

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку і правового забезпечення  
агропромислового виробництва**

**Черевайко Тетяна Валеріївна**

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ  
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ  
НА ПІДПРИЄМСТВІ**

**Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»  
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Студент групи ОПЗзм-51  
Черевайко Т.В.**

**Науковий керівник:  
к.е.н., доц. Белова І.М.**

**Дипломну роботу допущено  
до захисту  
" \_\_ " \_\_\_\_\_ 2014 р.  
Завідувач кафедри  
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.**

**Тернопіль – 2014**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>9</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....</b>	<b>12</b>
1.1. Фінансові результати та прибуток підприємства як об'єкт бухгалтерського обліку.....	12
1.2. Огляд економічної літератури з обліку фінансових результатів підприємства.....	26
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і аналізу визначення фінансового результату і розподілу прибутку на підприємстві.....	36
Висновки до розділу 1.....	41
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ.....</b>	<b>42</b>
2.1. Облік формування фінансових результатів підприємства.....	42
2.2. Використання фінансових результатів підприємства: обліковий аспект....	57
2.3. Облік фінансових результатів підприємства в умовах комп'ютерної системи обліку.....	61
Висновки до розділу 2.....	69
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>71</b>
3.1. Аналіз фінансового стану підприємства.....	71
3.2. Аналіз фінансової звітності для визначення фінансового результату.....	84
3.3. Аналіз використання (розподілу) прибутку підприємства.....	92
Висновки до розділу 3.....	100
<b>РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....</b>	<b>101</b>
4.1. Система управління охороною праці.....	101
4.2. Аналіз небезпечних і шкідливих факторів умов праці.....	103
4.3. Рекомендації по покращенню умов праці.....	105
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>107</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....</b>	<b>112</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності в аграрних підприємствах має вагоме значення в сучасних умовах господарювання, які склалися в Україні під впливом ринкових відносин. Оскільки методика та послідовність формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності має свої вагомні особливості, викликані особливостями аграрного виробництва, то виникає необхідність у більш глибоких та детальних дослідженнях даного питання, що дасть змогу вирішити цілий ряд проблем, пов'язаних з ним.

В умовах кризових явищ та нестабільності економіки особливої уваги потребує спрощення законодавчого регулювання та методичного забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств.

Потребують наукового обґрунтування визнання й оцінка доходів і витрат, виникнення податкових різниць та їх оптимізації. Наявність порушень у сфері податкового законодавства, спричинених спробами мінімізувати податкове навантаження, а також протиріччями в нормативно-законодавчих актах зумовлюють необхідність посилення контролю за розрахунками з податку на прибуток сільськогосподарських підприємств на принципах ризикоорієнтованої системи з метою уникнення штрафних санкцій.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем обліку та аналізу за фінансовими результатами підприємства, посідають значне місце в теорії і практиці.

Проблематика щодо питань методики формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств та застосування її до вимог міжнародної практики бухгалтерського обліку висвітлена у працях таких вчених-економістів: Голова С.Ф., Дем'яненко М.Я., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Мельничука Б.В., Пархоменка В.М., Сука Л.К. та ін. Незважаючи на це, дискусійними залишаються й досі питання щодо методики визначення

фінансового результату від сільськогосподарської діяльності та обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції в аграрних підприємствах.

**Метою дипломної роботи** є дослідження сутності, мети, джерел інформації, об'єктів, методів та обліку та аналізу операцій з формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства, а також надання пропозицій щодо підвищення ефективності здійснення обліку та аналізу за формуванням та розподілом фінансових результатів досліджуваного підприємства.

На основі поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

1) дослідити сутність понять фінансових результатів сільськогосподарських підприємств; здійснити класифікацію фінансових результатів за видами діяльності;

2) дослідити вплив на формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»;

3) дослідити організацію облікового процесу фінансових результатів на досліджуваному підприємстві, виявивши його переваги та недоліки;

4) здійснити критичну оцінку податкової і фінансової звітності в частині інформації з оподаткування прибутку та окреслити напрями удосконалення її структури з метою забезпечення достовірності та обґрунтованості визначених на її основі показників;

5) провести аналіз фінансових результатів за видами діяльності на досліджуваному підприємстві, зокрема зосередивши значну увагу на аудиті фінансових результатів від операційної діяльності.

**Предметом дослідження** дипломної роботи визначено теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти обліку та аналізу операцій з формування фінансових результатів підприємства і розподілу прибутку.

**Об'єкт дослідження** – процес обліково-контрольного забезпечення управління податковими відносинами держави з сільськогосподарським

підприємством щодо оподаткування прибутку та формування фінансових результатів.

**Суб'єкт дослідження** даної дипломної роботи виступає *сількогосподарський виробничий кооператив «НИВА»*, що знаходиться в селі Шепетин, Дубенського району, Рівненської області.

**Основними методами дослідження**, які використовуються при обліку 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.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в розробці теоретичних положень і практичних рекомендацій з розвитку і вдосконалення бухгалтерського обліку та аналізу оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, що сприятиме гармонізації облікового забезпечення оподаткування прибутку з податковими розрахунками та наближенням до інформаційної бази бухгалтерського обліку.

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

**Дипломна робота** складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків і списку використаних джерел. Повний обсяг роботи викладений на 123 сторінках комп'ютерного тексту.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

### ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

#### 1.1. Фінансові результати та прибуток підприємства як об'єкт бухгалтерського обліку

Основною тенденцією, яка характеризує розвиток СОТ, є всеохоплюючий процес глобалізації, що зумовив поширення та поглиблення світогосподарських взаємозв'язків, зростання фінансових ринків і загальне прискорення світового економічного розвитку. В ринковому середовищі успішність роботи підприємства визначається прибутком, а ефективність його використання характеризується даними про його розподіл, тому фінансовий результат є тією категорією, яка в найбільшій мірі цікавить інвестора.

Визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування та відображення в фінансовій звітності. З метою достовірного визначення даного показника слід керуватися вимогами принципу обачності, який передбачає застосування в процесі формування показників звітності методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства [86].

Доцільно буде розглянути економічну сутність поняття фінансові результати (рис. 1.1). В економічній енциклопедії, за редакцією В. Мочерного дається наступне визначення категорії «фінансові результати». *Фінансові результати* – це прибутки або збитки, отримані від підприємницької діяльності юридичними чи фізичними особами за певний період (місяць, квартал, 9 місяців, рік). *Прибуток* – це сума на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а *збиток* – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого було здійснено ці витрати [30].

В сучасних умовах, коли прибуток є основним джерелом розширення виробництва, винагороди власників підприємства, преміювання трудового

колективу, достовірність вирахування і розподілу позитивного фінансового результату стає одним з найважливіших питань бухгалтерського обліку.

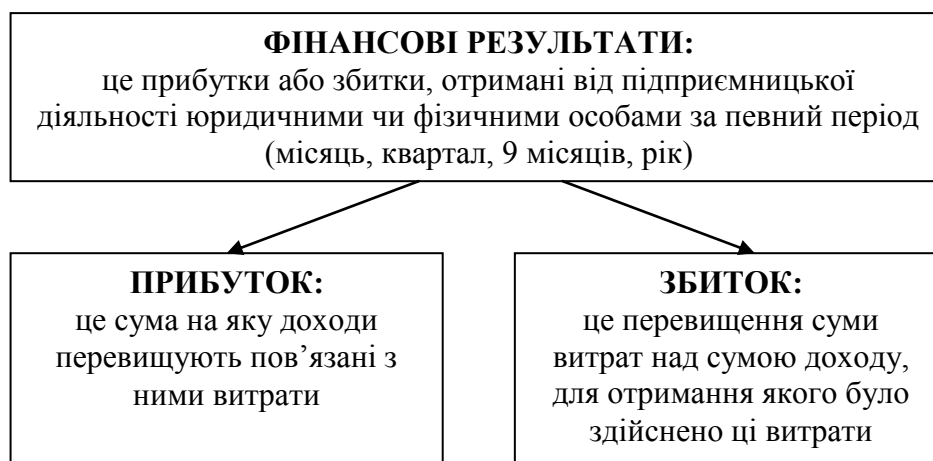


Рис. 1.1. Визначення фінансових результатів

Фінансові результати діяльності доцільно розглядати з двох сторін: як економічну категорію і як методику визначення результату діяльності конкретного суб'єкту підприємницької діяльності:

1) як економічна категорія фінансовим результатом діяльності є додана вартість, створена працею робітників;

2) для окремих суб'єктів господарської діяльності (малих підприємств) фінансовими результатами можуть бути: прибуток – перевищення доходів над витратами, або збиток – перевищення витрат над доходами [110, с. 359].

На думку Д. Заппа з бухгалтерської точки зору доходи очевидні, а витрати – сумнівні [26]. Це зумовлено тим, що доходи визначаються у документах на реалізацію товарів, послуг, а величина витрат залежить від облікової політики підприємства і вибору різноманітних методологічних прийомів. Тому доходи визначаються відносно об'єктивно, а витрати, з яких складається собівартість, завжди суб'єктивні.

Принцип обачності під час складання фінансової звітності передбачає, передусім, зважений підхід до формування та застосування облікової політики. Змінними, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, є практично всі елементи облікової політики. Зміна окремих елементів облікової

політики підприємства призводить до зміни показників фінансової звітності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Вплив альтернативних методів оцінок активів та зобов'язань на формування фінансових результатів підприємства

Нормативно-правовий акт, що надає альтернативи	Методи оцінки	Вплив на показники «Баланс» (Звіт про фінансовий стан)	Вплив на показники «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід)
П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 26, 27), Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства» (п. 8)	Методи амортизації об'єктів основних засобів, нематеріальних активів: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий	Обраний метод нарахування амортизації впливає на значення рядків 1010-1012, 1095, 1300, 1420, 1495, 1900	Впливає на значення рядків 2050, 2090 (2095), 2130 - 2195, 2270, 2290 (2295), 2350 (2355)
П(С)БО 9 «Запаси» (п. 16)	Методи оцінки вибуття запасів: - ідентифікованої собівартості запасів; - середньозваженої собівартості; - метод ФІФО; - нормативних витрат; - ціни продажу	Методи оцінки вибуття запасів впливають на значення рядків 1100, 1110, 1195, 1300, 1420	Обраний метод оцінки вибуття запасів впливає на значення рядків 2050-2095, 2190-2195, 2290 (2295), 2350
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 8)	Поточна дебіторська заборгованість включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення такої вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів, яка визначається за одним з методів: - застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності	Метод створення резерву сумнівних боргів впливає на значення рядків 1125, 1195, 1300, 1420, 1495, 1900	Сума резерву сумнівних боргів, розрахована за даними методами, впливає на значення рядків 2180, 2190-2195, 2290 (2295), 2350(2355)
П(С)БО 15 «Дохід» (п. 11)	Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг здійснюються шляхом: - вивчення виконаних робіт; - визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; - визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	Метод оцінки ступеня завершеності робіт впливає на значення рядків 1125, 1195, 1300	Метод оцінки ступеня завершеності робіт впливає на значення рядків 2000, 2195, 2290 (2295), 2350 (2355)



Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [86], національні П(С)БО.

Одним з аспектів проблеми організації обліку фінансових результатів є класифікація доходів та витрат.

Дохід є збільшенням економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

Методологічні засади формування, оцінки і визнання в бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 15 «Дохід» [77], та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», норми яких поширюються на підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ).

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів [14].

Умовами визнання доходу для цілей відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є наступні:

1) існує імовірність збільшення майбутніх економічних вигод у вигляді збільшення активу або зменшення зобов'язань;

2) оцінка доходу може бути достовірно визначена [23, с. 26].

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1) сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

2) сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

3) сума авансу в рахунок оплати праці (товарів, робіт, послуг);

4) сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено іншим договором;

5) надходження, що належать іншим особам;

6) надходження від первинного розміщення цінних паперів [77].

П(С)БО 15 «Дохід» [77] та П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачені такі групи визнаних доходів:

1) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

2) інші операційні доходи;

3) фінансові доходи;

4) дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності [80].

Доходи, витрати та фінансові результати поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної діяльності (рис. 1.2).

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. До надзвичайних подій відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності, не відбуваються часто або регулярно (стихійне лихо, пожежа).

Звичайна діяльність, в свою чергу, поділяється на операційну та іншу звичайну діяльність (фінансову та інвестиційну). Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [115, с. 671].

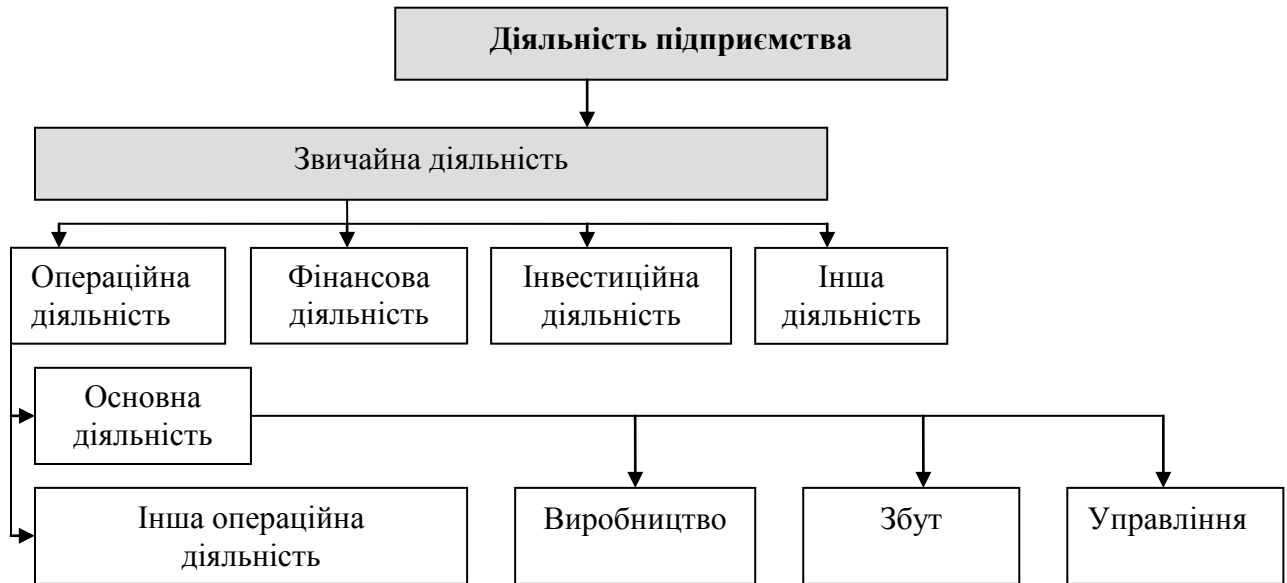


Рис. 1.2. Класифікація видів діяльності підприємства

До основної діяльності належать операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують головну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесення витрат від операційної курсової різниці.

