

	Стор
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	8
1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства.....	8
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази і огляд спеціальної літератури з теми дослідження.....	17
1.3. Передумови організації та методики обліку, контролю і аналізу фінансових результатів у Клавдіївському сільському споживчому товаристві.....	25
Висновки до розділу 1.....	33
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ДІЯЛЬНОСТІ СПОЖИВЧОГО ТОВАРИСТВА.....	35
2.1. Бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності споживчого товариства.....	35
2.2. Облік фінансових результатів в управлінні підприємством.....	45
2.3. Узагальнення інформації про фінансові результати у звітності підприємства.....	53
Висновки до розділу 2.....	60
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	63
3.1. Методика контролю фінансових результатів.....	63
3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів.....	72
3.3. Методика аналізу фінансових результатів.....	81
Висновки до розділу 3.....	86
ВИСНОВКИ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92
ДОДАТКИ.....	108

## ВСТУП

**Актуальність теми.** На сучасному етапі економічного розвитку України в умовах самостійності суб'єктів господарювання все більшого значення набуває реалізація принципів самоокупності та самофінансування. Основним фактором їхньої реалізації є формування достатнього розміру фінансових результатів, які

одночасно завершують цикл діяльності підприємства та виступають необхідною умовою наступного циклу. Провідна роль фінансових результатів полягає в тому, що вони забезпечують зміцнення бюджету держави, сприяють інвестиційній привабливості, діловій активності підприємств у виробничій і фінансовій сферах.

Фінансовий результат (прибуток або збиток) характеризує всі сторони фінансово- господарської діяльності підприємства. Він є частиною доходу суспільства і повинен використовуватись для подальшого розвитку виробництва і поліпшення матеріального становища всіх працівників, зайнятих у виробництві.

Тема фінансових результатів завжди буде актуальною, адже в діяльності будь-якого підприємства прибуток відіграє головну роль. Він є основним джерелом інтенсивного і інноваційного розвитку підприємства, реконструкції виробництва, модернізації його матеріально-технічної бази, покращення соціальних стандартів, рушійною силою розвитку підприємств, регіонів, держави тощо. Роль прибутку як фінансового ресурсу характеризується саме його використанням на розширення підприємництва. В умовах ринку стабільні позиції мають тільки ті підприємства, що постійно розвиваються, та отримують прибуток.

Показник фінансового результату має велике значення для підприємств будь-якої форми власності в Україні. Не виключенням є і підприємства споживчої кооперації України. Фінансово-економічна політика споживчої кооперації України спрямована на зміцнення фінансового стану підприємств і організацій, нарощування обсягів діяльності, забезпечення рентабельної роботи усіх господарюючих суб'єктів, соціальний захист членів споживчих товариств.

Згідно чинного законодавства, первинною ланкою споживчої кооперації є споживче товариство. Відповідно до статті 111 Господарського кодексу України споживче товариство – самоврядна організація громадян, які на основі добровільності членства, майнової участі та взаємодопомоги об'єднуються для спільної господарської діяльності з метою колективного організованого забезпечення своїх економічних і соціальних інтересів [15].

На думку українського науковця А.В. Зеліско, під поняттям "споживче товариство" варто розуміти непідприємницьке кооперативне товариство, члени

якого мають право власності на пай, розмір якого визначається як сукупність пайових і додаткових внесків, несуть субсидіарну відповідальність в межах вартості паю та мають право отримувати прибуток у межах, встановлених законом [23, с.5].

Згідно з нормами Закону України “Про кооперацію”, споживчий кооператив (споживче товариство) - кооператив, який утворюється шляхом об'єднання фізичних та/або юридичних осіб для організації торговельного обслуговування, заготівель сільськогосподарської продукції, сировини, виробництва продукції та надання інших послуг з метою задоволення споживчих потреб його членів [23, с.5]. На нашу думку, серед ознак такого кооперативу можна назвати особливий вид діяльності (обслуговування сільськогосподарського виробництва переважно його членів); безпосередня участь товаровиробників сільськогосподарської продукції; обов'язкова участь у господарській діяльності.

Станом на 1 січня 2017 року було 2014 сільськогосподарських кооперативів, на початок 2018 року в Україні їх уже налічується 2069. Тобто, на 55 кооперативів або на 3% більше. Позитивна статистика року, що минув, свідчить, що аграрна галузь в Україні почала потрохи відроджуватися. Адже останні кілька років вона лише занепадала, а кількість аграрних підприємств скорочувалася. Якщо звернутися до даних тієї ж статистики, то станом на кінець 2013 року в нас було 2223 сільськогосподарських кооперативи, що на 8% більше, ніж у 2018 році та 11% більше, ніж рік тому.

Фінансовим результатом господарської діяльності кооперативу є різниця між доходами кооперативу від господарської діяльності та витратами на її провадження.

Фінансовий результат сільськогосподарського споживчого товариства сьогодні – це не тільки наслідок успішної роботи підприємства вчора, а й грошовий потік завтра. Визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування й обліку. Традиційна методологія визначення фінансових результатів орієнтована передусім на валові показники, а проблема

формування фінансових результатів при цьому залишається другорядною, а отже, потребує вирішення в умовах сьогодення.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем обліку та контролю за фінансовими результатами підприємства, їх аналізу, посідають значне місце в теорії і практиці. Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних питань обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств зробили як вітчизняні вчені та науковці: Барабаш Н.С., Верига Ю.А., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Герасимович А.М., Гуцайлюк З.В., Єфименко В.І., Карпенко О.В., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Моссаковський В.Б., Пушкар М.С. та ін., так і провідні зарубіжні вчені-економісти: Бриттон С., Ватерсон К., Велш Г.А., Вуд Ф., Друрі К., Нечитайло О.І., Ніколаєва С.А., Роберт Н., Хелферт С., Шорт Д.Г. та ін.

При цьому в науковій та методичній літературі майже не приділяється увага питанням обліку, контролю та аналізу фінансових результатів споживчих товариств. Недостатність теоретичного забезпечення і відсутність науково-обґрунтованих рекомендацій з відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів на зазначених підприємствах обумовили актуальність теми дослідження.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад обліку, контролю та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств в умовах ринкової трансформації економіки та розробка на їх основі практичних рекомендацій з методичних підходів до обліку, контролю й аналізу фінансових результатів сільськогосподарських споживчих товариств.

Відповідно до поставленої мети визначені наступні завдання:

- узагальнити економічну сутність фінансових результатів діяльності споживчого товариства;
- розглянути та проаналізувати нормативну базу і спеціальну літературу з теми дослідження;
- визначити передумови організацію та методики обліку, аналізу фінансових результатів у сільськогосподарських споживчих товариствах;

- дослідити організацію обліку фінансових результатів діяльності Клавдіївського сільського споживчого товариства;
- висвітлити методика бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності споживчого товариства;
- вивчити облік фінансових результатів в системі управління підприємством;
- дослідити розкриття інформації про фінансові результати у звітності підприємства;
- обґрунтувати методика контролю фінансових результатів ;
- визначити джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів;
- провести аналіз фінансових результатів досліджуваного підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес формування фінансових результатів Клавдіївського сільського споживчого товариства.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, організаційних та практичних положень з обліку, контролю та аналізу фінансових результатів діяльності сільськогосподарських споживчих товариств та шляхи їх удосконалення.

**Методологічні прийоми досліджень.** Основними методами дослідження, які використовуються при обліку, контролі та аналізі операцій з формування фінансових результатів є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При вирішенні поставлених завдань застосовувались загальнонаукові методи дослідження:

- логічного аналізу (при визначенні проблем і напрямків удосконалення методики обліку та контролю фінансових результатів);
- експертних оцінок і контрольних запитань (при обстеженні господарської діяльності підприємств);
- наукової абстракції, індукції, дедукції (при дослідженні сутності фінансових результатів як економічної категорії та об'єкта обліку);
- методи наукового пізнання економічних явищ (при уточненні оцінки доходів та витрат) та ін.

Обробку даних здійснено із застосуванням методів техніко-економічних розрахунків, аналітичних угруповань, структурного аналізу, обчислення середніх та відносних величин з використанням табличного процесору MS Excel.

**Гіпотезою наукового дослідження** є припущення, що удосконалення обліку фінансових результатів та розробка методики контролю й економічного аналізу дасть змогу отримати повну та достовірну інформацію зацікавленим особам для прийняття ними управлінських рішень.

**Інформаційна база дослідження.** Важливим джерелом дослідження, його інформаційною базою є законодавчі та нормативні акти, наукові праці вітчизняних та зарубіжних авторів з питань економічної теорії, економіки, управління, обліку, економічного аналізу, періодична література, статистична інформація, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-ресурси, дані бухгалтерського обліку та звітності Клавдіївського сільського споживчого товариства.

**Практичне значення дослідження.** Результати проведеного дослідження можна застосовувати у обліковій практиці досліджуваного підприємства.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає в розробці теоретичних положень і практичних рекомендацій з розвитку і вдосконалення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу фінансових результатів сільськогосподарських споживчих товариств, а також посиленні оперативності та надійності інформації для прийняття управлінських рішень.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дослідження розкриті у статті «Управлінський облік витрат споживчого товариства», опубліковані у Віснику студентських наукових робіт КНТЕУ, 2018 рік.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

#### 1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства

Діяльність будь-якого підприємства супроводжується отриманням певного результату. Трагування категорії «фінансові результати» у більшості наукових публікацій трактується по-різному. Сутність та протиріччя фінансового результату для підприємців і бухгалтерів найбільш виражено проявляється під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку.

Повноцінне дослідження сутності фінансових результатів неможливе без аналізу даного поняття в різних економічних школах (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

Огляд наукових шкіл (підходів) щодо визначення сутності об'єкту управління [36, с. 34]

№ пор.	Зміст об'єкту управління	Школа
1	Фінансові результати – це прибуток, що формуються в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства.	Меркантилізм
2	Прибуток – це основна форма фінансових результатів, що виникає за рахунок природної родючості землі.	Фізіократична
3	Розглядали прибуток як особливу категорія фінансових результатів. Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, що створюється працею.	Класична
4	Фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору; крім того, вони формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів.	Неокласична
5	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів: держава, соціальні групи, профспілки тощо.	Інституціоналістична
6	Фінансовий результат трактується як прибуток, що є результатом діяльності і винагородою підприємця	Теорія трудового доходу
7	Основним джерелом формування фінансових результатів є додаткова вартість, створена працею найманих працівників в процесі виробництва, що реалізується через сферу обігу.	Марксистська

Більшість економічних шкіл у своєму вченні розглядали фінансові результати як прибуток, що формується під впливом різних факторів у процесі господарської діяльності. Однак, дещо інше трактування досліджуваної категорії надали представники неокласичної школи, які бачили фінансові результати як ціну капіталу. Марксистичні ж основним джерелом фінансового результату вважали додаткову вартість, яка створена працею робітників, понад вартість робочої сили. Крім того, К. Маркс стверджував, що ця додаткова вартість переходить у прибуток (перевищення суми від продажу товару над витратами на його виробництво) [36 с.36]. Таке трактування сутності фінансових результатів заклало основи для визначення кінцевих результатів підприємницької діяльності у грошовій (фінансовій) формі та їх відображення у існуючих формах вітчизняної та зарубіжної фінансової звітності.

Сучасна міжнародна практика бухгалтерського обліку виділяє два ключові варіанти трактування фінансового результату підприємств: французький та англо-американський. Відповідно до першого варіанту фінансовий результат формують наступні показники [114 ]:

- 1) експлуатаційний фінансовий результат – це результат статутної діяльності підприємства, що становить собою різницю виручки від продажу та витрат пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції;
- 2) фінансовий результат, що пов'язаний з емісією акцій, послугами фінансового та банківського обслуговування, а також фінансовою участю в діяльності інших підприємств;
- 3) фінансовий результат, який визначається наявністю операцій довгострокового характеру.

Французький варіант класифікації фінансових результатів сьогодні є досить практичним та простим у використанні, тому що відповідно до нього результати можна поділити на три групи залежно від джерел їх утворення: виробничо-господарський (експлуатаційний), інвестиційно-інноваційний (результат отриманий за допомогою фінансово-кредитних операцій) та довгостроковий фінансовий результат. Згідно з англо-американською моделлю фінансовий



результат поділяється відповідно до функцій діяльності підприємства: виробництво, реалізація та управління.

Такі класифікації фінансових результатів двох відомих міжнародних практик бухгалтерського обліку – французького та англо-американського, має дещо схожі види. Так, можна прирівняти експлуатаційний (виробничо-господарський) та результати від виробництва і реалізації, а інвестиційно-інноваційний (результат отриманий за допомогою фінансово-кредитних операцій) та довгостроковий фінансовий результат – з результатом від управління, адже саме від ефективності управлінських дій залежить результат у фінансовій сфері довгострокового та короткострокового характеру.

Крім цього, вивчаючи зарубіжний досвід трактування фінансового результату, як вважає Скалюк Р., можна виокремити наступні підходи до визначення його величини. Отже, відповідно до цього фінансовий результат:

1. Тракується як зміна величини чистих активів підприємства за звітний період. Розмір чистих активів при цьому визначається як вартісна оцінка сукупного майна підприємства за мінусом суми його заборгованості та додаткових внесків власників.

2. Це різниця між доходами та витратами підприємства.

3. Розглядається як зміна величина власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [68, с.136].

Наведені види фінансових результатів є дещо узагальнюючими щодо сутності та значення, а також визначаються як приріст чи зменшення одних показників чи різниця інших.

У таблиці 1.2 можна охарактеризувати трактування «фінансові результати» сучасними науковцями.

Значна частина науковців ототожнюють поняття «фінансовий результат» із категоріями «прибуток» та «збиток». Тому важливим для детального дослідження є аналіз наукових підходів до пояснення сутності прибутку та збитку як складових фінансового результату підприємства.

## Трактування поняття «фінансові результати» сучасними науковцями

№ пор.	Автор	Визначення поняття
1	Бутинець Ф. Ф. [10, с. 376]	Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації
2	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л [77, с. 619]	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді
3	Лондар С. Л., Тимошенко О. В [31, с. 635]	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.
4	Мочерний А. Д. [39, с. 319]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках
5	Опарін В. М. [51, с. 111]	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотне явище характеризує збиток
6	Пушкар М. С. [67, с. 432]	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності
7	Скалюк Р. В. [68, с. 133]	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства
8	Ткаченко Н. М. [73, с. 717]	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
9	Худолій Л. [79, с. 111]	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством
10	Василенко С. С. Чебанова М.С. [82, с. 442]	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства

Патарідзе-Вишинська М.В. зауважує, що розглядаючи сутність фінансового результату в даний час, потрібно у першу чергу відзначити такі його характеристики:

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

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

капіталу – особливим фактором виробництва – і в усередненому вигляді характеризує ціну функціонуючого капіталу.

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

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

5. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних з ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання [55, с. 25].

Так як фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, підтримуємо думку Тесленко Т. І. та Конькова Н. В., щодо визначення фінансового результату, а саме – це якісний показник діяльності підприємства, який визначається як різниця між доходами та витратами і призводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу[72, с.357].

Оскільки в даній роботі ми розглядаємо сутність поняття фінансових результатів як об'єкта обліку, то для формулювання повнішого уявлення варто розглянути це поняття з економічної, облікової точки зору. Підходи вчених у сучасній економічній та обліковій літературі до визначення терміну «фінансовий результат» наведено в таблиці 1.3. Аналіз характеристик фінансового результату в економічній та обліковій літературі дозволяє сказати, що фінансовий результат –

це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку.

Таблиця 1.3

Підходи науковців до визначення сутності фінансових результатів в економічному та обліковому аспектах

Аспект	Автор	Сутність поняття «фінансові результати»
Економічний аспект	Вороніна О.О. [13, с. 19]	Якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин.
	Білик Т.О. [7, с.12]	Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності.
	Скалюк Р.В. [68, с. 139]	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства
Обліковий аспект	Ткаченко Н.М. [73, с. 736]	Утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
	Гринавцева О.В. [17, с. 7]	Сума валового доходу від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу
	Червінська С.Л. [83, с. 109]	Різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду.
	Труфіна Ж.С. [74]	Економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю

Провівши дослідження сутності фінансових результатів можна виділити їх класифікацію, яка в цілому відображає практично всі з відомих на сьогодні ознак виділення категорій «фінансові результати», поділяючи їх залежно від виду діяльності, методики розрахунку тощо (табл. 1.4). Наведена класифікація

фінансових результатів відображає отримані підприємством результати практично з усіх сторін статутної діяльної діяльності за різних економічних умов.

Таблиця 1.4

## Класифікація фінансових результатів підприємства

№ пор.	Ознаки класифікації	Види фінансових результатів
1	За видами діяльності:	- від основної діяльності; - від іншої операційної діяльності; - від участі в капіталі; - від фінансової діяльності; - від іншої діяльності;
2	За значенням підсумкового результату господарської діяльності:	- позитивний; - негативний; - нульовий
3	За методикою розрахунку:	- бухгалтерський; - економічний
4	За цільовим використанням:	- реінвестований прибуток; - споживчий прибуток; - непокриті збитки
5	Залежно від інфляційних процесів:	- номінальний; - реальний
6	За методикою законодавчо-нормативного обслуговування:	- податковий; - обліковий
7	За характером оподаткування:	- оподаткований; - пільговий
8	За періодом обчислення:	- за минулий період; - за звітний період
9	Залежно від впливу на облікове відображення господарських операцій	- управлінський; - податковий; - економічний
10	За джерелами утворення:	- виробничо-господарський; - інвестиційно-інноваційний;
11	Залежно від функцій підприємства	- результат від виробництва; - результат від реалізації; - результат від управління
12	За часовим аспектом:	- первинний результат (дохід); - кінцевий результат (прибуток)

*Джерело:* складено на основі даних [3; 19, 39; 53, 64]

Враховуючи все вище зазначене, на нашу думку, науково-обґрунтованим та доцільним буде розгляд прибутку (збитку) як основного показника, що з найбільшим рівнем практичного значення характеризує фінансові результати діяльності підприємства. Прибуток підприємства, як уже було визначено та обґрунтовано раніше, є його фінансовим результатом, однак необхідно детально

проаналізувати фінансову звітність суб'єктів господарювання, щоб визначити який саме прибуток буде фінансовим результатом.

Теоретичні засади поняття «фінансові результати» розповсюджується і на діяльність сільськогосподарських споживчих товариств. Відповідно до положень ст. 29 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» [21] дохід сільськогосподарського споживчого товариства формується з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних і прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці найманого персоналу. Дохід розподіляється на податки та збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів; погашення кредитів; покриття збитків; проведення відрахувань у фонди кооперативу; кооперативні виплати; виплату часток доходу на паї (до 20%, що визначені до розподілу). Порядок використання доходу кооперативу (об'єднання) встановлюється статутом.

У вітчизняній практиці алгоритм визначення фінансових результатів для середніх і великих підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [48], для малих підприємств фінансові результати діяльності розраховують відповідно до методики, наведеної П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» [62]. Отже, формування фінансових результатів можна розглядати як частину загальної системи господарювання, що пов'язана із прийняттям рішень щодо забезпечення необхідного їх розміру на рівні суб'єкта господарювання для досягнення тактичних та оперативних цілей.

Визначимо сутність формування фінансового результату відповідно до НП(С)БО 1, розглянувши окремі статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;

– валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

– прибуток (збиток) від операційної діяльності, визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних, витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

– прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

– чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування. Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи, тому при їх визначенні слід користуватися, на нашу думку, логічною схемою» (рис.1.1).

