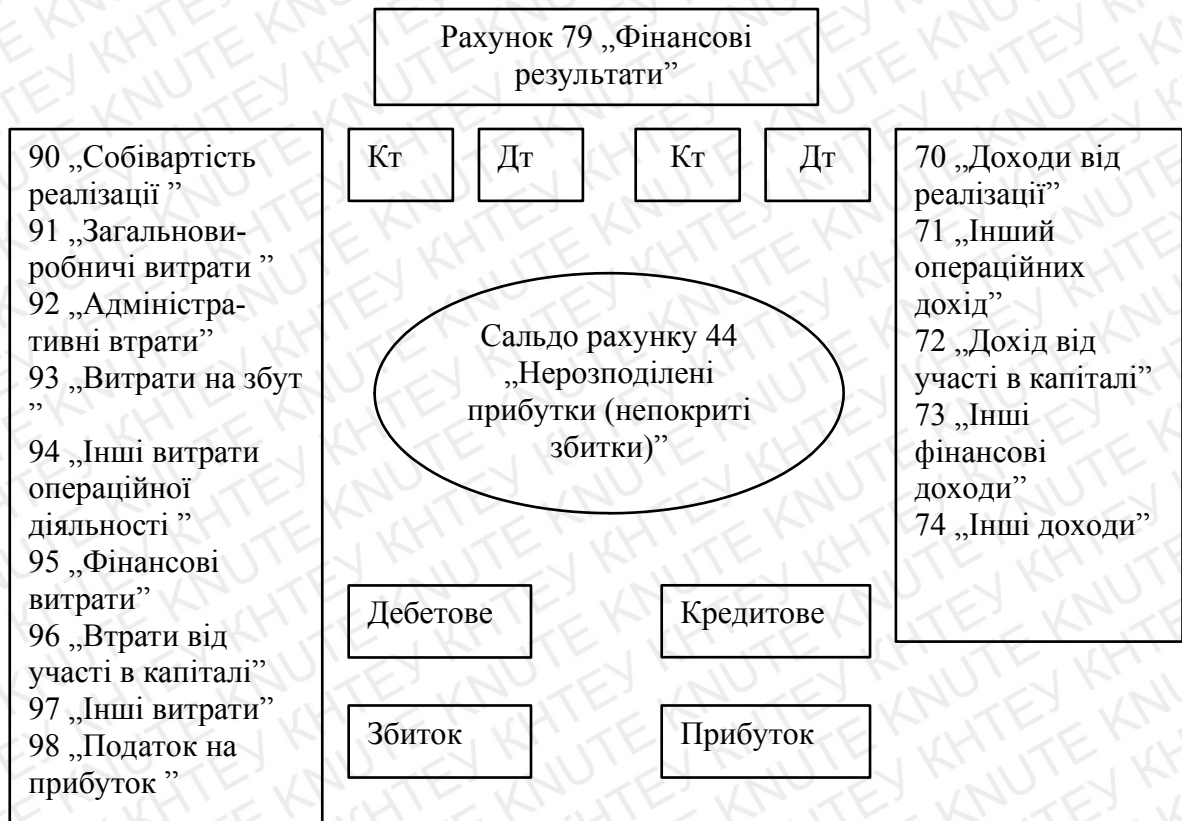


Рис. 2.5 Порядок формування прибутку (збитку) підприємства ПП «Комора»*

*розроблено автором

Фінансовий результат ПП «Комора» 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, ПП «Комора» орієнтується на П(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати».

Після чого фінансовий результат списують в кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток - в дебет рахунку 442 «Непокриті збитки». Якщо кредитовий оборот рахунку 79 „Фінансові результати“ більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений

прибуток звітнього 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 непокритий збиток. Сальдо рахунку 79 „Фінансові результати” після реформації балансу буде нульовим.

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.

2.2. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ПП «Комора»

Внутрішній контроль на підприємстві доцільно розглядати як цілісну систему з усіма її складовими, що дозволяє найбільш ефективно та продуктивно досягати економічному суб'єкту поставлених перед ним цілей.

Система внутрішнього контролю – це сукупність внутрішнього порядку (політики) і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного і стабільного функціонування підприємства, у тому числі: дотримання політики системи управління; забезпечення збереження та раціонального використання активів; запобігання шахрайству та помилкам; їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів; забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації.

Погляди на склад елементів такої системи у науковців значно відрізняються. Зокрема, О.А. Бакурова та О.О. Шевчук вважають елементами системи внутрішнього контролю – систему бухгалтерського обліку, середовище контролю та процедури контролю; М.Т. Білуха – суб'єкти, об'єкти, предмет, методи і способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами; Л.В. Дікань,

Р.М. Воронко, М.І. Семенів – середовище контролю, оцінювання ризиків, процедури контролю (контрольні дії), інформаційна система та комунікації, моніторинг; В.Ф. Максимова [62] – суб'єкт і об'єкт контролю, контрольний процес, комунікативний блок; Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та інші – об'єкти та суб'єкти контролю, процес контролю (що включає в себе технологію, механізм, методику, засоби контролю тощо), оцінку ризиків.

На нашу думку, до елементів системи внутрішнього контролю слід віднести: суб'єкти і об'єкти контролю; контрольний процес за визначенням його складових авторами джерела, а також включенням у нього процедур контролю та поділу контрольного процесу на етапи; інформаційна система та комунікації; контрольне середовище; оцінка ризиків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Елементи системи внутрішнього контролю ПП «КОМОРА»

№ з/п	Назва елемента	Коротка характеристика та складові елемента
1.	Суб'єкти контролю	Це особи, які уповноважені здійснювати контроль. До них можуть належати спеціалізовані незалежні фахівці-контролери, внутрішні спеціальні служби з контролю (структурні підрозділи тощо), посадові особи з числа персоналу, на яких покладено обов'язок щодо здійснення контрольних заходів (генеральний директор, головний бухгалтер, фінансовий чи комерційний директор, головний контролер тощо).
2.	Об'єкти контролю	Це будь-яка окрема господарська операція, подія, процес чи їх сукупність, окремі системи та підсистеми підприємства, робота структурних підрозділів (відокремлених чи невідокремлених) або господарська діяльність підприємства в цілому, а також його майно, активи, капітал, зобов'язання, ресурси (інформаційні, трудові, матеріальні тощо) як в цілому, так і в окремих елементах. Конкретні об'єкти контролю обираються в залежності від задач, які поставлені перед системою внутрішнього контролю.
3.	Контрольний процес	Це сукупність контрольних дій та заходів суб'єктів контролю, здійснюваних шляхом застосування необхідних методик, технологій, механізмів, засобів та процедур у відповідній послідовності для досягнення визначених цілей системи внутрішнього контролю. Контрольний процес поділяється на 4 основні етапи: організаційний (визначення мети, завдань, об'єктів, джерел інформації та їх оцінка, обрання методичних прийомів для проведення контролю), технологічний (виконання контрольних процедур у чіткій послідовності шляхом застосування усіх необхідних механізмів, засобів, методик, технологій тощо та узагальнення результатів контрольних процедур), результативний

	(систематизація і оцінка виявлених відхилень, їх причин та розробка заходів щодо їх усунення та попередження виникнення в майбутньому.
--	--

Продовж. табл. 2.1

4.	Інформаційна система та комунікації	Це сукупність інформаційних джерел та інформаційних потоків, які функціонують на підприємстві (незалежно від форми та виду), а також засобів і процедур формування, зберігання, передачі, обробки, копіювання та знищення інформації, що забезпечують систему внутрішнього контролю для виконання її задач. До даного елементу належать: інформація, її потоки, засоби та процедури, які підлягають контролю; інформація, її потоки, засоби та процедури, які забезпечують контрольний процес.
5.	Контрольне середовище	Це політика підприємства у сфері внутрішнього контролю, яка включає в себе: принципи організації та проведення контролю; норми функціонування об'єктів контролю; етичні вимоги до суб'єктів контролю; розподіл повноважень, обов'язків, завдань, відповідальності між окремими суб'єктами контролю та суб'єктами контролю й іншим персоналом підприємства; психологічний клімат, філософія і стиль управління, що впливають на процедури контролю; організаційна структура підприємства.
6.	Оцінка ризиків	Це процес ідентифікації, комплексної оцінки, мінімізації, ліквідації та контролю внутрішніх і зовнішніх, потенційних і реальних чинників несприятливого впливу на досягнення підприємством поставлених цілей, що здійснюється суб'єктами контролю.

Контрольний процес повинен включати в себе процедури контролю, що реалізуються шляхом їх послідовного проведення при застосуванні методик, технологій, механізмів, засобів здійснення контролю, а тому контрольний процес може поділятися на етапи.

Разом з тим, ми вважаємо, що моніторинг може бути використаний, як спосіб оцінки об'єктів контролю (спосіб контрольного процесу). Використання моніторингу, як процесу постійного спостереження за ефективністю системи внутрішнього контролю, можливе у формі самооцінки системи внутрішнього контролю при її повній автоматизації або спостереження, що проводиться вищим або виконавчим органом управління, а не суб'єктами контролю, а тому моніторинг не може бути окремим елементом системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю у залежності від організаційно-правової форми підприємства, видів і масштабів його діяльності, складності

організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, ставлення керівництва до контролю матиме різну форму – система внутрішнього аудиту, контрольний підрозділ та структурно-функціональна форма контролю. Проте, створення окремих служб чи систем, в яких будуть працювати спеціалісти-контролери, доцільне лише на середніх та великих підприємствах. Для малих підприємств (до яких відноситься ПП «Комора») доцільно використовувати структурно-функціональну форму контролю, яка не вимагає від підприємства серйозних додаткових витрат на її створення і функціонування, оскільки передбачає розробку фахівцями підприємства (або разом із зовнішніми аудиторами або консультантами) комплексу нормативних документів, що регламентують порядок взаємодії його структурних одиниць і керівників в області проведення контрольних заходів, складання документації по їх результатах, а також підготовки рішень по усуненню виявлених недоліків і контролю над їх реалізацією.

На ПП «КОМОРА» спостерігається часткова реалізація структурно-функціональної форми системи внутрішнього контролю, оскільки повноваження щодо проведення контрольних заходів покладаються на керівників структурних підрозділів підприємства, але спеціалізоване інформаційне забезпечення контрольної роботи майже відсутнє, за виключенням документації з розподілу обов'язків, інвентаризації, доповідних записок та управлінських звітів.

Об'єктами системи внутрішнього контролю ПП «КОМОРА» є процеси що здійснюються на підприємстві, результати операційної діяльності досліджуваного підприємства.

Інформаційна система та комунікації, як один з елементів системи внутрішнього контролю операційної діяльності ПП «КОМОРА» присутня і функціонує на достатньому рівні для виконання завдань системи, хоч й робочі документи для проведення внутрішніх контрольних заходів є відсутніми. Для того, щоб оцінити діючу систему внутрішнього контролю на

ПП «КОМОРА», ми розробили тести з оцінки системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Оцінка системи внутрішнього контролю на ПП «КОМОРА»

N	Зміст операції	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Не знаю	
1	Чи існує на підприємстві система внутрішнього контролю?	+			
2	Кому вона підпорядковується?				
	Керівнику підприємства	+			
	Головному бухгалтерові				
	Уповноваженій особі				
	Раді директорів				
	Інший варіант				
3	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?				
	Керівник підприємства	+			
	Головний бухгалтер				
	Уповноважена особа				
	Інший варіант				
4	Які форми контролю присутні на підприємстві?				
	Внутрішній аудит				
	Внутрішня ревізія				
	Зовнішній аудит				
	Інший варіант	+			Інвентаризація, перевірка
5	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?		+		
6	Чи перевіряється фінансова звітність до затвердження?	+			
7	Чи формується та надається звіт щодо перевірки діяльності підприємства?		+		
8	Чи затверджується звітність на річному зборі засновників?		+		
9	Чи автоматизований облік на підприємстві?	+			
10	Чи використовуються на підприємстві	+			

	електронні програмні продукти?				
11	Якщо відсутня система внутрішнього контролю, то чи існує альтернативна їй служба чи посада?		+		

Продовж. табл. 2.1

12	Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?	+			
13	Чи встановлені:				
	показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)?	+			
	заходи заохочення (стягнення)?	+			
14	Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?		+		
15	Чи здійснюється аналіз господарської діяльності?				
	Оперативний.				
	Періодичний.	+			
16	Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?	+			
17	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології реалізації продукції на підприємстві?		+		
18	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в реалізації товарів?		+		
19	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?	+			
20	Чи були у звітному періоді зміни "об'єктів обліку" витрат?		+		
21	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості реалізованих товарів?		+		
22	Чи були у звітному періоді зміни порядку обліку витрат "усередині" об'єкту обліку витрат?		+		
23	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?		+		
24	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?		+		
25	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?		+		
26	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		+		
27	Чи були у звітному періоді зміни показника		+		

	"нормальна потужність"?				
28	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних витрат?		+		

Таблиця 2.2

Анкета з оцінювання системи бухгалтерського обліку ПП «Комора»

№	Запитання	Відповідь	Примітка
1	2	3	4
1	Чи достатня кваліфікація облікового персоналу?	Так	При наборі облікового персоналу здійснюють тестування щодо знання нормативно-правових актів та ведення обліку на підприємстві. При успішному проходженні тестування, заступником головного бухгалтера, здійснюється аналіз наданих відповідей і відбувається консультування з кандидатом.
2	Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт?	Ні	На підприємстві працює один бухгалтер
3	Чи контролюється виконання обов'язків старшим за посадою?	Так	Контроль здійснюється на усіх етапах обліку
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	Однак на підприємстві існує складність щодо проведення інвентаризації за рахунок обороту різного виду запасів, їх різноманітністю.
8	Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою: перевіркою фіскальних органів; іншими уповноваженими органами?	Ні	-
9	Чи застосовується графік документообігу?	Так	Але не дотримується, через великі розміри підприємства

1 0	Чи розроблений робочий план рахунків?	Так	-
--------	---------------------------------------	-----	---

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що в системі внутрішнього контролю існують певні недоліки. На підприємстві відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цього може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників. Відсутність взаємозамінності може привести до того, що деякі об'єкти обліку можуть залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники відповідних структурних підрозділів.