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважається придбання необоротних активів, а також реалізація тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру власного та позикового капіталу підприємства.

Представимо класифікацію доходів підприємства в залежності від видів діяльності в таблиці 1.2.

В процесі господарської діяльності підприємства одержують фінансові результати, які виражаються прибутком або збитком.

## Класифікація доходів за видами діяльності

Доходи від звичайної діяльності			
операційні		Дохід від участі в капіталі Інші фінансові доходи	Інші доходи
дохід від реалізації	інший операційний дохід		
70	71	72, 73	74
- дохід від реалізації готової продукції; - дохід від реалізації товарів; - дохід від реалізації робіт і послуг; - вирахування з доходу; -перестраховання	- дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю - дохід від купівлі-продажу іноземної валюти; - дохід від реалізації інших оборотних активів; - дохід від операційної оренди активів; - дохід від операційної курсової різниці; - одержані пені, штрафи, неустойки; - відшкодування раніше списаних активів; - дохід від списання кредиторської заборгованості; - дохід від безоплатно одержаних оборотних активів; - інші доходи від операційної діяльності	- дохід від інвестицій в асоційовані підприємства; - дохід від спільної діяльності; - дохід від інвестицій в дочірні підприємства; - дивіденди одержані; - відсотки одержані; - інші доходи від фінансових операцій	- дохід від реалізації фінансових інвестицій; - дохід від відновлення корисності активів; - дохід від не операційної курсової різниці; - дохід від безоплатно одержаних активів; - інші доходи

До складу доходів підприємства входять доходи одержані від звичайної діяльності (інвестиційної, фінансової, операційної).

Доходи, достовірну оцінку яких дати неможливо, у звітності не відображаються, оскільки, відповідно до принципу обачності, в бухгалтерському обліку передбачається застосування таких методів оцінки, які повинні запобігати зниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Визначення фінансового результату полягає у визначення чистого прибутку (збитку) звітного прибутку. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат. Визначення

фінансового результату як процесу розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду поділяється на такі етапи [61]:

- 1) визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- 2) визначення валового прибутку (збитку);
- 3) визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності;
- 4) розрахунок прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування;
- 5) визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності;
- 6) визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» суттєво змінив підходи до визначення та обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності [80]. Відповідно до вимоги цього стандарту фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових:

- 1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- 2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- 3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [80].

Схематично методику та порядок формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності в аграрних підприємствах можна зобразити наступним чином (рис. 1.3).

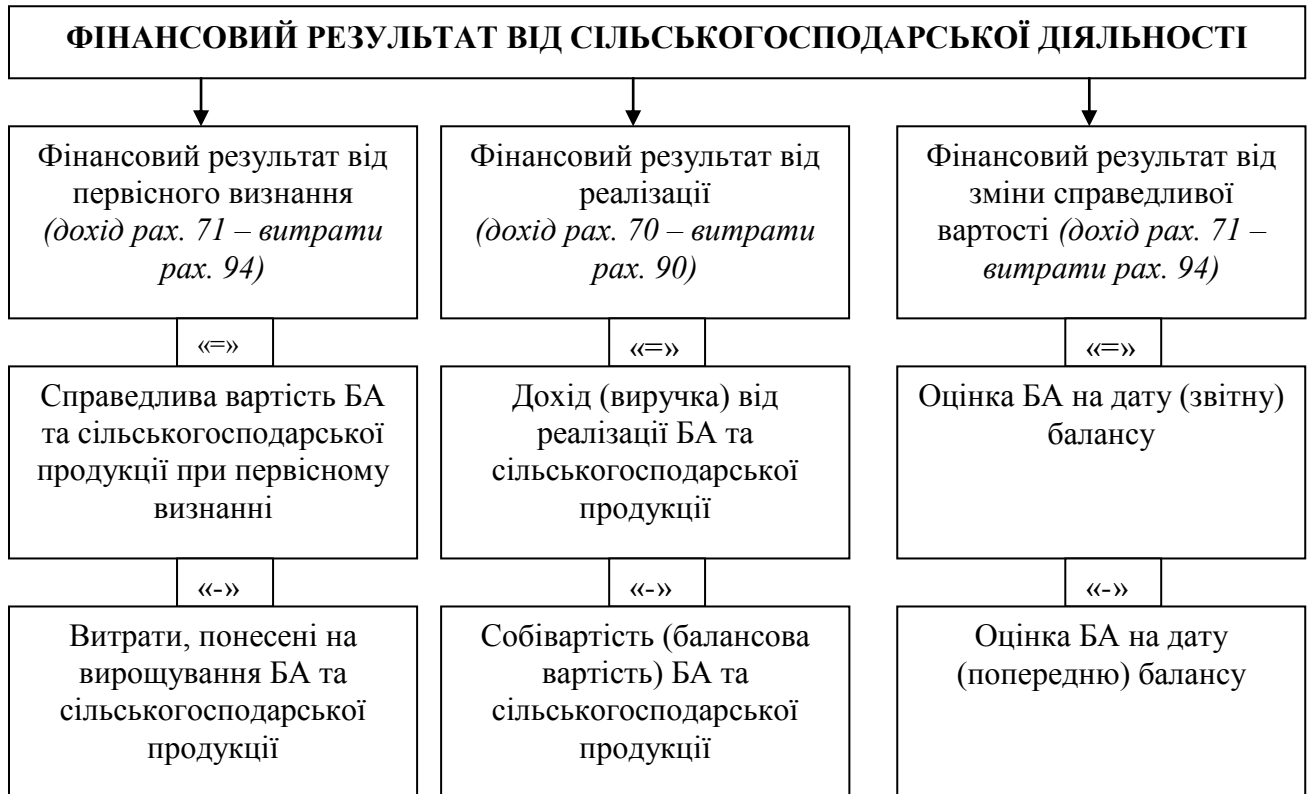


Рис. 1.3. Порядок формування фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності в аграрних підприємствах

Фінансовим результатом діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта є прибуток, який створює визначені гарантії для подальшого існування підприємства, оскільки тільки його накопичення у виді різних резервних фондів допомагає переборювати наслідки ризику, зв'язаного з реалізацією товарів на ринку. Для підприємницької структури він одночасно є результатом, метою, стимулом і чинником економічної безпеки тощо.

Суттєвий вклад в опрацювання концепцій прибутку зробили економісти-теоретики та вітчизняні економісти, які розглядали прибуток у взаємозв'язку з багатством і капіталом (табл.1.3).

## Підходи до трактування сутності «прибутку»

Автор, джерело	Зміст визначення
Сміт А.	Одна частина створеної робітниками вартості спрямовується на оплату їхньої праці, інша є прибутком підприємства. Водночас він розглядав прибуток як дохід, винагороду капіталістові за послуги капіталу (засобів виробництва).
Рікардо Д.	Зі зростанням продуктивності праці знижується вартість існування, що призводить до зменшення заробітної плати і зростання прибутків.
Маркс К.	Джерелом прибутку є лише праця найманих працівників, проте це твердження є дещо обмеженим.
Бланк І.О.	Прибуток являє собою виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що є винагородою за ризик здійснення підприємницької діяльності, який являє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення цієї діяльності
Ковальов В.В. [62]	В залежності від того, які оцінки і який підхід підібраний – сума прибутку може бути різною. Автор вважає, що прибуток – це різниця між доходами і витратами, а тому беручи до уваги той чи інший фактор, можливо отримати декілька видів прибутку. Використання різних методів оцінок складових елементів прибутку суттєво впливає на величину прибутку. Наявність різних обмежень і рекомендацій по відношенню до того чи іншого фактору та їх комбінацій позначається на формуванні прибутку.

В економічному енциклопедичному словнику прибуток трактують як перетворену, похідну форму додаткової вартості, яка кількісно є різницею між оцінкою продажу товару і витратами капіталу на її виробництво. Як перетворена форма додаткової вартості прибуток – результат усього авансового капіталу, факторів виробництва, якими сучасна економічна наука визнає працю, засоби виробництва, землю, діяльність управлінського апарату з організації виробництва, підприємницьку діяльність щодо нових комбінацій техніки і технології, створення нових товарів, освоєння нових джерел сировини, впровадження науково-технічного прогресу, інформацію, час [63]. Таке трактування прибутку і факторів впливу на його розмір розкриває можливості і резерви нарощування прибутку, а також вказує на напрями побудови обліково-аналітичного забезпечення за факторами формування прибутку і визначення об'єктів їх контролю.

*Прибуток* – це кінцевий фінансовий результат від здійснення підприємством підприємницької діяльності, який є приростом усього фінансового потенціалу суб'єкта господарювання.

Зважаючи на багатозначність поняття «прибуток», виникає необхідність у досить чіткій ідентифікації методичних засад його формування:

- 1) факторів формування прибутку та його складових;
- 2) підходів до оцінки таких факторів;
- 3) вплив на спосіб визнання і облікову оцінку відповідного фактора [43].

На погляд окремих економістів, прибуток не завжди виконує позитивну роль, що стосується окремих його видів, які є джерелом особистого збагачення окремих категорій населення, і не приносячи при цьому користі. Тому важливим є врахування якості прибутку [66].

У наукових дослідженнях виділяють два підходи до визначення прибутку – бухгалтерський і економічний. Найбільш дискусійним наразі є питання співвідношення між бухгалтерським, економічним і податковим прибутком. Саме ці категорії є основним предметом наших досліджень. При визначенні бухгалтерського прибутку важливими є такі концепції як: ефективність та збереження капіталу [66].

Відповідно до першого підходу – прибуток визначають як різницю між вартістю чистих активів на кінець і початок звітного періоду (за співвідношенням активів і кредиторської заборгованості). Позитивна різниця означає приріст чистих активів і поліпшення добробуту підприємства, збільшення його економічних ресурсів. Для аналізу і оцінки результатів діяльності підприємства такий підхід є важливим, але для використання його в якості альтернативної бази оподаткування не придатний. У світовій практиці, на сучасному етапі такий підхід є досить поширений.

У вітчизняній практиці отримала визнання методологія визначення прибутку (збитку) за співвідношенням доходів та витрат і саме цей підхід є прийнятним не тільки для визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємств, але й для цілей оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, визначеного за даними бухгалтерського



обліку, з врахуванням його коригування у відповідності з нормами податкового законодавства. Проблема полягає лише в обґрунтуванні можливостей подальшої гармонізації процесу формування бухгалтерського і податкового прибутку. Її вирішення пов'язане з якістю прибутку та достовірністю його розрахунку. Наприклад, сумнівним є включення штрафів, пені та інших непродуктивних витрат до собівартості продукції. Суспільство не повинно зазнавати втрат з причини недбалості і непрофесійності окремих товаровиробників. Те саме стосується простоїв, які не включаються до податкових витрат. Тому слід вважати обґрунтованою норму ПКУ щодо не включення таких статей до складу витрат в цілях оподаткування прибутку. З іншого боку, чисто фіскальний підхід до визнання доходів за ПКУ є не виправданим (наприклад, поворотна допомога за своєю суттю не може бути доходом).

Суть економічного прибутку розкривється в економічному енциклопедичному словнику [63, с.163] таким чином: «прибуток економічний – частина загального доходу підприємства, фірми та компанії після відрахування економічних витрат. Прибуток економічний менший від бухгалтерського на величину прихованих витрат, а економічні витрати охоплюють явні і приховані витрати компанії. В. М. Мельник, О. Д. Борзенкова [58], розглядаючи еволюцію поглядів на дохід і прибуток підприємства, як потенційні об'єкти оподаткування до явних витрат відносять прямі грошові платежі постачальникам факторів виробництва та проміжних виробів, а також фінансовим установам, оплату транспортних послуг, заробітну плату тощо. Неявні (імпліцитні) витрати включають альтернативні витрати у зв'язку з безоплатним використанням ресурсів, які належать фірмі або її власнику, тобто господарюючий суб'єкт втрачає можливість отримати деякі доходи від платного надання цих ресурсів іншим учасникам ринкових відносин. Їх основна відмінність полягає в тому, що вони не оплачуються, а, отже, не можуть враховуватися в бухгалтерському обліку та звітності і відповідно при визначенні бухгалтерського прибутку. Таким чином, сума бухгалтерського

прибутку є більшою, ніж економічний прибуток, на величину імпліцитних витрат.

Відмінності між бухгалтерським і економічним прибутком полягають в тому, що в бухгалтерському обліку прибуток визначається за умови визнання доходу від реалізації продукції, тобто на реальній основі отримання грошових надходжень. Теоретики економічної теорії доводили, що прибуток має бути реалізованим, збільшення вартості майна, земель внаслідок економічного зростання не є прибутком до тих пір, поки він не реалізований [60]. Саме цей принцип закладений при визначенні фінансових результатів (прибутку, збитку) у вітчизняній практиці, тобто прибуток визначається як позитивна різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт і послуг) та повною собівартістю реалізованої продукції; перевищення витрат над доходами означає збиток. Такий підхід, на нашу думку, є цілком обґрунтованим. Вироблені матеріальні блага, але не реалізовані, не завжди означають економічні вигоди, бо вони не визнані в якості споживчої вартості на ринку, отже, вона може бути втрачена взагалі або її елементи корисності (псування, брак продукції тощо). Крім того на стадії реалізації товаровиробники можуть отримати додаткові економічні вигоди (економія витрат на збут, вибір «вигідних» покупців, застосування раціональних форм реалізації і розрахунків з покупцями, поліпшення маркетингової діяльності) і навпаки – понести втрати.

Важливим методологічним принципом у формуванні прибутку (збитку) є узгодженість доходів і витрат в звітному періоді. Суть цього принципу полягає в тому, що витрати відносяться до того звітного періоду, в якому були отримані доходи, завдяки яким вони отримані. Доречно зазначити, що американська бухгалтерська асоціація пропонує співвідносити витрати з доходами, що реалізуються протягом конкретного періоду на основі відповідного зв'язку витрат з визнаними доходами [60].