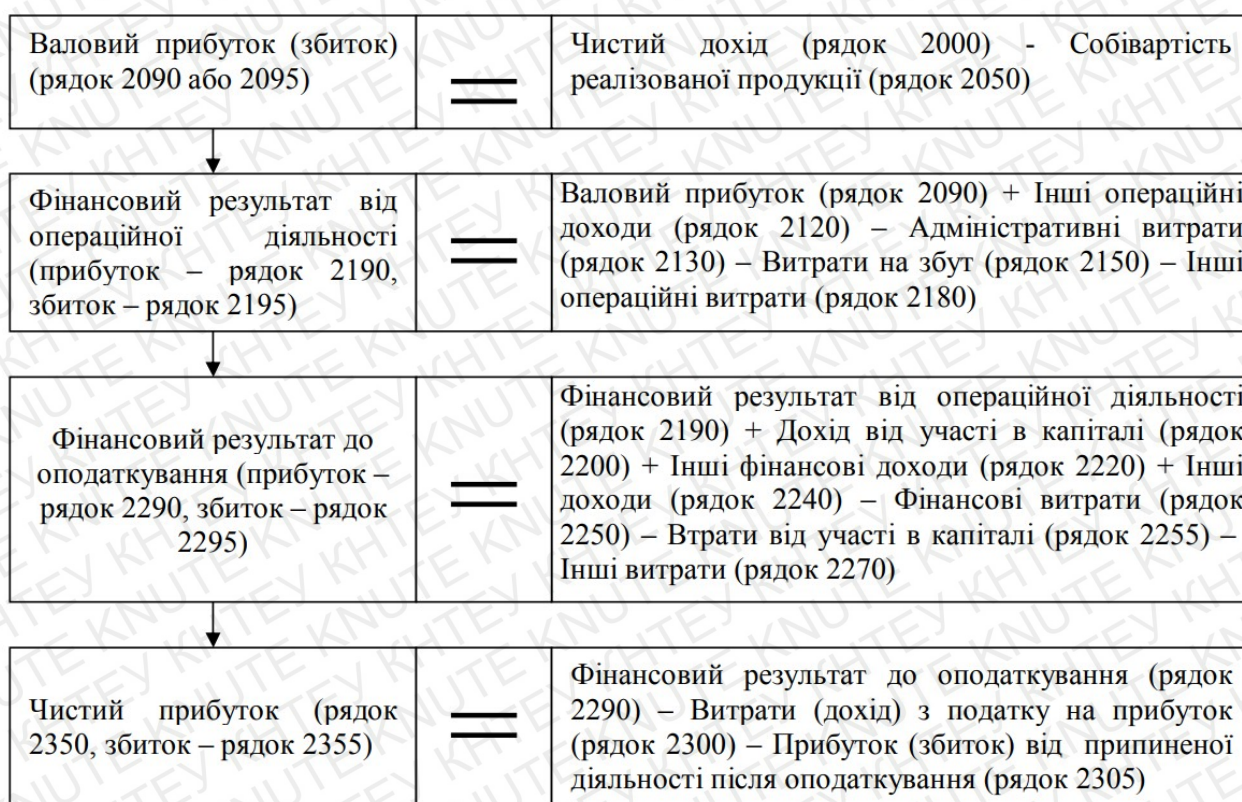


Рис. 1.1. Алгоритм визначення фінансового результату підприємства  
Джерело: складено на основі даних [48]

Отже, на нашу думку, фінансово-економічні результати – це результати діяльності підприємства за певний період, що утворюється у формі економічної вигоди (втрати) у грошовому чи товарному вигляді та характеризують ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Трактування визначень в НП(С)БО 1 [89]:

- 1) звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід;
- 2) прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;
- 3) фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;

## 1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази і огляд спеціальної літератури з теми дослідження

Перш за все розглянемо нормативну базу щодо функціонування сільськогосподарських споживчих товариств. В Україні для успішної діяльності сільськогосподарських кооперативів сформовано достатнє нормативно-правове поле (рис. 1.2).

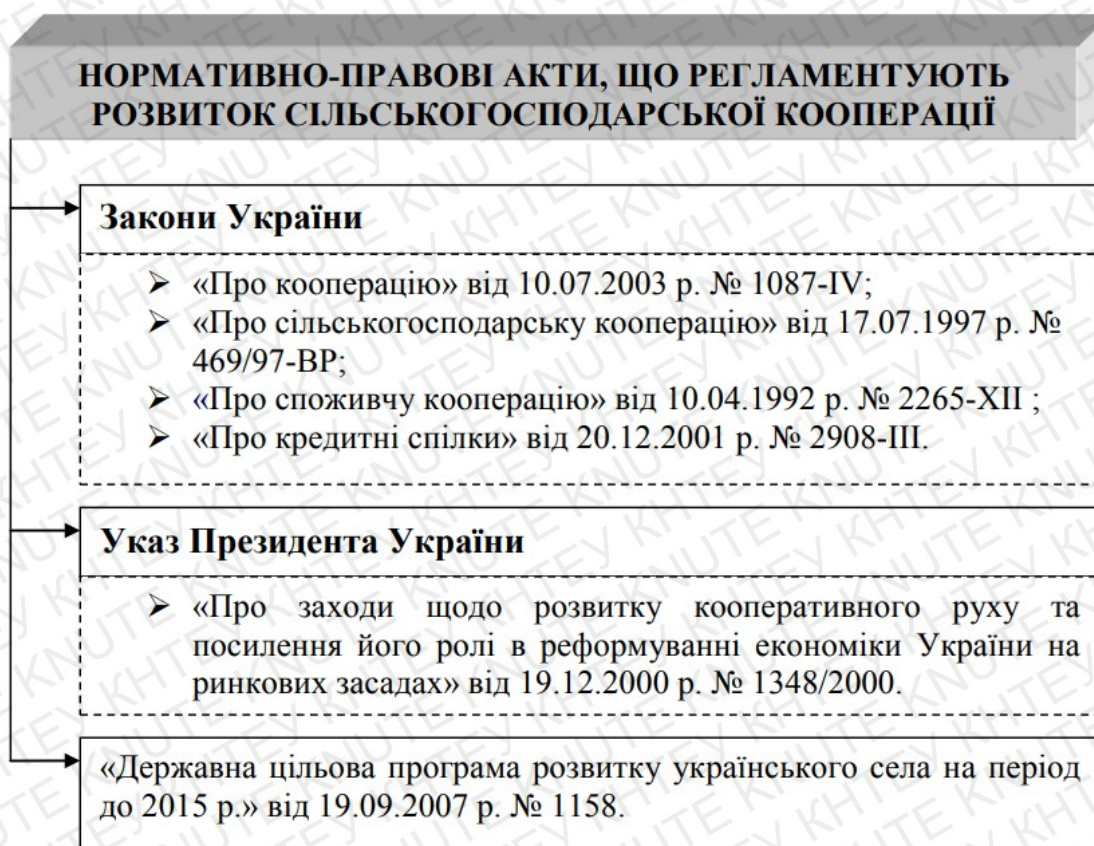


Рис. 1.2. Нормативно-правове поле, що регламентує діяльності сільськогосподарських кооперативів в Україні

*Джерело:* складено на основі даних [21, 22, 71]



Зокрема, це Закони України «Про кооперацію» [21], «Про сільськогосподарську кооперацію» [22], Указ Президента України «Про заходи щодо розвитку кооперативного руху та посилення його ролі в реформуванні економіки України на ринкових засадах» [71]. Крім того, Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 р. передбачала надання бюджетної підтримки особистим селянським господарствам, а також створенню і функціонуванню сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів створенню й утриманню культурних пасовищ і суб'єктів малого підприємництва на селі.

Нормативне забезпечення обліку і контролю (аудиту) – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств та кожного окремого підприємства, які дають змогу повноцінно функціонувати та стрімко розвиватися бухгалтерському обліку, фінансовій звітності й економічному контролю в Україні. Дослідження показують, що питання формування фінансових результатів підприємства завжди перебувало і продовжує перебувати під увагою численних контролюючих органів. Тому надзвичайно важливим є досконале володіння питаннями нормативно-правового забезпечення процесу формування фінансових результатів, що дозволить зменшити порушення та штрафні санкції з боку контролюючих органів. Нормативне забезпечення обліку та аудиту фінансових результатів підприємства наведено в додатку

Так, до основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю фінансових результатів підприємств відносять: Податковий Кодекс України, Бюджетний Кодекс України, Цивільний Кодекс України, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 „Запаси” в частині забезпечення списання запасів на витрати виробництва, П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати», П(С)БО 30 „Біологічні активи”, Наказ про облікову політику підприємства.

Ураховуючи різні підходи, які існують на даний час, з метою покращення ефективності управління доходами та витратами підприємства, на основі поєднання усіх висунутих тверджень необхідно використовувати такий оптимальний розподіл [54,с.5], який зображений в рис. 1.3.

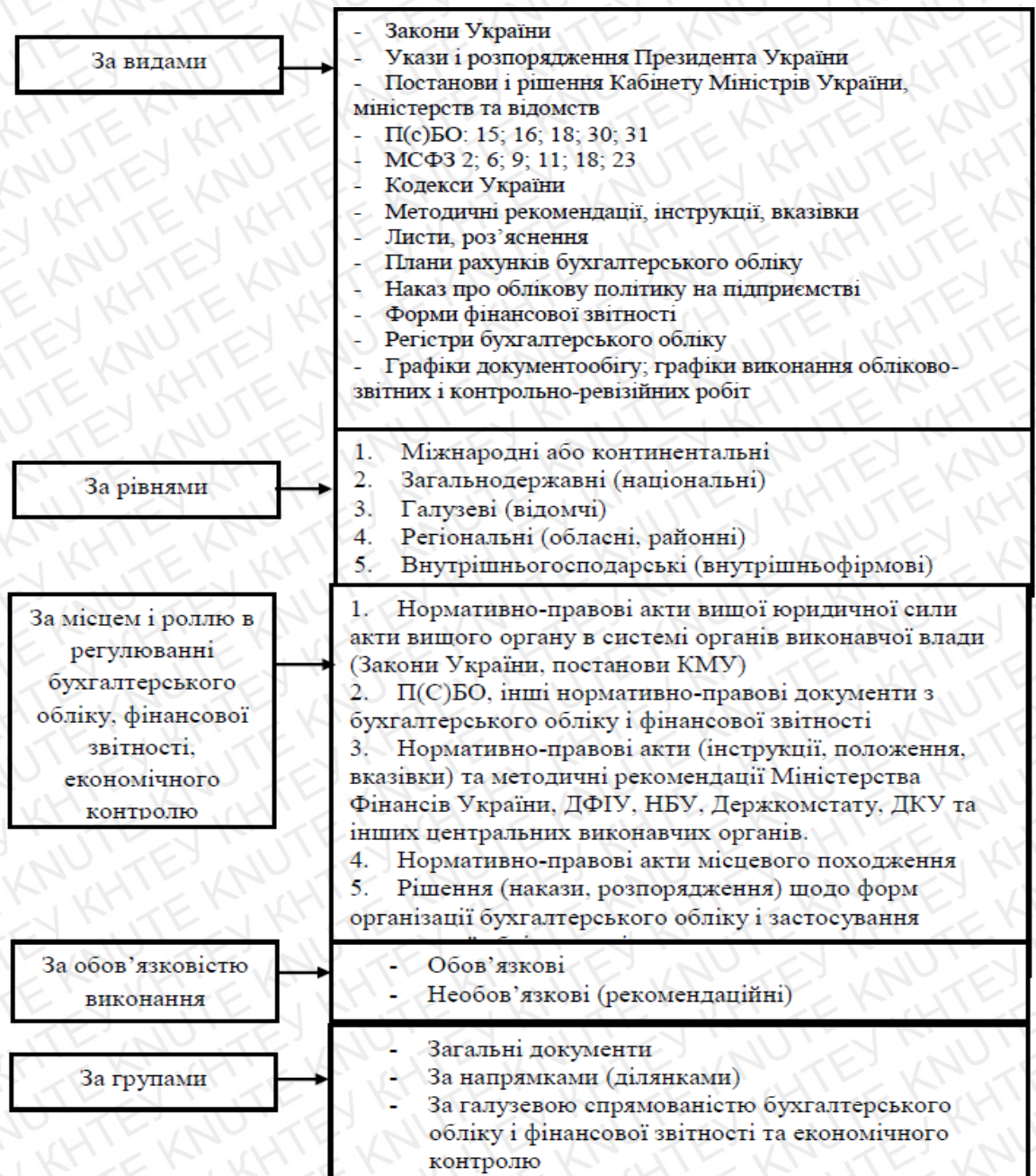


Рис. 1.3. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за фінансовими результатами підприємства

Джерело: складено на основі даних [90]

Отже, даний розподіл дозволить забезпечити необхідне нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат, доходів та фінансових результатів, що є потрібною умовою такої організації обліку та контролю на підприємствах, яка приносить ефект. Без цього забезпечення підприємство приречене на великі штрафи, пені, що призведе до банкрутства.

Розглянемо основні з нормативних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

Так, правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для підприємства визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей закон покладає на керівника підприємства та головного бухгалтера ряд обов'язків, при дотриманні та виконанні яких, забезпечується законна та прибуткова діяльність підприємства. Розділ IV даного Закону повністю присвячений фінансовій звітності. Вказується перелік форм фінансової звітності та визначаються суб'єкти господарювання, які мають їх подавати [98].

Національне положення стандарт бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1) визначає мету, склад, і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів [99]. Наводиться перелік форм фінансової звітності, яку повинні подавати юридичні особи всіх форм власності (крім банків та бюджетних установ) до контролюючих органів за звітні періоди. Положення надає визначення досить значної кількості бухгалтерських термінів, які є підґрунтям фінансового обліку. Серед такого переліку наводяться поняття, які безпосередньо стосуються теми дослідження, а саме: бухгалтерська звітність, витрати, доходи, збиток, звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), прибуток, інший сукупний дохід тощо. НП(С)БО 1 надає певну автономність бухгалтеру у прийнятті рішення, які статті слід включати до звітності. Дозволяється не розкривати інформацію про статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді). У

Положенні наводяться якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки. [99].

Одним із показників, який безпосередньо впливає на фінансовий результат, є дохід. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регулюються ПСБО 15 «Дохід» [59]. В даному положенні вказуються умови визнання доходу: під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Наводиться класифікація доходів за групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

На фінансовий результат діяльності підприємства, окрім доходів, впливають і витрати поточного періоду. ПСБО 16 «Витрати» визначає визнання витрат, які виникають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійсненні. Якщо ж виникають витрати, які неможливо пов'язати з будь-якими доходами, то їх визнання відбувається у тому періоді, в якому вони були здійсненні [60]. В Положенні наводиться склад витрат підприємства. Насамперед, собівартість реалізованих робіт та послуг формується калькулюванням наступних показників: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Задля складання звітності та аналізу витрати необхідно ділити за економічними елементами, а саме, матеріальні затрати,

витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Перелік, який вказує про їх відношення до кожного елементу наводиться у складі витрат.

Підприємство повинно дотримуватись правил подвійного запису для точності ведення бухгалтерського обліку та правильності відображення господарських операцій, в т.ч. і операцій з визнання доходів та витрат, визначення фінансового результату. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій введений Міністерством фінансів України для правильного відображення усіх господарських операцій в обліку [94]. В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [94] дається характеристика кожного рахунку та субрахунку бухгалтерського обліку.

Окрім нормативної бази та законодавчих документів дослідження було опрацьовано і спеціальну літературу з теми дослідження. Багато вчених та науковців приділяють увагу обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. В додатку Е, проведено огляд спеціальних джерел: статей, сучасних підручників і посібників, матеріалів наукових конференцій.

Так, автором Гуренко Т.О. у своїй праці «Економічна сутність фінансових результатів» розглянуто прибуток, як основну мету діяльності підприємства, провела аналіз щодо еволюції поняття «фінансові результати», порівнюючи його значення із теперішніми напрацюваннями вчених. Зроблено висновок про те, що поняття «прибуток» і «фінансові результати» є не зовсім тотожні, оскільки фінансовий результат є більш ширшим за своїм економічним змістом і суттю [100].

Автором Гончар Л.А. проведено дослідження на тему: «Особливості визначення фінансових результатів на підприємствах різних видів діяльності». У статті досліджено теоретичні питання формування фінансових результатів, визначено сутність фінансових результатів підприємств різних видів діяльності та

їх характерні особливості. Наведено порівняльну характеристику особливостей формування фінансових результатів на різних підприємствах. [101].

У статті «Концептуальні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства» . (автор -М.І. Арич) розглянуто основні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства з урахуванням сучасних тенденцій розвитку економіки. Проаналізовано взаємозв'язок таких понять, як "ефект", "результат", "прибуток", "дохід", що є одними з основних категорій, які характеризують фінансово-економічні результати підприємства. Досліджено результати підприємства на різних етапах його діяльності залежно від їх форми, напряму використання та зацікавлених осіб [102].

Особливості обліку фінансових результатів та шляхи удосконалення розглянуто у статті авторів Годнюк І.В. та Ксьоньки О.П. Вказано, на якому рахунку обліковується фінансовий результат залежно від класифікації та надано рекомендації щодо внесення змін в план рахунків, а саме відкриття субрахунків до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки» [104].

У статті Ю. Ю. Мороза «Облік фінансових результатів діяльності підприємства» [103] розглянуті три підходи, які можуть застосовуватись для визначення фінансового результату від господарської діяльності підприємства. Загалом у статті запропоновано концептуальні підходи до формування інформаційних ресурсів про фінансові результати діяльності підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Науковці Мардус Н.Ю. та Єлізарова Х.П. висвітлили актуальні питання з теми дослідження у статті під назвою «Особливості обліку і аудиту фінансових результатів підприємства». Досліджено теоретичні і практичні підходи до обліку і аудиту фінансового результату підприємства, розкрито сучасний стан і особливості обліку фінансових результатів підприємства. Також, автори у своїй роботі вибрали за доцільне з'ясувати основні проблеми з дослідження обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. На основі отриманих результатів дослідження вони сформували основні шляхи вирішення проблем обліку фінансових результатів підприємства [105].

Аналіз фінансових показників діяльності підприємства розкрили у своїй праці (підручнику «Фінансовий аналіз») вчені Мних Є. В. та Барабаш Н. С. Темі дослідження автори присвячують розділ, який носить назву «Аналіз фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання». [106]

Отже, провівши економіко-правовий аналіз нормативної бази з теми дослідження, можна зробити висновки, що держава регулює діяльність підприємств за допомогою своїх інститутів та виконавчої влади через закони, положення, розпорядження тощо. В частині діяльності, де підприємству надається самостійність у прийнятті рішення щодо обліку, керівництво здійснює регулювання за допомогою наказів по підприємству. Оглянувши спеціальну літератури з теми дослідження, пересвідчуємось в актуальності обраної теми. Кожен сегмент ринку має свої особливості у відображенні обліку фінансових результатів, їх контролі та аналізі.

### **1.3. Передумови організації та методики обліку, контролю та аналізу фінансових результатів у Клавдіївському сільському споживчому товаристві**

Дослідження обліку, контролю та аналізу фінансових результатів проводилась з використанням матеріалів практичної діяльності Клавдіївського сільського споживчого товариства (надалі - Клавдіївське ССТ).

Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства відображається у його установчих і організаційних документах, до яких належить Статут (додаток А), Свідоцтво про державну реєстрацію (додаток Б), довідки про взяття на облік у контролюючих органах. Згідно чинному законодавству Клавдіївське ССТ - це добровільне об'єднання громадян та/або юридичних осіб для спільного ведення господарської діяльності з метою поліпшення свого економічного та соціального стану. Воно здійснює торговельну, заготівельну, виробничу та іншу діяльність, не заборонену чинним законодавством України, сприяє створенню соціально-економічної інфраструктури в зоні своєї діяльності є непідприємницьким товариством та має на меті отримання прибутку.

Діяльність споживчого товариства будується на принципах добровільності членства, демократизму, соціальної справедливості, взаємодопомоги та співробітництва, вільного господарського функціонування на основі ринкових відносин. Відносини, пов'язані зі створенням і діяльністю споживчого товариства, регулюються Законом України "Про споживчу кооперацію", іншими законодавчими актами України. Основним документом, що регулює діяльність споживчого товариства, є Статут.

Клавдіївське сільське споживче товариство - організація громадян, які проживають в селище міського типу Клавдієво-Тарасове. В складі пайовиків товариства 85 осіб. Підприємство існує більше 22 років.

Споживче товариство вважається створеним, набуває права юридичної особи, здійснює господарську та іншу діяльність з дня його державної реєстрації, має самостійний баланс, печатку та штамп із своєю назвою. Місцезнаходження споживчого товариства: 07850, Київська обл., Бородянський район, селище міського типу Клавдієво-Тарасове, вул. Центральна, будинок 10

4. Основними цілями і завданнями споживчого товариства є:

а) отримання прибутку, задоволення потреб своїх членів в товарах та послугах, сприяння розвитку їх трудової і соціальної активності, зростанню добробуту і культурного рівня;

б) захист прав та інтересів членів споживчого товариства і обслуговуваного населення як споживачів щодо забезпечення їх якісними товарами та послугами;

в) розвиток мережі торгових, виробничих, заготівельних та інших підприємств, співпраця з органами виконавчої влади і сільськогосподарськими товаровиробниками в створенні інфраструктури аграрного ринку;

г) забезпечення ефективності господарсько-фінансової діяльності, підвищення продуктивності праці працівників, їх соціальний захист шляхом збереження і створення нових робочих місць, впровадження нових технологій та передового досвіду, розвиток трудового суперництва, підготовка і перепідготовка кадрів.