Результати проведених тестів показали, що організація системи внутрішнього контролю досліджуваного підприємства, має оцінку нижчу за середню, оскільки:

- відсутня будь-яка регламентована інформація щодо проведення внутрішніх контрольних заходів на підприємстві, зокрема Положення про внутрішній контроль на підприємстві, плани проведення контрольних заходів, перелік контрольних завдань тощо;
- не забезпечено робочими документами суб'єктів контролю для проведення контрольних заходів, а також відсутня звітність за результатами проведених контрольних заходів;
- відсутня посадова інструкція фахівця-контролера, що проводить контроль, як операційної діяльності, так і будь-який внутрішній контроль на підприємстві, а частину повноважень з внутрішнього контролю покладено на 2-х осіб –директора та головного бухгалтера; останнє означає, що дані працівники перевіряють роботу, що частково виконується ними та іншим персоналом відповідних структурних підрозділів, в яких вони працюють;
- існують окремі випадки не проведення інвентаризації грошових коштів, ТМЦ, а також майже відсутні позапланові (раптові) перевірки результатів діяльності підприємства;

- відсутні у підприємства окремі документи, що регулюють порядок відображення господарських операцій, зокрема, відсутнє положення про стимулювання праці, про преміювання (хоча премії виплачуються), план-графік відряджень персоналу, графік документообігу;
- контроль за своєчасністю, правильністю та повнотою складання документів виконується, але не охоплює весь обсяг операцій діяльності ПП «КОМОРА».

Згідно з дослідженнями науковців, ефективність роботи системи внутрішнього контролю також можна визначити за критеріями результативності, дієвості та економічності. При цьому, критерій результативності враховує такі показники, як цільове використання коштів, правомірність та ефективність використання ресурсів підприємством, достовірність бухгалтерського обліку і звітності за господарськими операціями, виявлення фактів розкрадання коштів господарюючого суб'єкта. Критерій дієвості дозволяє зробити висновок про вплив роботи системи внутрішнього контролю на якість управління діяльністю підприємства, а критерій економічності – співвідношення витрат на заходи контролю до їх результатів.

Але, враховуючи результати тестування системи внутрішнього контролю господарських операцій ПП «КОМОРА», за критерієм результативності, система внутрішнього контролю має середній рівень (оскільки існують значні недоліки в роботі системи, наведені вище), за критерієм дієвості – низький рівень (оскільки зміни в управлінні діяльністю підприємства не спостерігаються), а за критерієм економічності – високий рівень (оскільки організована структурно-функціональна форма системи внутрішнього контролю не потребує додаткових витрат). Тому, інтегрована оцінка ефективності роботи системи внутрішнього контролю досліджуваного підприємства (за відповідними критеріями результативності, дієвості та економічності) є середньою.

2.3. Автоматизація облікового забезпечення системи управління результатів діяльності ПП «Комора»

Одною з причин успішного розвитку вітчизняного підприємництва є ефективна та раціональна організація бухгалтерського та податкового обліку. Як показує практика ефективність обліку значно підвищується, якщо його інформація являється повною, своєчасною і динамічною, що обумовлює необхідність автоматизації облікової інформації. Саме тому, на сучасному етапі розвитку продуктивних сил перед підприємствами, котрі прагнуть ефективно організувати свою діяльність, постає завдання вибрати програмний продукт для автоматизації обліку та управління, котрий якомога більше задовольнятиме їх вимоги.

ПП «Комора» для бухгалтерського обліку використовує програму "1С: Бухгалтерія 8.2". З використанням даної програми облік на підприємстві організований таким чином, що на будь-яку дату можна мати дані про понесені витрати підприємством, отримані доходи, заборгованість на кінець періоду. Реєстри аналітичного і синтетичного обліку відповідають своєму призначенню, дозволяють оперативно узагальнити інформацію, отриману з первинних документів.

В цілому діюча на ПП «Комора» програма автоматизації обліку має наступні переваги:

- програма проста в експлуатації, легко доступна;
- має можливість легко вносити зміни й доповнення, переглядати списки всіх нарахунків і сплату в будь-якому напрямку;
- забезпечує повний аналіз доходів та витрат діяльності підприємства.

Проте, поряд із перевагами використання "1С: Бухгалтерія 8.2" на ПП «Комора» існує ряд суттєвих недоліків, а саме:

- стандартна конфігурація програми не є універсальною та не враховує особливості конкретного підприємства. Розширення конфігурації для забезпечення потреб підприємства потребує значного вкладання коштів;
- програма потребує обслуговування кваліфікованими програмістами, що не завжди зручно, а наймання такого спеціаліста в штат є досить значними затратами;
- низька безпека та захищеність інформації, використовуваної в програмі.

Виходячи з ряду недоліків при використанні "1С: Бухгалтерія 8.2" на ПП «Комора», виникає необхідність удосконалення автоматизації обліково-контрольних робіт. Оскільки певні кроки на шляху автоматизації уже зроблені, тому головним способом залишається удосконалення вже існуючої програми з метою адаптації до особливостей діяльності ПП «Комора». Насамперед необхідно найняти кваліфікованого спеціаліста, який розробить особливу конфігурацію та буде якісно обслуговувати програму і забезпечить максимальне наближення можливостей програми вимогам та потребам підприємства. Все це потребує значних обсягів грошових коштів, проте в майбутньому це забезпечить скорочення витрат на забезпечення бухгалтерського обліку та підвищенню продуктивності облікового персоналу.

На сьогоднішній день швидкий розвиток інформаційних технологій зумовлює потребу постійного вдосконалення і видозмінювання підходів щодо їх застосування в діяльності вітчизняних підприємств. Постійно з'являються нові інформаційні технології, покращується універсальне і спеціалізоване програмне забезпечення, виходять його нові релізи, зростає продуктивність і швидкодія апаратної складової персональних комп'ютерів, запроваджуються нові способи і засоби комунікації інформації тощо. Усе перераховане вимагає від фахівців різних галузей економіки проведення постійного моніторингу таких змін, оскільки ефективне управління

окремими економічними процесами чи діяльністю, наприклад, підприємства загалом сьогодні неможливе без застосування засобів обчислювальної техніки.

Усе перераховане також безпосередньо стосується і сфери бухгалтерського обліку. Використання універсального чи спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації розв'язування окремих облікових задач або всього обліку загалом вже стало нормою і сприймається фахівцями як обов'язкова умова діяльності облікового працівника. З допомогою наявного на сьогоднішній день на ринку різнопрофільного програмного забезпечення можна вирішувати різні задачі зі сфери діяльності облікового працівника, починаючи від простої реєстрації первинних документів і до підготовки і прийняття управлінських рішень на базі даних бухгалтерського обліку.

Одним із виражень віртуалізації є використання для вирішення конкретних задач "хмарних" технологій, які на сьогоднішній день широко рекламуються і запроваджуються в різних сферах економіки як України, так і світу загалом.

До вагомих переваг використання хмарних технологій в економіці можна віднести:

- отримання доступу до обчислювальних потужностей і необхідного дискового простору засобами мережі Інтернет;
- користувачеві не потрібно створювати власну обчислювальну мережу, за рахунок чого можливе скорочення витрат на утримання ІТ-структури підприємства;
- доступ користувача до готового сервісу провайдера, власника хмари, і, як наслідок, відсутність потреби в розгортанні на підприємстві апаратного і програмного забезпечення відповідного рівня і профілю та ін.

Наглядним прикладом хмарних технологій, який вже давно широко використовується не лише в економіці, а й в інших галузях народного господарства, є електронна пошта через веб-інтерфейс. Власнику поштової

скриньки для отримання доступу до неї достатньо скористатися довільним браузером на будь-якому за потужністю і швидкістю персональному комп'ютері з наявним підключенням до мережі Інтернет. Жодні технічні й апаратні характеристики комп'ютера в даному випадку, як правило, не мають значення.

Провівши глибокий аналіз загальнодоступних на сьогоднішній день інтернет-ресурсів в Україні, можемо з впевненістю констатувати, що застосування хмарних технологій на ПП «Комора» можливе і для автоматизації бухгалтерського обліку. Мало того, станом на сьогоднішній день вже ефективно функціонують інтернет-сервіси, які дозволяють проводити часткове або ж повне "перенесення" автоматизації обліку з власних розрахункових потужностей підприємства (установи/організації) на "хмарні". Проведемо короткий огляд організаційних і функціональних особливостей деяких з них.

Спеціалізовані програмні продукти "1С" – деякі функції певних систем побудовані на використанні саме хмарних технологій. Мова йде про віддалене підключення через веб-інтерфейс територіально-розподілених підрозділів до системи "1С:Консолидація 8», а також функції колективної роботи над документами та віддаленого доступу через Інтернет до них з допомогою спеціалізованої системи "1С:Документооборот 8".

Тут варто відзначити також, що з допомогою програмних продуктів фірми "1С" (серія 8) можна готувати і подавати й електронну звітність засобами мережі Інтернет. Єдиний недолік зазначених у цьому пункті програм, це необхідність їх локального встановлення на персональний комп'ютер, які до того ж не входять у широко використовувані в Україні пакети "1С:Бухгалтерія" або ж "1С:Підприємство". Це в свою чергу вимагає додаткових витрат від підприємства, при яких доцільно проводити детальний розрахунок того, що вигідніше: встановлення додаткових програм чи використання відповідних on-line сервісів, побудованих на хмарних технологіях.

Отже, при організації роботи бухгалтерії важливе значення також має можливість доступу різних користувачів до централізованих баз даних, архівних версій документів, консолідованої інформації тощо. Організація такого доступу в межах підприємства (установи/організації) відбувається, як правило засобами локальної мережі. Набагато складніше організувати такий доступ для користувачів із територіально віддалених структурних підрозділів, тим більше складно це реалізувати у випадках потреби організації одночасної роботи над певними документами.

Також до вагомих переваг згаданих хмарних сервісів можна віднести наступне:

- круглодобовий доступ до необхідної інформації з довільних комунікативних пристроїв (чи комп'ютерів) лише при наявності підключення до мережі Інтернет;
- можливість детально контролювати зміни, які вносяться іншими користувачами у загальнодоступні документи, а також при необхідності відновлювати їх вміст до будь-якого із проміжних станів;
- чітка регламентація прав доступу до наявних ресурсів (документів) із суворим контролем їх видимості в глобальній мережі Інтернет;
- великі обсяги пам'яті на віртуальних дисках, які виділяються на безкоштовній основі (5 Гб в системі Google Drive і 7 Гб в SkyDrive);
- повна інтеграція хмарного сервісу SkyDrive з офісним пакетом MS Office версій 2010 і 2013 та відповідність можливостей сервісу Google Drive більшості офісних додатків від Microsoft;
- можливість встановлення на персональні комп'ютери локальних програм Google Drive і SkyDrive, які дозволяють проводити автоматичну синхронізацію останніх версій довільних документів (файлів) між різними комп'ютерами, що мають доступ до спільної робочої області – автоматично

відпадає потреба у використанні для комунікації інформації переносних USB-носіїв чи електронної пошти.

Зазначений перелік можна продовжувати з врахуванням додаткового програмного забезпечення і on-line сервісів, які стають доступними користувачам зазначених "хмар". Основною і найбільш вагомою, на наш погляд, перевагою даних хмарних сервісів є можливість їх безкоштовного використання. А якщо ресурсів і сервісів, які надаються "хмарами" для безоплатного користування виявиться недостатньо (вичерпаються надані об'єми пам'яті, потрібне підключення більшої кількості користувачів тощо), то можливий швидкий перехід на комерційну основу використання хмарних технологій із повним збереженням усієї інфраструктури власної "хмари".

Загалом, застосування інформаційних технологій наділяє систему бухгалтерського обліку контрольними функціями, проте їх застосування не гарантує належної адекватності даних фінансової звітності реальному стану речей, тому перед співробітниками відділів внутрішнього контролю постає завдання пристосування технології своєї роботи, або навіть значної її зміни із використанням спеціальних методів і комп'ютерних програм при проведенні внутрішнього контролю.

Висновок до розділу 2

В даному розділі розкрито інформаційне забезпечення контролю результатів діяльності ПП «Комора» та сформульовані наступні висновки:

1. Досліджено та оцінено діючу систему внутрішнього контролю ПП «Комора». Загалом, система внутрішнього контролю – це сукупність внутрішнього порядку (політики) і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного і стабільного функціонування підприємства, у тому числі: дотримання політики системи управління; забезпечення збереження та раціонального використання активів; запобігання шахрайству

та помилкам; їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів; забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації.

2. На ПП «КОМОРА» спостерігається часткова реалізація структурно-функціональної форми системи внутрішнього контролю, оскільки повноваження щодо проведення контрольних заходів покладаються на керівників структурних підрозділів підприємства, але спеціалізоване інформаційне забезпечення контрольної роботи майже відсутнє, за виключенням документації з розподілу обов'язків, інвентаризації, доповідних записок та управлінських звітів.

3. За результатами проведеного тестування, було встановлено, що в системі внутрішнього контролю існують певні недоліки. На підприємстві відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цьому може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників. Відсутність взаємозамінності може привести до того, що деякі об'єкти обліку можуть залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники відповідних структурних підрозділів.

4. Результати проведених тестів показали, що організація системи внутрішнього контролю досліджуваного підприємства, має оцінку нижчу за середню, оскільки:

- відсутня будь-яка регламентована інформація щодо проведення внутрішніх контрольних заходів на підприємстві, зокрема Положення про внутрішній контроль на підприємстві, плани проведення контрольних заходів, перелік контрольних завдань тощо;
- не забезпечено робочими документами суб'єктів контролю для проведення контрольних заходів, а також відсутня звітність за результатами проведених контрольних заходів;
- відсутня посадова інструкція фахівця-контролера, що проводить контроль, як операційної діяльності, так і будь-який внутрішній контроль на підприємстві;

- контроль за своєчасністю, правильністю та повнотою складання документів виконується, але не охоплює весь обсяг операцій діяльності ПП «КОМОРА».

В роботі розкритий порядок облікового відображення результатів діяльності ПП «Комора» в системі бухгалтерського обліку а також автоматизація облікового забезпечення системи управління результатів діяльності ПП «Комора».

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

3.1. Організація контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання

Під організацією контролю слід розуміти сукупність процедур, які дозволяють на достатньому рівні провести всі необхідні контрольні заходи, а також визначити їх вплив на процес приймання управлінських рішень. Як зазначає Т.А. Бутинець, правильна організація контролю дозволить розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань серед яких: сприяння досягненню цілей суб'єкта господарювання; попередження зривів у роботі; виявлення невикористаних резервів та нерациональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального та фактичного стану діяльності підприємства, результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням; виявлення ступеня реалізації управлінських рішень [19, с. 12].

Контроль поділяється на зовнішній та внутрішній (рис. 3.1).



Рис. 3.1 Види контролю за етапами здійснення

Суб'єктів зовнішнього контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств (до яких відноситься ПП «Комора») можна зобразити наступним чином (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Систематизація суб'єктів зовнішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

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;
3) 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;
4) збільшення кількості збиткових підприємств чи з низьким рівнем податкової віддачі серед підприємств, що належать до певної галузі економіки або фінансово-промислової групи; 5) невиконання фінансових планів підприємствами-монополістами у частині розрахунків з бюджетом; 6) виплата заробітної плати нижче розміру середньомісячної заробітної плати по галузі та в регіоні; 7) 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 ґрунтового контролювання з боку керівництва унеможлиблює 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 раціонально, 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. 3.3).