На розмір прибутку (збитку) суттєво впливають методи оцінки матеріальних ресурсів. Стандартами бухгалтерського обліку установлені різні методи оцінки виробничих запасів, які списуються на виробництво, методи нарахування амортизації, методи оцінки незавершеного виробництва,

створення резервів наступних витрат і платежів та ін. Обираючи і комбінуючи різні варіанти оцінок, можна отримати різну суму фінансових результатів і за рахунок цього оптимізувати оподаткування в розмірах, вигідних для окремих індивідумів і не вигідних для держави.

Державою регулюється і оцінка доходів у відповідності з переліком їх джерел надходження шляхом обмеження рівнем звичайних цін. Отже, держава змушена контролювати процес формування прибутку, як бази оподаткування, з метою забезпечення своїх функцій економічного і соціального спрямування.

Наступним методичним принципом у формуванні фінансових результатів є визнання доходів і витрат, що теж суттєво впливає на їх розмір і відповідно на базу оподаткування. В ПКУ чітко окреслено склад доходів (ст. 135, 136) та витрат (ст. 138, 139). В П(С)БО 16 «Витрати» склад витрат дещо відрізняється від податкових правил, що призводить до виникнення податкових різниць. Гармонізація доходів і витрат за ПКУ і П(С)БО може бути досягнута на основі єдиного економічного критерію – корисності матеріальних благ для суспільства.

Отже, недосконалість бухгалтерського прибутку проявляється в можливостях маніпулювання його величини за рахунок варіації підходів щодо оцінки й визнання доходів і витрат.

Фінансовий результат в аграрних підприємствах переважно формується за рахунок здійснення ними основної (сільськогосподарської) діяльності. Фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності виникає внаслідок процесу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, біологічних активів та додаткових біологічних активів.

## 1.2. Огляд економічної літератури з обліку фінансових результатів підприємства

Проблеми організації та обліку результатів фінансової діяльності досліджувалися такими науковцями, як О. О. Терещенком, О. С. Філімоненковим, І. В. Жолнером, А. М. Поддєрьогіном та іншими. Ці вчені розподіляють організацію фінансової роботи за видами діяльності та розміром статутного капіталу підприємств, визначають структуру організаційного управління на підприємстві та її вплив на фінансовий результат.

Головною метою фінансової діяльності будь-якого підприємства є отримання фінансового прибутку, при цьому витрачаючи як найменші затрати. Проте не завжди результатом діяльності може бути отримання прибутку, інколи витрати перевищують суму доходів і підприємство зазнає збитків. Термін «фінансовий результат» широко використовується на практиці бухгалтерського обліку, проте, його тлумачення у законодавстві України не існує. Деякі автори під фінансовим результатом розуміють: грошову форму підсумків господарської діяльності організацій або інших підрозділів, виражена у прибутках або збитках (С. В. Мочерний); балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат) (В. А. Луговий); прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності (М. С. Пушкар).

В економічній теорії в різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом глибокого вивчення економічної науки. Однак до теперішнього часу в економічній літературі не існує єдиної думки про сутність даної категорії, особливо багато дискусій ведеться щодо визначення поняття «прибуток», його походженні та функціях. Питання здійснення обліку та контролю за формуванням доходів та фінансових результатів та відображення в фінансовій звітності є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками. Вважаємо за доцільне подати інформацію в табл. 1.4., де ми розглянули погляди вчених-економістів на дану проблему.

Огляд економічної літератури з обліку  
фінансових результатів підприємства

Літературне джерело	Короткий зміст	Цитата, коментар
1	2	3
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.	Визначено підхід, при якому можна врахувати відмінності в порядку відображення фактів господарської діяльності в різних облікових стандартах вже на етапі введення інформації	Для багатьох вітчизняних підприємств, створених за участю іноземного капіталу, актуальним є завдання складання звітності відповідно до міжнародних стандартів. Так чи інакше, але це вимагає паралельного ведення обліку в двох стандартах
2. Алексеєнко Н. М. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: проблеми та шляхи вдосконалення / Н.М. Алексеєнко // Збірник НАУ. – 2010. – Вип. 5. – С. 10-13.	Визначено проблеми та шляхи вдосконалення обліку доходів сільськогосподарських підприємств, його особливості	Дані обліку надають можливість здійснювати аналіз структури доходів від основної та і іншої діяльності, впливу факторів на доходи
3. Атамас П. Чи дорівнює ви-користаний прибуток роз-поділеному, або щодо оцінки достовірності інформації про нерозподілений прибуток у балансі / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. -№3. – С. 35-39.	Зроблено критичний аналіз окремих публікацій з питання відображення в обліку розподілу та використання прибутку, введення нових рахунків та зміни назви діючих субрахунків	Використання прибутку в бухгалтерському обліку відображується саме як його розподіл, тому в цьому контексті використаний прибуток дорівнює розподіленому і немає сенсу змінювати назву субрахунку №443
4. Бабіч В. Оподаткування прибутку підприємств: фінансові та облікові аспекти / В.Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №2. – С. 3-10.	Розглянуто визначення об'єкта оподаткування, оподатковуваного прибутку, склад доходів і витрат та порядок їх визначення при оподаткуванні, дана критична доходів і витрат	Податкова декларація і Звіт про фінансові результати складаються на основі одних і тих самих первинних документів, що є позитивним і гарантує формування неупередженої інформації

1	2	3
5. Бердар М.М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства /М.М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. №6(121).- С. 161-164.	Досліджено організацію та методику бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності, їх формування та відображення у звітності підприємства	У світовій практиці найпоширенішими є два методи визнання доходів: касовий та метод нарахування
6. Беренда Н. І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства / Н. І. Беренда // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 2. – С. 111-114	Висвітлено основні аспекти облікової політики щодо обліку доходів підприємства, порядку їх визнання та відображення на рахунках	Для обліку доходів звичайної діяльності в підприємствах використовується нормативно-довідкова інформація, а також внутрішня методична документація
7. Братчук Л.М. Нові вимоги Податкового кодексу та завдання бухгалтерського обліку для їх вирішення / Л.М. Братчук // Економіка АПК. -2011. - №4. С. 62-65.	Розкрито проблеми гармонізації податкового та бухгалтерського обліку, визначено завдання бухгалтерського обліку з урахуванням нових вимог Податкового кодексу України	Існують розбіжності у визначенні облікового і податкового прибутку. Вони полягають у формуванні доходів і витрат відповідно до податкового та бухгалтерського обліку
8. Гуцаленко Л.В. Стратегічний облік і контроль у формуванні фінансових результатів / Л.В. Гуцаленко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. №12. – С. 24 – 32.	Проаналізовано вплив міжнародних облікових моделей на визначення фінансового результату, сформовано концепцію стратегічного обліку та контролю у формуванні фінансових результатів сільськогосподарських підприємств під впливом макросередовища	З метою адаптації сільськогосподарських підприємств до ринкового середовища управлінському персоналу потрібно здійснити низку аналітичних і контрольних заходів. У штаті фінансової служби підприємства доцільно мати фахівця (контролера-аналітика)
9. Дяченко Н.М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом / Н.М. Дяченко,Н.М. Марченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 54-56.	Проведено порівняння застосовуваних методів визначення доходів і витрат при розрахунку фінансового результату діяльності підприємства в бухгалтерському та податковому обліках	Зміни у податковому кодексі не вирішують питання повного узгодження показників фінансової та податкової звітності. Цей процес ускладнюється введенням «податкових різниць»
10. Калюга Є. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення / Є. Калюга // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 357–359.	Зроблено оцінку сучасного стану внутрішнього контролю у центральних органах виконавчої влади та зазначено шляхи його удосконалення	Щоб контроль був ефективним, плани його проведення слід складати таким чином, щоб забезпечити його координацію в усіх структурних відділах і бухгалтерії

1	2	3
11. 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.	Досліджено відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському та податковому обліках, визначено основні переваги й недоліки збереження податкового обліку в Україні	Використання прибутку підприємства відбувається відповідно до чинного законодавства та засновницьких документів. Основними напрямками розподілу чистого прибутку є: відрахування до резервного фонду, виплата дивідендів та формування прибутку
12. Кисельова О. Податок на прибуток в координатах Податкового кодексу: плюси та мінуси / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. -№3. – С. 40-51.	Висвітлено проблеми реформування податку на прибуток у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України	Податкова пільга – це передбачене податковим і митним законодавством звільнення платників податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку і збору
13. Коблянська Г.Ю. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Г.Ю. Коблянська, В.С. Бобушко // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 95-99.	Досліджено та уточнено економічний зміст внутрішнього аудиту на підприємстві; проаналізовано передумови та основні етапи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві	Внутрішній аудит – це система спостереження, контролю й експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів з метою прийняття оптимальних рішень
14. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 433–436.	Розкрито походження внутрішньогосподарського контролю та його класифікації, досліджено цілі та форми організації системи внутрішньогосподарського контролю	Контроль є системною сукупністю процесів, за допомогою яких забезпечується спостереження за керованим об'єктом із метою виявлення відхилень від встановлених норм і вживання заходів із усунення та ліквідації негативних явищ
15. 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.	Систематизовано методичні підходи до формування інформації щодо доходів та витрат для забезпечення ефективного управління підприємницькою діяльністю; досліджено вплив облікової політики на фінансові результати підприємства	Дослідження впливу методів облікової політики та облікових оцінок на фінансовий результат довели, що облікова політика, сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів

1	2	3
16. Кулинич М. Взаємозв'язок суттєвих факторів у структурному моделюванні управління фінансових результатів / М. Кулинич // Економічний аналіз. Зб. наук. праць каф. економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010.–Вип.6.– С.426–429.	Розглянуто суттєві фактори, на основі яких здійснюється аналіз фінансового стану підприємства і розробляються моделі для управління фінансовим результатом. Реалізація основних принципів управління за цілями передбачає використання інструментів	Досягненню результативної діяльності сприяє забезпечення оптимальної пропорційності між рівнем запланованого прибутку і допустимим рівнем ризику. Останній визначає, яка – агресивна чи консервативна політика здійснення діяльності буде вибрана
17. Левицька О. Відображення результатів діяльності у формах фінансової звітності підприємства / О. Левицька // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 437–440.	Розкрито недоліки формування окремих показників у фінансовій звітності. Досліджено та удосконалено відображення фінансових результатів господарської діяльності в Балансі та Звіті про фінансові результати	Для посилення інформативних можливостей фінансової звітності та виконання нормативних вимог щодо прозорості бухгалтерських даних, статті I розділу Пасиву Балансу слід доповнити акумульованими показниками використання чистого прибутку
18. Любенко А. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю / А. Любенко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 441–444.	Обґрунтовано не обхідність впровадження нових форм фінансового контролю, які відповідають вимогам сто-годення; розглянуто зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності, на підставі якого запропоновано удоско-налити державний фінансовий контроль в Україні та підвищити його ефек-твність	В Україні слід запровадити нові форми контролю – державний фінансовий аудит та державний внутрішній фінансовий контроль. Певне нормативно-правове підґрунтя для цього вже створено
19. Марчук У.О. Особливості системи внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах /У. О. Марчук, В. В. Калашник //Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. [«Заправа-дження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора»], (Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 лист. 2011 р.) : зб. тез та виступів / відповід. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 316	Досліджено вплив на формування системи контролю сільськогосподарського підприємства його організаційної структури та структури управління, як сукупності основних, допоміжних, обслуговуючих підрозділів і взаємозв'язків між ними (горизонтальних та вертикальних)	Внутрішньогосподарський контроль сільськогосподарського підприємства можна характеризувати як систему, що функціонує всередині підприємства і як функцію управління, яку виконують відповідні відділи, служби чи окремі особи відповідно до покладених на них службових обов'язків: агрономічна, зооветеринарна, інженерна служби, економічний відділ та економіст, управлінський персонал, головний бухгалтер і обліковий персонал



1	2	3
<p>20. Марчук У.О. Сутність внутрішньогосподарського контролю: теоретичні засади та наукові підходи / У.О. Марчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 4. – С. 89-91.</p>	<p>Проаналізовано визначення сутності дефініції «внутрішньогосподарський контроль», приведені у вітчизняних і зарубіжних публікаціях; уточнена його економічна сутність в ринкових умовах ведення господарства, обґрунтовано його роль та місце в системі управління</p>	<p>Внутрішньогосподарський контроль – це вид економічного контролю власника, який являє собою систематичне спостереження та перевірку ефективності використання активів та зобов'язань підприємства, виробництва при найменших витратах, повне збереження майна</p>
<p>21. 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.</p>	<p>Проаналізовано еволюцію наукових поглядів на проблему доходу і прибутку підприємства. Наведено різні варіанти дефініцій, розглянуто їх зміст</p>	<p>Теоретична концептуалізація доходів і прибутків підприємств здійснювалася в інтересах кредиторів, інвесторів та держави. У оподаткуванні є обов'язковим дотримання принципів справедливості</p>
<p>22. М'яка С.І. Особливості формування доходу фермерського господарства / С.І.М'яка // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. [«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора»], (Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 лист. 2011 р.) : зб. тез та виступів / відповід. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 216 – 218.</p>	<p>Розглянуто особливості формування фінансових результатів фермерських господарств, та основні проблеми, які мають місце при їх визначенні; вивчені питання коригування фінансового результату на величину зміни залишків готової продукції та поточних біологічних активів</p>	<p>Фінансовий результат розраховують як різницю між доходом та витратами. До одержаного результату додають (віднімають) різницю між вартістю незавершеного виробництва, товарному-теріальних цінностей, продукції і молодяку тварин на кінець року та вартістю незавершеного виробництва та зменшується на суму витрат за рахунок прибутку</p>
<p>23. Настенко М.М. Вдосконалення внутрішнього контролю надзвичайної діяльності в сільськогосподарських підприємствах / М.М.Настенко // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 1. – С. 108-111.</p>	<p>Висвітлено актуальні проблеми вдосконалення контролю надзвичайних доходів та витрат сільськогосподарських підприємств України</p>	<p>Під час оцінки стану внутрішнього державного фінансового контролю важливими мають бути не самі факти помилок, шахрайства, що скоєні під час надзвичайної діяльності та її обліку, а запобігання таким випадкам в майбутньому</p>
<p>24. Огійчук М. Деякі аспекти розвитку економічного контролю в Україні / М. Огійчук, І. Рагуліна, І. Новіков // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. - №4(253). – С. 31-35.</p>	<p>Охарактеризовано аспекти розвитку економічного контролю в Україні, зокрема незалежного аудиторського контролю та державного фінансового аудиту</p>	<p>Завдання аудиторів і ревізорів щодо здійснення своєї діяльності відрізняються, проте є й спільне: підтвердження правильності стану річної фінансової звітності</p>