Згідно зі Статутом, для виконання цілей і завдань споживчим товариством можуть здійснюватись такі види діяльності: роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами, надання в оренду власного нерухомого майна, операції з нерухомим майном. Фактичний вид діяльності – надання в оренду власного нерухомого майна.

Вищим органом управління Клавдіївське ССТ є загальні збори його членів, які правомочні розглядати і вирішувати будь-які питання діяльності споживчого товариства. Правління споживчого товариства (голова правління) є його виконавчо-розпорядчим органом, відповідальним перед загальними зборами членів споживчого товариства; останній здійснює керівництво і контроль за поточною організаційною, господарською та соціальною діяльністю споживчого товариства. Голова правління споживчого товариства та його заступники можуть одноосібно приймати рішення з поточних питань діяльності споживчого товариства (права Голови правління за статутом підприємства визначені на рис. 1.4.

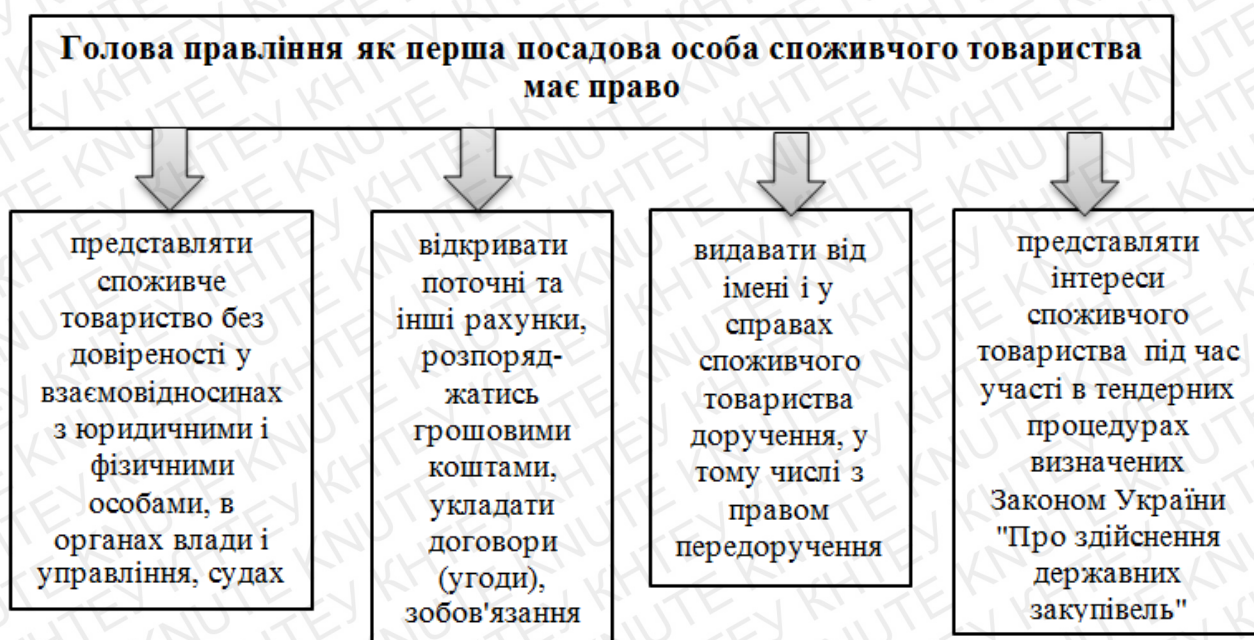


Рис. 1.4. Права Голови правління Клавдіївського сільського споживчого товариства

*Джерело: розроблено автором*

Клавдіївському сільському споживчому товариству належить на праві власності як юридичної особі майно, яке необхідне для здійснення статутних завдань. Майно споживчого товариства утворюється за рахунок: внесків його членів, доходів (прибутків), одержуваних від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг, а також іншої діяльності та надходжень, не заборонених чинним законодавством України. Клавдіївське ССТ як юридична особа має повну господарську самостійність: розробляє програми (плани) свого економічного і соціального розвитку, розглядає та затверджує їх на загальних зборах членів споживчого товариства.

Клавдіївське ССТ покриває свої витрати за рахунок доходів (прибутків) від господарсько-фінансової діяльності та інших надходжень, не заборонених законодавством України. Доходи (чистий прибуток) споживчого товариства після розрахунків з бюджетом можуть спрямовуватись на:

- виробничий розвиток;
- виплати (дивіденди) членів споживчих товариств на їх обов'язковий пайовий та інші внески;
- відсотки юридичним і фізичним особам на їх пайові внески на формування фінансових ресурсів споживчого товариства;
- соціальні заходи;
- відновлення фондів, використаних на покриття збитків споживчого товариства.

Необхідність ведення бухгалтерського обліку в споживчих товариствах обумовлена вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV, де сказано, що всі підприємства і організації, незалежно від форм власності і видів діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік і надавати фінансову звітність. Загальні принципи і засади організаційних правил обліку в ССТ визначаються нормативно-правовими актами з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження документів, реєстрів і звітності протягом установлених термінів, але не менше трьох років, покладено на посадовця, який здійснює керівництво організацією відповідно до чинного законодавства і статутних документів - а саме на Голову Правління ССТ.

Бухгалтерська служба Клавдіївського сільського споживчого товариства складається з одної штатної одиниці бухгалтера-економіста, який розробляє наказ про облікову політику, веде облік та бере участь у формуванні фінансової звітності разом з Головою ССТ. Також до функціональних обов'язків бухгалтера входить розроблення графіку документообороту, облік товарно-матеріальних цінностей, облік основних засобів, облік реалізації фінансових результатів, облік грошових і розрахункових операцій, облік праці та її оплати. Виконує обов'язки касира. Права і обов'язки бухгалтера-економіста закріплені в посадовій інструкції.

Розглянемо особливості облікової системи Клавдіївського сільського споживчого товариства. Традиційно до складу облікової системи відносять облікову політику, форму бухгалтерського обліку та спосіб обробки облікової інформації.

Одним із важливих питань організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування його облікової політики. Прийняття підприємством конкретної облікової політики на поточний фінансовий рік забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, зменшує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт для отримання очікуваних результатів фінансового-економічної діяльності підприємства.

За нині діючим законодавством підприємствам надано право самостійно визначити облікову політику. Облікова політика Клавдіївського ССТ формується шляхом вибору способів ведення бухгалтерською обліку із тих, які допускаються

нормативними документами, враховуючи фактори зовнішнього та внутрішнього впливу.

Зазвичай, у Наказі про облікову політику зазначають таку інформацію:

- вибір організаційної форми обліку;
- вибір форми бухгалтерського обліку;
- визначення відповідальності керівника підприємства;
- вибір альтернативних способів обліку операцій та процесів, оцінки активів і зобов'язань відповідно до чинного законодавства;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- робочий План рахунків.

Облікова політика на пряму залежить від розміру підприємства, оскільки величина підприємства і система оподаткування впливає на вибір форми обліку, якою воно може скористатися. Клавдіївське ССТ належить до суб'єктів малого підприємства. Одним із суттєвих факторів, що впливає на облікову політику малих підприємств, є можливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Для організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (згідно з наказом про облікову політику), Клавдіївське ССТ використовує Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малого підприємства, та складає скорочену фінансову звітність згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (далі \_П(С)БО 25).

Елементи облікової політики підприємства (згідно з Наказом про облікову політику Клавдіївського ССТ) наведені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Елементи облікової політики Клавдіївського ССТ

Елемент облікової політики	Характеристика елемента
Метод нарахування амортизації основних засобів	Прямолінійний метод
Метод оцінки запасів при продажу та іншому вибутті	Методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

*Джерело:* складено автором за обліковими даними Клавдіївського ССТ

Невід'ємною частиною та першоосною бухгалтерського обліку є первинний облік господарських операцій. Первинні документи Кладдівського ССТ – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації на їх проведення.

При фіксації господарської операції у первинному документі використовуються реквізити, які є обов'язковими незалежно від форми та виду документу. Також можуть використовуватися додаткові реквізити залежно від характеру операції та технології обробки даних. Поєднання обов'язкових та додаткових реквізитів первинного документу дозволяє досить повно охарактеризувати господарську операцію та менше витратити часу на його складання.

Первинні документи на підприємстві складаються на бланках типових і спеціалізованих форм.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передання в обробку та до архіву.

В табл. 1.6 наведені основні підходи щодо організації обліку Кладдівського ССТ.

Таблиця 1.6

## Основні підходи щодо організації обліку Кладдівського ССТ

Об'єкт	Зміст положень облікової політики підприємств	Відповідність нормативному документу
1	2	3
План рахунків бухгалтерського обліку	Ведення обліку методом подвійного запису. На підставі плану рахунків розроблений робочий план рахунків залежно від умов фінансово-господарської діяльності, що передбачається в обліковій політиці	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій СМП
Оцінка запасів, необоротних активів, доходу, витрат, зобов'язань, дебіторської заборгованості	Вартісна оцінка активів і зобов'язань на момент їх придбання, вибуття та на дату балансу	П(С)Б0 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16

Нарахування (зносу) активів	амортизації необоротних	Визначення методів нарахування амортизації (зносу) основних засобів	П(С)БО 7, 8
Організаційні аспекти обліку			
Організаційна бухгалтерської (роботи)	форма служби	Бухгалтерський облік здійснюється бухгалтером	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Оформлення зведених документів	первинних та облікових	Паперові носії, Машинні носії	ЗУ «Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»
Спосіб економічної інформації	обробки	Частково комп'ютеризований	_____
Внутрішньо-господарський контроль		Керівництво самостійно розробляє систему внутрішньо-господарського контролю	_____

*Джерело:* складено автором за обліковими даними Клавдійського ССТ

Слід зауважити, що особливості організації та методики бухгалтерського обліку основних операцій в ССТ визначені такими специфічними об'єктами:

1. Формуванням пайового та неподільного фондів.
2. Порядком розрахунків за надані послуги з членами ССТ та третіми особами.
3. Визнанням витрат та калькулюванням собівартості на ССТ.
4. Розподілом річного результату діяльності ССТ.

По закінченні ж господарського року, коли, згідно з законодавством про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію, настає час виплати членам та отримання часток результату ССТ на паї членів, характер підсумкових операцій свідчить уже про те, що вони є і учасниками діяльності ССТ та його співзасновниками. Саме цими двома складовими – клієнтською природою та природою учасника – і визначаються особливості ведення бухгалтерського обліку розрахунків.

Враховуючи описані вище особливості, цілком очевидно, що окремо за операціями з членами та третіми особами в кінці року визначатиметься і фінансовий результат діяльності ССТ. Фінансові результати операційної діяльності ССТ розподілятимуться на результат по неприбутковій діяльності, результат по прибутковій діяльності. Позитивний результат діяльності

кооперативу по наданню послуг членам являтиме собою суму переплати ними за послуги ССТ понад фактичну вартість реалізованих послуг. Результат операцій з третіми особами формуватиме прибуток від неосновної діяльності ССТ, який підлягає оподаткуванню відповідно до вимог податкового законодавства.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідження теоретико – методологічних основ обліку, контролю та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств дозволило зробити наступні висновки:

1. Фінансовий результат виступає як узагальнюючий показник, що інтегрує у собі вплив усієї фінансово-господарської діяльності підприємства. Він дає можливість встановити взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнити результати діяльності сільськогосподарського споживчого товариства.

2. Провівши економіко-правовий аналіз нормативної бази з теми дослідження, можна зробити висновки, що держава регулює діяльність підприємств за допомогою своїх інститутів та виконавчої влади через закони, положення, розпорядження тощо. В частині діяльності, де підприємству надається самостійність у прийнятті рішення щодо обліку, керівництво здійснює регулювання за допомогою наказів по підприємству. Оглянувши спеціальну літератури з теми дослідження, пересвідчуємось в актуальності обраної теми. Кожен сегмент ринку має свої особливості у відображенні обліку фінансових результатів, їх контролі та аналізі.

3. В роботі було надано коротку економіко-організаційну характеристику Клавдіївського сільськогосподарського споживчого товариства, розкрито його організаційну структуру, розглянуто облікову політику підприємства, надано перелік основних видів діяльності.

Надано пропозицію доопрацювати наказ про облікову політику підприємства в частині використання ним програмних продуктів та збільшення рівня суттєвості на підприємстві при складанні фінансової звітності.



## РОЗДІЛ 2

# СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СПОЖИВЧОГО ТОВАРИСТВА

### 2.1. Облік фінансових результатів діяльності споживчого товариства

Фінансовий облік як підсистема бухгалтерського обліку складається із сукупності правил і процедур, що забезпечують підготовку та оприлюднення інформації, яка відображається у фінансовій звітності відповідно до діючих нормативно-правових актів. Формування цієї інформації фінансовий облік здійснює, використовуючи властиві бухгалтерському обліку прийоми реєстрації, групування і систематизація даних на підставі первинних документів.

Завданнями фінансового обліку фінансових результатів є:

- своєчасне і достовірне відображення в поточному бухгалтерському обліку доходів та витрат діяльності підприємства за звітний період;
- правильне визначення фінансового результату за звітний період;
- розкриття інформації про доходи, витрати і фінансові результати у фінансовій звітності підприємства;
- надання користувачам достовірної управлінської інформації щодо формування фінансових результатів.

Облік фінансових результатів є кінцевим процесом обліку перед складанням фінансової звітності. Як вже зазначалось у першому розділі роботи, фінансовий результат характеризується прибутком або збитком. Прибуток формується тоді, коли доходи підприємства, не враховуючи непрямих податків, у звітному періоді перевищили його витрати. Збиток є процесом оберненим, тому він буде присутнім на підприємстві у випадку, коли витрати підприємства більші за його доходи.

Як ми вже зазначали, Клавдіївське сільське споживче товариство є не дуже прибутковою організацією. Це означає, що діяльність адміністрації повинна бути, в першу чергу, спрямована на вирішення неприбуткових статутних завдань, а не на прибуткову діяльність і отримання прибутку, хоча в процесі господарської

діяльності неминуче одержання доходів, які підлягають віднесенню до прибуткової діяльності.

Облік доходів та витрат у Клавдіївському сільському споживчому товаристві здійснюється відповідно до законодавства України. Основними документами, які регламентують здійснення обліку доходів і витрат є відповідно П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Розглянемо облік витрат підприємства.

Відповідно до П(С)БО 16 витрати підприємства класифікуються на такі групи:

- Витрати операційної діяльності, серед яких: собівартість реалізації, інші операційні витрати. Витрати, які пов'язані з виконанням робіт, наданням послуг у Клавдіївському сільському споживчому товаристві групуються за такими статтями: сировина та матеріали; куповані комплектуючі вироби, роботи та послуги сторонніх підприємств та організацій; паливо й енергія; заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання; загальновиробничі витрати; інші витрати.
- фінансові витрати;
- інші витрати;
- витрати з податку на прибуток.

Витрати операційної діяльності, в свою чергу, групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

У склад економічного елемента «Витрати на оплату праці» відносять такі витрати:

- заробітна плата за окладами;

- надбавки та доплати до посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

З обліку праці та її оплати первинними документами є таблиці обліку робочого часу, розрахунки нарахування заробітної плати та відпускних тощо.

До складу економічного елементу “Відрахування на соціальні заходи” включаються:

- єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу ССТ;
- відрахування на інші соціальні заходи.

Документом, в якому відображається інформація про відрахування на соціальне страхування, є розрахунок бухгалтерії.

До елемента „Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Амортизація нараховується у Розрахунках нарахування амортизаційних відрахувань.

До складу елемента «Інші операційні витрати», зокрема відносяться витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо. З обліку таких витрат первинними документами виступають Звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, рахунки-фактури, платіжні доручення, видаткові касові ордери, квитанції тощо.

Витрати, пов’язані із управлінням ССТ є адміністративними. Відносяться до адміністративних витрат такі витрати:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління ССТ та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати адміністративного призначення.

Для відображення накопичення адміністративних витрат первинними документами є: накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії, акти виконаних робіт, банківські виписки, звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт тощо.

До інших операційних витрат включаються:

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойка;
- витрати на виплати матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Первинними документами обліку інших витрат операційної діяльності є накладна, інвентаризаційний опис, звіряльна відомість, розрахунок бухгалтерії. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу.

У склад інших витрат включають витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з реалізацією послуг. До таких витрат відносять:

- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати діяльності.

В табл. 2.1., наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат ССТ.

Продовження до табл. 2.1

Таблиця 2.1

### Кореспонденція рахунків з обліку витрат ССТ

№	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Акт наданих послуг	Віднесено на собівартість вартість робіт і послуг, виконаних підрядниками	903	631	903	631	5000,00
2	Електронна податкова накладна постачальника	Визнано податковий кредит по ПДВ	641	631	641	631	1000,00
4	Розрахунок амортизації основних засобів	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних	92	13	92	13	234,00

		активах адміністративного призначення					
5	Акти списання МШП	Списані малоцінні та швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92	22	92	22	83,33
6	Виписка банку, платіжне доручення	Оплачені адміністративні витрати із поточного рахунку підприємства	92	311	92	311	2000,00
7	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92	372	92	372	275,60
8	Бухгалтерська довідка	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92	39	92	39	103,00
9	Бухгалтерська довідка	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	92	471	92	471	3700,00
10	Розрахунково-платіжна відомість	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661	92	661	60000,00
11	Розрахунок бухгалтерії	Проведено нарахування внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	92	651	92	651	13200,00
13	Акт наданих послуг	Віднесено до витрат на збут суми, які були сплачені контрагентам для зовнішньої реклами	93	631	93	631	10000,00
14	Електронна податкова накладна постачальника	Визанано податковий кредит по ПДВ	641	631	641	631	2000,00

Отже, облік витрат на підприємстві є безперервним процесом і відбувається кожен день. Все це є наслідком роботи в ринкових відносинах: щоденно

підприємство має забезпечити своїх працівників матеріалами для роботи, придбати послуги у субпідрядників, поширити інформацію про своє підприємство за допомогою рекламних засобів і т.д. Всі вище перераховані операції з однієї сторони зменшують активи підприємства, а з іншої – збільшують його зобов'язання перед постачальниками, субпідрядниками або працівниками, а це є не що інше, як витрати.

Для обліку доходів та результатів діяльності в робочому Плані рахунків ССТ передбачені рахунки та субрахунки 7-го класу, які призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, фінансової та іншої діяльності товариства (табл. 2.2). Склад доходів і порядок їх визнання визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Так, доходи класифікуються на групи:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Таблиця 2.2

### Рахунки та субрахунки з обліку доходів Клавдіївського ССТ

Номер і найменування рахунку	Номер і найменування субрахунку
70 „Доходи від реалізації”	701 „Дохід від реалізації готової продукції” 702 „Дохід від реалізації товарів” 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”
71 „Інший операційний дохід”	712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів” 713 „Дохід від операційної оренди активів” 715 „Одержані штрафи, пені, неустойки” 716 „Відшкодування раніше списаних активів” 717 „Дохід від списання кредиторської заборгованості” 718 „Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” 719 „Інші доходи від операційної діяльності”
79 „Фінансові результати”	791 „Результат операційної діяльності” 792 „Результат фінансових операцій” 793 „Результат іншої діяльності”

*Джерело:* складено автором за обліковими даними Клавдіївського ССТ

За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається нарахування виручки з реалізованих, за договірною вартістю, яка в кінці періоду списується в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

На рахунку 71 „Інший операційний дохід” відображають доходи від реалізації та ліквідації основних засобів, нематеріальних цінностей, а собівартість вищезгаданих товарно-матеріальних цінностей збирають на рахунках 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Фактично за досліджуваний період Клавдійського ССТ надавало послуги з оренди майна товариства і використовувало в обліку доходів рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Для розмежування аналітичного обліку доходів за різними операціями у ССТ були відкриті субрахунки

7031 — «Дохід від реалізації робіт і послуг членам кооперативу»;

7032 — «Дохід від реалізації робіт і послуг третім особам» (табл.2.3)

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проводки з обліку доходів за жовтень 2017 року

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1. Виручка від реалізації робіт, послуг	361	7031, 7032	36515
2. Списання доходів на фінансові результатів	703	791	36515

На рахунку 79 «Фінансові результати» зіставляють фактичні доходи з фактичними витратами. Рахунок 79 "Фінансові результати" має три субрахунки.

Субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" визначає прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності, за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних.

Субрахунок 792 "Результат фінансових операцій" визначає прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається



списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат.

Субрахунок 793 "Результат від іншої діяльності" визначає прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом - списання інших витрат підприємства.