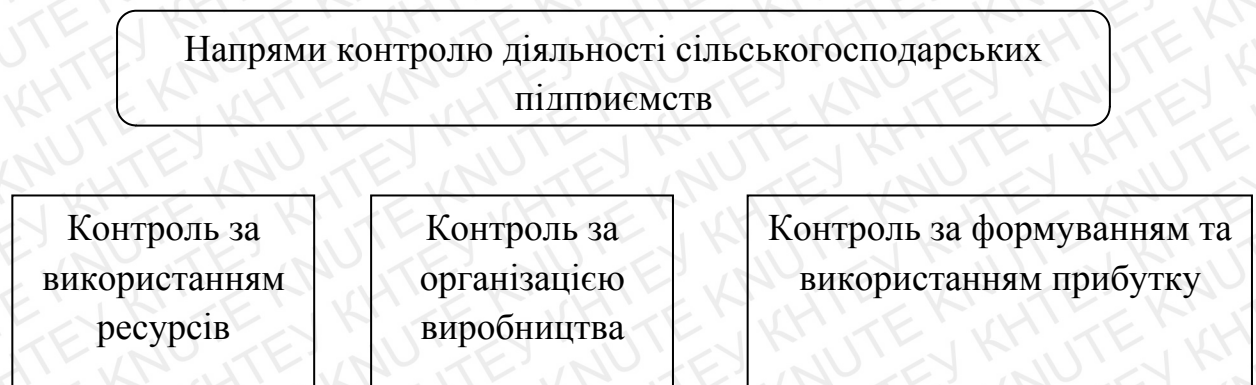


Рис. 3.3 Напрями контролю діяльності сільськогосподарських підприємств

Відомо, що земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві й від того, наскільки раціонально 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 подається інформація, чи є достовірною та результативною.

Умовою, що забезпечує цілісність системи контролю, є дотримання принципу технологічного поділу контролю на етапи: попередній, поточний (оперативний) та заключний.

Попередній контроль – оцінка господарської операції перед її здійсненням з точки зору її доцільності, законності на відповідність дотримання нормативних документів. Такий контроль є найбільш дієвим для попередження нераціонального використання ресурсів, дотримання нормативів витрачання сировини в процесі переробки. Аналіз беззбитковості виробництва продукції має стати основними прийомами попереднього контролю. Функціями попереднього контролю є складання кошторисів накладних витрат підрозділів із закріпленням відповідальності за їх виконання керівництвом цих підрозділів, розробка прогресивних норм матеріалів і трудових витрат, визначення оптимального розміру партії.

Поточний (оперативний) контроль – оперативне виявлення і своєчасне усунення порушень і відхилень, що виникають в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань. Для оперативного контролю фінансових результатів важливим є безперервне, суцільне й систематичне документування всіх господарських операцій та фактів. Поточний (оперативний) контроль фінансових результатів має бути організований таким чином, щоб він охоплював усі сторони системи інформаційного забезпечення підприємства.

Заклучний контроль - виявлення неякісних за критеріями законності та доцільності документів, а також визначення ступеня їх впливу на достовірність інформації, узагальненої в звітності.

Ефективність заключного етапу (етапу узагальнення та реалізація результатів контролю) повинна забезпечити: аналітичність контрольних даних, задану на попередньому етапі, розподіл відхилень фінансових результатів за причинами їх виникнення, групування та кодування виявлених порушень за масштабом та впливом на господарський процес, системний зв'язок відхилень фінансових результатів з центрами відповідальності,

винними у порушеннях, посилаючись на документ, що містить слідчо-юридичне обґрунтування вини конкретних виконавців.

Слід відмітити, як правило, 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.

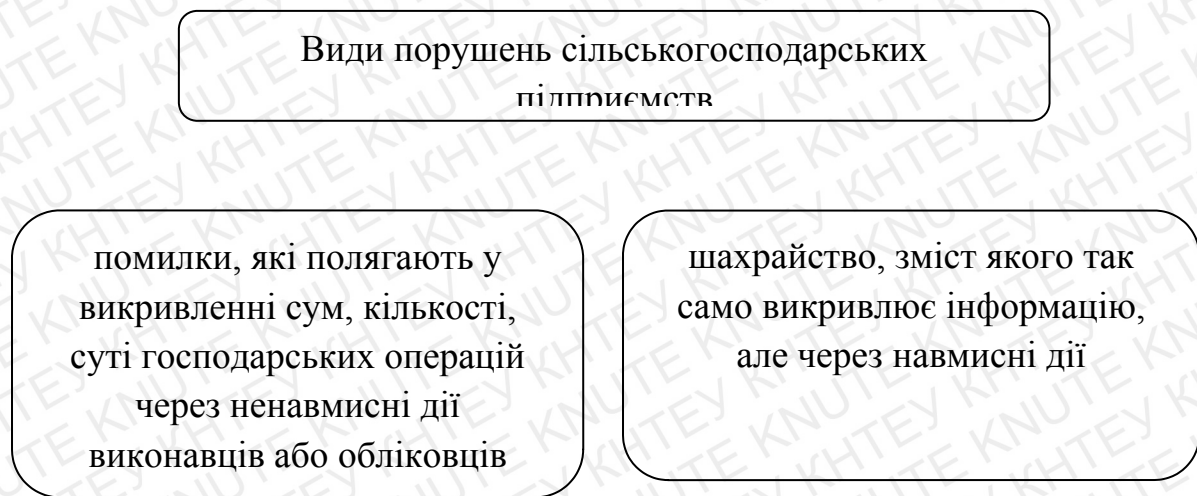


Рис. 3.4 Види порушень, яких допускають сільськогосподарські підприємства

Так, не типовість 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. 3.5)

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. 3.5 Фактори, що впливають на частоту перевірок Державної фіскальної служби України сільськогосподарських підприємств

Проведені дослідження, дозволили запропонувати наступну систему контролю діяльності сільськогосподарських підприємств, яка повинна містити наступні складові: 1) проведення перевірок документації; 2) проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролю; 3) проведення перевірок взаємодії між структурними підрозділами підприємства (рис. 3.6).

Перша складова системи контролю діяльності сільськогосподарського підприємства полягає у проведенні перевірок розроблених і застосовуваних документів, що регулюють діяльність підприємства у сфері сільського господарства.

Дотримання співробітниками вимог законодавства та нормативно-правових актів функціонування даних підприємств, стандартів і якості виготовленої продукції, внутрішніх правил, процедур організації, що визначають його політику і регулюють діяльність виступають невід'ємними елементами даного етапу контролю. Даний захід повинен здійснювати керівник служби безпеки з економічної діяльності підприємства. Більш того, такі дії повинні відбуватись не рідше одного разу на місяць, або при виникненні суперечливих ситуацій.



Рис. 3.6 Складові системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Друга складова системи контролю діяльності сільськогосподарського підприємства — базується на трьох допоміжних групах.

Зокрема, контроль ресурсів передбачає контроль джерел формування, активів, власного капіталу, зобов'язань, у той час як внутрішній контроль процесів включає контроль за операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Особливе місце у контролі складової за операційною діяльністю повинно відводитись контролю за діями працівників та безпекою робочого місця, контролю роботи систем і технологій, а також контролю помилок у виробничих процесах (ризиків взаємовідносин). Неврахування даних аспектів може призвести до формального контролю на підприємстві, а це, в свою чергу, гальмуватиме сформовану систему контролю діяльності сільськогосподарського підприємства.

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.

Четверта складова системи контролю діяльності сільськогосподарських підприємств — зовнішній контроль, який 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.

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 надає можливість швидко адаптуватися до змін середовища, в якому відбуватиметься безпосереднє здійснення контролю суб'єктів господарювання в галузі сільського господарства.

3.2. Аналітичні процедури контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання

Загальний аналіз формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств ґрунтується на використанні методик вертикального (зміна структури показників) та горизонтального (зміна показників за аналізований період) економічного аналізу, які дозволяють оцінити структуру об'єкта аналізу та визначити його динаміку в цілому і за кожною складовою.

Для проведення загального аналізу фінансових результатів діяльності ПП «Комора» скористаємося результатами діяльності даного підприємства, які відображаються в розділі І «Фінансові результати» «Звіту про фінансові результати» (Форма №2). Основним узагальнюючим показником звіту є чистий прибуток, який підприємство отримує за звітний період (або збитки, яких воно зазнало).

З метою визначення чистого прибутку або збитку у «Звіті про фінансові результати» (Форма № 2) наводяться доходи і витрати.

В табл. 3.1 зображена динаміка доходів ПП «Комора» за видами доходів за останні п'ять років. За даними табл. 3.1 простежується позитивна динаміка сукупних доходів досліджуваного підприємства. Так, за останній аналізований період, сукупні доходи підприємства збільшились на 85,1% за рахунок збільшення чистого прибутку від реалізації продукції рослинництва (37,0%), а також збільшення інших операційних доходів підприємства (783,7 %).

Показники	Роки					Абсолютне відхилення, тис.грн				Відносне відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р	2015р	2016р	2017р
1. Доходи сукупні, тис.грн.	9520	6011	6814	6398	11845	-3509	803	-416	5447	-36,8	13,3	-6,1	85,1
1.1 Чистий дохід від реалізації продукції	8600	5830	5600	5830	7990	-2770	-230	230	2160	-32,2	-3,9	4,1	37,0
1.2 Інші операційні доходи	590	43	1080	430	3800	-547	1037	-650	3370	-92,7	2411,6	-60,1	783,7
1.3 Інші доходи	330	138	134	138	55	-192	-4	4	-83	-58,1	-2,8	2,9	-60,1
2. Доходи від реалізації продукції рослинництва	7600	4830	4600	4830	6990	-2770	-230	230	2160	-36,4	-4,7	5	44,7
2.1 насіння люцерни	7000	4000	3000	3500	6000	-3000	-1000	500	2500	-42,8	-25	16,6	71,4
2.2 насіння конюшини	600	500	800	700	500	-100	300	-100	-200	-16,6	60	-12,5	-28,5
2.3 насіння злакових трав	-	330	800	630	490	330	470	-170	-140	0	142,4	-21,2	-22,2
3. Доходи від підготовки насіння до посіву	900	1000	1100	900	1000	100	100	-200	100	11,1	10	-18,1	11,1
3.1 протруєння	300	500	600	550	500	200	100	-50	-50	66,6	20	-8,3	-9,0
3.2 захист посівів сільськогоспод. культур від шкідників та хв	600	500	500	350	500								

Таблиця 3.1

Динаміка доходів ПП «Комора» за 2013-2017 рр.

2,8

В основному, підприємство отримує дохід від реалізації насінні люцерни, а також від підготовки насіння до посіву (протруєння посівних площ).

Доходи від захисту посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб дещо збільшились в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 150 тис.грн (або на 42,8%).

Загалом, збільшення інших операційних доходів ПП «Комора» за 2017 р. в порівнянні з 2016 р. на 3370 тис.грн. відбулось за рахунок продажу оборотних активів підприємства та доходів від операційної оренди активів.

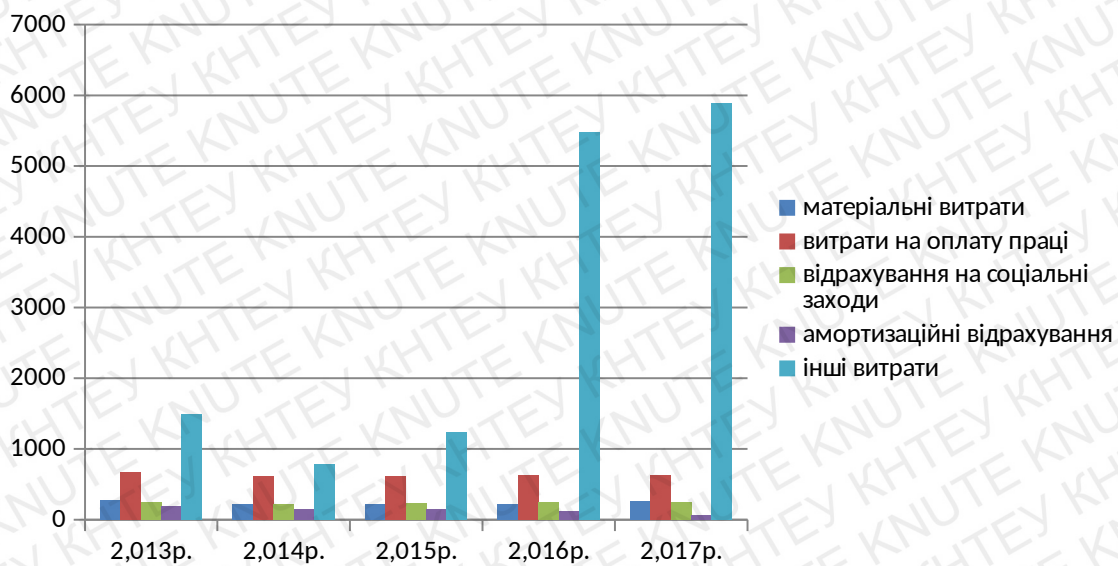


Рис. 3.7 Динаміка витрат ПП «Комора» за 2013 – 2017 рр

За даними рис. 3.7, а також табл. 3.3, можна простежити стрімке зростання витрат ПП «Комора» за останній аналізований період. Так, в 2013 р. сукупні операційні витрати склали 2070 тис.грн, а вже в 2017 році – 7070 тис.грн., тобто витрати збільшились на 5000 тис.грн. Необхідно відзначити, що збільшення сукупних операційних витрат досліджуваного підприємства відбулось за рахунок збільшення матеріальних витрат.

Дана динаміка є негативною, та призвела до того, що підприємство з прибуткового перетворилось на збиткове із сумою збитку в 2017 році 1395 тис.грн.

Показники	Роки					Абсолютне відхилення, тис.грн				Відносне відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р	2014р	2015р	2016р	2017р
1.Матеріальні витрати	279	223	220	215	257	-56	-3	-5	42	-20,0	-1,34	-2,2	19,53
1.1 у т.ч. насіння	90	77	70	60	75	-13	-7	-10	15	-14,4	-9,09	-14,2	25
1.2 мінеральні добрива	20	25	20	25	30	5	-5	5	5	25	-20	25	20
1.3 нафтопродукти	60	65	50	30	50	5	-15	-20	20	8,3	-23,0	-40	66,6
1.4 електроенергія	60	65	50	30	50	5	-15	-20	20	8,3	-23,0	-40	66,6
1.5 запасні частини	29	-	30	70	53	-29	30	40	-17	-100	0	133,3	-24,29
2.Витрати на оплату праці	672	620	610	630	631	-52	-10	20	1	-7,7	-1,6	3,2787	0,15
3.Відрахування на соціальні заходи	246	220	230	240	241	-26	10	10	1	-10,5	4,5	4,3478	0,41
4. Амортизаційні відрахування	185	152	140	120	55	-33	-12	-20	-65	-17,8	-7,8	-14,29	-54,1
5.Інші витрати	1488	785	1230	5482	5886	-703	445	4252	404	-47,2	56,6	345,6	7,3
6.Усього витрат	2870	2000	2430	6687	7070	-870	430	4257	383	-30,3	21,5	175,1	5,7
у т.ч. вит	Таблиця 3.2 Динаміка витрати ПП «Комора» за 2013-2017 рр. 1,5127												
постійні витрати	670	530	650	1200	1500	-140	120	550	300	-20,8	22,6	84,6	25

Оскільки в умовах відкритої економіки чистий прибуток є основою економічного та соціального розвитку підприємства. Це, насамперед, стало джерело фінансування розвитку підприємства (реінвестування прибутку), створення резервних фондів, задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників підприємства благодійної діяльності. Цей показник є вираженням ділової активності та ефективності менеджменту.