1	2	3
25. Орлова В. Облік використання та розподілу прибутку / В. Орлова, О. Корпан // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №10. – С. 20-23.	Розкрито проблеми обліку використання прибутку, а також обмеження, пов'язані з його розподілом	В бухгалтерському обліку використаний прибуток не відображується. Він у сумі виручки від реалізації надходить на рахунки підприємства
26. Подолянчук О. Місце внутрішнього аудиту в системі контролю сільськогосподарського підприємства / О. Подолянчук // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6.– С. 479–481.	Досліджено проблемні аспекти функціонування служби внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств; визначено об'єктивність створення на підприємствах аграрного сектору служб внутрішнього аудиту	Внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю підприємства повинен виконувати не лише контрольні функції, а й давати оцінку механізму функціонування внутрішнього контролю підприємства та забезпечувати інформаційні потреби власників
27. Подолянчук О.А. Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах / О.А.Подолянчук, А. В. Слободянюк // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (гол. ред.) та ін. – Вінниця: ВНАУ, 2012. - Випуск 1 (56). - Т 4. – С. 143 - 148	Розглянуто сутність внутрішнього контролю, його функції та вплив основних факторів на його функціонування, а також досліджено проблеми впровадження системи внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах	Внутрішній контроль виступає інструментом, який використовує керівництво для забезпечення цілковитої впевненості в тому, що його діяльність є чесною, законною, а ресурси належно захищені від втрат і використовуються ефективно та економно, а інформація про результати діяльності достовірна
28. Понеділко.О.В. Фінансовий результат як узагальнюючий показник фінансово-господарської діяльності підприємства / О.В. Понеділко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. - №20. – С. 59 – 62.	Досліджено сутність фінансових результатів як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку для усунення помилок в їх трактуванні та практичному використанні. Обґрунтовано трактування прибутку з позицій різних теорій капіталу	Між економічним та бухгалтерським трактуванням прибутку спостерігаються значні розходження. У бухгалтерському обліку прибуток трактується максимально конкретно, як різниця між доходами та витратами
29. Рагуліна І.І. Методика аудиту дотримання облікової політики на підприємстві / І.І. Рагуліна, І.Т. Новіков, М.М. Рагуліна // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 4. – С. 85-88.	Розглянуто особливості методики проведення аудиту дотримання облікової політики на підприємстві	Правильність формування облікової політики є необхідною нормативною базою для здійснення процесу ведення всього бухгалтерського обліку на підприємствах

1	2	3
30. Рибалко Л.В. Екологічний аспект внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / Л.В.Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 1. – С. 93-99.	Обґрунтовано необхідність адаптації системи внутрішньогосподарського контролю до законів природи; запропонована універсальна модель внутрішньогосподарського контролю	Функціонування на підприємстві системи внутрішньогосподарського контролю на засадах антиентропії сприятиме підтриманню динамічної рівноваги та допоможе запобігти збільшенню негативних впливів на екосистему
31. Сагайдак Р.А. Організація внутрішнього аудиту та оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 88-92.	Відображено точки зору вітчизняних та зарубіжних вчених з організації внутрішнього аудиту; розкрито головні критерії оцінки ефективності внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах	Дієвість служби внутрішнього аудиту в багатьох випадках залежить від того, наскільки продумано, детально і обґрунтовано сформовано положення про дану службу, наскільки повно в ньому врахована політика підприємства
32. Сафонов Т.І. Необхідність удосконалення внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства як запорука підвищення ефективності його діяльності / Т.І.Сафонов // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. [«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора»], (Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 лист. 2011 р.) : зб. тез та виступів / відповід. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 325 – 330.	Досліджено питання розвитку й удосконалення внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах як важливого чинника впливу на прийняття ефективних управлінських рішень в галузі. Вдосконалення стосуються головним чином правил розподілу обов'язків, яких потрібно дотримуватись на сільськогосподарських підприємствах	Раціональна та ефективна робота системи внутрішнього контролю базується, перш за все, на правильному розумінні сутності, визначенні адекватних завдань, функцій, об'єктів, стандартів та норм контролю. При цьому надзвичайно важливим є врахування факторів, що визначають особливості побудови та існування контролю на підприємстві, серед яких: форма власності, організаційно-правова форма господарювання, розміри та напрямки діяльності
33. Свідерський Д. Поняття аудиту та окремі особливості його використання / Д. Свідерський // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 493–496.	Розглянуті теоретичні підходи до визначення поняття «аудит» від класичних теоретиків минулого, професійних організацій і до його відображення у вітчизняному законодавстві	Частіше за все аудит проводиться для підтвердження достовірності даних, що надаються в фінансовій звітності, що оприлюднюється. Цей аудит отримав назву фінансового, хоча в цьому контексті він не відрізняється від звичайного розуміння аудиту

1	2	3
34. Свідерський Є. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податково-вим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №3. – С. 3-7.	Введення в дію Податкового кодексу України потребує значного доопрацювання системи бухгалтерського обліку. Нормативи Кодексу більше відповідають нормативам бухгалтерського обліку, ніж нормативам попередньої системи оподаткування	З прийняттям Податкового кодексу України відбулися значні зміни в формуванні доходів, витрат і амортизації, які необхідно врахувати в обліку при визначенні сум податку на прибуток
35. Смирнова Л. Аудит як засіб боротьби з шахрайством / Л. Смирнова, Д Кошелькова // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 501–502.	Досліджено та розкрито можливості використання аудиту як засобу боротьби із шахрайством; розроблено методи аудиторського контролю, що дозволяють своєчасно виявляти симптоми шахрайства в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства	Вирішення проблеми запобігання шахрайству необхідно здійснювати одночасно в двох напрямках. З одного боку, зростає роль внутрішнього аудиту, з іншого боку, здійснюються заходи, спрямовані на посилення контролю над зовнішнім аудитом
36. Сподарик В. Внутрішній аудит: проблеми, методика, організація / В. Сподарик, Г.Дейч., А.Журавкова // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 503–505.	Розкрито особливості організації внутрішнього аудиту, його значення та основні проблеми; розглянуто погляди різних вчених щодо трактування сутності внутрішнього аудиту	Ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту є важливим фактором управління економічним суб'єктом і залежить від її організаційно-правового статусу, компетентності, професіоналізму, функціональних обмежень, рівня значущості
37. Стеців І. Суть та зміст забезпечення економічного контролю / І. Стеців // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 506–508.	Розглянуто підходи вчених до трактування забезпечення контролю, відзначено недоліки; визначено суть забезпечення контролю та подано його класифікацію, як основу для організації його методики	Забезпечення економічного контролю – це комплекс засобів та умов, що дають змогу функціонувати системі контролю в оптимальному режимі для досягнення високої його якості та ефективності
38. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. - №1(250). – С. 36 – 40.	Висвітлено порядок організації обліку доходів та фінансових результатів, зокрема визнання і класифікація доходів, облік доходів залежно від їх класифікаційних ознак	Облік доходів та фінансових результатів ведуть на операційних рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності»

1	2	3
39. Шевчук О. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку / О. Шевчук, Н. Здирко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 530–532.	Висвітлено основні проблеми та перешкоди розвитку аудиту в Україні, а також внесено пропозиції щодо підвищення якості аудиторських послуг шляхом вдосконалення нормативного, інформаційного та методичного забезпечення	Розвиток послуг вітчизняного аудиту обумовлений нагальними потребами господарюючих суб'єктів, держави та самих аудиторських фірм (аудиторів). Вдосконалення потребує нормативно-правова база, інформаційне та методичне забезпечення аудиту
40. 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.	Визначено елементи системи бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю доходу операційної діяльності: об'єкт, суб'єкт, контрольні дії	Об'єктом внутрішньогосподарського контролю доходу є: процес формування інформації про доходи операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку; господарські операції, пов'язані з виникненням доходу, діяльність посадових осіб, що здійснюється в ході цих господарських операцій
41. Шмиголь Н.М. Аналіз методів формування доходів підприємства в ринковій економіці / Н.М. Шмиголь // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 2. – С. 233-237	Автором дана характеристика методів формування доходів підприємства в ринковій економіці та визначення фінансових результатів	Доходи – це різниця між виручкою від реалізації продукції, товарів, та надання послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції
42. Шмиголь, Н. М. Методологія управління прямими доходами підприємства / Н. М. Шмиголь // Держава та регіони. Економіка та підприємництво. – 2010. – № 6. – С. 243-247	Розкрито питання адміністрування доходів бюджету та визначені реалії та перспективи підвищення рівня дохідності	Інші операційні витрати – це адміністративні витрати, витрати на збут (рахунок 93) та інші витрати операційної діяльності (рахунок 94)
43. Фабіянська В.Ю. Калькуляція і калькулювання: сутність і взаємозв'язок / В.Ю. Фабіянська // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 175-177.	Визначено сутність понять «калькуляція» та «калькулювання», їх взаємозв'язок та відмінності, на основі чого запропоновані власні визначення даних понять	Калькуляція – це форма окремого документу, яким оформляється заключний етап калькулювання – визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Калькулювання – це процес, динаміка, дії з відображення, групування витрат, метою якого є визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг)

Отже, аналіз поглядів науковців підтверджує, що прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансових результатів підприємницьких структур, їх фінансового стану. У загальному вигляді прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Розмір прибутку вказує необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва і реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці.

### 1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і аналізу визначення фінансового результату і розподілу прибутку на підприємстві

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, аналізу та аудиту доходів підприємства наведено в таблиці 1.5.

*Таблиця 1.5*

#### Нормативні документи з обліку та аудиту фінансових результатів підприємства

Документ	Зміст документа (його) частини	Сфера використання
1	2	3
1. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.	Передбачає та проголошує правові засади суб'єктів підприємницької діяльності та громадян, має найвищу юридичну силу на її основі приймаються закони та нормативні акти.	Забезпечення діяльності підприємств, організацій внаслідок ефективної їх діяльності.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів, зокрема визначає перелік податків і зборів, та порядок їх адміністрування.	Забезпечення порядку нарахування та сплати податкових платежів до бюджету

3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV із змінами і доповненнями.	Передбачає регулювання особистих немайнових та майнових відносин, засновані на юридичній рівності, вільне волевиявлення, майновій самостійності їх учасників.	Забезпечення регулювання майнових відносин діяльності підприємств, організацій.
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV із змінами та доповненнями.	Визначає правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання.	Для обліку, контролю та аудиту операцій господарської діяльності організацій.
5. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року № 2456-VI.	Відображає відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання.	Організація діяльності, аналізу, обліку та аудиту підприємств.
6. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII (нова редакція цього закону прийнята 14.09.2006 р. № 140-V).	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.	Забезпечення контролю та аудиту ведення господарських операцій та ефективної діяльності підприємств, установ
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XVI.	Визначає правові засади регулювання, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також висвітлено заходи застосування подвійного запису.	Для організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми положення застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством	Регламентация прядку підготовки та подання балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.	Визначено методологічні засади у бухгалтерському обліку про основні засоби. А також відображена інформація про надходження, рух, вибуття, ремонт, поліпшення основних засобів та здійснення нарахування їх амортизації	Організація та ведення обліку на підприємстві для забезпечення його ефективної діяльності
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності	Організація та ведення обліку на підприємстві для ефективної його діяльності з метою отримання прибутку
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності	Організація та ведення обліку на підприємстві для ефективної його діяльності з метою

від 31.12.1999 р. № 318.		зменшення витрат
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від сільськогосподарської діяльності	Організація обліку та формування фінансових результатів на сільськогосподарському підприємстві
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2007 р. № 823.	Зазначає, що основні засоби включають частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та для збільшення власного капіталу для забезпечення ефективної діяльності підприємства	Організація ведення обліку та контролю для забезпечення ефективної діяльності підприємств усіх форм власності
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерством фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.	Визначає застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень плану рахунків для відображення операцій з доходами.	Організація ведення обліку та контролю за достовірним відображенням господарських операцій у бухгалтерському та податковому обліку, які здійснює підприємство
15. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей. Затверджено постановою КМУ від 22.11.99 р. № 116	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Визначення розмірів збитків, нестач матеріальних цінностей
16. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: затверджена Наказом Міністерством фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.	Визначає особливості застосування підприємствами, організаціями, установами та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств, установ та організацій, в тому числі для проведення операцій з формування доходів	Організація ведення обліку та контролю за достовірним відображенням господарських операцій у бухгалтерському та податковому обліку, які здійснює підприємство з метою уникнення помилок та шахрайства
17. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69.	Визначає підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності, передбачено проведення підприємствами, незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань, в тому числі доходів. Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства	Для здійснення контролю за результатами діяльності підприємства для уникнення правопорушень адміністративними працівниками
18. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості	Визначає особливості планування, обліку і калькулювання сільськогосподарської продукції для	Забезпечення організації обліку та аудиту за ефективним



<p>вартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.</p>	<p>здійснення ефективної діяльності суб'єкта господарювання, а також висвітлено заходи для отримання прибутку та зменшення збитків від реалізації продукції виробленої на сільськогосподарському підприємстві</p>	<p>відображенням господарських операцій в обліку та встановлення собівартості реалізованої продукції</p>
<p>19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.</p>	<p>Визначають застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, їх філіями та іншими виділеними на окремий баланс підрозділами незалежно від форм власності і організаційно-правових форм (крім банків і бюджетних установ) основних засобів</p>	<p>Забезпечення організації обліку та аудиту за ефективним веденням операцій з основними засобами, які перебувають на балансі підприємства</p>
<p>20. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.</p>	<p>Методичні рекомендації призначені для узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, в тому числі операцій із формування доходів та фінансових результатів.</p>	<p>Забезпечення організації обліку та аудиту за ефективним відображенням господарських операцій в обліку</p>
<p>21. Лист щодо порядку нарахування амортизаційних відрахувань: затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317.</p>	<p>Визначено, що амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації)</p>	<p>Для організації контролю та обліку з метою дотримання законодавства щодо нарахування амортизаційних відрахувань</p>
<p>22. МСА 230 «Аудиторська документація»: Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1</p>	<p>Аудитор повинен своєчасно готувати аудиторську документацію, яка забезпечує: - достатній та відповідний запис основи для аудиторського висновку; - докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосовуваних законодавчих вимог</p>	<p>Формування робочої документації аудитора</p>
<p>23. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»: Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1</p>	<p>Аудитор повинен розробити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час та напрямок аудиту та допомагала в розробці більш детального плану аудиту</p>	<p>Складання плану і програми</p>
<p>26. МСА 500 «Аудиторські докази»: Міжнародні стандарти контролю,</p>	<p>Аудиторські докази — це інформація, отримана при формулюванні висновків, на яких ґрунтується думка</p>	<p>Формування аудиторських доказів</p>

якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1	аудитора. До них ставляться первинні документи, бухгалтерські записи, інша підтверджувальна інформація	
24. МСА 520 «Аналітичні процедури»: Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1	Аналітичні процедури на стадії планування аудиту малого підприємства можуть бути обмеженими за характером і обсягом у зв'язку зі встановленими на малому підприємстві термінами обробки даних про господарські операції і відсутністю надійної фінансової інформації на момент планування	Проведення аудиторських процедур
25. МСА 530 «Аудиторська вибірка»: Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1	Розгляд характеру знайдених аудиторських доказів та можливе відхилення або умови викривлення чи інші характеристики допоможуть аудитору визначити, що складає відхилення або викривлення і яку сукупність слід використовувати для вибірки	Здійснення вибіркової аудиторської перевірки
26. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»: Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1	Передбачає надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором.	Для проведення перевірок та запис даних у аудиторському висновок на основі аудиторських доказів.
27. Міжнародний стандарт аудиту 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора»: Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р., част. 1	Передбачає надання рекомендацій щодо форми і змісту модифікованого аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів	Для проведення перевірок та запис даних у модифікованому аудиторському висновок

Таким чином, методика формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, яка базується на П(С)БО 30 «Біологічні активи», призводить до досить високого рівня суб'єктивності даних бухгалтерського обліку, що в свою чергу, викривляє результати виробничо-господарської діяльності аграрних підприємств.