З метою розмежування аналітичного обліку результатів діяльності Клавдіївського ССТ, що проводиться для забезпечення вимог податкового законодавства у плані оподаткування доходів неприбуткових організацій, які отримані від неосновної діяльності, а також з метою контролю за обсягами розрахунків з не членами ССТ за його послугами (в межах 20% обороту), для визначення розмірів кооперативних виплат та виплат на паї.

Отриману різницю між доходами та витратами щомісячно відносять на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Даний рахунок призначений для визначення кінцевого фінансового результату діяльності ССТ за звітний період. Сальдо по кредиту за 44 рахунком показує суму прибутку, за дебетом – отриманого збитку.

В табл. 2.4. наведено кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів діяльності.

Таблиця 2.4

### Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів діяльності ССТ

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дт	Кт	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Розрахунок бухгалтерії	Списано собівартість реалізованих послуг на фінансові результати звітного періоду	791	903	791	903	5000,00
2	Розрахунок бухгалтерії	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат звітного періоду	791	92	791	92	79595,93
3	Розрахунок бухгалтерії	Списано витрати на збут на	791	93	791	93	10000,00

		фінансові результати звітного періоду					
4	Розрахунок бухгалтерії	Списано інші операційні витрати на фінансові результати звітного періоду	791	94	791	94	1,00
5	Розрахунок бухгалтерії	Списано інші витрати на фінансові результати звітного періоду	793	97	793	97	1,00
6	Розрахунок бухгалтерії	Списано результат чистий дохід від реалізації на фінансові результати звітного періоду	703	791	703	791	100000,00
7	Розрахунок бухгалтерії	Списано інші операційні доходи на фінансові результати звітного періоду	71	791	71	791	5250,00
8	Розрахунок бухгалтерії	Нараховано єдиний податок	92	641	98	641	1917,55
9	Розрахунок бухгалтера	Списання фінансового результату звітного періоду до складу нерозподіленого прибутку	791	441	791	441	8735,52

Вище вже наголошувалось на тому, що кінцеве сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» має дорівнювати нулю. Прибуток або збиток звітного періоду списується на рахунок 44, який, в свою чергу, відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан).

Принципи діяльності сільськогосподарських споживчих товариств припускають, що в їх основній діяльності відсутні прибутки, а є грошові надходження, які після відшкодування витрат ССТ на здійснення господарських операцій спрямовуються на виплати членам товариства, погашення кредитів та створення резервного капіталу.

Розглянемо особливості виплат членам ССТ, які впливають на фінансовий результат його діяльності.

Розмір виплат встановлюється загальними зборами, в разі необхідності за рішенням загальних зборів, певна частина виплат може бути зарахована до пайового капіталу. Суми виплат членам ССТ відображаються в обліку по дебету 704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати” в кореспонденції з рахунком 672 «Розрахунки за іншими виплатами» рахунку 67 «Розрахунки з

учасниками». Списання виплат на рахунок фінансових результатів відображується по дебету субрахунку 791.1 „Результат операцій з членами ССТ” в кореспонденції з кредитом субрахунку 704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати”. Видача виплат членам ССТ відображається по дебету субрахунку 672 „Розрахунки за іншими виплатами” в кореспонденції з кредитом рахунку 30 „Готівка” або інших рахунків активів, що передаються члену в рахунок виплат. Існує також можливість зарахування виплат в рахунок надання послуг в майбутньому.

Кореспонденція рахунків по виплатам членам Клавдіївського ССТ наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків по операціях з обліку виплат членам  
Клавдіївського ССТ

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
Нараховано виплати членам ССТ	7042	672	10250
Віднесено виплати на рахунок фінансових результатів	7911	7042	10250
Розрахунок з членами ССТ по виплатах	672	30	10250
Нараховано виплати на паї	443	671	5500
Виплачено виплати на паї	671	30,31	5500

*Джерело:* складено автором за обліковими даними Клавдіївського ССТ

Для вирішення питання щодо використання надмірно сплачених коштів членів ССТ за послуги в частині перевищення створеного доходу над фактичною повною собівартістю послуг, на наш погляд, можливо запропонувати декілька варіантів.

Вихід із цієї ситуації, як зазначається в економічній літературі, може полягати в тому, щоб не робити розподілу між членами товариства, а всі кошти акумулювати у фондах самого ССТ та спрямовувати їх на розвиток, модернізацію товариства, інше цільове використання.

Такими фондами можуть бути:

1. Неподільний капітал з відображенням його по дебету рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам сільського споживчого товариства» і кредит рахунку 402201 «Неподільний капітал».

2. Резервний капітал з відображенням його по дебету рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам ССТ» кредит рахунку 43 «Резервний капітал». Призначення резервного капіталу полягає в тому, щоби створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації кооперативу. Політика щодо створення резервного капіталу розробляється з урахуванням ризику роботи на конкретному ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого росту, характеру послуг і їх потреби членам ССТ та інших факторів. Якщо резервний капітал має значний обсяг, то ССТ зможе маневрувати ним, а саме – покривати збитки, сплачувати борги при оголошенні його банкрутом. При недостатньому резервному капіталі справи підприємства можуть бути безнадійними. З іншого боку, створення резервного капіталу вимагає вилучення частини доходу з обороту на тривалий період, а це означає з точки зору колективу підприємства недоотримання доходів через зменшення оплати праці та інших виплат. Отже, необхідно вибрати оптимальний варіант для створення резервного капіталу.

3. Спеціальні фонди для забезпечення статутної діяльності ССТ з виконання конкретних завдань розвитку матеріально-технічної бази ССТ з відображенням його по дебету рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам ССТ» і кредит рахунку 422 «Інший вкладений капітал». За рахунок цих фондів у ССТ формується власний капітал, що виконує функції:

- довгострокового фінансування господарської діяльності – знаходиться у розпорядженні ССТ необмежено довго;
- відповідальності за підприємницьку діяльність та захисту прав кредиторів – його сума є величиною відповідальності ССТ перед кредиторами;
- компенсації понесених збитків – дозволяє тимчасово покрити збитки;
- кредитоспроможності – забезпечує умови для надання ССТ кредитів;
- фінансування ризику – є гарантією здійснення ризикованих інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;
- самостійності та влади – визначає рівень незалежності ССТ та впливу його власників на прийняття рішень в господарській діяльності;

розподілу доходів і активів – за частками окремих членів ССТ здійснюється розподіл доходів та майна товариства.

Отже, фінансовим результатом діяльності будь якого підприємства може бути або прибуток або збиток. Визначення фінансового результату від всіх видів діяльності підприємства акумулюється на рахунку 79 «Фінансові результати» шляхом порівняння доходів з понесеними витратами звітного періоду. Досліджуване підприємство дотримується порядку формування фінансового результату на зазначеному рахунку з врахуванням особливостей його діяльності як споживчого товариства.

## 2.2. Облік фінансових результатів в управлінні підприємством

Відповідно до Закону України про бухгалтерський облік та фінансову бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та внутрішньогосподарський (облік). У табл. 2.6 наведено порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку.

Таблиця 2.6

Порівняння фінансового та управлінського обліку на підприємстві

№ п/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Головні користувачі інформацією	Внутрішні та зовнішні	Внутрішні
2	Обмеження	Дотримання законів України та П(С)БО	Жодних обмежень
3	Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (в т.ч. якісні показники)
4	Об'єкти аналізу	Підприємство в цілому	Структурні підрозділи (центри відповідальності)
5	Встановлення періодичності подання звітів	Згідно законодавчо встановленими строками (місячні, квартальні, річні звіти)	Строки, які затверджені на підприємстві(щоденні, щотижневі, місячні, квартальні, річні звіти)
6	Мета складання звітності	Оцінка минулих результатів діяльності	Планування майбутньої діяльності підприємства.

Отже, управлінський облік— це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб у інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів. Якщо фінансовий облік регулюється міжнародними і національними стандартами та нормативними актами, то головним критерієм організації управлінського обліку є корисність одержуваної інформації для оцінки, контролю і прийняття управлінських рішень.

Суть управлінського обліку, його призначення відображає формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного управління».

Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

Під системою управлінського обліку на підприємстві слід розуміти спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам для прийняття оперативних (тактичних) і прогнозних (стратегічних) управлінських рішень.

Основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- посилення керованості підприємства і створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку й утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей системної організації реалізації завдань, що стоять перед кожним підприємством.

Мета і завдання системи управлінського обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 2.7).

## Взаємозв'язок функцій управління і управлінського обліку

Функції управління	Джерела інформації	Функції управлінського обліку
1	2	3
Перспективне планування	Прогнозні розрахунки, аналітична оцінка	Формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги в прийнятті рішень
Поточне і оперативне планування	Плани, кошториси; розрахунки, прогнози	Надання допомоги в плануванні; стимулювання результатів діяльності персоналу
Організація і мотивація	Графіки, розрахунки, звіти	Забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями
Облік	Первинні документи, облікові реєстри, форми звітності	Вимірювання і відображення операцій; класифікація затрат та калькулювання собівартості; дослідження поєдинки затрат, оцінка ресурсів і майна
Контроль	Первинні документи, облікові реєстри, звіти, аналітичні таблиці	Акцентування уваги керівників на відхиленнях; оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямом розвитку підприємства
Аналіз	Звіти, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки	Надання допомоги в прийнятті управлінських рішень

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

- інформаційна - забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для більш ефективного планування, контролю і прийняття управлінських рішень;
- контрольна - контроль і оцінка результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього і поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;
- прогнозна - інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
- аналітична - інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих

(прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання;

- комунікаційна - управлінська інформація є засобом прямого і зворотного зв'язків між рівнями управління, функціональними і структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищами.

У ринковій економіці мета управлінського обліку для внутрішніх користувачів полягає у формуванні інформації, корисної керівництву для прийняття управлінських рішень. При цьому зміст, порядок формування та способи надання інформації визначаються керівництвом підприємства самостійно. Управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне.

Інформаційним забезпеченням управлінського обліку є перш за все первинний бухгалтерський облік, причому він є найвірогіднішим. У той же час для реалізації інформаційних потреб управлінців необхідні дані з додаткових джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх.

Враховуючи те, що управлінський облік невід'ємно пов'язаний із фінансовим, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам. Проте існують принципи, що притаманні лише управлінському обліку. Серед них слід виділити наступні:

- 1) Принцип відповідальності означає, що за величину витрат і результати відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює.
- 2) Принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.
- 3) Принцип методологічної незалежності - кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку.
- 4) Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту.



5) Принцип багатоваріантності означає, що під час підготовки інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень.

6) Принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства - означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому.

7) Принцип результативності означає, що під час здійснення будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати.

8) Принцип прийнятності і багаторазового використання ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків.

Основні функції управлінського обліку можна виділити аналізуючи визначення системи управлінського обліку на підприємстві. Так, управлінський облік виконує інформаційну функцію, він забезпечує керівників всіх рівнів управління інформацією, яка їм необхідна для поточного контролю, прийняття оперативних управлінських рішень. За допомогою комунікаційної функції здійснюється взаємозв'язок усіх рівнів управління та всередині одного структурного підрозділу. Оперативний контроль за діяльністю кожного підрозділу та роботою підприємства загалом з метою досягнення поставлених цілей здійснюється за допомогою контрольної функції. Управлінський облік забезпечує керівників управління плановою інформацією про майбутні періоди, що є результатом прогностичної функції підприємства. Останньою, і досить таки важливою функцією є аналітична, її суть полягає у вивченні всієї системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі аналізують виконання чи невиконання поставленого завдання, а також причини, які створили такий результат діяльності підприємства.

До управлінського обліку висуваються такі вимоги:

- спрямованість на досягнення поставленої мети підприємництва;
- забезпечення альтернативних варіантів вирішення поставленого завдання;
- участь у виборі оптимального варіанту і в розрахунках нормативних параметрів його виконання;
- орієнтація на виявлення відхилень від заданих параметрів виконання; – інтерпретація виявлених відхилень, їх аналіз і вироблення коригувальних впливів.

Управлінський облік фінансових результатів ґрунтується на показниках фінансової звітності. Показники фінансової звітності можуть бути використані задля визначення показника ефективності діяльності апарату управління; показника для прогнозування діяльності підприємства та розподілу дивідендів; показника для аналізу результатів діяльності підприємства і обґрунтування управлінських рішень.

Основною метою управлінського обліку фінансових результатів є оцінка результативності функціонування окремих центрів відповідальності, напрямків бізнесу, сегментів і видів діяльності. Як наслідок, в управлінському обліку формується власна система фінансових результатів, яка включає набагато ширший склад показників, ніж у фінансовому обліку, і диференційована залежно від характеру об'єкта, ефективність діяльності якого оцінюється. Об'єктами управлінського обліку зазвичай виступають центри відповідальності (витрат, доходів, прибутку).

Концепція обліку витрат за центрами відповідальності – це ABC (Activity Based Costing) метод, в основу якого покладено, що розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється за видами діяльності (центрами відповідальності). Центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, за яким встановлена відповідальність керівника за досягнення фінансових показників. На підприємстві виділяють у фінансовій структурі 4 типи центрів відповідальності.

Центр витрат – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають тільки за витрати. Метою діяльності даного центру виступає максимізація обсягу виробництва або реалізації продукції, послуг при плановому показникові витрат, а з іншої сторони - мінімізація витрат, які необхідні для виробництва запланованої кількості продукції чи надання послуг. При управлінському обліку критерієм ефективності функціонування центру витрат виступають дані з дотриманням кошторису витрат, виконанням виробничої програми, оцінкою якості виробленої продукції, наданих послуг, аналізом рівня зниження витрат.

Центр доходів – структурний підрозділ (або група підрозділів), що відповідає за отримання доходу і володіє необхідними ресурсами і повноваженнями, що впливають на збільшення доходів в рамках свого підрозділу. Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників з реалізації. Планування виручки здійснює сам центр доходів, оскільки володіє всією необхідною для цього інформацією: даними про продажі минулих періодів (у розрізі продуктів, каналів збуту, регіонів, споживачів тощо), прогнозом ринку збуту, галузевими та макроекономічними прогнозами.

Центр прибутку – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають одночасно за витрати і доходи підрозділу. Результати його діяльності оцінюються за показником прибутку, відповідальність за яку покладається на даний центр. Серед основних показників діяльності центру прибутку і підприємства загалом, можна виділити наступні: чистий прибуток, маржинальний прибуток, рентабельність продукції, рентабельність продажу, рентабельність активів і т.д.

Впровадження системи обліку фінансових результатів за центрами відповідальності є результатом необхідності формування внутрішньої документації підрозділів, яка є важливим інструментом контролю та надає синтезовану і узагальнену інформацію для розрахунку кінцевого результату. Відповідно до потреб керівництва в інформації необхідна правильна організація і

упорядкування системи всіх звітів. Зрозуміло, що без застосування автоматизації це завдання буде складним і витратним.

Як зазначається, в економічній літературі, звіт повинен бути простим для сприйняття, точним і лаконічним, назва документа і його розділів – адекватними і зрозумілими.

Основними вимогами до складання управлінської звітності є:

- доцільність – інформація повинна відповідати певній меті;
- рентабельність – витрати на підготовку інформації не повинні перевищувати вигоди від її використання;
- об'єктивність – інформація повинна бути підготовлена і подана таким чином, щоб вона не була упередженою;
- адресність – інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця з використанням найбільш ефективних методів;
- стислість – інформація повинна бути чіткою, не містити нічого зайвого;
- оперативність – інформація повинна бути готова до того часу, коли вона необхідна;
- співставність – у більшості випадків інформація повинна бути співставною за часом та за підрозділами підприємства.

При проведенні дослідження питання управлінського обліку фінансових результатів, вважаємо за потрібне ввести та затвердити наказом керівника підприємства моделювання бюджетів витрат та доходів (табл. 2.8, табл.2.9).

Таблиця 2.8

### Бюджет операційних витрат

Найменування	Місяць бюджетного періоду						Всього
	1	2	3	4	5	6	
Адміністративні витрати:							
- Витрати пов'язані з оплатою праці							
- Відрахування на соціальні заходи							
- Амортизаційні відрахування і ремонт основних засобів							
- Орендна плата за приміщення							
Витрати на збут (за видами)							
Інші операційні витрати (за видами)							
Всього витрат:							

Таблиця 2.9

**Бюджет операційних доходів**

Найменування	Місяць бюджетного періоду						Всього
	1	2	3	4	5	6	
Дохід від реалізації послуг							
Інші операційні доходи (за видами)							
Всього доходів							

Отже, можна зазначити, що управлінський облік є невід'ємною частиною інформаційного забезпечення керівників підприємства задля прийняття доцільних управлінських рішень. Інформацією для складання управлінських звітів виступають дані, які формуються у бухгалтерського обліку. Аналізуючи питання управлінського обліку фінансових результатів підприємства, слід наголосити на тому, що кожен центр відповідальності безпосередньо несе обов'язки та права за фінансовий результат, який створюється загалом. Керівництво забезпечується аналітичною інформацією щодо теперішньої роботи відповідного центру, відхилень, які виникають в момент виконання плану реалізації, витрат. При такій роботі досить легко можна виявити неефективні управлінські рішення, збиткове виробництво, обмеження ринків збуту. Також заключним етапом при здійсненні управлінського обліку фінансових результатів є представлення інформації у формі звіту, який є зручним для розуміння та аналітичним.

У досліджуваному підприємстві управлінський облік не ведеться. На підприємстві немає затверджених форм управлінської звітності. Також, немає наказу керівника підприємства, який би визначав терміни подання та графіки складання вище згаданих звітів. Загалом, керівництво ніяким чином не регламентує внутрішній облік наказами та розпорядженнями. Це позначається відсутністю оперативної інформації для прийняття управлінських рішень щодо фінансових результатів діяльності підприємства, що негативно відображається на діяльності ССТ.

### 2.3. Узагальнення інформації про фінансові результати у звітності

На сьогоднішній день законодавством України передбачається обов'язкове складання фінансової звітності для усіх підприємств.

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Правові основи з питань складання фінансової звітності регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі — Закон про бухгалтерський облік), а також положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (національними та міжнародними). Норми Закону про бухгалтерський облік та стандартів обліку застосовуються до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Державне регулювання фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Відповідно до статті 1 Закону про бухгалтерський облік користувачами фінансової звітності є фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням певних принципів її формування. До них відносять:

- безперервність діяльності господарства, що передбачає оцінку активів і зобов'язань господарства, виходячи з припущення, що його діяльність і далі буде продовжуватися;

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників;
- періодичність, яка передбачає розподіл функціонування господарства на певні періоди часу з метою формування фінансової звітності;
- нарахування доходів та витрат, згідно чого для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду із витратами, що були здійснені для отримання цих доходів;
- повного висвітлення, відповідно якому фінансова звітність повинна відображати цілком всю інформацію про результати господарських процесів та подій, що можуть вплинути на рішення, що приймаються згідно її даних;
- послідовності, що передбачає постійне застосування господарством обраної облікової політики;
- превалювання сутності над формою, відповідно до якого операції потрібно фіксувати відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, що означає, що вимірювання та узагальнення діяльності господарства в його фінансовій звітності повинно здійснюватись у єдиній грошовій одиниці.