Аналізуючи формування фінансових результатів діяльності ПП «Комора» доцільно дослідити показники прибутку, а саме – дати оцінку динаміки прибутку в цілому та в розрізі окремих видів діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) (табл. 3.3).

Дані таблиці 3.3 свідчать, що чистий дохід від реалізації продукції рослинництва на ПП «Комора» зменшився в 2014 році, 2015 році порівняно з попередніми роками відповідно. Це призвело до того, що в 2014 році та 2015 році валовий прибуток також зменшився в порівнянні з попередніми роками. Це свідчить про скорочення обсягів реалізації продукції та/або про зростання собівартості реалізованої продукції сільського господарства через негативну тенденцію останніх років щодо підвищення цін на паливно-мастильні матеріали, добрива, насіння та техніку.

Також високий рівень зношеності матеріально-технічної бази, застарілість основних фондів призводять до значних простоїв техніки через поломки та втрати при збиранні й зберіганні урожаю, що в кінцевому підсумку відображається на собівартості виробництва продукції.

Фінансовий результат від операційної діяльності у 2014 році зменшився на 231 тис.грн. у порівнянні з 2013 роком. У 2016р. та у 2017р. фінансовий результат від операційної діяльності мав тенденцію до збільшення на 4237 тис.грн. та 299 тис.грн. відповідно. Виникнення такої ситуації можна пояснити значним збільшення виручки від реалізації продукції у 2016 році та 2017 році, а також збільшенням інших операційних доходів (в 2017 році інші операційні доходи збільшились на 3370 тис.грн).

Таблиця 3.3

Динаміка фінансових результатів ПП «Комора» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки					Абсолютне відхилення, тис.грн				Відносне відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
Валовий прибуток	3110	2180	1980	2180	2361	-930	-200	200	181	-29,9	-9,1	10,1	8,3
Інші операційні доходи	590	43	1080	430	3800	-547	1037	-650	3370	-92,7	2411,6	-60,1	783,7
Адміністративні витрати	702	550	502	550	557	-152	-48	48	7	-21,6	-8,7	9,5	1,2
Витрати на збут	1400	980	1025	980	1057	-420	45	-45	77	-30	4,5	-4,3	7,8
Інші операційні витрати	757	470	5160	470	5456	-287	4690	-4690	4986	-37,9	997,8	-90,8	1060,9
Фінансовий результат від операційної діяльності	841	610	-3627	610	-909	-231	-4237	4237	-1519	-27,4	-694,6	-116,8	-249
Інші доходи	330	138	134	138	55	-192	-4	4	-83	-58,1	-2,8	2,985	-60,1
Фінансові витрати	580	530	607	530	506	-50	77	-77	-24	-8,6	14,5	-12,6	-4,5
Інші витрати	300	144	106	140	35	-156	-38	34	-105	-52	-26,3	32,0	-75
Чистий прибуток	198	50	-3048	50	-1395	-148	-3098	3098	-1445	-74,7	-6196	-101,6	-2890

Обсяг інших операційних доходів, які включають суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо, у 2015 році та у 2017 році зросли на 4690 тис.грн. та 4986 тис.грн. відповідно. А у 2014 році порівняно з 2013 роком та у 2016 р. порівняно з 2015 р. зменшився на 287 тис.грн. та на 4690 тис.грн. відповідно, що може свідчити про нестабільність умов функціонування підприємства.

Обсяг інших доходів, які не пов'язані з операційною діяльністю підприємства у 2014 році порівняно з 2013 роком зменшився на 192 тис. грн., що говорить про те, що основний акцент у діяльності підприємства був на операційній діяльності.

Обсяги чистого прибутку від діяльності ПП «Комора» в період з 2014 р. по 2015 р. мав тенденцію до збільшення, а вже з 2015 року по 2017 рік стрімко зменшився, і підприємство стало збитковим.

Для кращого сприйняття викладених вище висновків доцільно подати обсяги показників прибутку у вигляді діаграми (Рис. 3.9).

Проводячи аналіз формування фінансових результатів діяльності ПП «Комора» доцільно оцінити обсяги прибутку (збитку) від операційної діяльності, та як основний показник – обсяг чистого прибутку за досліджуваний період.

Як правило, до складу операційної діяльності економісти відносять процес виробництва основної продукції, процес її реалізації (збуту) та процеси, що безпосередньо обслуговують або супроводжують виробництво і реалізацію основної продукції.



Рис. 3.8 Обсяги показників прибутку ПП «Комора» за 2013-2017 рр.

Фінансовий результат від операційної діяльності ПП «Комора» визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Його обсяги за останні п'ять років подамо у вигляді діаграми (рис. 3.9).

Фінансовий результат від операційної діяльності

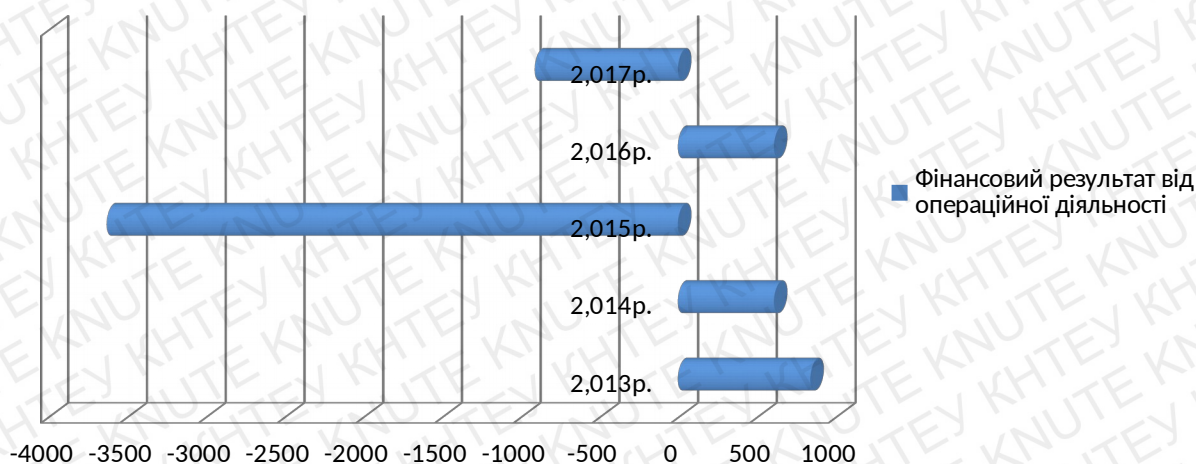


Рис. 3.9 Фінансовий результат від операційної діяльності ПП «Комора» за 2013- 2017 рр.

З даних зображених на рисунку бачимо, що в останні роки діяльності ПП «Комора» отримувала прибуток від операційної (основної) діяльності, проте в 2015 році отримувала значні збитки.

У 2013 році обсяг прибутку від операційної діяльності підприємства становив 841 тис.грн. Найбільший прибуток від операційної діяльності протягом досліджуваного періоду ПП «Комора» отримала у 2017 році – 909 тис.грн., а найбільший збиток – у 2015 році розміром 3627 тис.грн.

Отже, аналіз фінансових результатів діяльності ПП «Комора», наведених у таблиці, свідчить, що за останні п'ять років однозначної оцінки щодо ефективності діяльності підприємства надати не можливо. За рахунок збільшення фінансових витрат (відсотків за кредит) підприємство в 2017 році також було збитковим, та отримало збиток у сумі 1395 тис.грн. Все це свідчить про відсутність ефективної системи управління за доходами та втратами досліджуваного підприємства та вимагає посилення аналітичної складової системи управління.

Рентабельність відображає відносну ефективність здійснення господарської діяльності та є відношенням абсолютної величини прибутку до витрат, понесених для його отримання. З огляду на це рентабельність виробництва можна вважати найбільш ефективним показником, величина та тенденції зміни якого дають змогу виявити економічну ефективність функціонування як підприємства загалом, так і окремих напрямів його роботи, визначити рентабельність продукції, активів тощо.

Таблиця 3.4

Аналіз рентабельності ПП «Комора» за 2013-2017рр.

Показники	Рік				
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
1. Рентабельність активів	2,1	0,60	-41,2	0,82	-30,95
2. Рентабельність власного капіталу	-53,6	-29,2	2519,0	-1,18	24,81
3. Рентабельність діяльності	2,0	0,83	-44,7	0,78	-11,77
4. Рентабельність продажів	1,8	0,45	-23,4	0,54	-10,4

Проаналізувавши вищенаведені дані, можна сказати, що рівень прибутковості капітальних вкладень досліджуваного сільськогосподарського підприємства зменшується, існує високий рівень ризику збитковості сільськогосподарського виробництва.

Головною проблемою досліджуваного підприємства є не досить висока рентабельність виробництва, яка пов'язана з двома причинами, такими як занижена ціна на продукцію та надмірні витрати. Це дає підстави стверджувати, що управлінню рентабельністю на ПП «Комора» менеджерами приділялась увага не на достатньому рівні.

Основними цілями управління рентабельністю є мінімізація витрат і, як наслідок, максимізація прибутку, підтримання сталих темпів зростання економічного потенціалу підприємства, забезпечення максимізації ринкової вартості підприємства, мінімізація фінансових невдач і запобігання банкрутству.

Факторний аналіз є надзвичайно важливим при управлінні фінансовими результатами, він дозволяє виявити чинники прямого і непрямого впливу на прибуток, оцінити ступінь їх впливу і визначити, що в діяльності підприємства і якою мірою, необхідно змінювати для покращення його фінансових результатів.

Факторний аналіз прибутку дає керівництву підприємства можливість корегувати діяльність підприємства в залежності від величини впливу на прибуток тих чи інших чинників. Основними факторами впливу на формування чистого прибутку підприємства є зміна доходу (виручки) від реалізації продукції та її собівартості. Сума виручки від реалізації залежить від обсягів і структури виробництва продукції (робіт, послуг) та встановлених (погоджених) договірних цін.

Загальні показники доходів і витрат сільськогосподарського підприємства ПП «Комора» складаються переважно з результатів від реалізації продукції рослинництва, а також позареалізаційних доходів та витрат. Тому, доцільним буде провести аналіз фінансових результатів

діяльності даного підприємства, який дозволить поглибити результати, отримані у межах загального аналізу та відокремити вплив кожного чинника на зміну фінансових результатів що відбулася в звітному періоді, а саме:

- 1) обсягу реалізованої продукції, у тому числі кількості продукції та асортименту або структури продукції;
- 2) реалізаційних цін;
- 3) повної собівартості продукції.

Аналіз впливу зазначених факторів на відхилення фактичного прибутку від запланованого проведемо за допомогою показників умовного прибутку, розрахованого при фактичному обсязі реалізованої продукції у перерахунку виручки на базисні ціни, а повної суми собівартості — на базисні показники собівартості одиниці кожного виду продукції. Фактична собівартість реалізованої продукції скоригована на суму зміни загальної собівартості за рахунок собівартості одиниці кожного виду продукції, а виручка — на суму зміни її за рахунок продажних цін.

Використовуючи дані фінансової звітності підприємства проаналізуємо вплив окремих факторів на прибуток від реалізації продукції та результати аналізу подамо у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Вплив факторів на прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції

ПП «Комора»

Показники	Базисні дані (2016 рік)	Фактична реалізація у базисних цінах	Звітні дані (2017 рік)
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	3650	5500	5629
Виручка від реалізації продукції, тис.грн.	5830	6100	7990
Прибуток (+), збиток (–) від реалізації продукції, тис.грн.	2180	2200	2361
Загальне відхилення по прибутку (+), тис.грн	×	×	181,0
у тому числі за рахунок зміни:	×	×	×
1) обсягу реалізації продукції,	×	×	127,0
з нього за рахунок зміни:	×	×	×

Продовж. табл. 3.5

<i>а) кількості продукції</i>	×	×	78,0
<i>б) структури продукції</i>	×	×	49,0
2) реалізаційних цін	×	×	84,0
3) повної собівартості продукції	×	×	-30,0

Згідно з даними проведеного аналізу, за звітний рік підприємство отримало прибутку на 181 тис. грн. більше порівняно з минулим. При цьому від реалізації сільськогосподарської продукції у 2017 році отримано 2361 тис. грн. прибутку, а у минулому році лише 2180 тис. грн. На збільшення прибутку вплинули наступні фактори:

1) Обсяг реалізації продукції – збільшення прибутку на 127 тис.грн. Причиною таких змін стало те, що у 2017 році порівняно з 2016 роком значно збільшилися обсяги всіх видів реалізованої продукції, а це є досить позитивним чинником, оскільки збільшується доля продукції підприємства на ринку і підприємство покращує здобуті позиції.

2) Зміна реалізаційної ціни на продукцію призвела до збільшення прибутку на 84,0 тис. грн. таку ситуацію можна пояснити тим, що загальний рівень цін в Україні на більшість видів сільськогосподарської продукції у 2017 році порівняно з 2016 роком збільшився (вплив одного із зовнішніх факторів), а також можливо якість продукції даного підприємства покращилась, чи зменшилися строки її реалізації.

3) Зміни у розмірах собівартості продукції призвели до зменшення прибутку підприємства на 30 тис. грн. Оскільки собівартість продукції і прибуток знаходяться в обернено пропорційній залежності, то збільшення собівартості призвело до відповідного зменшення суми прибутку у 2017 році порівняно з 2016 роком, що заслуговує на негативну оцінку.

Отже, факторний аналіз фінансових результатів діяльності ПП «Комора» показав, що на формування фінансових результатів діяльності підприємства мають вплив ряд показників, управління якими може позитивно вплинути на головний показник діяльності підприємства.

Проведені дослідження дозволили виділити ряд основних напрямків, що забезпечать підприємству максимальний прибуток.