На нашу думку, варіантом вирішення вищевказаної проблеми може бути

перегляд та зміна вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності.

### **Висновки до розділу 1**

Одним з основних нормативних актів які регулюють облік і аналіз визначення фінансового результату і розподілу прибутку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Прибуток є важливим показником ефективної діяльності підприємств. Проте якість роботи підприємства не можна оцінювати за масою прибутку. Для того щоб точно обчислити прибутковість підприємства, потрібно зіставити прибуток з витратами підприємства або з обсягом виробничих фондів підприємств. Таке зіставлення характеризує рентабельність. Вона в свою чергу показує прибутковість, доходність підприємства.

Ефективність фінансової діяльності виражається в досягнутих фінансових результатах. Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів.

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 підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ

#### 2.1. Облік формування фінансових результатів підприємства

Від розміру одержаного прибутку залежить формування власних оборотних коштів, виконання зобов'язання перед бюджетом, фінансування капітальних вкладень, платоспроможність підприємства.

Поняття фінансових результатів діяльності трактується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим Наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73 [65].

Фінансові результати утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.

*Витрати* – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу.

*Доходи* – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу.

*Збиток* – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Метою правильного визначення фінансових результатів є надання користувачам оприлюдненої повної неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Доходи і витрати відображують у бухгалтерському обліку та в фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження чи сплати грошей.

Якщо актив забезпечує економічну вигоду протягом кількох звітних періодів, то витрати відображують в бухгалтерському обліку та звітності на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Доходи і витрати включаються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) згідно з принципами відповідності доходів і витрат. Отже, якщо виникає дебіторська заборгованість учасника досліджуваного підприємства за внесками до статутного капіталу, то дохід не виникає, а коли ж дебіторська заборгованість виникає за відвантажену продукцію, то це збільшує дохід. Аналогічно, якщо підприємство нараховує дивіденди акціонерам, витрати не збільшуються, а якщо проводиться нарахування оплати праці та відрахування на соціальні заходи, то це збільшує витрати.

Доходи і витрати, які відповідають критеріям, наведеним вище, наводять у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду.

З 01.01.2007 року вступило в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» [80], який має пряме і безпосереднє відношення як до аграрної сфери, так і до визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності. Відповідно до даного стандарту, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності складається з трьох складових (рис. 2.1):

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [80].

Пунктом 18 П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що фінансовий результат від первісного визнання визначається як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 та 12 П(С)БО 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями [80].



Рис. 2.1. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Під оцінкою розуміють процес вираження інформації в грошовому вимірі. Оцінка має здійснюватися з допустимою точністю та обережністю, з дотриманням принципу обачності.

В пунктах 9 і 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» вказано, що додаткові біологічні активи та сільськогосподарська продукція при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання їх відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу[80].

У П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» під справедливою вартістю визнається сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними та незалежними сторонами.

Відповідно пункту 7.5 проекту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється шляхом порівняння доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображається у складі результатів операційної діяльності [59].

Таким чином, *сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* при визначенні чистого прибутку чи збитку за період, в якому вони мають місце, буде обліковувати прибутки або збитки, які виникли при первинному визнанні

біологічного активу чи сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на місці продажу, а також від зміни справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на місці продажу.

При обчисленні фінансових результатів *сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* має враховувати наступне:

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

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

3) цільове фінансування капітальних інвестицій не створення довгострокових біологічних активів визнається доходом протягом періоду їх використання (утримання): довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу – рівними частками; довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю пропорційно нарахованій амортизації;

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

У бухгалтерському обліку *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності (рис. 2.2).

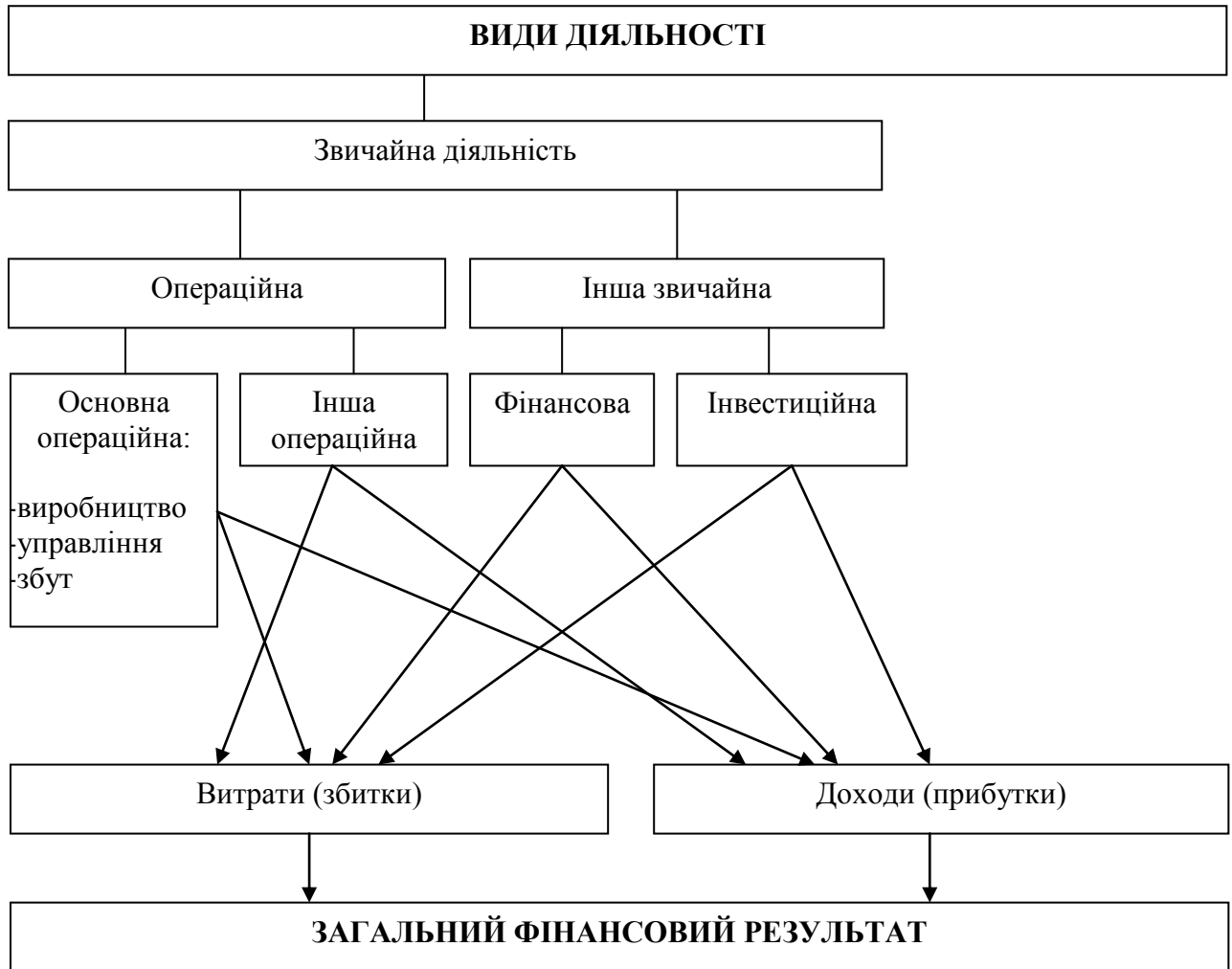


Рис. 2.2. Класифікація доходів (прибутків) і витрат (збитків) підприємства

Основну масу прибутку *сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* одержує від реалізації продукції (робіт, послуг). В міру реалізації продукції в оборот підприємства входить і сума прибутку. З одержаного прибутку підприємство сплачує до бюджету податок на прибуток та поповнює власний капітал, створюють резервні фонди, виплачують дохід (дивіденди) учасникам та здійснюють інші заходи, передбачені законодавством і установчими документами.

У зв'язку з особливостями сільськогосподарського виробництва кінцевий фінансовий результат господарської діяльності визначають в кінці року, шляхом порівняння доходів і витрат.

Основою такого методу є порівняння випуску продукції з витратами на постачання, виробництво і реалізацію, що дозволяє визначити фінансовий



результат діяльності підприємства за звітний період з врахуванням залишків матеріальних запасів, незавершеного виробництва і готової продукції. Це позбавляє від громіздких розрахунків по калькулюванню собівартості продукції, що значно спрощує і прискорює процес визначення результату і дозволяє державі посилити контроль за ним.

Чистий прибуток (збиток) включає:

- 1) чистий дохід (виручка) від реалізації продукції;
- 2) валовий прибуток (збиток);
- 3) фінансові результати від операційної діяльності;
- 4) прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- 5) прибуток (збиток) від надзвичайних подій [46].

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції відповідних податків, зборів, знижок.

Наступним кроком до визначення чистого прибутку *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* є визначення валового прибутку (збитку), який розраховується як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Валовий прибуток визначається лише за результатами роботи основної діяльності підприємства. В ньому не знайшли відображення адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні борги та витрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць, визнані екологічні санкції, а також всі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства). До валового прибутку не включені також суми інших доходів від операційної діяльності підприємства (дохід від курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів).

Тому поряд із визначенням валового прибутку від основної діяльності є показник – фінансовий результат (прибуток, збиток) від операційної діяльності. Він розраховується як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого

операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Крім операційної діяльності підприємство може здійснювати інвестиційну та фінансову діяльність, у результаті якої виникають також відповідні доходи та витрати. До доходів інвестиційної та фінансової діяльності належать:

- 1) дохід від участі і капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства);
- 2) інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій);
- 3) інші доходи (від реалізації фінансових інвестицій, дохід від відновлення корисності активів).

До витрат інвестиційної та фінансової діяльності *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* належать:

- 1) витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;
- 2) збитки, спричинені інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства;
- 3) собівартість реалізації фінансових інвестицій, втрати від зменшення корисності активів, втрати від не операційних курсових різниць, втрати від уцінки необоротних активів.

Якщо фінансові результати операційної діяльності об'єднати з фінансовими результатами інвестиційної та фінансової діяльності, то можна визначити фінансові результати від звичайної діяльності підприємства до оподаткування прибутку.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших витрат (збитків).

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку з

прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

Податок на прибуток визначається згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Однак слід зазначити, що *сількогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* не є платником податку на прибуток, оскільки перебуває на пільговій системі оподаткування, а саме є платником фіксованого сільськогосподарського прибутку.

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності *сількогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* відображуються невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій).

Останнім кроком формування прибутку є визначення чистого прибутку підприємства. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від надзвичайної діяльності та надзвичайного прибутку та податку з надзвичайного прибутку.

Порядок формування фінансових результатів та їх відображення у «Звіті про фінансові результати» (Звіті про сукупний дохід) представимо на рис. 2.3.

Облік доходів та витрат діяльності сільськогосподарського підприємства і формування фінансового результату є однією з найскладніших ділянок обліку сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА».

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій *сількогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»*, Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати».

Суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від різних видів діяльності відображаються по кредиту, а суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток – по дебету цього рахунку.

Бухгалтерський облік фінансових результатів *сількогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* ведеться щодо результатів від кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок.