На сьогодні показники звітності підприємств все більше стають тією оперативною інформацією, як за кількісним складом, так і за якісним наповненням, на основі якої можна приймати ефективні управлінські рішення, обґрунтувати тактику та стратегію розвитку і управління підприємством на перспективу

Важливе значення про прибутковість та збитковість діяльності будь-якого підприємства відіграє «Звіт про фінансові результати» чи (для малих підприємств) Звіт про фінансові результати, адже з його допомогою можна дізнатися в результаті чого підприємство отримало чистий прибуток чи збиток, який з факторів мав найбільший вплив на покращення даної ситуації, а який негативно вплинув на діяльність аналізованого підприємства.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Клавдіївське сільське споживче товариство складає звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», що включає Баланс (форма № 1-м) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-м) (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

## Зміст Звіту про фінансові результати за формою № 2-м

№ з/п	Найменування статті	Код рядка	Пояснення, відображення на рахунках бухгалтерського обліку	Норма П(С)БО 25
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу: – у разі використання спрощеного Плану рахунків Обороти за Кт 70 (відповідні субрахунки) – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704	П. 5.1 розд. II
2	Інші операційні доходи	2120	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): – у разі використання спрощеного Плану рахунків оборот за Кт 74 в частині інших операційних доходів – у разі використання загального Плану рахунків оборот за Кт 71	П. 5.2 розд. II
3	Інші доходи	2240	Відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства: – у разі використання спрощеного Плану рахунків Оборот за Кт 74 в частині інших доходів, не включених до статті 2120 – у разі використання загального Плану рахунків Оборот за Кт 72, 73, 74	П. 5.3 розд. II
4	Разом доходи	2280	ст. 2000 + ст. 2120 + ст. 2240	
5	Собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг	2050	Відображається собівартість реалізованих товарів та послуг – у разі використання спрощеного Плану рахунків Оборот за Дт 90 – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 901, 902, 903	П. 5.4 розд. II
6	Інші операційні витрати	2180	– у разі використання спрощеного Плану рахунків Обороти за Дт 96 – у разі використання загального	П. 5.5 розд. II



			Плану рахунків Обороти за Дт 92, 93, 94	
7	Інші витрати	2270	Відображаються інші витрати, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства: – у разі використання спрощеного Плану рахунків Обороти за Дт 96 (в частині інших витрат) – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 95, 96, 97	П. 5.6 розд. II
8	Разом витрати	2285	Ст.2050 + ст. 2180 + ст. 2270	
9	Фінансовий результат до оподаткування	2290	ст. 2280 - ст. 2285	П. 5.7 розд. II
10	Податок на прибуток	2300	Оборот за Дт 98 - Кт 64	П. 5.8 розд. II
11	Чистий прибуток (збиток)	2350	Ст. 2290- ст. 2300	П. 5.9 розд. II

*Джерело:* складено на основі даних звітності Клавдіївського ССТ

Звітним періодом для складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є квартал і календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Цей звіт складається наростаючим підсумком з початку року за оборотами номінальних рахунків. Інформація в звіті про фінансові результати наводиться на дві дати, що надзвичайно важливо для проведення аналізу: за звітний період; за попередній аналогічний період.

Логічно, що ефективність управління діяльністю підприємств залежить не тільки від вирішення організаційних заходів, але і від наявності якісної, своєчасної та достатньо аналітичної облікової інформації про формування показників звіту про фінансові результати. Наведені вимоги можна досягти не лише дотриманням діючих законодавчих і нормативно-правових актів, але і високим рівнем організації та методики бухгалтерського обліку формування показників, що характеризують фінансові результати. З метою удосконалення методології складання фінансової звітності про фінансові результати пропонуємо поетапне формування облікової політики Клавдіївського сільського споживчого товариства, що передбачає послідовність, в якій кожний етап забезпечує здійснення наступного (рис. 2.4) [15].

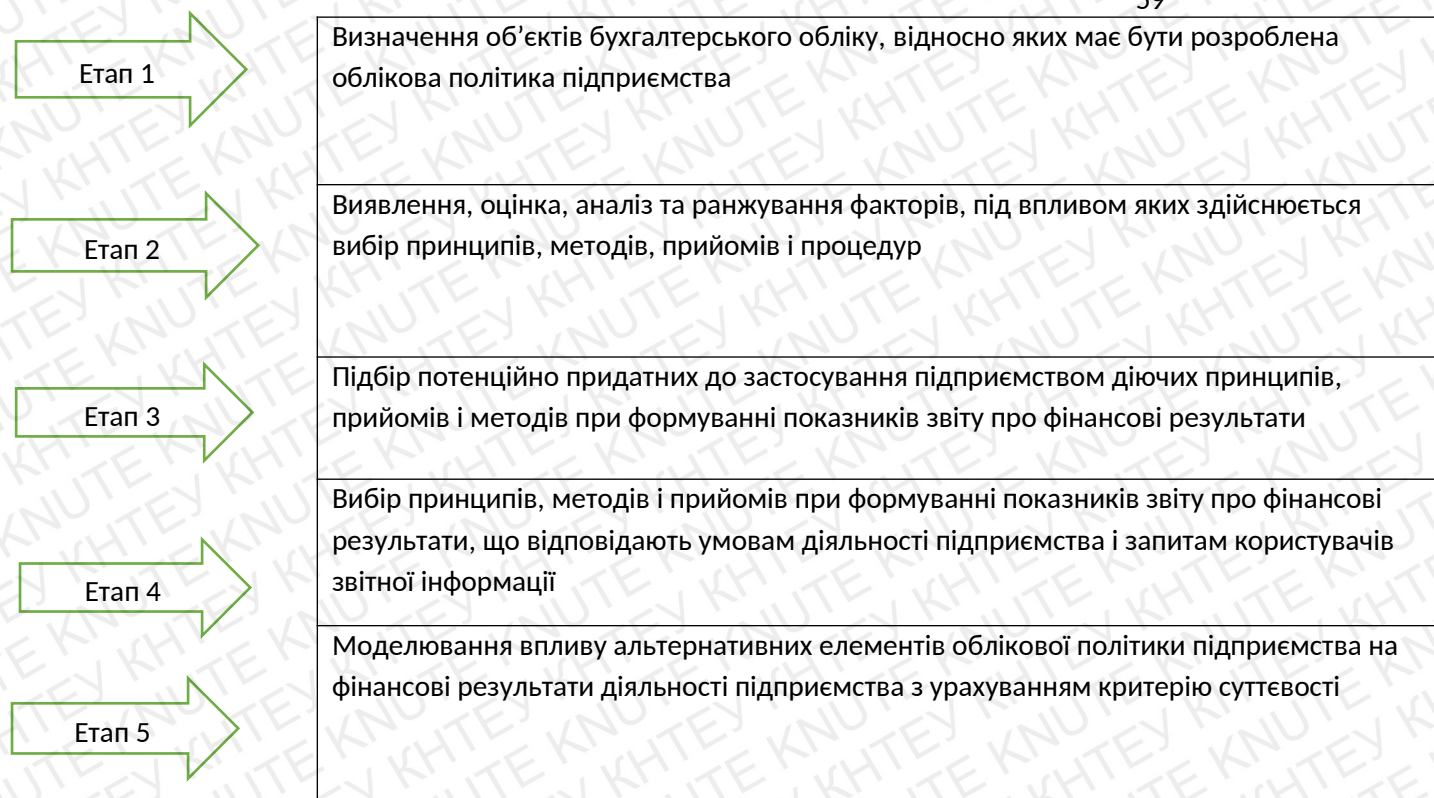


Рис. 2.4. Алгоритм формування впливу облікової політики підприємства на показники звіту про фінансові результати діяльності Клавдіївського ССТ

*Джерело:* складено на основі даних звітності Клавдіївського ССТ

Отже, бухгалтер досліджуваного підприємства відповідно до П(С)БО 25 формує та подає Звіт про фінансові результати у складі Фінансового звіту СМП її користувачам: фізичним та юридичним особам, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

## Висновки до розділу 2

На підставі дослідження сучасного стану і удосконалення обліку фінансових результатів діяльності споживчого товариства можна зробити наступні висновки:

1. Визначено, що фінансовий облік є основою інформаційної системи підприємства, яка складається з багатьох процесів, таких як: реєстрація,

обробка, накопичення, зберігання та передача необхідної інформації відповідним користувачам. Важливою ділянкою обліку є визначення фінансових результатів шляхом порівняння доходів з витратами звітного періоду. В роботі охарактеризовано необхідне документальне забезпечення з обліку фінансових результатів, надано характеристику рахунків, які використовуються для обліку фінансових результатів, методу обліку доходів, витрат і фінансових результатів, яка використовується на досліджуваному підприємстві. Зроблено висновок, що облік фінансових результатів у ССТ ведеться відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

2. При дослідженні управлінського обліку фінансових результатів було зроблено висновки про те, що управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне. Надано висновок, що при управлінському обліку формується власна система фінансових результатів, яка включає набагато ширший склад показників, ніж у фінансовому обліку, і диференційована залежно від характеру об'єкта, ефективність діяльності якого оцінюється. Об'єктами управлінського обліку зазвичай виступають центри відповідальності (витрат, доходів, прибутку). Запропоновані для впровадження на досліджуваному підприємстві бюджети операційних витрат й операційних доходів.
3. В роботі наведено порядок заповнення Звіту про фінансові результати за формою № 2-м та розкрито його інформаційне значення.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

#### 3.1. Методика контролю фінансових результатів

В наукових дослідженнях Т.А. Бутинця механізм внутрішнього контролю визначається як «система мотиваційних, ресурсних, правових, управлінських та організаційно-технічних факторів, використання яких забезпечує визнане співробітниками підприємства завершення конкретних дій господарських відносин. Він спрямований на створення умов гарантованого виконання обов'язків кожним менеджером, своєчасної і повної реалізації внутрішніх вимог та забезпечення ефективної діяльності всіх складових в процесі роботи підприємства. Основною корисною його функцією є задоволення інтересів і потреб всіх учасників складних господарських відносин» [9, с. 559].

Тобто механізм внутрішнього контролю забезпечує здійснення господарської діяльності підприємства. Від можливостей правильно налагодженого механізму та компетентного його використання залежать умови безперебійного функціонування всіх основних господарських процесів суб'єкта господарювання. Механізм контролю складається з таких елементів, як: суб'єкти, об'єкти, предмет, методи й способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами [9, с. 558].

Внутрішній контроль у Клавдіївському ССТ виконує керівник та головний бухгалтер у зв'язку з відсутністю в штатному розписі посади контролера.

Контроль фінансових результатів охоплює всі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності підприємства. На рис. 3.1 зображено механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності Клавдіївського сільськогосподарського споживчого товариства.

З рис. 3.1 видно, що представлений механізм внутрішнього контролю фінансових результатів складається із стадій здійснення попереднього, поточного та наступного контролю. Шляхом глибокого аналізу та проведення обчислень фінансових результатів проводиться попередній фінансовий контроль, який проводить об'єктивну оцінку доцільності прийняття певного рішення, що має профілактичне значення при порушеннях фінансової дисципліни та інших фінансових правопорушеннях.

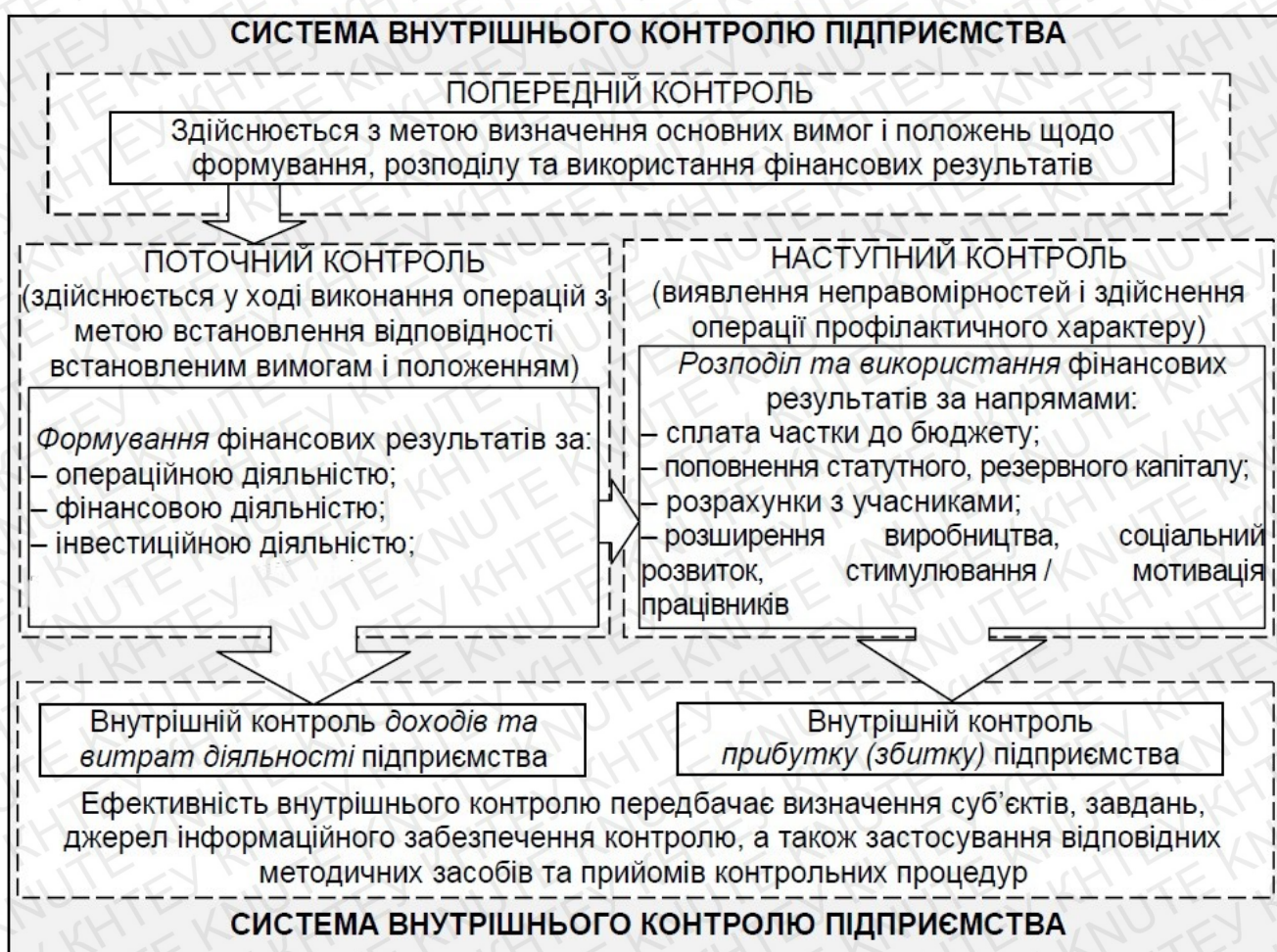


Рис. 3.1. Механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів

Клавдіївського ССТ

Джерело: розроблено автором

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

фінансовий контроль це контроль за фінансовими результатами діяльності. Він проводиться після здійснення фінансових операцій і, як правило, після завершення певних етапів діяльності з метою з'ясування її ефективності.

Здійснюючи внутрішній контроль витрат та доходів Клавдіївського ССТ, перш за все звертається увага на порядок формування і облік собівартості послуг.

Контроль операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином: перевірка дотримання умов визнання витрат підприємства; перевірка правильності формування собівартості послуг. При контролі собівартості послуг звертають увагу, перш за все, наявність та раціональність оформлення первинних документів, що слугують підставою формування собівартості продукції; раціональності включення витрат до складу собівартості продукції; повноту, правильність та достовірність формування операцій з собівартості продукції в обліку та звітності; оцінку проведення синтетичного та аналітичного обліку витрат та доходів на виробництві, що входять до складу собівартості продукції; оцінку встановлення правильності складання собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат.

При перевірці доходів підприємства основними завданнями є:

- додержання положень облікової політики, які стосуються обліку доходів;
- перевірка наявності свідоцтва платника податку;
- існування доходів від проведення господарської діяльності;
- дотримання договірних зобов'язань перед покупцями або замовниками;
- виявлення основних видів діяльності підприємства та дозволів на їх здійснення;
- виявлення відповідність відображення сум доходів на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та звітності відповідно до наявних первинних документів;
- перевірка правильності оцінки доходів дотримуючи вимог П(С)БО та ПКУ;

- встановлення повноти та своєчасності відтворення інформації в податковій звітності та відповідності з фінансовою.

Методичними прийомами контролю операцій з обліку доходів є використання методів, за допомогою яких обстежують діяльність об'єктів підприємства, обрахунку доходів та їхнього зіставлення з витратами, підтвердження правильності визначення доходів враховуючи розрахунково-економічні розрахунки.

На підставі Звіту про фінансові результати, журналів-ордерів, виписок з рахунків у банках, первинних документів на надання послуг; платіжних доручень на оплату послуг порівнюються дані Звіту про фінансові результати за статтю "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" з відповідними даними Головної книги з рахунка 70 „Доходи від реалізації”. В тому випадку, коли виявлено, що сума, яка відображена в Головній книзі і оборотній відомості за синтетичними рахунками з кредиту рахунка 70 „Доходи від реалізації” не дорівнюється чистому доходу від реалізації послуг, встановлюється причина невідповідності та здійснюється виправлення у відповідності з вимогами чинного законодавства.

Перед головним бухгалтером підприємства поставлено завдання забезпечити підтримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та організувати контроль за зазначенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій. В першу чергу, проводиться контроль законності та доцільності усіх господарських операцій відповідно до первинних документів та правильність формування записів в облікових регістрах.

При здійсненні внутрішнього контролю за витратами та доходами підприємства головний бухгалтер застосовує:

- нормативні перевірки, які являють собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій;

- арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа.

Завдання контролю фінансових результатів полягають в оцінці зміни показників формування прибутку, підтвердженні достовірності фактичної величини утворення та розподілення прибутку; виявленні залежності величини прибутку від впливу різних факторів; пошук можливих резервів для зростання прибутку шляхом зменшення витрат та оптимального обсягу виробництва. За допомогою процедури контролю можна виявити конкретні напрями, за якими проводити поглиблений аналіз факторів, що мають вплив на склад прибутків (збитків) та їх головний напрям майбутньої діяльності підприємства.

Достовірність обрахунку прибутку від усіх видів діяльності підприємства перевіряється шляхом співставлення даних «Звіту про фінансові результати» із даними рахунків, які їм відповідають. На рахунок 79 «Фінансові результати» (субрахунок 791 „Результат операційної діяльності”) переносять сальдо, що визначається в кінці звітного року за наступними рахунками: 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інший операційний дохід”, 92 „Адміністративні витрати”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

В рамках дослідження, нами проведена оцінка внутрішнього контролю Клавдіївському сільськогосподарському споживчому товаристві. Результати оцінки наведені в табл 3.1.

Таблиця 3.1

### Оцінка внутрішнього контролю Клавдіївському ССТ

Елементи внутрішнього контролю	Так	Ні
Наявність одноосібного прийняття рішень і оперативного управління підприємством	+	
Наявність компетентного персоналу, що заслуговує на довіру, з чітко визначеними правами та обов'язками	+	
Наявність розподілу упорядкованих посадових обов'язків між працівниками, що беруть участь у формуванні інформації, щодо ведення справ і формування інформації	+	
Дотримання необхідних формальних процедур під час здійснення господарських операцій	+	
Наявність фізичного контролю за активами та документацією	+	
Свочасне складання первинних документів	+	
Свочасність складання фінансової звітності	+	
Наявність на підприємстві процедур попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах		-



Наявність на підприємстві оцінки підприємницьких ризиків		–
Організація системи внутрішнього аудиту на підприємстві		–

*Джерело:* розроблено автором

З метою більш ефективного управління на підприємстві рекомендуємо проводити внутрішній аудит, який дозволяє попереджувати і оперативно виявляти поточні проблем. Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю за станом обліку має тенденцію з плином часу змінюватись, якщо відсутній механізм постійної її верифікації. Відомо, що за відсутності контролю і оцінки персонал починає працювати недбало. Крім того, незалежно від якості системи контролю, можливі навмисні викривлення реального стану справ.

Здійснення внутрішнього контролю на підприємстві – це основна ділянка функціонування системи внутрішнього контролю, яка полягає в перевірці діяльності певного структурного підрозділу та винайденні шляхів її удосконалення. Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Внутрішньогосподарський аудитор забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування бізнесу. Він не залежить від функціонального управління, але не може не залежати від реальної ситуації. Зовнішні користувачі не завжди покладаються на інформацію, що перевірена внутрішнім аудитором, через відсутність у нього незалежності – це найголовніша відмінність між результатами роботи внутрішніх аудиторів і аудиторських фірм. Водночас зовнішній аудит поєднує користувачів інформації та її елементів, встановлює довіру між ними, сприяє прозорості ринку і розширенню ділових контактів.

Внутрішній аудит має як позитивні риси, так і недоліки, основними з організацій яких є:

- відсутність законодавчої бази;
- компетенції фахівців з аудиту відповідно до сучасних вимог, для ведення сучасного аудиту необхідні не тільки великі управлінські, фінансові, технічні зусилля, а й спеціальні знання людських аспектів організації виробництва, висока кваліфікація в галузі трудового права, уміння користуватися соціально-економічними показниками й інші знання у сфері управління трудовими ресурсами;
- організація процесу внутрішнього аудиту досліджено на недостатньому рівні, оскільки відсутній практичний аспект висвітлення даного питання.

Позитивними рисами організації внутрішнього аудиту на підприємстві є:

- внутрішній аудит допомагає забезпечити ефективність діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства;
- удосконалює систему бухгалтерського обліку і сприяє підвищенню ефективності роботи;
- контролює реалізацію, надходження грошових коштів, придбання товарів і послуг тощо;
- зміцнює фінансовий стан підприємства.