По-перше, це розширення номенклатури реалізованої продукції. Стосовно ПП «Комора», розширення номенклатури продукції можливе тільки за двома напрямками: за рахунок вирощення нових видів продукції (яка раніше не вирощувалась на даному підприємстві) або за рахунок вирощування нових сортів насіння. Вочевидь, як перший, так і другий напрямок забезпечує розширення номенклатури продукції і відповідно призведе до збільшення прибутку. Оскільки між прибутком та обсягом реалізації існує пряма залежність, тобто чим більше продукції реалізується, при інших рівних умовах, тим більшою є сума прибутку, і навпаки, невиконання плану по реалізації зменшує прибуток.

По-друге, максимізація ціни, за якою реалізується продукція. Вочевидь, що можливість збільшення ціни реалізації продукції прямо пропорційне підвищенню якості. Тому підприємству необхідно працювати над контролем якості продукції та дотриманням усіх принципів збереження екологічності, що так актуально на сучасному ринку продажу. Підприємству потрібно активно займатися рекламною діяльністю. Його рекламні оголошення повинні періодично друкуватися в районних та обласних газетах.

Оскільки у сільському господарстві багато однотипних підприємств, які здійснюють виробництво приблизно в однакових природно-кліматичних умовах та відповідно вирощують однакові види продукції, ПП «Комора» потрібно брати участь у різних виставках і ярмарках продукції, які проводяться періодично в осінній період, що є важливою складовою конкурентної боротьби серед інших сільськогосподарських підприємств та підвищення обсягів продаж.

По-третє, мінімізація витрат на вирощування і реалізацію одиниці продукції. Зниження витрат на вирощення і реалізацію одиниці продукції ПП «Комора» можливо за рахунок використання сучасної техніки. Особливо гостро аграрії відчують недолік високопродуктивної енергонасиченої

техніки в період сівби та збирання, що, безумовно, позначається на термінах проведення посівної та збиральної кампанії, рівні та якості врожаю, валових зборів.

По-четверте, максимізація обсягів реалізації продукції або послуги. Крім того слід зазначити одну досить значну особливість сільськогосподарської галузі – залежність від погодних умов, які впливають на розмір фінансових результатів. Тому рекомендуємо підприємству тісно співпрацювати з найближчою метеорологічною станцією.

ПП «Комора» зважаючи на сезонність виробництва потрібно постійно проводити аналіз діяльності, а особливо фінансових результатів діяльності та складати фінансовий-план, в якому воно має планувати основні заходи діяльності на наступний рік.

Щоб постійно забезпечувати зростання прибутку, необхідно шукати невикористані можливості його збільшення, тобто резерви зростання. Резервами зростання прибутку є кількісно вимірні можливості його збільшення за рахунок зміни факторів, що впливають на нього, а також недопущення (попередження) збитків від інших видів діяльності. Основними їхніми джерелами є збільшення обсягу реалізації продукції, підвищення якості товарної продукції, реалізація на вигідніших ринках збуту і т.д. (Рис. 3.4).

Рентабельність підприємства напряму залежить від його прибутку. Для одержання максимального прибутку підприємство повинно найбільш повно використовувати ресурси, що знаходяться в його розпорядженні. Збільшення випуску знижує витрати на одиницю продукції, тобто витрати на її виготовлення в розрахунку на одиницю продукції знижуються, а отже, знижується собівартість, що в остаточному підсумку веде до збільшення прибутку від реалізації продукції.

Резерви збільшення суми прибутку

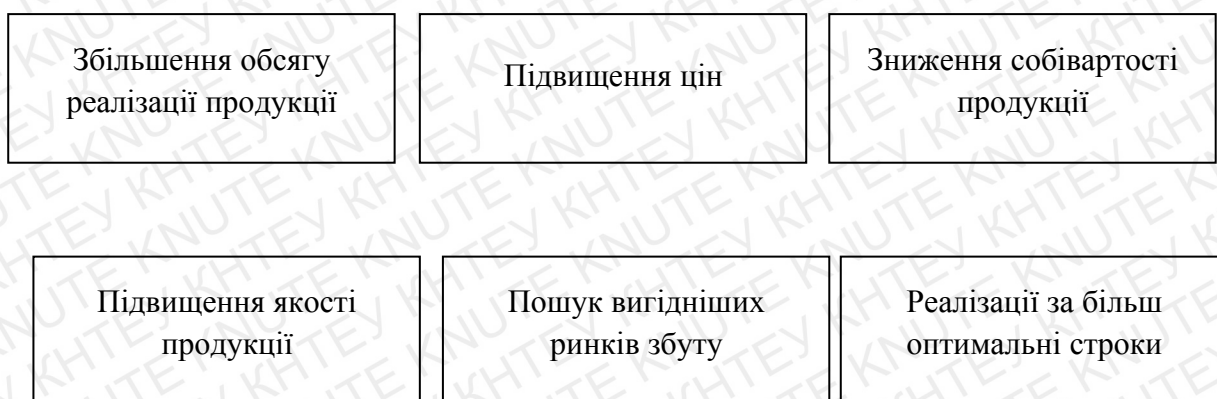


Рис. 3.10. Основні напрями пошуку резервів збільшення прибутку

Ну а крім цього, додаткове виробництво рентабельної продукції вже саме по собі дає додатковий прибуток. Таким чином, при збільшенні випуску і, відповідно, реалізації рентабельної продукції збільшується прибуток у розрахунку на одиницю продукції, а також збільшується кількість реалізованої продукції, кожна додаткова одиниця якої збільшує загальну суму прибутку. Унаслідок цього, збільшення рентабельної продукції, що випускається, за умови її реалізації дає значний приріст обсягу прибутку.

Отже, можна зробити висновок, що чим швидше обертається капітал, тим більша рентабельність. Щоб підвищити показник рентабельності, потрібно скоротити всі витратні статті, а саме: зменшити транспортні витрати; налагодити систему збуту; підвищити продуктивність праці; підприємству необхідно скоротити витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Отже, максимізація прибутку та мінімізація збитків - одна з цілей діяльності будь-якого підприємства, тому щоб дохід підприємства зростав, ПП «Комора» повинна нарощувати обсяги виробництва і реалізації продукції; розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції; впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників та використання високопродуктивної енергонасиченої техніки в період сівби та збирання. А також зважаючи на сезонність

виробництва потрібно постійно проводити аналіз діяльності, а особливо фінансових результатів діяльності та складати фінансовий-план, в якому мають плануватися основні заходи діяльності на наступний рік

3.3 Методика контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання та шляхи її удосконалення

Ефективне управління діяльністю підприємства неможливе без раціонально організованого зовнішнього контролю за процесом формування фінансових результатів. За допомогою контролю встановлюються причини та відповідальні особи за відхилення з метою усунення негативних явищ і попередження їх у майбутньому.

На сьогоднішній день, податкове законодавство визначає, що податковий контроль полягає не лише в перевірці правильності нарахування та перерахунку до бюджету податків, а й у веденні обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби.

Дослідження показують, що на досліджуваному підприємстві контроль результатів діяльності зводиться в основному до ретроспективного контролю, коли доходи й втрати ресурсів неможливо попередити. На етапі виробництва контроль якості сировини в основному здійснюється тільки шляхом візуального спостереження, вибіркові контрольні перевірки дотримання норм, які проводяться комісією 1-2 рази на квартал, мають формальний характер. У результаті технологія виробництва часто порушується, що призводить до зростання частки прямих матеріальних витрат у структурі собівартості продукції(насінневого матеріалу, добрив) та відповідного зниження рентабельності її виробництва.

При реалізації завдань податкового контролю, на їх основі формуються напрямки податкового контролю, під якими розуміють відносно відокремлені сфери контрольної діяльності, що охоплюють однорідні за своїм змістом дії платників податків та інших зобов'язаних осіб по виконанню покладених на них обов'язків в сфері оподаткування. Виділяють наступні напрямки податкового контролю:

- облік організацій та фізичних осіб; податковий контроль за своєчасністю сплати податків та зборів; податковий контроль за правильністю обчислення та повнотою сплати, належним обліком;

- податковий контроль за законністю використання податкових пільг; податковий контроль за своєчасністю та правильністю утримання сум податків податковими агентами; податковий контроль за відповідністю значних видатків фізичних осіб їх доходам; податковий контроль за своєчасним перерахуванням податкових платежів і виконання платіжних доручень та інкасових доручень;

- податковий контроль за правомірністю відшкодування сум непрямих податків з бюджету; організація та контроль за дотриманням податкових режимів.

До методів зовнішнього контролю нами віднесено такі контрольні процедури як: формальна, логічна та арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах; зустрічна перевірка; економічний аналіз (для документального податкового контролю); отримання пояснень; огляд приміщень, і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки); інвентаризація.

Погоджуючись з визначенням переліком методів контролю, можна підкреслити, що в залежності від мети та самостійного виокремлення, контрольні процедури можуть визначатися в одному разі як форма контролю, а в іншому як його метод. Якщо перелічені дії є засобом прояву певної форми контролю, то таку контрольну процедуру слід вважати як метод; якщо контрольна процедура застосовується як самостійний захід, то її слід

тракувати як окрему форму контролю. Тому, якщо перелічені дії є засобом проведення певної форми контролю, їх доречно вважати методами.

Основним методом зовнішнього контролю на підприємстві є порівняння фактичних витрат з нормативними, в результаті чого визначаються відхилення та встановлюються причини й відповідальні за їх виникнення. Але цей метод є ефективним тільки при своєчасному виявленні відхилень по ходу технологічного процесу.

На даний час особливо актуальними є питання щоденного контролю за допомогою автоматизованих засобів збирання та обробки інформації матеріальних і касових звітів. Це є особливо важливим при вивченні стану і поточного контролю матеріальних запасів, вірогідності даних складського обліку, контролю за використанням виданих доручень, організації контрольно-пропускної системи на підприємствах. Проте такий контроль ще не одержав широкого поширення. Причина цього не лише в низькій забезпеченості вітчизняних підприємств автоматизованими засобами збору та обробки інформації, але й у невмінні працівників управління використовувати їх при реалізації контрольних функцій.

Для того щоб контроль не лише виявляв відхилення від плану, але й забезпечував можливості для коригування потенційних і фактичних відхилень, важливо більше орієнтувати його на майбутнє, а не на простий зворотний зв'язок.

Загалом, здійснення зовнішнього контролю має здійснюватись у три етапи (рис. 3.11).

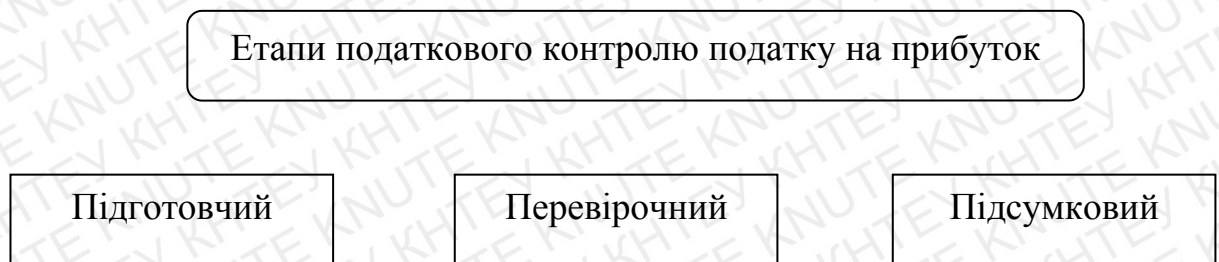


Рис. 3.11 Етапи зовнішнього (фіскального) контролю результатів діяльності підприємства

1) підготовчий – аналіз та узагальнення інформації про платника податку з внутрішніх (установчі документи, декларації й результати документальних перевірок тощо) та зовнішніх джерел про можливі ризики мінімізації податкових зобов’язань або ухилення від оподаткування тощо;

2) перевірочний – безпосереднє проведення камеральних або невиїзних документальних перевірок на підставі виявлених факторів ризику;

3) підсумковий – оформлення результатів проведених перевірок і (або) формування обґрунтованих висновків, передача їх до підрозділів податкового контролю юридичних осіб та податкової міліції.

До методів зовнішнього контролю відносять наступні контрольні процедури як:

- формальна, логічна та арифметична перевірка документів;
- юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах;
- зустрічна перевірка;
- економічний аналіз (для документального податкового контролю);
- отримання пояснень;
- огляд приміщень, і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки);
- інвентаризація (таблиця 3.6).

Необхідно відзначити, що форми і методи фіскального контролю існують в нерозривній, органічній єдності. Тому при здійсненні контрольної діяльності в правовій формі податкової перевірки уповноважені органи застосовують перевірку документів як прийом або спосіб вивчення реального стану розрахунків по податках з бюджетом.

Таблиця 3.6

Форми та методи (процедури) податкового контролю

Форми	Методи (процедури)
1) податкові перевірки; 2) держання пояснень від посадових осіб платників податків і інших зобов'язаних осіб; 3) перевірки даних обліку й звітності; 4) взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності; 5) контроль валютних операцій; 6) контроль розрахункових операцій при проведенні готівкових розрахунків; 7) контроль погашення податкових зобов'язань; 8) контроль наявності свідоцтв, ліцензій та інших документів на дозвіл здійснення окремих видів діяльності.	1) формальна, логічна та арифметична перевірка документів; 2) юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах; 3) зустрічна перевірка; 4) економічний аналіз (для документального податкового контролю); 6) отримання пояснень; 6) огляд приміщень, і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки); 7) інвентаризація.

Проведені дослідження дозволили встановити, що основні напрями контролю операцій з визначення фінансового результату фінансово-господарської діяльності підприємства, які можна зобразити наступним чином (рис. 3.12).

Враховуючи велику кількість проблемних питань щодо виявлення порушень, доцільно виділити декілька методик, які б доповнювали одна одну. Тоді залежно від конкретних умов роботи підприємства та завдань, які ставляться перевіркою, можна обрати ту методику, яка найбільше відповідає конкретним умовам.

На першому рівні - проведення детальної перевірки - перевірки виявляють загальні недоліки. Доцільно вивчити, які заходи вживають з контролю правильності оцінки фінансового результату. Отримана інформація на попередньому етапі формує загальну уяву про стан роботи щодо відповідності даних фінансового результату реальному стану і дозволяє більш обґрунтовано вибрати наслідки подальшої перевірки.