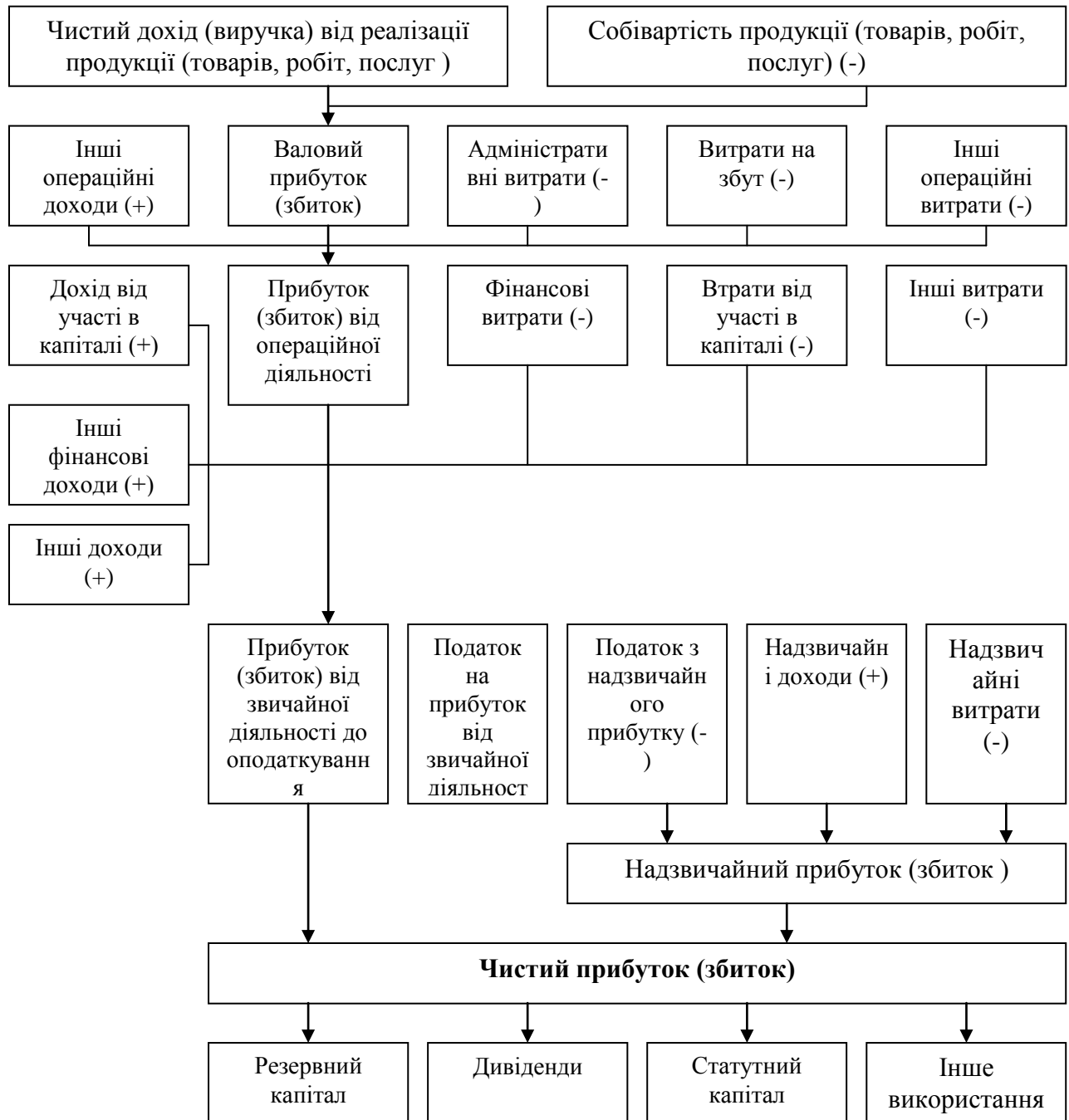


Рис. 2.3. Порядок формування та використання чистого прибутку (збитку) підприємства

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) проводиться на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

На тимчасових рахунках накопичується інформація про доходи і витрати за даний період, що дає змогу скласти проміжну фінансову звітність (квартальну, за півроку, дев'ять місяців). В кінці звітного періоду рахунки доходів і витрат закриваються на рахунок 79 «Фінансові результати».

При складанні квартальних звітів *сількогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* порівнюються обороти по дебету і кредиту рахунку 79 «Фінансові результати», і якщо кредитовий оборот по рахунку 79 буде більше дебетового обороту по цьому ж рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року. Якщо дебетовий оборот по рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту даного рахунку, то підприємство здійснило більше витрат, ніж доходу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності»;

На дебеті рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток, на кредиті – суми в порядку закриття рахунків обліку доходів.

Кредитове сальдо рахунку 79 при його закритті списується на кредит рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На субрахунку 791 «Фінансовий результат від операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображується в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративних витрат, витрат на

збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

## Субрахунок 791 «Фінансові результати від операційної діяльності»

Дебет	Кредит
Кредит рахунків (в порядку закриття) 90 «Собівартість реалізації» (готової продукції, робіт і послуг) 92 «Адміністративні витрати» за видами витрат: загальні корпоративні витрати, на службові відрядження та утримання апарату управління 93 «Витрати на збут», пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) 94 «Інші витрати операційної діяльності» (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти) 98 «Податок на прибуток» (від звичайної діяльності)	Дебет рахунків 70 «Доходи від реалізації» (готової продукції, робіт і послуг) 71 «Інший операційних дохід» (дохід від реалізації іноземної валюти, від реалізації інших оборотних активів)
Сальдо - Збиток	Сальдо - Прибуток

На субрахунку 792 «Фінансові результати від фінансових операцій» *сіськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* визначає прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображується списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

## Субрахунок 792 «Фінансові результати від фінансових операцій»

Дебет	Кредит
Кредит рахунків (в порядку закриття) 95 «Фінансові витрати» 96 «Втрати від участі в капіталі»	Дебет рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» (від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства) 73 «Інші фінансові доходи» (дивіденди одержані, відсотки одержані, інші доходи від фінансових операцій)
Сальдо - Збиток	Сальдо - Прибуток

На субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображується списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Субрахунок 793 «Фінансові результати від іншої звичайної діяльності»

Дебет	Кредит
<p>Кредит рахунків (в порядку закриття)</p> <p>97 «Інші витрати» - витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності. До таких витрат відносять:</p> <p>собівартість реалізованих фінансових інвестицій;            собівартість реалізованих необоротних активів;            собівартість реалізованих майнових комплексів;            втрати від не операційних курсових різниць, сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати на ліквідацію необоротних активів; залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів, інші витрати звичайної діяльності</p>	<p>Дебет рахунків</p> <p>741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»            742 «Дохід від відновлення корисності активів»            744 «Дохід від не операційної курсової різниці»            745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»            746 «Інші доходи»</p>
<b>Сальдо - Збиток</b>	<b>Сальдо - Прибуток</b>

Таким чином, зіставлення чистих доходів від реалізації продукції, які відображені на рахунку 70 «Доходи від реалізації», та собівартості реалізованої продукції, яка відображується на рахунку 90 «Собівартість реалізації», дає змогу визначити валовий фінансовий результат (прибуток або збиток), який показується окремою статтею в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Наведемо приклад відображення на рахунках бухгалтерського обліку *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* формування фінансового результату від реалізації продукції пшениці озимої (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Облік визначення фінансових результатів від реалізації пшениці озимої  
сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Оприбуткована від урожаю продукція пшениці озимої за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу:			
- зерно	27		543535
- зернові відходи	27		7929
- солома	27		12053
<b>Разом</b>		<b>23</b>	<b>563517</b>
2. Відображено в складі доходу виручку від реалізації зерна пшениці озимої	36	701	602623
3. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	100437
4. Списано вартість реалізованого зерна озимої пшениці, яке оцінюється за справедливою вартістю	901	27	347391
5. Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від основної діяльності	701	791	502186
6. Списано вартість реалізації на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791	901	347391
7. Списані адміністративні витрати на зменшення фінансового результату	791	92	74416
8. Списані витрати на збут на зменшення фінансового результату	791	93	2361
9. Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361	602623
10. Відображено перевищення суми податкового зобов'язання над сумою податкового кредиту, яка залишається у розпорядженні підприємства	641	701	100437

Доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції *сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* включаються до складу інших операційних доходів (витрат) наприкінці звітного (календарного) року або на кожну дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначеної наприкінці звітного (календарного) року.

Формування в бухгалтерському обліку *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* фінансових результатів від операційної діяльності покажемо в табл. 2.5.



Облік визначення фінансових результатів від операційної діяльності  
сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Витрати на вирощування ячменю	231	20, 22, 65, 66	170759
2. Оприбутковано зерно від урожаю за справедливою вартістю (5100 ц*55 грн)	27	231	280500
3. Оприбуткована солома від урожаю (1200 ц*3 грн)	27	231	3600
4. Відображено дохід від реалізації зерна покупцям (5000 ц*66 грн)	361	701	330000
5. Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	55000
6. Списана балансова вартість реалізованого зерна покупцеві (5000 ц*55 грн)	901	27	275000
7. Списано дохід на фінансові результати	701	791	275000
8. Списано балансову вартість зерна на фінансові результати	791	901	275000
9. Визначено дохід від первісного визнання продукції ячменю $(280500+3600)-170759=113341$	231	710	113341
10. Списано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції на фінансовий результат	710	791	113341

Для обліку доходів і витрат, які виникають в процесі діяльності *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»*, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначені рахунки: 74 «Інші доходи» і 97 «Інші витрати». Облік фінансових результатів від інших доходів звичайної діяльності відобразимо в таблиці 2.6.

*Сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* є платником фіксованого сільськогосподарського податку, тому дане підприємство звільнене від сплати податку на прибуток, однак вважаємо за доцільне висвітлити основні методичні моменти щодо обліку податку на прибуток.

Для обліку податку на прибуток від звичайної діяльності Планом рахунків передбачено рахунок 98 «Податок на прибуток». На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних

подій. За дебетом відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Таблиця 2.6

Облік визначення фінансових результатів від іншої її діяльності при ліквідації основних засобів сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Списані з балансу основні засоби, що непридатні для використання:			
а) залишкова вартість основних засобів	976		5850
б) знос основних засобів	131		2800
Первісна вартість		10	8650
2. Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	65, 66, 20, 23	1170
3. Одержані матеріали в результаті ліквідації основних засобів	20, 22	746	225
Визначено фінансовий результат:			
а) списані залишкова вартість і витрати з ліквідації основних засобів	793	976	7020
б) списано дохід на фінансовий результат	746	793	225

Отже, доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів відображують майбутні економічні вигоди чи втрати, які можуть бути в результаті виробничо-господарської діяльності підприємства. Цей дохід є величиною умовною і не відображує реального надходження коштів на рахунок. Тому, на певну дату виникає ефект прибутковості чи збитковості підприємства, що не має під собою економічного підґрунтя (грошового забезпечення), а це свідчить про умовність та віртуальність облікової інформації.

## 2.2. Використання фінансових результатів підприємства:

### обліковий аспект

Прибуток *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* визначається в кінці календарного року. Однак створюється він в процесі

діяльності протягом всього року і протягом року використовується на різноманітні заходи, відповідно до законодавства направляється на сплату податків та на інші цілі.

Порядок розподілу і використання прибутку регулюється діючими нормативно-правовими положеннями, установчими документами і обліковою політикою підприємства.

*Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)* – це сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій назвала реінвестований прибуток нерозподіленими прибутками (непокритими збитками) і цим самим підтвердила, що нерозподілений прибуток є складовою власного капіталу, хоча не зареєстрований у засновницьких документах і не персоніфікований.

Наявність нерозподіленого прибутку свідчить, що активи підприємства будуть збільшені за рахунок операцій, за якими одержано прибуток. Кредитове сальдо субрахунка «Прибуток нерозподілений» також не означає, що грошові кошти або будь-який інший конкретний вид активів реінвестовано в підприємство. Прибуток вважається реінвестованим, якщо активи підприємства в цілому збільшилися.

Для узагальнення інформації про формування і використання прибутку підприємства використовують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунка відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

У бухгалтерському обліку прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності, внаслідок якої вони виникають (рис. 2.4).

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ПІДПРИЄМСТВА	
	–
Фінансові результати від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, виробництво та продаж яких є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу (основна операційна діяльність)	
	+
Фінансові результати від реалізації оборотних активів підприємств (крім фінансових інвестицій), іноземної валюти, від оренди активів (інша операційна діяльність)	
	+
Фінансові результати від операцій, які призводять до змін розміру і складу власного та позичкового капіталу підприємства (фінансова діяльність)	
	+
Фінансові результати від операцій фінансовими інвестиціями є дивіденди та проценти отримані, інші доходи	
	+
Фінансові результати від операцій або подій, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства і відбуваються рідко або нерегулярно (надзвичайна діяльність)	

Рис. 2.4. Формування фінансових результатів підприємства

Процес визначення прибутку чи збитку від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* складається з двох етапів. На першому етапі визначається дохід від реалізації, який зменшується на суму податку на додану вартість (акцизного збору). На другому етапі чистий дохід, тобто дохід за мінусом ПДВ (акцизного збору), списується на фінансовий результат. Потім на фінансовий результат списується собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг,

адміністративні витрати, витрати на збут та нараховані податки. Різниця між чистим доходом і перерахованими вище витратами діяльності буде складати фінансовий результат основної діяльності.

Фінансовий результат визначається на рахунку 79 «Фінансові результати». На підставі бухгалтерської довідки-розрахунку прибуток списують в кредит субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток - у дебет субрахунка 442 «Непокриті збитки».

Непокриті збитки обліковуються на субрахунку 442 «Непокриті збитки». Їх списання здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу. При цьому на підставі бухгалтерської довідки-розрахунку кредитується субрахунок 442 «Непокриті збитки» і дебетується субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» та рахунки 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал».

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів) *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»*, виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання в поточному періоді відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

По прийнятій методології платежі і відрахування, що здійснюються з прибутку протягом року, в бухгалтерському обліку безпосередньо на зменшення прибутку не відносяться. В результаті в поточному обліку прибуток на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і в балансі показується зростаючим підсумком. Поточне використання прибутку здійснюється на основі затвердженого кошторису витрат за рахунок прибутку. Як правило, чистий прибуток використовується за наступними напрямками: поповнення статутного капіталу (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії. Аналітичний облік прибутку, використаного у звітному періоді, ведеться за напрямками

використання. Дані по субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається у журналі-ордері № 7. та у Звіті про власний капітал.

Облік формування та використання нерозподіленого прибутку *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* наведемо в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Облік використання нерозподіленого прибутку *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»*

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Направлено частину вкладеного капіталу на покриття збитків звітного періоду	422	443	8500
2. Направлено частину резервного капіталу на покриття збитків звітного періоду	43	442	7500
3. Відображено суму чистого прибутку за звітний період	79	441	15000
4. Відображено частину прибутку, направлену на збільшення розміру статутного капіталу	443	40	5000
5. Відображено частину прибутку, направлену на збільшення розміру пайового капіталу	671 443	41 671	5000 5000
6. Відображено частину прибутку, направлену на збільшення розміру резервного капіталу	443	43	3000
7. Відображено частину прибутку, використану у звітному періоді на покриття збитків	441	442	8000
8. Списано частину прибутку, використану у звітному періоді на виплату дивідендів і формування резервного капіталу і інші цілі	441	443	7500
9. Нараховано дивіденди на акції	443	671	6000
10. Відображено чистий збиток звітного періоду	442	79	2000

Отже, прибуток *сіськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* є важливим показником ефективності його діяльності, від розміру якого залежить як формування його власних оборотних коштів, так і фінансування капітальних вкладень.

### 2.3. Облік фінансових результатів підприємства в умовах комп'юторної системи обліку

Комп'ютерна система обліку і аналізу оперативно відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. В цій обліковій системі інформація йде по єдиному каналу і використовується для всіх потреб управління. Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку поділяється на три етапи:

- збирання і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері;
- формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль процесу, обробка інформації, записаної в масивах облікових даних;
- отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані монітору потрібної інформації.