Кінцевою метою проведення внутрішнього аудиту є збільшення вартості підприємства шляхом зростання прибутковості основної діяльності через розробку рекомендацій з усунення недоліків, вдосконалення існуючих систем та моніторингу їх своєчасного впровадження. Ця мета реалізується шляхом ефективного використання наявних у підприємства ресурсів.

Процедури, які забезпечують реалізацію аудиту, можна поділити на фактичні (огляд, інвентаризація, спостереження, обстеження, контрольний вимір, технологічний контроль, лабораторний контроль), спеціальні (опитування, підтвердження, листування), документальні (перегляд документів, порівняння документів, перерахування розрахунків бухгалтерії), аналітичні процедури.

Основним завданням внутрішнього аудиту є об'єктивна незалежна оцінка економічних, організаційних та інформаційних ознак підприємств з метою формування думки щодо їх адекватності та відповідності, розроблення та впровадження рекомендацій щодо їх удосконалення, а також підвищення доходів від основної діяльності.

Метою аудиту фінансових результатів є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів, витрат та фінансових результатів і донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації. Рекомендуємо концептуальну модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту фінансових результатів у Клавдіївському ССТ (рис.3.1).

Для проведення аудиторської перевірки необхідно скласти програму аудиту. Програма аудиту фінансових результатів – це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, тобто це докладні інструкції, яких повинен дотримуватися внутрішній аудитор в процесі перевірки фінансової звітності та підтвердження показників фінансових результатів ССТ. За допомогою програми аудиту, аудитор отримує достатні та надійні аудиторські докази, які відіграють важливу роль при складанні аудиторського висновку.

Після проведення аудиторської перевірки аудитор повинен надати керівнику аудиторський висновок та звіт. Результати внутрішнього аудиту не можуть вважатися досягнутими, поки не будуть впроваджені рекомендації і усунені виявлені відхилення. У процесі організації внутрішнього аудиту фінансових результатів необхідно пам'ятати, що він повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно відображав інформацію, яка перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання даної умови внутрішнім аудиторам необхідно дотримуватись принципів при організації внутрішнього аудиту.

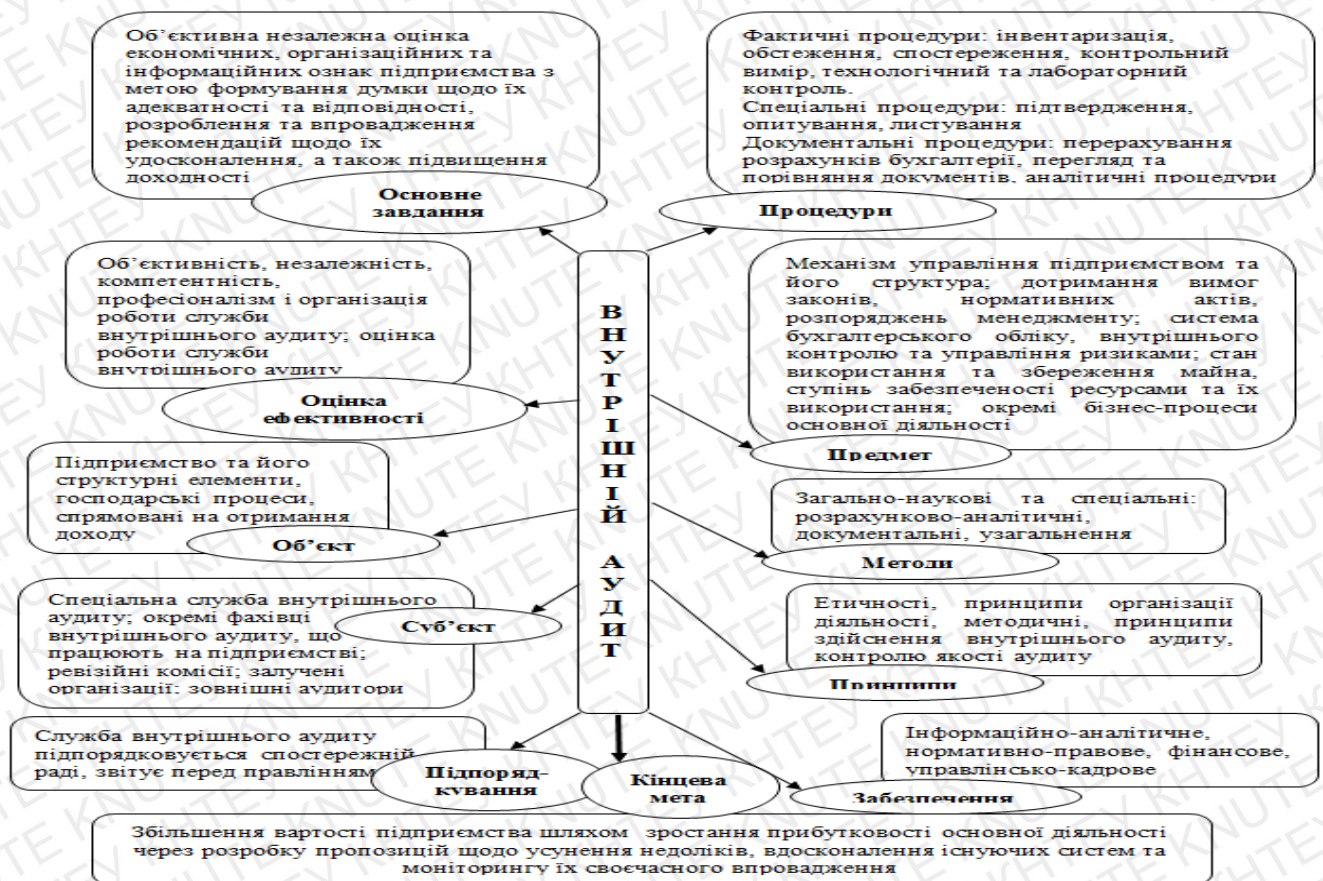


Рис. 3.1. Концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності

Джерело: [115]

Так як внутрішній аудит є однією зі складових системи внутрішнього контролю, нерідко ці поняття ототожнюють, хоча, на думку вчених, між ними існує ряд відмінностей (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом [9, 85, 88]

Відмінні ознаки	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
1	2	3
Суб'єкти характер контролю	Проводиться фахівцями підрозділів (бухгалтерією, юридичними, економічним і іншими функціональними відділами)	Здійснюється працівниками відділу внутрішнього аудиту
Ціль та задачі	Здійснює системне, суцільне спостереження за збереженням і ефективним використанням усіх видів матеріальних, фінансових, трудових ресурсів	Основне завдання – контроль якості роботи підрозділів ССТ, оцінка системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, надання консультаційних послуг

Правовий статус	Керується положенням по відповідному підрозділу і посадовими обов'язками. Підпорядковується заступникам керівника	Керується статутом ССТ, положення про службу внутрішнього аудиту. Є незалежним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівнику і (або) загальним зборам
Обмеження в діяльності	Приймаються управлінські рішення на підставі вказівок і розпоряджень керівництва. Створюється, якщо економічні вигоди вище витрат. Є вірогідність неефективності середовища контролю.	Робота здійснюється за планом і документується. Дають рекомендації, але не беруть участі в їх виконанні. Можливий аудиторський ризик неповного виявлення помилок і спотворень
Рівень значимості розглянутих питань	Прийняті рішення стосуються тих чи інших видів або напрямів діяльності окремих підрозділів і їх працівників	Прийняті рішення за результатами перевірок стосуються в цілому діяльності господарюючого суб'єкта або найбільш важливих питань. Підтверджують ефективність і достовірність системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Затверджуються керівником або загальними зборами
Місце в управлінні економічним суб'єктом	Самостійна система контролю, що входить до складу управління ССТ і контролює за допомогою сукупності спеціальних процедур	Система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю. Є способом контролю за ефективною діяльністю ланок структури економічного суб'єкта
Взаємозв'язок і взаємодія в системі управління	Забезпечує взаємодію між співробітниками ССТ шляхом виправданого поділу відповідальності і повноважень з метою досягнення поставлених задач	Взаємодіє вертикально з головою ССТ, загальним зборами, зовнішніми аудиторами; по горизонталі з працівниками підрозділів кооперативу
Технологія здійснення контрольних дій	Використовує процедури і методи адміністративного, бухгалтерського і економічного контролю	Використовує стандарти, спеціальні процедури і методи аудиторського контролю – попереднє планування, оцінку ризику, розробку плану і програми аудиту, методи проведення аудиту, оцінку документального оформлення результатів аудиту
Оцінка і документальне оформлення результатів	Оперативне втручання і коригування здійснюваних господарських операцій, складання довідок і службових записок	Складання робочих документів аудитора, актів, документальних записок, підведення підсумків, формулювання висновків і внесення рекомендацій

Джерело: розроблено за даними [9, 85, 88]

Функції внутрішнього аудитора (суб'єкта) можуть виконувати як фахівці внутрішнього аудиту, що є працівниками підприємства, так і ревізійні комісії, сторонні організації чи зовнішні аудитори. Приймаючи рішення про організацію

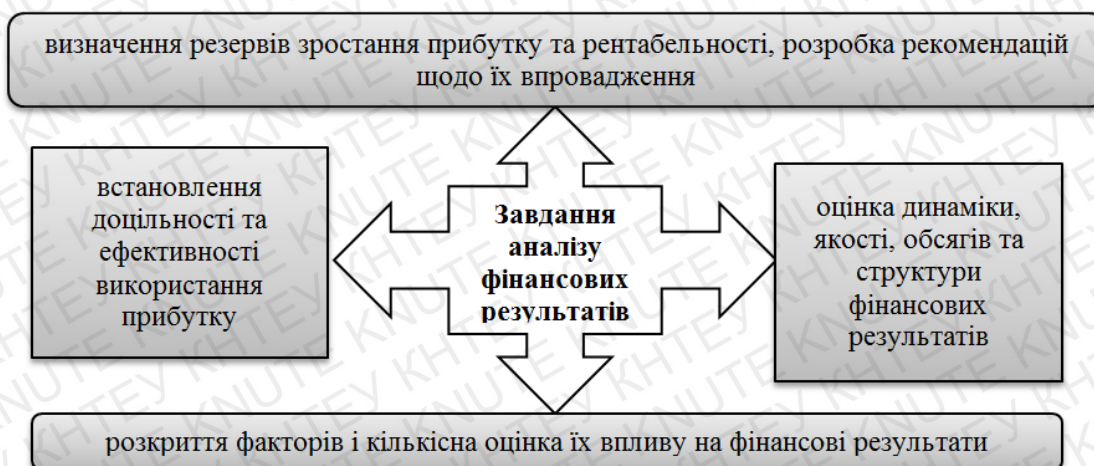
внутрішнього аудиту, необхідно врахувати напрям і специфіку діяльності, обсяги фінансово-економічної діяльності та сформованість системи управління суб'єкта господарювання, стан внутрішнього контролю тощо. У зв'язку зі специфікою ведення бізнесу у Клавдійському ССТ рекомендуємо залучати зовнішнього аудитора за трудовим договором один раз у рік перед складанням річної фінансової звітності.

### **3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів**

На сучасному етапі господарювання підприємства характеризується нестабільними тенденціями, причиною яких переважно залишаються складна економічна ситуація в країні, наслідки світової економічної кризи, постійні зміни в законодавчій базі, обмеженість банківського кредитування суб'єктів господарської діяльності, невисокий рівень конкурентоспроможності та інноваційного розвитку. Саме тому актуальним є аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Значення аналізу полягає в тому, що він є необхідною умовою ефективного управління доходами і витратами підприємств із метою збільшення прибутку та підвищення рентабельності. Аналіз фінансових результатів діяльності – це комплекс дій, які спрямовані на вивчення результатів діяльності підприємства за певний період часу, з метою визначення ефективності використання всіх ресурсів, виявлення можливих недоліків в управлінні цього підприємства та надання необхідної інформації для оперативного керівництва для підвищення результативності діяльності підприємства [78, с. 601].

Найголовнішими завданнями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є (рис. 3.3).



*Рис. 3.3. Головні завдання аналізу фінансових результатів діяльності підприємства*

*Джерело: розроблено автором*

Під час аналізу фінансових результатів підприємства можуть використовуватися різноманітні прийоми, методи та моделі. Їх кількість та широта застосування залежить від визначених цілей аналізу та визначаються його завданнями в кожному окремому випадку.

Проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства передбачає використання певної методики як сукупності правил, прийомів і методів вивчення та опрацювання фінансової інформації. Основні методи аналізу об'єкта дослідження – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз (84,6%). Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %).

Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень. Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують CVP-аналіз і концепцію фінансового важеля [15].

Основні підходи до аналізу фінансових результатів, що виділяють автори навчально-методичної літератури

№ з/п	Автор	Виділений напрям аналізу фінансових результатів
1	М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька [ 8, с. 427–478]	1. Вертикальний і горизонтальний аналіз фінансових результатів підприємства; 2. Факторний аналіз прибутку; 3. Аналіз показників рентабельності; 4. Факторний аналіз показників рентабельності; 5. Система «директ-кост» як теоретична база аналізу витрат та оптимізації прибутку; 6. Аналіз резервів збільшення прибутку.
2	Ю. С. Цал-Цалко [80, с. 447–476]	1. Аналіз формування фінансових результатів; 2. Аналіз впливу факторів на фінансові результати; 3. Аналіз розподілу чистого прибутку
3	Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна [29, с. 78–89]	1. Оцінка динаміки й структури показників прибутку; 2. Факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг); 3. Аналіз фінансових результатів від іншої реалізації фінансових укладень і позареалізаційної діяльності; 4. Оцінка динаміки показників рентабельності.
4	Б. М. Литвин, М. В. Стельмах [ 32, с. 37–80]	1. Оцінка динаміки й складу фінансових результатів; 2. Факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку; 4. Аналіз рентабельності підприємства.
5	Є. В. Мних [ 37, с. 258–278, 334–340]	1. Оцінка рівня й динаміка показників прибутку операційної діяльності; 2. Факторний аналіз прибутку (збитку) операційної діяльності; 3. Аналіз використання прибутку; 4. Аналіз дивідендної політики; 5. Аналіз рентабельності; 6. Аналіз й оцінка виробничого та фінансового левериджу; 7. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності; 8. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів фінансової діяльності.
6	Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц [16, с. 216–245]	1. Аналіз складу, рівня, динаміки та структури фінансових результатів; 2. Аналіз прибутку від реалізації продукції; 3. Аналіз рівня беззбитковості; 4. Аналіз рентабельності; 5. Аналіз виробничого та фінансового левериджу; 6. Оцінка резервів зростання прибутку й рентабельності від реалізації продукції.
7	К. В. Измайлова [25, с. 24–40]	1. Аналіз складу, рівня, динаміки й структури фінансових результатів; 2. Факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3. Аналіз взаємозв'язку обсягів виробництва, собівартості та прибутку
8	Т. Д. Косова, І. В. Сіменко [76, с. 182–200]	1. Аналіз валового прибутку підприємства; 2. Аналіз беззбитковості підприємства; 3. Аналіз фінансових результатів операційної діяльності; 4. Аналіз фінансових результатів від іншої діяльності підприємства.

Провівши аналіз навчально-методичної літератури (табл. 3.2), у частині питання аналітичної оцінки фінансових результатів виявили, що зазвичай учені аналіз цього об'єкта дослідження здійснюють за такими напрямками: оцінка рівня,



динаміки й структури фінансових результатів та показників, що їх формують, тобто доходів і витрат; аналіз фінансового результату від операційної діяльності як основної діяльності підприємства; визначення впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарювання; аналіз показників рентабельності (рис.3.4).

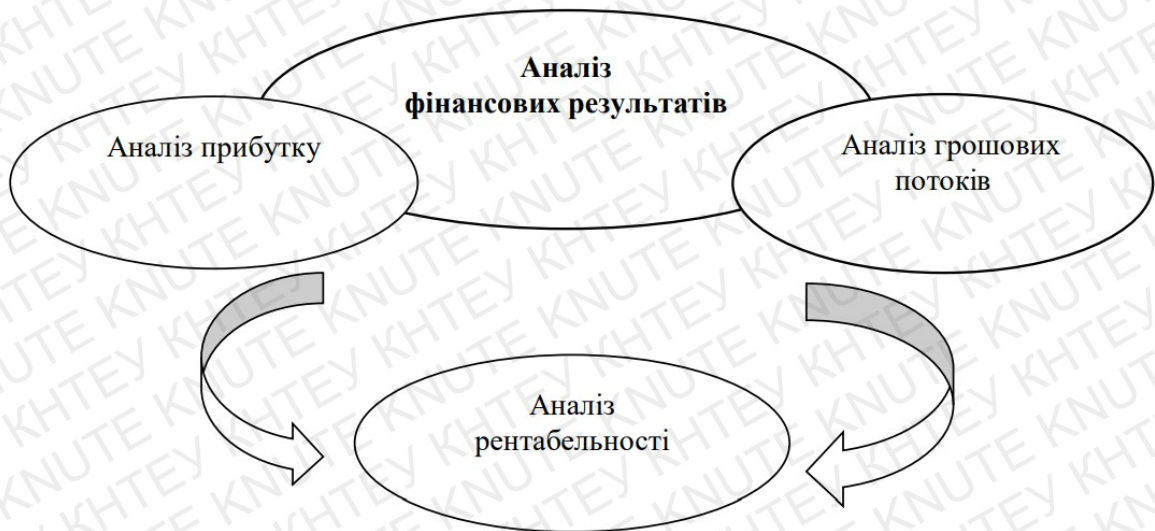


Рис. 3.4. Напрями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства  
Джерело: розроблено автором

Доходи та витрати – економічні категорії, рівень яких визначає величину прибутку й рентабельності підприємства. Доходи та витрати визначають згідно з П(С)БО та відображаються у Звіті про фінансові результати в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження й сплати грошей. Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу.

Прибуток може відрізнитися від реальної величини грошових коштів на величину несплаченої дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань і т. ін. У зв'язку з цим у фінансовій звітності може бути завищена величина прибутку й, відповідно, оцінка рентабельності буде висока, але підприємство при цьому може відчувати гострий дефіцит грошових коштів. І навпаки, величина прибутку може бути незначною, а фінансовий стан – цілком стійким.

Крім того, на практиці більшість вітчизняних підприємств використовують схеми «оптимізації оподаткування», що призводить до спотворення прибутку з метою зниження бази оподаткування. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв'язку з оцінкою грошових потоків підприємства. Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність діяльності підприємства, а й відносну. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності.

Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності, виділимо три групи показників рентабельності:

1. Рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення величини прибутку до середньорічної величини майна чи власного капіталу.

2. Рентабельність продажів (визначає ефективність продажу продукції з погляду отриманого прибутку – валового, операційного або чистого). Зазначені показники розраховують за допомогою зіставлення відповідного показника прибутку до чистого доходу від реалізації прибутку.

3. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак, замість прибутку, у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів. У західній обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують цю методику. Доцільно впроваджувати цю методику й у вітчизняну практику, адже реальні можливості будь-якого підприємства, у підсумку, визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу розрахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами [69, с. 130].

Найважливішим завданням обліку фінансових результатів у підприємствах є забезпечення користувачів необхідною та достовірною інформацією для послідовного контролю та аналізу впливу факторів на розміри виручки від продажу й схвалення управлінських рішень, а це є передумовою формування правдивої інформації про фінансові результати. Вчасний та неупереджений аналіз фінансових результатів сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємств, найбільш доцільному та ефективному використанню основних засобів, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, усунення додаткових витрат. А отримані результати аналізу створюють об'єктивні умови для збільшення ефективності управлінських рішень, а також отримання аргументованої облікової та аналітичної інформації для планування і прогнозування фінансових результатів.

Важливим джерелом резервів зростання прибутковості підприємств є оптимізація структури товарної продукції, тобто зростання частки тих видів продукції, які приносять більший прибуток підприємству. Однак безплановість виробництва необхідних обсягів за видами сільськогосподарських продуктів веде до зміни кон'юнктури ринку і, відповідно, до визначної щорічної зміни ціни на один і той же вид продуктів. Формування фінансових результатів повністю залежить від цілей підприємства. Якщо підприємство ставить ціллю високі темпи розвитку, збільшує обсяг продажу і завойовує значну частину ринку, то метою формування фінансових результатів є високі темпи їхнього зростання.

Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняється мінімальним рівнем рентабельності або навіть збитковою діяльністю, то управління фінансовими результатами повинно бути зосереджене на отримання такої суми, що забезпечує поточну платоспроможність. А якщо в основу діяльності підприємства покладено інтереси власників, то цільовою настановою формування кінцевих фінансових результатів є такі показники, як рентабельність інвестиційного чи власного капіталу.