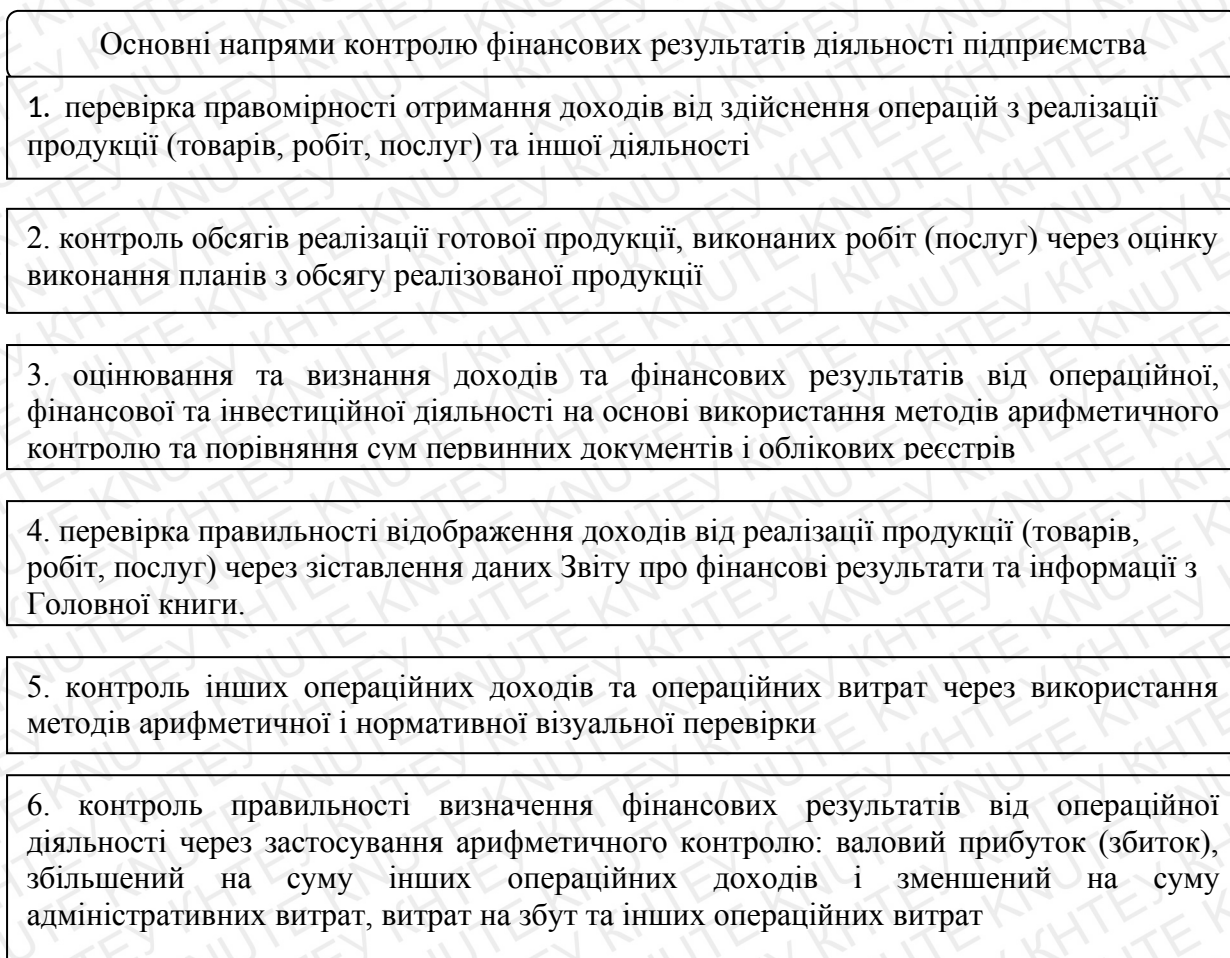


Рис. 3.12 Напрями контролю фінансових результатів діяльності підприємства

На другому рівні - застосування контролюючих дій - слід застосувати прийоми, які вкажуть на можливість конкретних порушень. Такими ознаками можуть бути відхилення фактичних даних від очікуваних або прогнозних величин.

На третьому рівні - виявлення недоліків в роботі підприємства та оцінка результатів - здійснюється детальна перевірка лише на тих ділянках, на яких виявлені суттєві зловживання або порушення.

Використовуючи дану методику перевірки правильності оцінки фінансового результату суттєво підвищиться стан контрольного суб'єкта в цілому. Дана методика на нашу думку дозволить підняти якість контролю на більш високий рівень.

Необхідно відзначити, що контроль фінансових результатів ПП «Комора» в умовах комплексного ведення господарської діяльності доцільно проводити на кожному технологічному етапі. Так при фасуванні насінневого матеріалу головними завданнями контролю є :

- 1 перевірка законності та доцільності витрат по придбанню насіння;
- 2 дотримання вимог П(С)БО щодо формування первісної вартості сировини та закупівельних цін;
- 3 правильність документального оформлення заготівлі;
- 2 перевірка дотримання якісних параметрів сировини.

При проведенні операцій з обліку виробництва та калькулювання готової продукції внутрішньому контролеру необхідно виконувати такі контрольні процедури:

- аналіз тотожності показників фінансової звітності та даних регістрів бухгалтерського обліку стосовно виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції;
- перевірка організації та достовірності аналітичного обліку доходів, витрат та фінансових результатів на виробництво та управлінського обліку щодо виробництва та реалізації, перевіряється правильність записів на рахунках 23, 25, 26, а також на рахунках 9 класів;
- перевірка якості оформлення первинних документів, правильності оцінки та своєчасності включення виробничих витрат до собівартості;
- перевірка обґрунтування групування доходів та витрат за місцями їх виникнення;
- перевірка адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та доходів ;
- перевірка правильності формування сукупних валових витрат для сплати податку на прибуток підприємств;

- перевірка якості інвентаризації незавершеного виробництва та їх відповідність обліковій політиці;
- перевірка документального оформлення браку у виробництві та правомірність списання втрат від браку;
- здійснення детальних процедур перевірки виробничого циклу: витрат, що включаються до собівартості на підставі лімітів, норм, тарифів - паливо, витрати на службові відрядження, електроенергія, телефонні розмови, сировина, запасні частини тощо; правильність віднесення сум зносу (амортизації) необоротних активів, правильність документального оформлення та включення до собівартості нарахованої заробітної плати; вибіркова перевірка інших статей витрат у відповідності до номенклатури галузевих інструкцій (положень) з формування собівартості продукції;
- проведення аналітичних операцій, зокрема, аналіз собівартості продукції та розрахунок основних факторів, що впливають на показники собівартості одиниці продукції.

Встановлено, що деталізувати означені етапи контролю можна за допомогою вертикального та горизонтального контролю витрат, доходів і фінансових результатів у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності (вертикальний контроль) та на рівні підприємства в цілому (горизонтальний контроль).

Загалом, під час проведення контролю результатів діяльності ТОВ «Комора» доцільно визначити послідовність проведення (рис. 3.13). Складання ланцюгового графіку виконання програми перевірки фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності зумовлене необхідністю того, що певні контрольні процедури та види робіт повинні виконуватися в певній черговості, а деякі – можуть здійснюватися паралельно.

При цьому відношення послідовності виконання переважно визначаються на основі взаємозв'язків між об'єктами контролю. Наприклад, неможливо визначити достовірність фінансового результату від первісного визнання та від реалізації поки не буде перевірена правильність визначення

витрат на біологічні перетворення та розрахунку собівартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Але в певній кількості випадків відношення черговості може визначатися відповідно до принципу переваги з обов'язковим врахуванням ефективності та якості виконуваної перевірки.

Ланцюговий графік виконання запланованих робіт під час контролю фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності наведено на рис. 3.13.

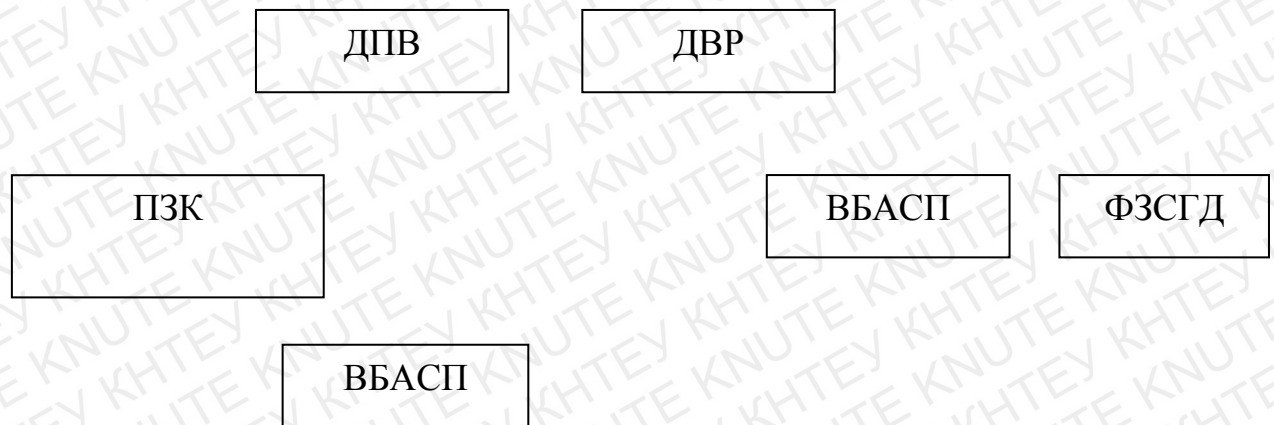


Рис. 3.13 Ланцюговий графік виконання контролю фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

При проведенні контролю використання та списання вартості сировини та матеріалів особлива увага приділяється обґрунтуванню оцінки матеріальних цінностей, за якими вони вибувають (за методами, передбаченими П(С)БО 9 "Запаси" та визнаними у наказі про облікову політику підприємства).

На етапі здійснення контролю, контролер повинен дослідити можливі випадки перевитрат сировини і матеріалів. Такі порушення можуть бути пов'язані із незаконним списанням матеріалів і сировини на виробництво, застосуванням завищених норм їх витрат, за рахунок чого можуть утворюватися запаси сировини і матеріалів, які в подальшому будуть використані для виготовлення неврахованої продукції.

Таблиця 3.7

Процедури контролю фінансових результатів ПП «Комора»

Процедури контролю	Тривалість виконання, дні
Планування зовнішнього контролю результатів діяльності підприємства. (ПЗК)	1
Перерахунок справедливої вартості, перевірка первинних документів по первісному визнанні, вибіркова перевірка (інвентаризація) фактичної наявності біологічних активів та сільськогосподарської продукції, перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо первісного визнання. (ДПВ)	3
Вибіркова перевірка повноти виписки рахунків-фактур на реалізацію сільськогосподарської продукції та біологічних активів, суцільна перевірка первинних документів з реалізації вартістю більше рівня суттєвості та операцій з вирахування із доходу. Перевірка ціноутворення та правильності відображення доходів від реалізації, вибіркова перевірка доходів від реалізації по операціях з бартеру та способів розрахунків. (ДВР)	3
Вибіркова перевірка первинних документів щодо витрат на біологічні перетворення та результатів інвентаризації незавершеного виробництва. Аналітичне порівняння фактично понесених витрат з нормативними показниками, перевірка та вибіркового перерахунок собівартості по видам сільськогосподарської продукції та біологічних активів. Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їхнього розподілу, перевірка витрат допоміжних виробництв. Перевірка правильності відображення в обліку витрат понесених на біологічні перетворення. (ВБАСП)	4
Перевірка правильності розрахунку та вибіркового повторний перерахунок справедливої вартості по видам біологічних активів на дату балансу та попередню звітну дату. Перевірка правильності відображення в обліку змін справедливої вартості. (ЗСВБА)	1
Перевірка фінансової звітності на арифметичну точність, взаємозв'язок та узгодження показників щодо сільськогосподарської діяльності. Перевірка відповідності залишків Головної книги (оборотно-сальдової відомості), перевірка залишків на початок звітного періоду залишкам на кінець звітного періоду попередньої фінансової звітності. Аналіз повноти та достовірності розкриття інформації. Формування аудиторського висновку щодо відображення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. (ФЗСГД)	3

Для того, щоб віднайти випуск неврахованої продукції, контролер повинен зіставити кількість оприбуткованої продукції по документах

складського обліку (відомостях про передачу продукції на склад, рапортах про виготовлення продукції) з кількістю продукції, за виготовлення якої нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва (наряди, рапорти, маршрутні листи), кількістю матеріалів, витрачених на пакування продукції і списаної тари (відповідні первинні витратні документи).

Контролер ретельно перевіряє облік накладних на підпуск готової продукції, порядок їх видачі, для чого проводить взаємну перевірку з даними про оплату рахунків покупців.

Протягом звітного місяця рух готової продукції, як правило, відображається за плановою собівартістю або за відпускними (обліковими) цінами. Тому контролер повинен ретельно перевірити правильність визначення різниці між фактичною виробленою собівартістю і плановою собівартістю або обліковими цінами та відображенню цих відхилень в бухгалтерському обліку (якщо фактична виробнича собівартість вища планової (облікової ціни), то рахунок 26 «Готова продукція» дебетується на суму відхилень, якщо навпаки - фактична виробнича собівартість зменшується методом "сторно".

Крім того, контролер повинен перевірити, що у випадку, коли готова продукція відвантажувалася за плановою собівартістю (обліковою ціною), меншою за фактичну собівартість, то собівартість реалізованої продукції збільшена на суму відхилень, в протилежному - зменшена методом сторно.

Контролер повинен перевірити, а при необхідності самостійно здійснити розрахунок фактичної собівартості відвантаженої та реалізованої продукції.

На рис. 3.14 відображений процес контролю адміністративних витрат підприємств.

Контроль витрат на обслуговування виробництва та управління передбачає встановлення змісту таких витрат, наявність та виконання калькуляцій (кошторисів) витрат, правильність записів за рахунками 91, 92, правильність списання витрат за П(С)БО 16 "Витрати", перевірка роз-

рахунків, обмежених нормами та нормативами - службові відрядження, витрати на рекламу, використання особистого транспорту, витрати на підготовку та навчання кадрів, правильність ведення первинних документів та оформлення журналів, карток, відомостей тощо.



Рис. 3.14 Схема процесу контролю адміністративних витрат підприємства

При здійсненні контролю зведеного обліку витрат та калькулювання собівартості продукції перевіряється групування витрат за встановленими статтями витрат, розподіл витрат між незавершеним виробництвом та випуском, за місцями виникнення витрат; перевіряється правильність перенесення даних із проміжних відомостей та журналів до зведених регістрів обліку; звіряються дані первинних документів з даними аналітичного та синтетичного обліку.

Проведення контролю готової продукції передбачає перевірку виконання виробничої програми (контроль виконання планів за об'єктами, асортиментом, якістю продукції та зобов'язання щодо її постачання), перевірка правильності та своєчасності відображення у обліку наявності і руху готової продукції на складах, контроль збереження продукції та дотримання встановлених на підприємстві лімітів.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що підвищення ефективності здійснення податкових перевірок, зменшення помилок при їх проведенні та прийняття відповідних неупереджених рішень на сьогодні є найважливішими факторами підвищення ефективності організації податкового контролю. Необхідними ознаками будь-якої дієвої системи податкового контролю можна визначити:

по-перше, наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення документальних перевірок, що дає можливість обрати найбільш оптимальний напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів фіскальної служби, добитися максимальної результативності податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і коштів, за рахунок відбору для перевірок таких платників податків, ймовірність виявлення податкових порушень у яких представляється найбільшою.