На даний момент розробки, які значна частина фірм пропонує для ведення бухгалтерського обліку, можна умовно поділити на три групи.

До першої групи відносяться великі програмні комплекси, що дозволяють автоматизувати роботу великих бухгалтерій. Подібні комплекси складаються з взаємопов'язаних модулів, кожен з яких призначений для обліку операцій по певній групі засобів і їх джерелах. Всі ці модулі поєднує один модуль – Головна книга і баланс. Такі програмні комплекси розробляються безпосередньо за замовленням підприємства і пристосовуються до умов конкретної бухгалтерії уже в процесі розробки. Якщо ж велике підприємство вирішило придбати уже готову програму, то вона потребує значних додаткових коштів і зусиль для адаптації її до конкретних умов. До другої групи бухгалтерських програм відносяться програми, які автоматизують окремі ділянки бухгалтерського обліку.

Третя група – це програми, основою яких є журнал господарських операцій. Програми такого класу користуються на даний момент найбільшим попитом на сучасному ринку бухгалтерських програм і задовольняють потреби більшості комерційних фірм. Вони порівняно дешеві і легко адаптуються до умов користувача.

Розрізняють такі принципи вибору до програмного забезпечення автоматизації бухгалтерського обліку:

- Принцип системності – встановлення таких зв'язків між структурними елементами системи, які б забезпечували її сумісність та взаємодію з іншими системами. Отже, усі зв'язки, елементи, функції та проблеми управління й діяльності мають розглядатися як єдине ціле.

- Принцип розвитку (відкритості) – автоматизована система має створюватися з урахуванням можливостей поповнення й оновлення її функцій та складу без порушення функціонування автоматизованих систем.

- Принцип стандартизації – під час створення систем мають бути раціонально застосовані типові, уніфіковані й стандартизовані елементи, проектні рішення, пакети прикладних програм тощо. Система та її елементи потребують стандартизації, щоб можна було мінімізувати всі види витрат, уніфікувати прийоми, методи та інструкції, якими керується персонал.

- Принцип ефективності – досягнення раціонального співвідношення між витратами на створення автоматизованих систем і цільовими ефектами, включаючи кінцеві результати, отримані від автоматизації, які не завжди і не обов'язково мають набирати грошової форми, це може бути час (вірніше його економія), певні зручності, нові функції, імідж і т. ін.

Загальними критеріями вибору програмного забезпечення комп'ютерних систем обліку щодо підприємств різних типів є:

- функціональна повнота;
- особливості побудови програмної системи;
- принципи адаптації до особливостей облікової роботи конкретних підприємств;
- можливість використання на різноманітних програмно-апаратних



платформах;

- можливість інтеграції з діловим програмним забезпеченням власних розробок або інших виробників.

Розглянемо облік і аудит фінансових результатів *сількогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* в умовах системи автоматизації обліку «ІС:Підприємство».

В таблиці 2.6. наведено задачі обліку фінансових результатів діяльності підприємства.

Таблиця 2.6

### Задачі обліку фінансових результатів

Задачі облік та аудит фінансових результатів	Документи, що використовуються для реалізації даної задачі в комп'ютерній бухгалтерії
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ синтетичний та аналітичний облік;</li> </ul>	План рахунків Довідник «Види діяльності» Довідник «Види витрат» Константи
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ облік реалізації готової продукції;</li> </ul>	Документ «Калькуляція» Документ «Рахунок-фактура» Документ «Видаткова накладна» Журнал «Розхід» Системні звіти
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ облік фінансових результатів;</li> <li>➤ аудит фінансових результатів.</li> </ul>	Документ «Фінансові результати» Журнал «Фінансові результати» Системні звіти Регламентовані звіти

Інформаційним забезпеченням задачі обліку фінансових результатів при відображенні накопичення, витрат, доходів та фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого і прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

«ІС:Підприємство» – це система програм для комплексної автоматизації різних областей економічної діяльності: бухгалтерського, оперативного обліку, економічних розрахунків.

Система програм «ІС:Підприємство» – універсальний засіб автоматизації всіх видів обліку на підприємствах і в організаціях всіх галузей і видів власності, у тому числі і бюджетних організацій.

Програми поставляються як в розрахованому на одного користувача, так і

в мережевому варіанті. Серед розрахованих на одного користувача програм найбільш популярна 1С:Бухгалтерія для України, за допомогою якої можна вести всі види обліку в єдиній інформаційній базі. У версії Проф. цієї програми можна робити зміни в конфігурації: створювати і змінювати документи, коректувати проводки, міняти інтерфейс і т.д. А за допомогою мережевої версії «1С:Бухгалтерія» – додатково організувати роботу необхідної кількості користувачів.

Для крупних підприємств, в системі управління яких зайнято безліч менеджерів і бухгалтерів, поставляються так звані SQL-версії на основі архітектури «Сервер» клієнта, що дозволяють організувати роботу в комп'ютерній мережі десятків користувачів.

Але «1С:Бухгалтерія» – тільки одна компонент системи «1С:Предприятие». Для ретельнішого ведення обліку товарно-матеріальних цінностей часто використовується «1С:Торговля і склад».

У організаціях з великою кількістю співробітників облік зарплати і кадрів можна вести з допомогою компоненти «1С:Зарплата» – розрахованої на одного користувача версії, мережевої і мережевої версії SQL. Проводки по зарплаті також необхідно переносити в «1С:Бухгалтерія» окремою операцією.

Для того, щоб всі три конфігурації («1С:Бухгалтерія», «1С:Торговля» і «1С:Зарплата і кадри») працювали в єдиній інформаційній базі, недавно розроблений продукт «1С:Предприятие. Комплексна конфігурація для України», призначений для комплексної автоматизації обліку і об'єднуючий в собі функціональні можливості всіх трьох конфігурацій.

«Бухгалтерський облік» – призначена для ведення обліку на основі бухгалтерських операцій. Забезпечує ведення планів рахунків, введення проводок, отримання бухгалтерських підсумків, звітності.

«Розрахунок» – призначена для виконання складних періодичних розрахунків. Використовується для розрахунку заробітної платні будь-якої складності, розрахунків по цінних паперах і т.п.

«Оперативний облік» – призначена для обліку наявності і руху засобів в самих різних розрізах у реальному часі. Використовується для обліку запасів

товарно-матеріальних цінностей, взаєморозрахунків з контрагентами і т.д.

Для автоматизації бухгалтерського обліку діяльність підприємства зручно представляти у вигляді послідовності окремих господарських операцій. Задача бухгалтера на початковому етапі полягає в тому, щоб із всієї сукупності характеристик господарської операції виділити необхідні параметри і ввести їх в програму. Для цього можуть бути використані діалогові форми «Операція» або «Документ». *Операція* – це електронний бланк для запису всієї сукупності проводок, що характеризують окрему господарську операцію. Операція містить не тільки проводки, але і деяку загальну частину, що характеризує її в цілому: зміст, загальну суму за всіма проводками, дату, номер та ін. Перелік реквізитів операції визначається конфігурацією.

Також в програмі передбачений найбільш ефективний засіб введення проводок за фактами господарської діяльності - складання кореспонденції рахунків за документами.

Для організації на рахунках аналітичного обліку в програмі «1С:Бухгалтерія» використовується поняття «Вид субконто». Під виглядом субконто розуміється сукупність однотипних об'єктів аналітичного обліку. У типовій конфігурації звичайно виду субконто відповідає довідник, перелік, що містить конкретні значення цих об'єктів.

У типовій конфігурації, крім довідників і переліків, аналітичний облік іноді ведеться в розрізі документів. В цьому випадку як вид субконто використовуються документи.

*Документ* – це комплексний засіб введення облікової інформації, що забезпечує технологічну процедуру виписки первинного документа, в електронному вигляді (діалоговій формі документу) та на паперовому бланку. Внесена в діалогову форму інформація використовується програмою для формування та друку первинної (паперової) форми документу і автоматичного формування бухгалтерських проводок. Кожен документ при проведенні формує бухгалтерські проводки, які можна продивитись.

«*Журнал проводок*» є засобом перегляду введених господарських операцій у вигляді списку бухгалтерських проводок. Якщо в журналі операцій

можна переглянути основні дані по операціях в списку, а також проводки по поточній операції, то в журналі проводок відображаються проводки, що відповідають різним операціям. «Журнал проводок» — це таблиця, кожен рядок якої є кореспонденцією рахунків.

Розглянемо організацію комп'ютерного обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства за допомогою програмного продукту «1С:Підприємство», зокрема способи відображення операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції та закриттям рахунків.

Для обліку фінансових результатів в програмі призначено рахунки сьомого та дев'ятого класів.

Рахунок 701 «Доходи від реалізації готової продукції» є активно-пасивним, однак на кінець звітного періоду даний рахунок закривається і не має сальдо. Аналітичний облік на рахунку ведеться в розрізі двох субконто: «Види діяльності» та «Місця збереження».

Рахунок 79 «Фінансові результати» є активно-пасивним. Аналітичний облік на рахунку ведеться в розрізі субконто: «Види діяльності» (рис. 2.7).

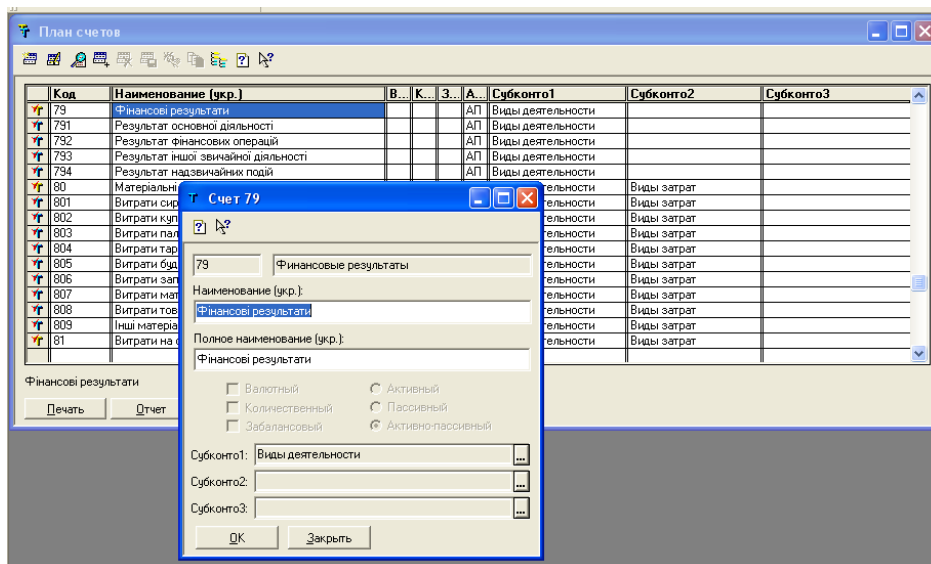


Рис. 2.7. Настройка Плану рахунків

Рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» є активним. По

дебету рахунку акумулюється собівартість реалізованої продукції. На кінець звітного періоду даний рахунок закривається і не має сальдо.

Аналітичний облік по даному рахунку ведеться по одному виду субконто «Види діяльності».

Субконто «Види діяльності» відповідає однойменний довідник «Види діяльності» (рис. 2.8).

Код	Наименование
3	Рослинництво
5	С/г продукция
4	Тваринництво
0	Основная деятельность

Рис. 2.8. Довідник «Види діяльності»

Параметрами типової конфігурації задається варіант визначення виручки від реалізації та цілей оподаткування. Вибір варіанту здійснюється в списку констант.

Для автоматизації обліку реалізації готової продукції використовуються документи:

- рахунок-фактура. Цей документ не формує бухгалтерських проводок.
- видаткова накладна.

Документ «Рахунок-фактура» дає можливість автоматизувати процес виписки рахунків на реалізацію. Має форму для виводу на друк. Оперативне введення нового рахунку можливе з пункту «Рахунок» меню «Документи – Розхід» головного меню програми.

Документ Видаткова накладна використовується для здійснення продажу готової продукції та робить проводки з рахунків готової продукції на рахунок собівартості та одночасно за дебетом рахунку розрахунків з клієнтами у кредит рахунку доходу. Документ Видаткова накладна, має свою форму діалогу для введення значень реквізитів та друковану форму.

Для коректної роботи документа потрібно заповнити всі реквізити. В

шапку документа вносяться параметри покупця (рахунок клієнта, контрагент, договір та номер рахунка). Обов'язково вказується рахунок ТМЦ, ставка ПДВ та МВО особа, яка відвантажує ТМЦ. Документ дає можливість вводити додатково номер та дату довіреності, якщо така видавалась. В таблицю заносяться параметри та реквізити ТМЦ, які реалізуються. В нижній частині документа вказується залишок ТМЦ на складі.

Документ використовується для проведення продажу ТМЦ та робить проводки з рахунку ТМЦ на рахунок собівартості ТМЦ та одночасно за дебетом рахунку розрахунків з клієнтами у кредит рахунку доходу. Зобов'язання за ПДВ та валові доходи враховуються згідно чинного законодавства за першою подією.

Для закриття рахунків витрат 9 класу і рахунків доходу 7 класу в програмі «ІС:Підприємство» передбачений документ «Фінансові результати». Документ дозволяє закрити залишки по рахунках доходів/витрат на рахунок фінансового результату. Звернення до даного документу можливе через меню «Документи – Інші – Фінансові результати».

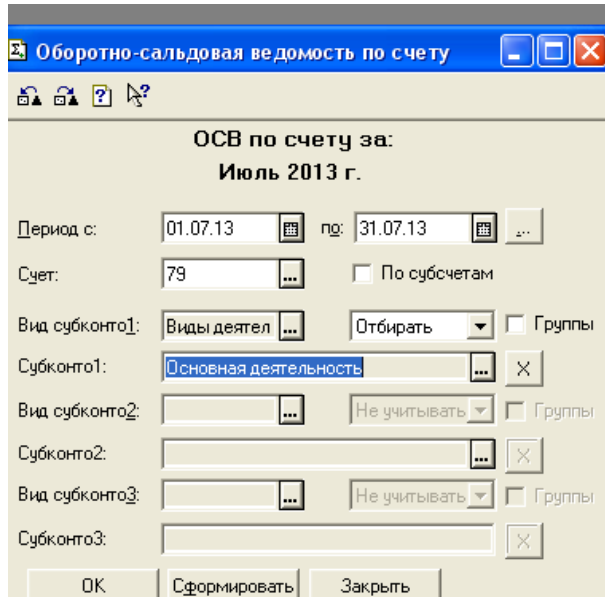
Формування фінансових результатів відбувається в два етапи: закриття загальновиробничих витрат та визначення фінансових результатів. Розглянемо перший етап - закриття загальновиробничих витрат. Для цього в документі «Фінансові результати» обираємо етап «закриття загальновиробничих витрат».