Щодо Клавдіївського сільського споживчого товариства, то алгоритм аналіз фінансового стану підприємства та фінансових результатів наведено на рис. 3.3.

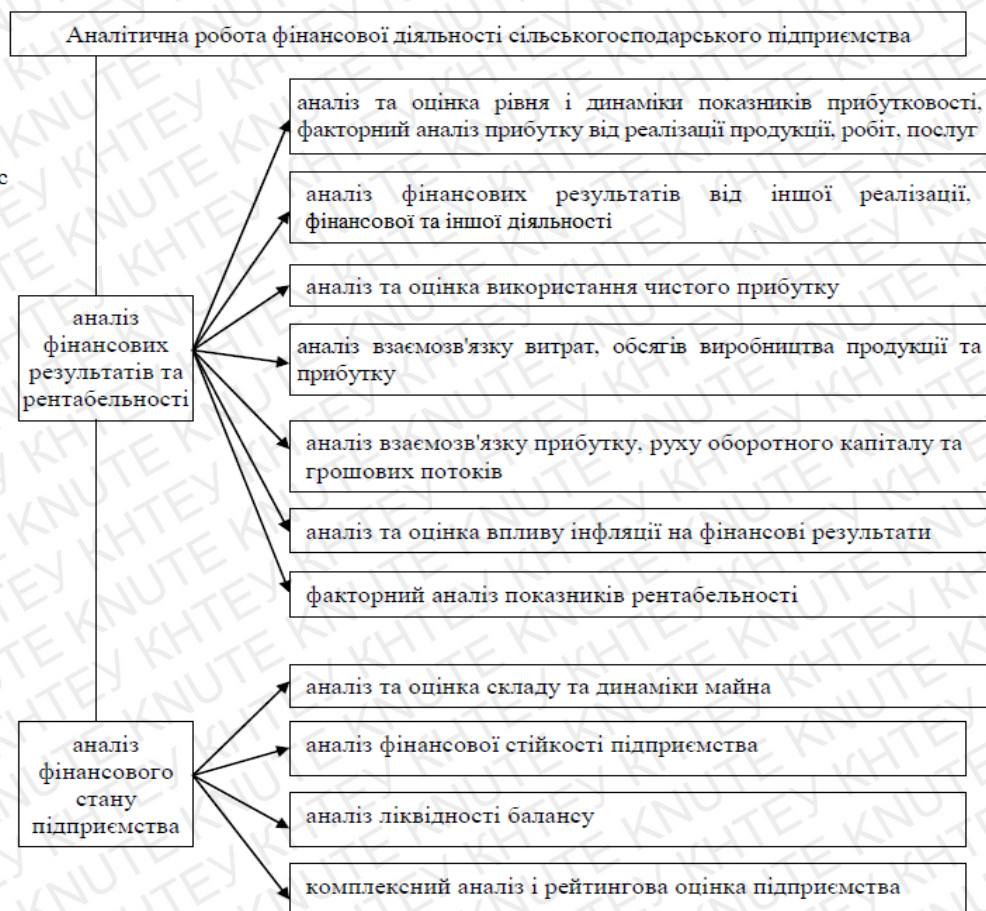


Рис. 3.3. Аналітична робота фінансової діяльності Клавдіївського сільського споживчого товариства

*Джерело: розроблено автором*

Отже можна зробити висновок до цього пункту що аналіз фінансових результатів на підприємстві є необхідною умовою ефективного управління доходами і витратами підприємства, з метою збільшення прибутку і збільшення рентабельності.

### 3.3. Методика аналізу фінансових результатів

Успішне функціонування будь-якого підприємства в ринкових умовах можливе лише за умови досягнення певних фінансових результатів, показниками яких є прибуток і рентабельність. В процесі проведення аналізу фінансових результатів слід, в першу чергу, оцінити рівень і динаміку зміни кожного показника, а також структуру доходів і витрат.

Аналіз доходів діяльності Клавдіївському ССТ почнемо з оцінки їх динаміки за 2013-2017 роки (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка зміни доходів Клавдіївського ССТ за 2013-2017 роки

Роки	Дохід від операційної діяльності,	Абсолютне відхилення тис.	Темп росту до попереднього
	тис. грн.	грн.	року, %
2013	324,5	-191,4	62,9
2014	211,4	-113,1	65,1
2015	292,8	81,4	138,5
2016	317,9	25,1	108,5
2017	403,2	85,3	126,8

Джерело: розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

З таблиці 3.3 видно, що дохід Клавдіївського ССТ починаючи з 2015 року постійно зростає.

Далі зробимо оцінку ефективності діяльності Клавдіївському ССТ шляхом розрахунку показників доходності на одну гривню основних показників господарської діяльності підприємства, таких як витати, майно та власний капітал (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка ефективності діяльності Клавдіївського ССТ за 2013р-2017рр.

№ з/п	Показники	Роки					Відхилення (+,-) 2017/2013	
		2013	2014	2015	2016	2017	Тис. грн.	%
1	Чистий дохід	324,5	211,4	292,8	317,9	403,2	+78,7	+24,3
2	Фінансові результати до оподаткування	259,3	186,9	276,9	313,4	380,5	+121,2	+46,7
3	Середньорічна	1135,1	1071,7	923,9	860,6	862,3	-272,8	-24,0

	вартість власного капіталу							
4	Середньорічна вартість майна	1162,2	1127,6	1006,7	914,2	894,2	-268,0	-23,1
6	Чистий дохід у розрахунку на 1 грн. витрат	1,25	1,13	1,08	1,01	1,06	-0,19	-15,2
7	Чистий дохід у розрахунку на 1 грн. власного капіталу	0,29	0,2	0,32	0,37	0,47	+0,18	+62,1
8	Чистий дохід на 1 грн. вартості майна	0,28	0,19	0,29	0,35	0,45	+0,17	+60,7

Джерело: розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

Взагалі можна зробити висновок, що діяльність у Клавдіївському ССТ не є достатньо ефективною, чистий дохід в розрахунку на 1 грн. щорічно зменшувався.

Процес формування прибутку у Клавдіївському ССТ за 2013-2017 рр. відображений в табл 3.5.

Таблиця 3.5

Формування чистого прибутку у Клавдіївському ССТ за 2013-2017 рр.

№ з/п	Показники	Роки					Відхилення (+,-) 2017/2013	
		2013	2014	2015	2016	2017	Тис. грн.	%
1	Дохід від операційної діяльності	324,5	211,4	292,8	317,9	403,2	+78,7	+24,3
2	Собівартість	259,3	175,0	264,5	298,5	360,2	+100,9	+38,9
3	Інші витрати	-	11,9	12,4	15,4	20,3	+20,3	x
4	Разом витрати	259,3	186,9	276,9	313,4	380,5	+121,2	+46,7
6	Чистий прибуток	65,2	24,5	15,9	4,5	22,7	-42,5	-65,2

Джерело: розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

З таблиці 3.5 видно, що чистий прибуток у Клавдіївському ССТ в 2017 році складав 22,7 тис. грн. проти 65,2 тис. грн. в 2013 році, що на 42,5 тис. грн. менше. Іншими словами: чистий прибуток Клавдіївського ССТ за п'ять років знизився на 65%. На зниження чистого прибутку за досліджуваний період вплинуло

зростання обсягів витрат, які вдвічі перевищили темпи зростання доходу. Витрати зросли з 2013 року по 2017 рік на 46,7%, а доходи лише на 24,3%.

Найважливішим складником загальної величини прибутку виступає прибуток від реалізації продукції, товарів, послуг, величина якого формується під впливом таких факторів: обсяг реалізації; структура продукції; відпускні ціни на сировину, матеріали, паливо, тарифи на енергію та перевезення; рівень витрат матеріальних і трудових ресурсів.

Виявлення причин та їх вплив на показники прибутку доцільно проводити з використанням факторного аналізу. Суть факторного аналізу полягає у виявленні впливу виручки від продажу, ціни, собівартості, комерційних та управлінських витрат, сукупного впливу усіх факторів на прибуток від продажу на зміну прибутку, який визначається у грошовому виразі.

Загальний вплив усіх чинників має відповідати абсолютному відхиленню прибутку від продажу у звітному році порівняно з базовим роком (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Показники факторного аналізу прибутку Клавдіївського ССТ за 2016-2017 роки

Показники	Роки, тис. грн.		Зміни	
	2016	2017	Абсолютні,	Відносні, %
			тис. грн. $4 = 3-2$	$5=(4/2)*100\%$
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації, доходів і послуг	317,9	403,2	85,3	26,83
Собівартість реалізованих робіт та погслуг	298,5	360,2	61,7	20,67
Адміністративні витрати	3,9	5,1	1,2	30,77
Витрати на управління процесом виробництва	11,5	15,2	3,7	32,17
Чистий прибуток(збиток)	4,5	22,7	18,2	400

Джерело: розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

З таблиці 3.6 видно, що в абсолютному вираженні на збільшення прибутку від реалізації Клавдіївського ССТ в 2017 році в порівнянні з 2016 роком вплинули: зростання виручки від реалізації послуг.

Таким чином, під впливом вищезазначених факторів прибуток від реалізації продукції Клавдіївського ССТ за 2017 рік зріс на 18,2 тис. грн. в порівнянні з 2016 роком.

Факторний аналіз прибутку здійснюють в кілька етапів:

1. Розрахунок впливу факторам „виручка від продажу”: проведення такого аналізу починається з врахування впливу інфляції. Пояснювальна записка в бухгалтерському звіті зазвичай містить інформацію про те, на скільки зросли ціни на продукцію підприємства в середньому за рік. Знаючи цей відсоток, розраховують виручку від реалізації в звітному періоді у порівняльних цінах з базовим періодом. Без досягнення такого зіставлення аналіз безглуздий.

$$V_{\text{пор. з. п.}} = V_{\text{з.п.}} / I_{\text{ц}}, \quad (3.1)$$

де  $V_{\text{пор. з. п.}}$  - виручка звітного періоду в порівняльних цінах минулого року;

$V_{\text{з.п.}}$  – виручка звітного періоду, наведена у Формі №2 в цінах звітного періоду;

$I_{\text{ц}}$  – індекс цін (індекс інфляції).

За даними держкомстату,  $I_{\text{ц} 2017}$  дорівнює 1,137. Тоді

$$V_{\text{пор. з. п.}} = 403,2 / 1,137 = 354,6 \text{ тис. грн.}$$

З цього випливає: виручка від продажу продукції у звітному році зросла за рахунок зростання ціни наступним чином:

$$V_{\text{ц}} = V_{\text{з.в.}} - V_{\text{пор. з. п.}}, \quad (3.2)$$

де  $V_{\text{ц}}$  – зміна виручки від продажів за рахунок ціни (інфляції)

$$V_{\text{ц}} = 403,2 - 354,6 = 48,6 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни виручки від реалізації на суму прибутку від продажу ( $\text{Пп}$ ), виключаючи вплив зміни ціни, можна розрахувати наступним чином:

$$\text{Пп}_3 = ((V_{\text{з.в.}} - V_{\text{б}}) - V_{\text{ц}}) / 100 * \text{Рп}_6, \quad (3.3)$$

де  $\text{Рп}$  – рентабельність від продажів.

$$\text{Рп} = \text{Пп} / \text{виручка} * 100, \quad (3.4)$$

$$\text{Рп}_6 = 4,5 / 317,9 * 100 = 1,42\%$$

$$\text{Пп}_3 = ((403,2 - 317,9) - 48,6) / 100 * 1,42 = +0,3 \text{ тис. грн.}$$

2. Розрахунок впливу фактора собівартості реалізації. Цей вплив розраховується за формулою:



$$П_c = [B_{з.п.} * (П_{в.з.} - П_{в.б.})] / 100, \quad (3.5)$$

де  $П_{в.з.}$  і  $П_{в.б.}$  - питома вага собівартості у звітному і базисному роках, %.

$$П_c = [403,2 * (93,9 - 89,3)] / 100 = +18,3 \text{ тис. грн.}$$

3. Розрахунок впливу фактора „ціна”:

$$П_{ц} = (B_{ц} * P_{пб}) / 100, \quad (3.6)$$

$$П_{ц} = 48,6 * 1,42 / 100 = +0,7 \text{ тис. грн.}$$

4. Розрахунок фактора «комерційні витрати»:

$$П_{КВ} = [B_{з.в.} * (П_{с.кв.з.} - П_{с.кв.б.})] / 100, \quad (3.7)$$

$$П_{КВ} = [403,2 * (1,23 - 1,27)] / 100 = -0,2 \text{ тис. грн.}$$

5. Розрахунок фактора «управлінські витрати».

$$П_{у.в.} = [B_{з.в.} * (П_{в.у.з.} - П_{в.у.б.})] / 100, \quad (3.8)$$

де  $П_{в.у.з.}$  та  $П_{в.у.б.}$  - відповідно рівні управлінських витрат у звітному і базисному періодах.

$$П_{у.в.} = [403,2 * (3,62 - 3,77)] / 100 = -0,6 \text{ тис. грн.}$$

6. Розрахунок сукупності впливу всіх факторів на прибуток від продажів наведено в табл.3.7. З таблиці 3.7 видно, що найбільшим позитивним фактором впливу на прибуток від реалізації продукції Клавдіївського ССТ в 2017 році в порівнянні з 2016 роком є зниження питомої ваги собівартості послуги в виручці від реалізації, а негативним – зростання комерційних витрат та витрат на збут. Для підвищення прибутковості підприємства треба дані витрати оптимізувати.

Таблиця 3.7

Фактори впливу на прибуток від реалізації Клавдіївського ССТ в 2017 р.

Фактори впливу	Сума, тис. грн.
Чистий дохід реалізації послуг	+0,3
Собівартість реалізованих робіт та послуг	+18,3
Інші операційні витрати	+0,7
Адміністративні витрати	-0,3
Витрати на управління процесом виробництва	-0,7

Разом	18,2
-------	------

*Джерело:* розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

Згідно методичних рекомендацій щодо здійснення фінансового аналізу затвердженого Міністерством економіки України виділяють наступні показники рентабельності: рентабельність діяльності, рентабельність продукції (виробництва), рентабельність активів (ROA), рентабельність власного капіталу.

Розраховані значення рентабельності для Клавдіївського ССТ наведені в табл. 3.8.

*Таблиця 3.8*

Показники рентабельності Клавдіївського ССТ за 2013-2017 роки

Показники	Рік					Відхилення 2017/2013	
	2013	2014	2015	2016	2017	+/-	%
Коефіцієнт рентабельності активів	0,056	0,022	0,016	0,005	0,025	-0,031	-55,4
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,057	0,023	0,017	0,005	0,026	-0,031	-54,9
Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,201	0,116	0,054	0,014	0,056	-0,145	-72,1
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,251	0,131	0,057	0,014	0,06	-0,191	-76,1

*Джерело:* розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

На основі розрахованих коефіцієнтів рентабельності можна зробити ряд висновків про ефективність діяльності підприємства:

1. Рентабельність діяльності характеризує прибутковість від реалізації послуг і відображає суму прибутку, що отримує підприємство на 1 грн. доходу. На основі розрахованого значення показника можна сказати, що Клавдіївського ССТ отримало 20 копійок прибутку з 1 гривні чистого доходу в 2013 році та 6 копійок – в 2017 році. Даний коефіцієнт протягом періоду аналізу зменшився майже в 7 разів, що є негативною тенденцією для підприємства, відзначимо, що це дуже низький рівень рентабельності діяльності.

2. Показник рентабельності активів характеризує ефективність використання майна підприємствами і показує що на 1 гривню вкладених активів Клавдіївського ССТ отримало від 6 до 3 копійок чистого прибутку в базовому та

звітному році відповідно. За роки аналізу даний коефіцієнт зменшився в два рази, що є негативним в діяльності підприємства.

3. Рентабельність власного капіталу характеризує ефективність його функціонування і показує що на 1 гривню власних джерел фінансування Клавдіївського ССТ отримало від 6 до 3 копійок чистого прибутку в базовому та звітному році відповідно. А це свідчить про те, що за роки аналізу ефективність функціонування власного капіталу знизилась в два рази, що свідчить про неефективну діяльність підприємства.

Таким чином, аналіз показників рентабельності Клавдіївського ССТ за досліджуваний період показав, що вони з 2013 року до 2016 року знижувались, лише в 2017 році вони підвищились, але не досягли рівня 2013 року. Зауважимо також, що підприємство може доходам від операційної діяльності покрити операційні витрати і отримати прибуток, операційна діяльність на Клавдіївського ССТ може вважатись ефективною.

Але для того щоб з'ясувати, які саме фактори впливають на зміну рентабельності реалізованих послуг Клавдіївського ССТ, проведемо факторний аналіз. Визначимо вплив на зміну рентабельності таких чинників, як зміна цін та собівартості реалізованої продукції. Для розрахунку впливу факторів візьмемо дані 2014 (базового) та 2017 (звітнього) років аналізованого періоду.

Спочатку визначимо рентабельність послуг за базовий та звітний періоди – відповідно та  $S_{QL(2014)}$  та  $S_{QL(2017)}$ :

$$S_{QL(2014)} = P_0/V_0, \quad S_{QL(2017)} = P_1/V_1, \quad (3.9)$$

де  $P_0$  та  $P_1$  – прибуток від реалізації продукції за період відповідно попередній та звітний, які відповідно визначаються за формулами:

$$\begin{aligned} P_0 &= V_0 - S_0, \\ P_1 &= V_1 - S_1, \end{aligned} \quad (3.10)$$

де  $S_0$  та  $S_1$  – собівартість реалізованої продукції за попередній та звітний періоди відповідно;  $V_0$  та  $V_1$  – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції за попередній та звітний періоди відповідно;

Загальна зміна рентабельності розраховується за формулою:

$$\Delta S_{QL} = S_{QL (2017)} - S_{QL (2014)} \quad (3.11)$$

Вплив на зміну рентабельності цінового чинника  $R_{\text{гоху}}$  розраховується за методом ланцюгових підстановок. При цьому поки що припускаємо, що собівартість не змінюється, тобто залишається на рівні попереднього року:

$$R_p = \frac{v_1 - s_0}{v_1} - \frac{v_0 - s_0}{v_0} \quad (3.12)$$

Припускаючи, що виручка від реалізації не змінюється, а береться на рівні звітнього року, вплив факторам зміни собівартості розрахуємо за формулою:

$$R_s = \frac{v_1 - s_1}{v_1} - \frac{v_1 - s_0}{v_1} \quad (3.13)$$

Сума впливу двох наведених чинників відповідає загальній зміні рентабельності за аналізований період, тобто:

$$\Delta R_s = \Delta R_p + \Delta R_s \quad (3.14)$$

В таблиці 3.9 наведені вихідні дані для розрахунку факторного аналізу рентабельності послуг Клавдіївського ССТ за валовим прибутком за 2014 та 2017 роки. Розраховані показники рентабельності свідчать про те, що на 1 гривню чистого доходу припадає в 2014 році 17 копійок, а в 2017 році - 11 копійок прибутку від реалізації послуг (валового прибутку). На основі цих показників ми можемо стверджувати, що динаміка рентабельності за аналізований період по підприємству має низхідний характер, оскільки даний показник зменшився на 62%. Щоб дізнатися причини цих змін, потрібно визначити вплив цінового фактора та фактора зміни собівартості.

Таблиця 3.9

Вихідні дані для розрахунку факторного аналізу рентабельності послуг Клавдіївського ССТ в 2014 та 2017 роках

Показник	рік	
	Базовий (2014)	Звітний (2017)
Чистий дохід від реалізації послуг, тис. грн.	211,4	403,2
Собівартість реалізованих послуг, тис. грн.	175,0	360,2
Валовий прибуток, тис. грн.	36,4	43,0

Рентабельність послуг за валовим прибутком	0,172	0,107
--	-------	-------

*Джерело:* розраховано за даними звітності Клавдіївського ССТ

На основі даних вище наведеної таблиці 3.9 розрахуємо вплив на зміну рентабельності цінового чинника та фактора зміни собівартості .

Отже зменшення рентабельності за досліджуваний період по Клавдіївського ССТ здійснилось завдяки збільшенню собівартості послуг.

Таким чином, досягнення збільшення розміру прибутку Клавдіївського ССТ можливо лише в разі погодженої дії всіх елементів системи і удосконалення існуючих інструментів управління. Постійне зростання фінансового результату вимагає дієвого механізму управління якістю прибутку, що сприятиме розробці та реалізації високоефективної конкурентоспроможної стратегії розвитку підприємства, а використання правильної кадрової політики забезпечить успішну діяльність підприємства.

### **Висновки до розділу 3**

При дослідженні систем контролю та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства слід зробити наступні висновки.