По-друге, застосування ефективних форм, прийомів і методів перевірок, заснованих як на розробленій податковим відомством єдиної комплексної стандартної процедури організації контрольних перевірок, так і на міцній законодавчій базі, що надає податковим органам широких повноважень у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків.

По-третє, використання системи оцінки роботи контролерів, що дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподілити навантаження при плануванні контрольної роботи.

В сучасних економічних умовах зростання ефективності податкового контролю потребує удосконалення й правового закріплення основних

елементів його системи: організаційної структури, методологічних основ, інформаційного, матеріально-технічного та кадрового забезпечення; принципів здійснення; завдань та функцій; методики проведення податкових перевірок. Виконання зазначених заходів має посилити протидію ухиленню від оподаткування, сприяти формуванню довіри до податкової служби та формуванню високої податкової культури суспільства, що передбачає добровільну сплату податків, а також протидіяти корупційній поведінці в податковій сфері.

Отже, підвищення рівня податкової культури в Україні до світових стандартів дозволить забезпечити не лише високі показники податкових надходжень, але й сприятиме гармонізації взаємовідносин між працівниками податкових органів і платниками податків у процесі здійснення зовнішнього контролю. Однак сліпе копіювання зарубіжного досвіду неприпустиме, оскільки існує ризик не отримати очікуваного ефекту. Відтак вітчизняна система підвищення податкової культури має базуватись на ментальних особливостях, історичних передумовах і соціально-економічних реаліях України.

Висновок до розділу 3

В даному розділі розкрита методика контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання та зроблені наступні висновки:

1. 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. Обґрунтовані підстави щодо включення до стратегічних напрямів контрольно-перевірочної роботи сільськогосподарських підприємств, серед них:

2) невідповідність росту витрат доходам підприємств галузі; 3) 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; 4) збільшення кількості збиткових підприємств чи з низьким рівнем податкової віддачі серед підприємств, що належать до певної галузі економіки або фінансово-промислової групи; 5) невиконання фінансових планів підприємствами-монополістами у частині розрахунків з бюджетом; 6) виплата заробітної плати нижче розміру середньомісячної заробітної плати по галузі та в регіоні; 7) наявність інформації про можливе застосування схем мінімізації сплати податків тощо.

2. Контроль діяльності сільськогосподарських підприємств включає контролювання за використанням ресурсів, за організацією виробництва, за збутом продукції, за використанням прибутку.

3. Відомо, що земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві й від того, наскільки раціонально 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 контролюване 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.

4. Умовою, що забезпечує цілісність системи контролю, є дотримання принципу технологічного поділу контролю на етапи: попередній, поточний

(оперативний) та заключний. В роботі розкриті організаційні засади контролю фінансових результатів за етапами контрольного процесу.

5. В роботі здійснено аналіз доходів за видами ПП «Комора» за 2013-2017 рр. За даними аналізу простежується позитивна динаміка сукупних доходів досліджуваного підприємства. Так, за останній аналізований період, сукупні доходи підприємства збільшились на 85,1% за рахунок збільшення чистого прибутку від реалізації продукції рослинництва (37,0%), а також збільшення інших операційних доходів підприємства (783,7 %). В основному, підприємство отримує дохід від реалізації насінні люцерни, а також від підготовки насіння до посіву (протруєння посівних площ).

Доходи від захисту посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб дещо збільшились в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 150 тис.грн (або на 42,8%). Загалом, збільшення інших операційних доходів ПП «Комора» за 2017 р. в порівнянні з 2016 р. на 3370 тис.грн. відбулось за рахунок продажу оборотних активів підприємства та доходів від операційної оренди активів.

6. За даними аналізу можна простежити стрімке зростання витрат ПП «Комора» за останній аналізований період. Так, в 2013 р. сукупні операційні витрати складали 2070 тис.грн, а вже в 2017 році – 7070 тис.грн., тобто витрати збільшились на 5000 тис.грн. Необхідно відзначити, що збільшення сукупних операційних витрат досліджуваного підприємства відбулось за рахунок збільшення матеріальних витрат. Дана динаміка є негативною, та призвела до того, що підприємство з прибуткового перетворилось на збиткове із сумою збитку в 2017 році 1395 тис.грн.

7. Чистий дохід від реалізації продукції рослинництва на ПП «Комора» зменшився в 2014 році, 2015 році порівняно з попередніми роками відповідно. Це призвело до того, що в 2014 році та 2015 році валовий прибуток також зменшився в порівнянні з попередніми роками. Це свідчить про скорочення обсягів реалізації продукції та/або про зростання собівартості реалізованої продукції сільського господарства через негативну

тенденцію останніх років щодо підвищення цін на паливно-мастильні матеріали, добрива, насіння та техніку.

8. Фінансовий результат від операційної діяльності у 2014 році зменшився на 231 тис.грн. у порівнянні з 2013 роком. У 2016р. та у 2017р. фінансовий результат від операційної діяльності мав тенденцію до збільшення на 4237 тис.грн. та 299 тис.грн. відповідно. Виникнення такої ситуації можна пояснити значним збільшення виручки від реалізації продукції у 2016 році та 2017 році, а також збільшенням інших операційних доходів (в 2017 році інші операційні доходи збільшились на 3370 тис.грн).

9. Проаналізувавши вищенаведені дані, можна сказати, що рівень прибутковості капітальних вкладень досліджуваного сільськогосподарського підприємства зменшується, існує високий рівень ризику збитковості сільськогосподарського виробництва. Головною проблемою досліджуваного підприємства є не досить висока рентабельність виробництва, яка пов'язана з двома причинами, такими як занижена ціна на продукцію та надмірні витрати. Це дає підстави стверджувати, що управлінню рентабельністю на ПП «Комора» менеджерами приділялась увага не на достатньому рівні.

В роботі надані пропозиції з удосконалення прибутковості та рентабельності діяльності ПП «Комора».

10. Розкрита методика зовнішнього контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Розкриті напрями та графік виконання контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускної кваліфікаційної роботи розкриті теоретичні та методичні засади контролю результатів діяльності суб'єктів господарювання. Об'єктом дослідження виступає приватне підприємство «Комора», за 2013- 2017 роки яке відноситься до сільськогосподарських підприємств, що займається вирощуванням та реалізацією сільськогосподарських культур.

1) Проведені дослідження дозволяють зробити висновки, що фінансові результати являються основним підсумковим показником, який характеризує результативність їхньої діяльності. Фінансовий результат підприємства з економічної точки зору - це різниця між тим, що одержало підприємство за виконану господарську операцію, або декілька операцій і тим, що фактично витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу та в разі виникнення надзвичайних подій. Ця різниця належить власнику.

2) Доведено, що для сільськогосподарських підприємств процес розподілу та використання фінансових результатів є не менш важливим як процес їх формування, адже ефективне використання отриманого прибутку дозволить в майбутньому збільшити обсяги його отримання. Тому, як було зазначено, при розподілі прибутку сільськогосподарське підприємство у ринкових умовах господарювання керується деякими принципами: розподіл прибутку між державою і підприємством здійснює з урахуванням інтересів держави (з боку стимулювання діяльності підприємств даної галузі) і

самого підприємства,

прибуток, який залишається в розпорядженні сільськогосподарського підприємства, має спрямовуватися, передусім, на нагромадження, яке забезпечуватиме подальший розвиток підприємства, а в частині, яка залишилася — на споживання для задоволення матеріальних і соціальних потреб робітників.

3) Досліджуване підприємство засноване в 1992 році з метою забезпечення аграріїв якісним насіннєвим матеріалом та наданням послуг в області очистки та підготовки насіння до посіву, включаючи протруєння, захист посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб. Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок вкладів Засновників на підприємстві створено Статутний капітал у розмірі 64 тис.грн.

4) За даними аналізу, встановлено, що найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн). Динаміка чистого прибутку з 2013 р. по 2014 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ПП «Комора». З 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

5) 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.

6) В роботі здійснено аналіз доходів за видами ПП «Комора» за 2013-2017 рр. За даними аналізу простежується позитивна динаміка сукупних доходів досліджуваного підприємства. Так, за останній аналізований період, сукупні доходи підприємства збільшились на 85,1% за рахунок збільшення чистого прибутку від реалізації продукції рослинництва (37,0%), а також збільшення інших операційних доходів підприємства (783,7 %). В основному, підприємство отримує дохід від реалізації насінні люцерни, а також від підготовки насіння до посіву (протруєння посівних площ).

7) Доходи від захисту посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб дещо збільшились в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 150 тис.грн (або на 42,8%). Загалом, збільшення інших операційних доходів ПП «Комора» за 2017 р. в порівнянні з 2016 р. на 3370 тис.грн. відбулось за рахунок продажу оборотних активів підприємства та доходів від операційної оренди активів.

8) За даними аналізу можна простежити стрімке зростання витрат ПП «Комора» за останній аналізований період. Так, в 2013 р. сукупні операційні витрати складали 2070 тис.грн, а вже в 2017 році – 7070 тис.грн., тобто витрати збільшились на 5000 тис.грн. Необхідно відзначити, що збільшення сукупних операційних витрат досліджуваного підприємства відбулось за рахунок збільшення матеріальних витрат. Дана динаміка є негативною, та призвела до того, що підприємство з прибуткового перетворилось на збиткове із сумою збитку в 2017 році 1395 тис.грн.

9) Чистий дохід від реалізації продукції рослинництва на ПП «Комора» зменшився в 2014 році, 2015 році порівняно з попередніми роками відповідно. Це призвело до того, що в 2014 році та 2015 році валовий прибуток також зменшився в порівнянні з попередніми роками. Це свідчить про скорочення обсягів реалізації продукції та/або про зростання собівартості реалізованої продукції сільського господарства через негативну тенденцію останніх років щодо підвищення цін на паливно-мастильні матеріали, добрива, насіння та техніку.

10) Фінансовий результат від операційної діяльності у 2014 році зменшився на 231 тис.грн. у порівнянні з 2013 роком. У 2016р. та у 2017р. фінансовий результат від операційної діяльності мав тенденцію до збільшення на 4237 тис.грн. та 299 тис.грн. відповідно. Виникнення такої ситуації можна пояснити значним збільшення виручки від реалізації продукції у 2016 році та 2017 році, а також збільшенням інших операційних доходів (в 2017 році інші операційні доходи збільшились на 3370 тис.грн).

11) Проаналізувавши вищенаведені дані, можна сказати, що рівень прибутковості капітальних вкладень досліджуваного сільськогосподарського підприємства зменшується, існує високий рівень ризику збитковості сільськогосподарського виробництва. Головною проблемою досліджуваного підприємства є не досить висока рентабельність виробництва, яка пов'язана з двома причинами, такими як занижена ціна на продукцію та надмірні витрати. Це дає підстави стверджувати, що управлінню рентабельністю на ПП «Комора» менеджерами приділялась увага не на достатньому рівні. В роботі надані пропозиції з удосконалення прибутковості та рентабельності діяльності ПП «Комора».

12) Організація бухгалтерського обліку здійснюється автоматизовано з використанням програми «1С: Бухгалтерія». На ПП «Комора» заповнюють Рапорт про переробку і виробітку готової продукції в якому відображено повністю вся інформація про надходження сировини (насіння) на виробництво та скільки було віднесено сировини на ту чи іншу продукцію. На складі в облікових реєстрах готова продукція обліковується в кількісному виразі. Облік готової продукції в картках складського обліку ведуть по найменуванням. В роботі визначено порядок облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

13) Запропонована до впровадження методика контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Розкриті напрями та графік виконання контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. У випускній кваліфікаційній роботі

запропоновані робочі документи контролера, які дозволять удосконалити механізм контролю фінансових результатів ПП «Комора».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. 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.
2. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2008. – 395с.
3. 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).
4. Бардаш С. В. Організаційні проблеми внутрішнього контролю та їх вплив на фінансові результати господарських товариств / С. В. Бардаш // 36. наук. пр. Вінницького нац. аграрного ун-тету –Серія : Економічні науки – [Редколегія : Г. М. Калетнік (голов. ред.), 2011. – 320с.
5. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 656 с.
6. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія / С.В. Бардаш – К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 312 с.
7. Бежан Л.К. Риски при финансировании инвестиционных строительных проектов / Л.К. Бежан // Молодой ученый. — 2013. — No 11. — С. 284–286.
8. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.
9. 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.

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 Т.А. Ефективність господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – No2(56). – С.9–16.

19. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія [Текст] / Т.А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 772 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2013.- 726с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік; за ред. Ф. Ф. Бутинця – [7-е вид.]. – Житомир : Рута, 2010. – 832 с.
22. Верига Ю.А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю [Текст] / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. —К.: "Центр учбової літератури", 2014. — 168 с.
23. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія/ Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. –532 с.
24. 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.
25. Височин І. Державне регулювання торговельної діяльності в Україні та світі: порівняльний аналіз[Електронний ресурс] / І. Височин// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2010. № 3.  С. 11- 23. Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2010_3_3.pdf.
26. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінка. – Фастів: “Поліфаст” 2006 – 440 с.
27. Воронко Р.М. Організація контролю інформаційних потоків і ресурсів / Р.М. Воронко // Вісник ЖДТУ. Сер.:Економічні науки. — No 4 (54). — 2010. — С. 44—47.

28. Гаврилюк С. П. Конкурентні переваги як основа розробки стратегії торговельних підприємств / С. П. Гаврилюк // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2011. – № 4. – С. 74-80.
29. 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.
30. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.
31. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.
32. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
33. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // 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
34. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2011. — 400 с.
35. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепя. – Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 111-114.
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. Дроздова О.Г. Актуальні питання у сфері класифікації торгівлі: обліковий аспект / О.Г. Дроздова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових

праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз –Випуск № 3 (24). – 2012.– [Електронний ресурс].

38. 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.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

39. 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>

40. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.

41. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – 431 с.

42. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52–58

43. 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).

44. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2012. – 360 с.

45. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43

46. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.

47. 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.
48. 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>
49. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СЛУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).
50. 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.
51. 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.
52. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3. – С. 117-121.
53. 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.
54. Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контроль-аналітичне забезпечення системи управління: монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Харинівич-Яворська. – Чернівці: Технодрук, 2015. – 370 с.
55. Лазебна І. Формування конкурентного середовища у роздрібній торгівлі / І. Лазебна // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 2. – С. 26-37.
56. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2013. – 387 с.

- 57.** Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35.
- 58.** Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.
- 59.** 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.
- 60.** 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.
- 61.** Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 21-26.
- 62.** Марченко Д.М., Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємства / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С. 163-171.
- 63.** Медвідь Л. Г. Роль бюджетування в управлінні підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська // Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф., 25 листопада 2014 р., м. Львів. –Тернопіль: Крок, 2014. –308 с. –С. 146-149.
- 64.** Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення за станом на 31 березня 2004 року. Ч. 1. – К.: ФПБАУ, 2004. – 1278 с.