1. У діяльності підприємства за певний періоди часу, з метою визначення ефективності використання всіх ресурсів, виявлення можливих недоліків в управлінні цього підприємства та надання необхідної інформації для оперативного керівництва для підвищення фінансової результативності діяльності підприємства.
2. Найголовнішими завданнями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є:
  - оцінка динаміки, якості, обсягів та структури фінансових результатів;
  - розкриття факторів і кількісна оцінка їх вплив на фінансові результати;
  - встановлення доцільності та ефективності використання прибутку;

– визначення резервів зростання прибутку та рентабельності, розробка рекомендацій щодо їх впровадження.

З проведеного аналізу фінансових результатів Клавдіївського ССТ за 2013 – 2017 роки, зазначимо, що за увесь досліджуваний період доходи підприємства від надання послуг перевищували витрати на надання цих послуг, але в зв'язку зі зростанням вказаних витрат чистий прибуток за цей період має тенденцію до зниження. Підвищення зростання прибутку підприємства може здійснитись шляхом оптимізації витрат.

3. Ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. На підставі цього в роботі розглянуто пропозиції та рекомендації щодо внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності Клавдіївського ССТ.

Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперебійного функціонування діяльності підприємства, в ході дослідження наведено механізм внутрішнього контролю фінансових результатів Клавдіївського ССТ. Запропонований механізм передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю і є підставою для формування на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю.

Ще одним з напрямків вдосконалення внутрішнього контролю Клавдіївського ССТ є впровадження на підприємстві внутрішнього аудиту. Рекомендуємо проводити внутрішній аудит підприємства один раз на рік з залученням стороннього внутрішнього аудитора на договірній основі перед складанням річної звітності.

4. Внутрішній аудит фінансових результатів сільськогосподарських підприємств є актуальною темою, оскільки в цій галузі є багато особливостей, які без детального вивчення важко врахувати. Складність методики і суб'єктивність при її проведенні, змушують аудитора застосовувати додаткові аудиторські процедури. Залучення внутрішнього аудитора для Клавдіївського ССТ дуже затратне, проте, визначивши оцінку ефективності його роботи, можна зробити

висновок, що ці витрати є незначними у порівнянні з тим позитивним ефектом, який дадуть результати проробленої аудиторської роботи. Саме тому впровадження внутрішнього аудиту в підприємству є надійною гарантією недопущення у майбутньому необґрунтованих та незаконних дій працівників і стане невід'ємною складовою успішного розвитку Клавдіївського ССТ.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження було зроблено узагальнюючі висновки та надано пропозиції щодо покращення обліку, аналізу та контролю фінансових результатів на ССТ, які полягають у наступному.

1. Фінансові результати є кінцевою метою діяльності будь-якого підприємства, яка виражається у вигляді прибутку або збитку. Економічна сутність фінансових результатів досліджувалась і цікавила вчених з моменту, коли почали зароджуватись перші облікові процеси і до сьогодні. Зараз серед науковців немає спільної думки щодо поняття фінансові результати. Класифікувати кінцевий результат діяльності підприємства можна за багатьма ознаками.

2. При проведенні економіко-правового аналізу та огляду нормативної бази і спеціальної літератури, було опрацьовано досить велику кількість нормативних джерел, зокрема ПСБО 15 «Дохід», ПСБО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 та ін. В даних ресурсах з певної сторони висвітлюються проблемні питання, які торкаються обліку, аналізу або аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. При аналізі спеціальної літератури по темі дослідження варто відмітити актуальність обраної теми, яку можна просліджувати оглядаючи останні наукові праці.

3. На основі проведеного аналізу обліку фінансових результатів діяльності визначено, що фінансовий облік є основою інформаційної системи підприємства, яка складається з безліч процесів, таких як: реєстрація, обробка, накопичення, зберігання та передача необхідної інформації відповідним користувачам. У табличній формі було наведено, документи, які використовуються на ССТ для операцій з обліку доходів та витрат підприємства. З метою правильного відображення та проведення операцій з обліку фінансових результатів надано характеристику рахунків, які необхідно використовувати, та кореспонденцію, яка використовується на ССТ в порівнянні з вимогами нормативних документів. Для обліку доходів та результатів діяльності в робочому Плані рахунків ССТ



передбачені рахунки та субрахунки 7-го класу, які призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, фінансової та іншої діяльності товариства. Фактично за досліджуваний період Клавдіївського ССТ надавало послуги з оренди майна товариства і використовувало в обліку доходів рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Для розмежування аналітичного обліку доходів за різними операціями у ССТ були відкриті субрахунки 7031 — «Дохід від реалізації робіт і послуг членам кооперативу»; 7032 — «Дохід від реалізації робіт і послуг третім особам».

Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності Клавдіївське сільське споживче товариство здійснює в фінансовій звітності, а саме в звіті про фінансові результати для суб'єктів малого підприємництва, який складається згідно П(С)БО 25.

4.3 проведеного аналізу фінансових результатів Клавдіївського ССТ за 2013 – 2017 роки, зазначимо, що за увесь досліджуваний період доходи підприємства від надання послуг перевищували витрати на надання цих послуг, але в зв'язку зі зростанням вказаних витрат чистий прибуток за цей період має тенденцію до зниження. Підвищення зростання прибутку підприємства може здійснитись шляхом оптимізації витрат.

5.Ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. На підставі цього в роботі розглянуто пропозиції та рекомендації щодо внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності Клавдіївського ССТ.

6.Ще одним з напрямків вдосконалення внутрішнього контролю Клавдіївського ССТ є впровадження на підприємстві внутрішнього аудиту. Рекомендуємо проводити внутрішній аудит підприємства один раз на рік з залученням стороннього внутрішнього аудитора на договірній основі перед складанням річної звітності.

Внутрішній аудит фінансових результатів сільськогосподарських підприємств є актуальною темою, оскільки в цій галузі є багато особливостей, які

без детального вивчення важко врахувати. Складність методики і суб'єктивність при її проведенні, змушують аудитора застосовувати додаткові аудиторські процедури. Залучення внутрішнього аудитора для Клавдіївського ССТ дуже затратне, проте, визначивши оцінку ефективності його роботи, можна зробити висновок, що ці витрати є незначними у порівнянні з тим позитивним ефектом, який дадуть результати проробленої аудиторської роботи. Саме тому впровадження внутрішнього аудиту в підприємству є надійною гарантією недопущення у майбутньому необґрунтованих та незаконних дій працівників і стане невід'ємною складовою успішного розвитку Клавдіївського ССТ.

7. При оцінці управлінського обліку фінансових результатів було зроблено висновки про те, що управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне. Надано пояснення, що при управлінському обліку формується власна система фінансових результатів, яка включає набагато ширший склад показників, ніж у фінансовому обліку, і диференційована залежно від характеру об'єкта, ефективність діяльності якого оцінюється. Об'єктами управлінського обліку зазвичай виступають центри відповідальності (витрат, доходів, прибутку). Зазначено, що у ССТ управлінський облік не регламентується жодним затвердженим наказом чи розпорядженням керівника підприємства. Було внесено пропозицію щодо бюджетування операційних доходів і витрат на підприємстві.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Адамик О.В. Автоматизація бухгалтерського обліку у кількох стандартах / О.В. Адамик // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II міжнар. наук.- практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 3-5.
2. Алексеенко Н. М. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: проблеми та шляхи вдосконалення / Н.М. Алексеенко // Збірник НАУ. – 2010. – Вип. 5. – С. 10-13
3. Балдик Д.О. Формування фінансово-економічних результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Д.О. Балдик // Молодий вчений. – 2016. – № 5. – С. 8-12.
4. Безверхий К. Порядок складання спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва / К. безверхий // Бухгалтерський облік та аудит. – 2016. – № 11-12. – С.40-50
5. Беренда Н. І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства / Н. І. Беренда // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 2. – С. 111-114
6. Бердар М.М. Організацій-но-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства /М.М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. №6(121).- С. 161-164.
7. Білик Т.О. Теоретичні аспекти прибутку / Т.О. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8. – С. 8–13
8. Білик М. Фінансовий аналіз: навч. посібник / М. Білик, О. Павловська, Н. Притуляк, Н. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.
9. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.
10. Бутинець Ф. Ф.Бухгалтерський і податковий облік: Навч. посібн. / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ. – 2004. – 560с.

11. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах [підручник]: / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. / В. Я. Плаксієнко, Л. О. Мармуль, Т. Г. Маренич, Т. Г. Камінська, М. І. Гордієнко, Г. Є. Павлова, С. В. Скрипник, О. В. Ільчак. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 448 с
12. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року № 2456-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/2456-17>.
13. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.О. Вороніна – Харків, 2009. – 23 с
14. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія / Т.А. Гоголь. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
15. Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1480270217794184>.
16. Грабовецький Б. Є. Фінансовий аналіз та звітність : навч. посіб. / Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц. – Вінниця : ВНТУ, 2011. – 281 с.
17. Гринавцева О.В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації (на прикладі малих металопереробних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” [Електронний ресурс] / О.В. Гринавцева. – К., 2005. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05govmpu.zip>
18. Жидеева Л. І., Пінаєва К. О. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення/ Л. Жидеева // Економіка і суспільство.-2017.-Випуск №9. - С.-1117-1122.

19. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., № 966-XIV / Верховна Рада України. – Офіц. вид. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
20. Закон України «Про кооперацію» від 10.07. 2003 р. зі змінами та доповненнями . <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1087-15>
21. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 р. зі змінами та доповненнями . <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/469/97-%D0%B2%D1%80>
22. Зеліско А. В. Правовий статус споживчих товариств [Текст] : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03 / А. В. Зеліско; НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. – К. : [б. в.], 2008. – 20 с
23. Золотухін О. Сільськогосподарські кооперативи: бухгалтерський облік / О. Золотухін // Вісник: Офіційно про податки. – № 34. – 2013. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/ 5901?issue=136>
24. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / К. В. Ізмайлова. – [2-ге вид., переробл. і доповн.]. – К. : МАУП, 2001. –152 с.
25. Касич А.О. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському та податковому обліках / А.О. Касич, І.В. Ткаченко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - №2(116). – С. 185-191
26. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. зі змінами та доповненнями <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
27. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів підприємницької діяльності / Н. Коришко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 84–86.
28. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз і планування / Г.О. Крамаренко. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 224 с.

29. Круш П. В. Фінансово-економічні результати діяльності підприємства: собівартість, прибуток: навч. посіб. / П. В. Круш, О. В. Клименко, В. І. Подвігіна. – К. : НТУУ «КПІ», 2012. – 488 с.
30. Левицких О. О. Анализ и планирование финансовых результатов в системе управления эффективностью деятельности промышленного предприятия // Фундаментальные исследования. – 2011. – № 12. – Ч. 3. – С. 634–639 (лондар)
31. Литвин Б. М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Б. М. Литвин, М. В. Стельмах. – К. : «Хай-Тек Прес», 2008. – 336 с.
32. Мазур Н. А. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: загальні аспекти та проблеми / Н. А. Мазур // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – Випуск 9. Частина 5. – 2014. – С. 232–235.
33. Макода С.Л. Економічний зміст та протиріччя в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / С.Л. Макода // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2015. – Вип. 161. – С. 220-226. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg\\_2015\\_161\\_28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2015_161_28)
34. Максименко І. Я. Внутрішній аудит: підвищення ефективності роботи та забезпечення прибутковості підприємства / І. Я. Максименко // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 1 – С. 294-296
35. Мельник В.М. Еволюція поглядів на дохід і прибуток підприємства як потенційні об'єкти оподаткування / В.М. Мельник, О.Д. Борзенкова // Фінанси України. – 2011. - №10. – С. 32-43.
36. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : підручник / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.
37. Мороз Ю. Ю. Облік у неприбуткових сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / Ю. Ю. Мороз // Баланс-агро. Школа бухгалтера. – Випуск 1. – 2017. – 32 с.

38. Мочерный С. В. Основы экономической теории: учебник / С. В. Мочерный, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко; Под общ. ред. С. В. Мочерного. – К.: Знания, 2000. – 601 с
39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtkr.com.ua/show/2cid04693.html>
40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/1327.html>
41. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/561.html>
42. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN2842.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html)
43. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 720 від 15.06.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/4616>
44. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : затверджені наказом Міністерства фінансів України 25 червня 2003 року № 422. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://consultant.parus.ua/?doc=01VVI0FB87>
45. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/show/2cid010035.html>

46. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» від № 186 від 19.04.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13)
48. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Т. І. Тесленко, Н. В. Конькова // Бізнес Інформ. - 2013. - № 4. - С. 356-360. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2013\\_4\\_68](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_4_68)
49. Олійник С. О. Облік фінансових результатів підприємства / Олійник С. О. // Науковий огляд. – 2017. - № 10(42). - С. 1-6
50. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навчальний посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2002. – 240 с.
51. Орлова В. Облік використання та розподілу прибутку / В. Орлова, О. Корпан // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №10. – С. 20-23
52. Пальцан В.М. Теоретичні дослідження поняття фінансові результати діяльності підприємства / В.М. Пальцан // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). - с. 110-112
53. Пархоменко В. М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку./ В. М. Пархоменко. // Бухгалтерський облік і аудит.- 2015- № 1– с.3- 5.
54. Патарідзе-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід / М.В. Патарідзе-Вишинська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – №2. – С. 25-37
55. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-V зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>



56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №290// Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №10. – С. 52-57
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/print1454504\\_925924827](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/print1454504_925924827).
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
63. Понеділко. О.В. Фінансовий результат як узагальнюючий показник фінансово-господарської діяльності підприємства / О.В. Понеділко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. - №20. – С. 59 – 62.

64. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ (нова редакція цього закону прийнята 14.09.2006 р. № 140-V). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
65. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», лист Мінфіну України від 29.12.17 № 35210-06-5/37175. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-minfinu-ukrainy-vid-291217-r-35210-06-5-37175>
66. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с
67. Скалюк Р. В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р. В. Скалюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2010. – Вип. 18(1). – Економічні науки. – С. 135–141.
68. Стаднюк Т., Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств/ Т. Стаднюк // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2016. - №1. - С.127-132
69. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. - №1(250). – С. 36 – 40.
70. Указ президента України. Про заходи щодо розвитку кооперативного руху та посилення його ролі в реформуванні економіки України на ринкових засадах» від 19.12. 2000 р. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1348/2000>
71. Тесленко Т. І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Т. І. Тесленко, Н. В. Конькова // Бізнес Інформ. – 2013. – № 4. – С. 356–360.
72. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко. – 5-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.
73. Труфіна Ж.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський

- облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / Ж.С. Труфіна. – Київ, 2010. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2010/10tjstmo.zip>
74. Фальченко О.О. Особливості формування фінансових результатів / О.О. Фальченко, О.І. Артеменко // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2015. – № 26. – С. 154-157
75. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / за заг. ред Т. Д. Косової, І. В. Сіменко. – К. : Центр учб. л-ри, 2013. – 440 с.
76. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
77. Христюк Д.П. Аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Д.П. Христюк // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. - Випуск 15. - С.600 – 603
78. Худолій Л. М. Теорія фінансів: навчально-методичний посібник / Л. М. Худолій. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – 167 с.
79. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємств та її аналіз : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко // Фінансовий аналіз : підручник. – К. : Центр учб. л-ри, 2008. – 568 с.
80. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV із змінами і доповненнями <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
81. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – К.: Академія, 2002. – 671 с.
82. Червінська С.Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств / С.Л.Червінська // Облік і фінанси АПК. – 2015. – № 6 – С. 107 – 110.
83. Шанін О.В. Тенденції формування фінансово-економічної результативності аграрних формувань України / О. В. Шанін // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 20. – С. 93-99.

84. Шинкаренко М. С. Зовнішній та внутрішньогосподарський контроль діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / М. С. Шинкаренко // Облік і фінанси. – 2016. - № 3. - С.134 - 139
85. Шинкаренко М. С. Міжнародний досвід організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / М. С. Шинкаренко // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 3. – С. 43–52.
86. Шлапак Д.В. Фінансові результати діяльності підприємства: сутність, порядок формування та відображення в обліку /Д.В. Шлапак // X Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» Одеса, 16-20 травня 2016 р, с. 85-88
87. Шурміна А. Внутрішньогосподарський контроль доходу від операційної діяльності / А. Шурміна // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 533–535.
89. НП(с)БО 1 <https://zakon.help/law/73/>
90. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17)
91. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. –Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. –257с.  
<http://dspace.ucsu.org.ua/bitstream/123456789/421/1/%d0%a2%d0%b8%d1%82%d1%83%d0%bb.pdf>
92. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, Н.М.Малюга. –Житомир: ПП «Рута», 2001. –512 с.
93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87. –Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.
94. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його

- застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. No 291. [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>. – Заголовок з титулу екрану.
95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку No 16 „Витрати”: наказ міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. No 318. –Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>. – Заголовок з титулу екрану.
96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. No 290. –Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>
97. [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/18425/2/Conf\\_2016\\_Syrotiuk\\_O-Enterprise\\_financial\\_results\\_147-148.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/18425/2/Conf_2016_Syrotiuk_O-Enterprise_financial_results_147-148.pdf).
98. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
99. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
100. [Гуренко Т.О.](#) Економічна сутність фінансових результатів / Т. О. Гуренко, Д. Л. Байцер // [Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси](#). - 2013. - Вип. 10(3). - С. 199-203. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10%283%29\\_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%283%29_34)
101. Гончар Л.А. Особливості визначення фінансових результатів на підприємствах різних видів діяльності <https://www.sworld.com.ua/konfer42/44.pdf>
102. Арич М.І.,аспірант,Національний університет харчових технологій, м. Київ Концептуальні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8848/1/11.pdf>
103. [Мороз Ю. Ю.](#) Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю. Ю. Мороз // [Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки](#). - 2013. - № 2. - С. 135-141. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2013\\_2\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_2_17)
104. Особливості обліку фінансових результатів та шляхи удосконалення. [http://sophus.at.ua/Zb\\_LNTU\\_11\\_2015.pdf](http://sophus.at.ua/Zb_LNTU_11_2015.pdf)
105. Мардус Н.Ю., Єлізарова Х.П. Особливості обліку і аудиту фінансових результатів підприємства. <http://global-national.in.ua/issue-8-2015/16-vipusk-8->

[listopad-2015-r/1615-mardus-n-yu-elizarova-kh-p-osoblivosti-obliku-i-auditu](#)  
finansovikh-rezultativ-pidpriemstva

106. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С.Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. –536 с.  
<https://knteu.kiev.ua/file/Mg==/cbbc55fcb084e5aefc85ef1f6f55ad91.pdf>

107. Костенко Ю.О. Шляхи удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства. [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
[file:///C:/Users/Alla/Downloads/piprp\\_2016\\_3\(2\)\\_20%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Alla/Downloads/piprp_2016_3(2)_20%20(1).pdf)

108. М.В. Рета, Г.О. Пляка. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
[file:///C:/TEMP/vcpitp\\_2015\\_25\\_6-1.pdf](file:///C:/TEMP/vcpitp_2015_25_6-1.pdf)

109. Сіренко Н.М., Коваль С.Ю. Напрями удосконалення обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/226.pdf>

110. Т. Стаднюк Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
[file:///C:/TEMP/echcenu\\_2016\\_1\\_24.pdf](file:///C:/TEMP/echcenu_2016_1_24.pdf)

111. Христюк Д.П. Аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/15-2017/120.pdf>

112. Черничко Т.В., Кізман Є.І. „Аналіз фінансових результатів діяльності підприємств України. [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
[http://www.economyandsociety.in.ua/journal/5\\_ukr/71.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/5_ukr/71.pdf)

113. О.О.ФАЛЬЧЕНКО,К.І. ЗЛЕНКО, Удосконалення економічного аналізу фінансових результатів в діяльності підприємства. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:TdzzPG4I1JYJ:archive.kpi.kharkov.ua/files/57598/+&cd=9&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=firefox-b>

114. [http://www.rusnauka.com/27\\_NPM\\_2012/Economics/7\\_116778.doc.htm](http://www.rusnauka.com/27_NPM_2012/Economics/7_116778.doc.htm)

115. <http://dt-kt.net/articles/article-59/>

## INTERNET- ремурси

1. [www.buhgalteria.com.ua](http://www.buhgalteria.com.ua) - веб-сайт газети української бухгалтерії «Бухгалтерія»
2. [www.dtkk.com.ua](http://www.dtkk.com.ua) – веб-сайт газети «Дебет-Кредит»
3. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) - офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України
4. <http://sfs.gov.ua> – офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України
5. [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua) – офіційний веб-сайт Верховної Ради України