- 65.** 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
- 66.** Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]: наказ ДФС України від 1 квітня 2014 р. № 190 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1945-190.html>.
- 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 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.
- 69.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
- 70.** Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410
- 71.** 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
- 72.** 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.
- 73.** Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних //Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 1. — С. 55–61.

74. 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.
75. 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
76. 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>.
77. 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/ecnof_2013_10%281%29__50
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. –No 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. 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.

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

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

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

85. 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.

86. Петрик О.А. Напрями аудиту доходів торгових підприємств: вплив галузевих особливостей / О.А. Петрик, І.О. Мариніч // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу: матеріали Міжнародної науково/практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ (16—17 жовтня 2015 р.). — Івано/Франківськ.: Вид/во ІФНТУНГ, 2015. — С. 232—234.

87. 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).

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

89. 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).

- 90.** 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).
- 91.** 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).
- 92.** 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>
- 93.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Верховна Рада України / Закон, 16 липня 1999 року, № 996-14 (Редакція від 16.11.2018) .
- 94.** Про державне регулювання цін: Постанова Кабінету Міністрів No715 від 23.12.1992 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/715-92-п>.
- 95.** Про ціни і ціноутворення: Закон України No1023-XII від 21.06.2012 № 5007-VI [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1053>.
- 96.** 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.
- 97.** Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
- 98.** 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.

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

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

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

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

103. 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.

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

105. 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

106. Черничко Т. В. Державне регулювання діяльності роздрібних торговельних підприємств [Електронний ресурс] / Т. В. Черничко.  Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltn/18_5/117_Czernyczko

107. 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.

108. 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.

109. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / 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.

110. Звітність підприємства : підручник для внз / 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 УКООПСПІЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.

111. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.

112. Заріцька Н.М. Аналіз умов діяльності торговельних підприємств в Україні Н.М. Заріцька // Ефективна економіка: зб. наук. праць. – 2017. – Вип. 117. – С. 76–83

113. 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.

114. Державний комітет статистики - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускної кваліфікаційної роботи розкриті теоретичні та методичні засади контролю результатів діяльності суб'єктів господарювання. Об'єктом дослідження виступає приватне підприємство «Комора», за 2013- 2017 роки яке відноситься до сільськогосподарських підприємств, що займається вирощуванням та реалізацією сільськогосподарських культур.

1) Проведені дослідження дозволяють зробити висновки, що фінансові результати являються основним підсумковим показником, який характеризує результативність їхньої діяльності. Фінансовий результат підприємства з економічної точки зору - це різниця між тим, що одержало підприємство за виконану господарську операцію, або декілька операцій і тим, що фактично витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу та в разі виникнення надзвичайних подій. Ця різниця належить власнику.

2) Доведено, що для сільськогосподарських підприємств процес розподілу та використання фінансових результатів є не менш важливим як процес їх формування, адже ефективне використання отриманого прибутку дозволить в майбутньому збільшити обсяги його отримання. Тому, як було зазначено, при розподілі прибутку сільськогосподарське підприємство у ринкових умовах господарювання керується деякими принципами: розподіл прибутку між державою і підприємством здійснює з урахуванням інтересів держави (з боку стимулювання діяльності підприємств даної галузі) і

самого підприємства,

прибуток, який залишається в розпорядженні сільськогосподарського підприємства, має спрямовуватися, передусім, на нагромадження, яке забезпечуватиме подальший розвиток підприємства, а в частині, яка залишилася — на споживання для задоволення матеріальних і соціальних потреб робітників.

3) Досліджуване підприємство засноване в 1992 році з метою забезпечення аграріїв якісним насіннєвим матеріалом та наданням послуг в області очистки та підготовки насіння до посіву, включаючи протруєння, захист посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб. Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок вкладів Засновників на підприємстві створено Статутний капітал у розмірі 64 тис.грн.

5) За даними аналізу, встановлено, що найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн). Динаміка чистого прибутку з 2013 р. по 2014 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ПП «Комора». З 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

5) 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.

6) В роботі здійснено аналіз доходів за видами ПП «Комора» за 2013-2017 рр. За даними аналізу простежується позитивна динаміка сукупних доходів досліджуваного підприємства. Так, за останній аналізований період, сукупні доходи підприємства збільшились на 85,1% за рахунок збільшення чистого прибутку від реалізації продукції рослинництва (37,0%), а також збільшення інших операційних доходів підприємства (783,7 %). В основному, підприємство отримує дохід від реалізації насінні люцерни, а також від підготовки насіння до посіву (протруєння посівних площ).

7) Доходи від захисту посівів сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників та хвороб дещо збільшились в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 150 тис.грн (або на 42,8%). Загалом, збільшення інших операційних доходів ПП «Комора» за 2017 р. в порівнянні з 2016 р. на 3370 тис.грн. відбулось за рахунок продажу оборотних активів підприємства та доходів від операційної оренди активів.

8) За даними аналізу можна простежити стрімке зростання витрат ПП «Комора» за останній аналізований період. Так, в 2013 р. сукупні операційні витрати складали 2070 тис.грн, а вже в 2017 році – 7070 тис.грн., тобто витрати збільшились на 5000 тис.грн. Необхідно відзначити, що збільшення сукупних операційних витрат досліджуваного підприємства відбулось за рахунок збільшення матеріальних витрат. Дана динаміка є негативною, та призвела до того, що підприємство з прибуткового перетворилось на збиткове із сумою збитку в 2017 році 1395 тис.грн.

9) Чистий дохід від реалізації продукції рослинництва на ПП «Комора» зменшився в 2014 році, 2015 році порівняно з попередніми роками відповідно. Це призвело до того, що в 2014 році та 2015 році валовий прибуток також зменшився в порівнянні з попередніми роками. Це свідчить про скорочення обсягів реалізації продукції та/або про зростання собівартості реалізованої продукції сільського господарства через негативну тенденцію останніх років щодо підвищення цін на паливно-мастильні матеріали, добрива, насіння та техніку.

10) Фінансовий результат від операційної діяльності у 2014 році зменшився на 231 тис.грн. у порівнянні з 2013 роком. У 2016р. та у 2017р. фінансовий результат від операційної діяльності мав тенденцію до збільшення на 4237 тис.грн. та 299 тис.грн. відповідно. Виникнення такої ситуації можна пояснити значним збільшення виручки від реалізації продукції у 2016 році та 2017 році, а також збільшенням інших операційних доходів (в 2017 році інші операційні доходи збільшились на 3370 тис.грн).

11) Проаналізувавши вищенаведені дані, можна сказати, що рівень прибутковості капітальних вкладень досліджуваного сільськогосподарського підприємства зменшується, існує високий рівень ризику збитковості сільськогосподарського виробництва. Головною проблемою досліджуваного підприємства є не досить висока рентабельність виробництва, яка пов'язана з двома причинами, такими як занижена ціна на продукцію та надмірні витрати. Це дає підстави стверджувати, що управлінню рентабельністю на ПП «Комора» менеджерами приділялась увага не на достатньому рівні. В роботі надані пропозиції з удосконалення прибутковості та рентабельності діяльності ПП «Комора».

12) Організація бухгалтерського обліку здійснюється автоматизовано з використанням програми «1С: Бухгалтерія». На ПП «Комора» заповнюють Рапорт про переробку і виробітку готової продукції в якому відображено повністю вся інформація про надходження сировини (насіння) на виробництво та скільки було віднесено сировини на ту чи іншу продукцію. На складі в облікових реєстрах готова продукція обліковується в кількісному виразі. Облік готової продукції в картках складського обліку ведуть по найменуванням. В роботі визначено порядок облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

13) Запропонована до впровадження методика контролю фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Розкриті напрями та графік виконання контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. У випускній кваліфікаційній роботі

запропоновані робочі документи контролера, які дозволять удосконалити механізм контролю фінансових результатів ПП «Комора».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

- 115.** 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.
- 116.** Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2008. – 395с.
- 117.** 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).
- 118.** Бардаш С. В. Організаційні проблеми внутрішнього контролю та їх вплив на фінансові результати господарських товариств / С. В. Бардаш // 36. наук. пр. Вінницького нац. аграрного ун-тету –Серія : Економічні науки – [Редколегія : Г. М. Калетнік (голов. ред.), 2011. – 320с.
- 119.** Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 656 с.
- 120.** Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія / С.В. Бардаш – К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 312 с.
- 121.** Бежан Л.К. Риски при финансировании инвестиционных строительных проектов / Л.К. Бежан // Молодой ученый. — 2013. — No 11. — С. 284–286.
- 122.** Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.

- 123.** 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.
- 124.** Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 3 (15). – 2009. – С.84–100.
- 125.** Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств [Текст] / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 117–128.
- 126.** 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.
- 127.** 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.
- 128.** 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.
- 129.** 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.
- 130.** Бурак І.О. Галузеві особливості торговельних підприємств / І. О. Бурак // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1(11). – С. 23-29.
- 131.** Бутинець Т. А. Внутрішній контроль / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. –Ж. : ЖДТУ. –2010. –No 2 (20). –С. 6-11.

- 132.** Бутинець Т.А. Ефективність господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – №2(56). – С.9–16.
- 133.** Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія [Текст] / Т.А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2011. —772 с.
- 134.** Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2013.- 726с.
- 135.** Бухгалтерський фінансовий облік; за ред. Ф. Ф. Бутинця – [7-е вид.]. – Житомир : Рута, 2010. – 832 с.
- 136.** Верига Ю.А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю [Текст] / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. —К.: "Центр учбової літератури", 2014. — 168 с.
- 137.** Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія/ Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. –532 с.
- 138.** 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.
- 139.** Височин І. Державне регулювання торговельної діяльності в Україні та світі: порівняльний аналіз[Електронний ресурс] / І. Височин// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2010. № 3.  С. 11-23. Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2010_3_3.pdf.
- 140.** Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінка. – Фастів: “Поліфаст” 2006 – 440 с.

- 141.** Воронко Р.М. Організація контролю інформаційних потоків і ресурсів / Р.М. Воронко // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. — № 4 (54). — 2010. — С. 44—47.
- 142.** Гаврилюк С. П. Конкурентні переваги як основа розробки стратегії торговельних підприємств / С. П. Гаврилюк // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. — 2011. — № 4. — С. 74-80.
- 143.** 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.
- 144.** Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 4. — С. 3-8.
- 145.** Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. — № 8/13. — ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.
- 146.** Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
- 147.** Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // 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
- 148.** Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2011. — 400 с.
- 149.** Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепя. — Інноваційна економіка. — 2011. — №2. — С. 111-114.
- 150.** 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.

- 151.** Дроздова О.Г. Актуальні питання у сфері класифікації торгівлі: обліковий аспект / О.Г. Дроздова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз –Випуск № 3 (24). – 2012.– [Електронний ресурс].
- 152.** 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.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf
- 153.** 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>
- 154.** Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.
- 155.** Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – 431 с.
- 156.** Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52–58
- 157.** 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).
- 158.** Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2012. – 360 с.
- 159.** Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43

- 160.** Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.
- 161.** 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.
- 162.** 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](http://www.dkrs.gov.ua)
- 163.** Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СЛУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).
- 164.** 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.
- 165.** 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.
- 166.** Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. –2013. –№ 3. –С. 117-121.
- 167.** 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.
- 168.** Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контроль-но-аналітичне забезпечення системи управління: монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Харинівич-Яворська. – Чернівці: Технодрук, 2015. – 370 с.
- 169.** Лазебна І. Формування конкурентного середовища у роздрібній торгівлі / І. Лазебна // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 2. – С. 26-37.

- 170.** Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2013. – 387 с.
- 171.** Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35.
- 172.** Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.
- 173.** 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.
- 174.** 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.
- 175.** Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 21-26.
- 176.** Марченко Д.М., Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємства / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С. 163-171.
- 177.** Медвідь Л. Г. Роль бюджетування в управлінні підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська // Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф., 25 листопада 2014 р., м. Львів. –Тернопіль: Крок, 2014. –308 с. –С. 146-149.

- 178.** Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення за станом на 31 березня 2004 року. Ч. 1. – К.: ФПБАУ, 2004. – 1278 с.
- 179.** 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
- 180.** Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]: наказ ДФС України від 1 квітня 2014 р. № 190 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1945-190.html>.
- 181.** 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.
- 182.** 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.
- 183.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
- 184.** Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410
- 185.** 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
- 186.** 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.

- 187.** Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 1. — С. 55–61.
- 188.** 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.
- 189.** 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
- 190.** 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>.
- 191.** 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/ecnof_2013_10%281%29__50
- 192.** 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. –No 722. –С. 172-176.
- 193.** 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>.

- 194.** 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.
- 195.** 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.
- 196.** Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України».-2014. №11 ,стр128
- 197.** Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21.
- 198.** Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. –232 с.
- 199.** 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.
- 200.** Петрик О.А. Напрями аудиту доходів торгових підприємств: вплив галузевих особливостей / О.А. Петрик, І.О. Мариніч // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу: матеріали Міжнародної науково/практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ (16—17 жовтня 2015 р.). — Івано/Франківськ.: Вид/во ІФНТУНГ, 2015. — С. 232—234.
- 201.** 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).

- 202.** Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
- 203.** 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).
- 204.** 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).
- 205.** 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).
- 206.** 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>
- 207.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Верховна Рада України / Закон, 16 липня 1999 року, № 996-14 (Редакція від 16.11.2018) .
- 208.** Про державне регулювання цін: Постанова Кабінету Міністрів No715 від 23.12.1992 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/715-92-п>.
- 209.** Про ціни і ціноутворення: Закон України No1023-XII від 21.06.2012 № 5007-VI [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1053>.
- 210.** 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.

- 211.** Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
- 212.** 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.
- 213.** Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ. –аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
- 214.** Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації// Бізнес Інформ.  2014.  №7. - С. 225-229.
- 215.** Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. — М.: ИНФРА/М, 2010. — 111 с.
- 216.** Сметанко О.В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: монографія / О.В. Сметанко. — К.: КНЕУ, 2013. — 436 с.
- 217.** 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.
- 218.** Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
- 219.** 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

220. Черничко Т. В. Державне регулювання діяльності роздрібних торговельних підприємств[Електронний ресурс] / Т. В. Черничко.  Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/18_5/117_Czernyczko

221. 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.

222. 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.

223. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / 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.

224. Звітність підприємства : підручник для внз / 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 УКООПСПІЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.

225. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.

226. Заріцька Н.М. Аналіз умов діяльності торговельних підприємств в Україні Н.М. Заріцька // Ефективна економіка: зб. наук. праць. – 2017. – Вип. 117. – С. 76–83

227. 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.

228. Державний комітет статистики - Режим доступу:

<http://www.ukrstat.gov.ua>.