На другому етапі обираємо реквізит «визначення фінансових результатів». Проведення документу формує проводки, які закривають рахунки 7 і 9 класів.

В програмі реалізовано можливість роботи як з регламентованими, так і зі стандартними звітами. В типову конфігурацію включено набір стандартних звітів. Стандартні звіти – це цілісна система, яка дозволяє формувати одні звіти на підставі інших, деталізуючи дані звіту. Вони призначені для отримання даних за підсумками по бухгалтерських проводках в різних розрізах. Такі звіти можуть бути складені при використанні Плану рахунків бухгалтерського обліку, що використовується в програмі, незалежно від змісту та призначення конкретних рахунків. Стандартні звіти можуть застосовуватись для отримання

як узагальненої інформації по будь-яких ділянках обліку.

Стандартний звіт «Оборотно-сальдова відомість по рахунку 79» (рис. 2.9) може бути використаний для отримання оперативної інформації про стан бухгалтерських рахунків доходів/витрат .



Оборотно-сальдовая ведомость по счету

ОСВ по счету за:  
Июль 2013 г.

Период с: 01.07.13 по: 31.07.13

Счет: 79  По субсчетам

Вид субконто1: Виды деятел  Отбирать  Группы

Субконто1: Основная деятельность

Вид субконто2:  Не учитывать  Группы

Субконто2:

Вид субконто3:  Не учитывать  Группы

Субконто3:

OK Сформировать Закреть

Рис. 2.9. Формування звіту «Оборотно-сальдова відомість по рахунку»

Програмне забезпечення має принципове значення як для побудови комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, так і для перевірки правильності їх функціонування та оцінки вірогідності фінансової звітності. Порядок введення, спосіб і послідовність обробки облікових даних комп'ютерами, формування зведених облікових показників повністю залежать від програми, що використовується.

Сучасні інформаційні технології реалізовані на базі технічних та програмних засобів задовольняють більшість вимог облікових фахівців щодо здійснення обліку й аудиту.

## Висновки до розділу 2

Поняття фінансових результатів діяльності трактується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим Наказом Мініну від 07.02.2013 р. № 73.

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

Податок на прибуток визначається згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Однак слід зазначити, що сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА» не є платником податку на прибуток, оскільки перебуває на пільговій системі оподаткування, а саме є платником фіксованого сільськогосподарського прибутку.

*Сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* є платником фіксованого сільськогосподарського податку, тому дане підприємство звільнене від сплати податку на прибуток, однак вважаємо за доцільне висвітлити основні методичні моменти щодо обліку податку на прибуток.

Прибуток *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* є важливим показником ефективності його діяльності, від розміру якого залежить як формування його власних оборотних коштів, так і фінансування капітальних вкладень.

Комп'ютерна система обліку і аналізу оперативно відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. В цій обліковій системі інформація йде по єдиному каналу і використовується для всіх потреб управління.



## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Аналіз фінансового стану підприємства

Метою діяльності сільськогосподарського виробничого кооперативу «Нива» є отримання прибутку на основі найбільш повного задоволення потреб суспільства та народного господарства в його продукції, роботах і послугах шляхом об'єднання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів його учасників для здійснення господарської діяльності, збільшення виробництва, підвищення якості продукції та удосконалення технології.

Кооператив самостійно і за свій рахунок, за дорученням і за рахунок акціонерів, за дорученням і за рахунок замовників, виходячи із реального споживчого попиту та укладених договорів, здійснює на території України та за кордоном наступні види діяльності:

- 1) вирощування насіння цукрових буряків, призначеного для елітних і товарних посівів;
- 2) вирощування, виробництво, заготівля, збереження, переробка і реалізація сільськогосподарської, харчової продукції, виробів підсобних промислів;
- 3) відгодівля та реалізація ВРХ і свиней та племінної справи;
- 4) торгівельна діяльність у сфері оптової, роздрібною торгівлі та громадського харчування щодо реалізації товарів народного вжитку (в т.ч. продовольчих і непродовольчих товарів, пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів) із створенням власної торгівельної мережі та об'єктів громадського харчування (ресторанів, барів, кафе);
- 5) здійснення торгівельної діяльності на умовах комісії;
- 6) організація та проведення торгівельно-реалізаційних заходів (аукціонів, виставок-продаж, ярмарок та інше);
- 7) торгівельно-посередницька та торгівельно-закупівельна діяльність;
- 8) виробництво хлібобулочних, кондитерських та інших виробів з їх подальшою

реалізацією;

9) виготовлення пива, алкогольних напоїв, а також виготовлення та реалізація спирту етилового, коньячного і плодового; внутрішні і міжнародні перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом та інші види діяльності не заборонені чинним законодавством.

Майно кооперативу складається з основних засобів та обігових коштів, а також цінностей, вартість яких відображена в балансі кооперативу. Кооператив здійснює володіння, користування та розпорядження своїм майном відповідно до цілей своєї діяльності.

Кооператив діє на принципах повного господарського розрахунку та самофінансування. Товариство самостійно в установленому законодавством порядку вирішує питання прийняття господарських рішень, планування, постачання, збуту, встановлення цін, визначення форм управління, форми, системи та розміру оплати праці (при обов'язковій гарантії встановленій в Україні мінімальної зарплати), розподіляє чистий прибуток.

Статутний фонд кооперативу становить 6078957 грн. Статутний фонд кооперативу поділений на 6078957 простих іменних акцій номінальною вартістю 0,01 грн. кожна.

Прибуток кооперативу утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. З балансового прибутку кооперативу сплачуються проценти по кредитах банку та по облігаціях, а також вносяться передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається у повному розпорядженні кооперативу.

Порядок розподілу чистого прибутку та покриття збитків визначається вищим органом кооперативу відповідно до Статуту та чинного законодавства України. Кооперативом створюється резервний (страховий) фонд у розмірі 5 % статутного фонду за рахунок щорічних відрахувань у розмірі 5% чистого прибутку кооперативу до отримання необхідної суми. Кошти фонду зараховуються на спеціальний рахунок в установі банку. Кошти фонду знаходяться у повному розпорядженні кооперативу. Рішення про використання коштів фонду приймається вищим органом кооперативу і

виконується для покриття витрат, пов'язаних з відшкодуванням збитків, позапланових витрат. Якщо коштів резервного фонду буде недостатньо, учасники приймають рішення про додаткові джерела фінансування.

Фінансовий рік кооперативу співпадає з календарним роком. Перевірка фінансової діяльності кооперативу здійснюється податковою службою, іншими державними органами в межах їх компетенції. Товариство веде облік військовозобов'язаних працівників встановленому чинним законодавством України порядку. Кооператив проводить природоохоронні заходи відповідно до законодавства.

Дані аналітичної таблиці 3.1 свідчать про те, що сума чистого прибутку щодо базового періоду збільшилась на 198 тис грн. за рахунок збільшення величини чистого доходу підприємства.

Таблиця 3.1

Аналіз показників прибутку підприємства, тис грн

Показник	2011 р.	2012 р.	Відхилення, ±
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	5577	6319	+742
2. Собівартість реалізованої продукції	4744	5499	+755
3. Валовий прибуток від реалізації продукції	833	820	-13
4. Інші операційні доходи	-	-	
5. Адміністративні витрати	311	523	+212
6. Витрати на збуг	9	-	-9
Інші операційні витрати	-	-	
7. Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток)	1117	1201	+84
8. Інші доходи	-	-	
9. Інші витрати	-	-	
10. Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток)	1117	1201	+84
11. Чистий прибуток	1003	1201	+198

Нами відмічено, що за аналізований період збільшився дохід (виручка) від реалізації продукції на 742 тис. грн, при цьому собівартість реалізованої продукції зросла на 755 тис. грн. Збільшились за аналізований період адміністративні (на 212 тис. грн.). Проте, величина чистого прибутку підприємства у звітному році збільшилась на 198 тис. грн. при порівнянні із даними базового періоду. Подальший структурний аналіз свідчить про пріоритети у пошуку резервів його зростання.

Для характеристики майна розраховуються коефіцієнт мобільності майна і коефіцієнт мобільності оборотних активів. Коефіцієнт мобільності розраховується як

відношення вартості оборотних активів до вартості всього майна, а коефіцієнт мобільності оборотних активів – відношення найбільш мобільної їх частини (коштів і фінансових вкладень) до вартості оборотних активів. Збільшення коефіцієнтів мобільності всього майна і оборотних активів підтверджує тенденцію прискорення оборотності майнових засобів підприємства. Слід зазначити, що низька мобільність оборотних активів не завжди є негативною. За високої рентабельності продукції підприємства здебільшого спрямовують вільні кошти на розширення виробництва. Результати аудиту майнового стану підприємства нами представлено в таблиці 3.2. Динаміка показників прямого та опосередкованого впливу на майновий стан підприємства подано у таблиці 3.3.

Таблиця 3.2

## Оцінка майнового стану СВК «Нива» протягом 2011-2013 років.

Найменування показника	Роки			Відхилення 2012-2011 (+/-)	Відхилення 2013-2012 (+/-)
	2011	2012	2013		
1. Частка оборотних виробничих фондів в обігових коштах	0,24	0,2	0,28	-0,04	0,08
2. Частка основних засобів в активах	0,23	0,19	0,23	-0,04	0,04
3. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,63	0,65	0,65	0,02	0
4. Частка оборотних виробничих активів	0,15	0,14	0,18	-0,01	0,04
5. Коефіцієнт мобільності активів	1,55	2,17	1,63	0,62	-0,54

Отже, аналіз майнового стану показав негативну динаміку частки оборотних виробничих фондів в обігових коштах у 2012 році оскільки даний показник знизився на 0,04 пункти. Однак у 2013 році даний показник зріс, що свідчить про збільшення частки оборотних виробничих фондів. Аналогічна ситуація і з показником частка основних засобів в активах, який спочатку знизився на 0,04 пункти, а тоді зріс на ту ж величину. Зниження даного показника у 2012 році було зумовлено зниженням залишкової вартості основних засобів підприємства на 12 тис. грн. та зростанням активів на 1198 тис. грн.. зростання даного показника на 0,04 пункти у 2013 році було зумовлено зростанням залишкової вартості основних засобів на 5,53% та зниженням суми активу на 12,66%.

Негативну динаміку протягом 2011-2013 років показав коефіцієнт зносу

основних засобів підприємства, який зріс на 0,02 пункти у 2012 році і продовжував залишатися таким же у 2013 році. Як видно з таблиці 3.3, дана ситуація була зумовлена тим, що на аналізованому підприємстві основні засоби зношувалися швидше ніж відбувалося їх оновлення (первісна вартість основних засобів).

Негативно позначилося на діяльності підприємства у 2012 році зростання активів (на 23,21%) швидшими темпами ніж оборотні виробничі фонди (темперосту 15,23%), в результаті чого частка оборотних виробничих активів знизилася на 0,01 пункта. Однак, у 2013 році даний показник показав позитивну тенденцію, оскільки зріс на 0,04 пункти. Це було зумовлено зростанням оборотних виробничих фондів на 10,28% та зниженням активів на 12,66%.

Коефіцієнт мобільності активів протягом аналізованого періоду показував досить хороше значення, оскільки був більшим за рекомендоване значення, яке дорівнює 0,5 пункти. Це свідчить що на одиницю не обігових коштів у 2011 році припадало 1,55 обігових коштів, у 2012 році – 2,17 обігових коштів, а в 2013 році – 1,63 обігових коштів.

Таблиця 3.3

Динаміка показників прямого та опосередкованого впливу на майновий стан  
СВК «Нива» протягом 2011-2013 років

Показники, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Оборотні виробничі фонди	768	885	976	117	91	15,23	10,28
Оборотні активи	3138	4356	3446	1218	-910	38,81	-20,89
Залишкова вартість основних засобів	1205	1193	1259	-12	66	-1	5,53
Активи	5162	6360	5555	1198	-805	23,21	-12,66
Знос основних засобів	2045	2206	2362	161	156	7,87	7,07
Первісна вартість основних засобів	3250	3399	3621	149	222	4,58	6,53
Збільшення за зв. пер. первісної вартості основних засобів	195	149	222	-46	73	-23,59	48,99
Мобільні активи	3138	4356	3446	1218	-910	38,81	-20,89
Немобільні активи	2024	2004	2109	-20	105	-0,99	5,24

Аудит показників майнового положення полягає в розрахунку й аналізі наступних основних показників: сума господарських засобів, частка активної частини основних засобів, коефіцієнт зносу, коефіцієнт відновлення, коефіцієнт вибуття.

Фінансова стабільність підприємства є однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства. Вона пов'язана з рівнем залежності від кредиторів та інвесторів і характеризується співвідношенням власних і залучених коштів. Цей показник дає загальну оцінку фінансової стабільності. У світовій і вітчизняній обліково-аналітичній практиці розроблено систему показників проведення аудиту фінансової стабільності підприємства. Ці показники поділяють на два класи.

До першого класу відносять показники зі встановленими нормативними значеннями (усі перелічені показники ліквідності та платоспроможності); до другого класу – показники без установлених нормативних значень (показники рентабельності, ефективності управління, ділової активності).

Розпочнемо аналіз з показників абсолютної фінансової стійкості. Аналіз показників абсолютної фінансової стійкості *сільськогосподарського виробничого кооперативу «Нива»* протягом 2011-2013 років подано у таблиці 3.4.

Отже, у 2011 та 2013 роках на *СВК «Нива»* спостерігався кризовий фінансовий стан, що свідчить про те, що підприємству не вистачало власних джерел формування запасів, власних і довгострокових позик та основних джерел фінансування запасів в сумі 491 тис. грн. У такій ситуації підприємство знаходиться на межі банкрутства, тобто маючи кредити і позики, які не погашені своєчасно, прострочену дебіторську і кредиторську заборгованість, запаси і витрати не забезпечуються джерелами їхнього формування.

У 2012 році, не зважаючи на те, що на *СВК «Нива»* були відсутніми довгострокові зобов'язання та короткострокові кредити і позики, на підприємстві спостерігалася абсолютна фінансова стійкість (за рахунок зростання суми власного капіталу та зменшення необоротних активів). Цей тип фінансової стійкості характеризується тим, що всі запаси і витрати організації покриваються власними оборотними коштами і підприємство не залежить від зовнішніх кредиторів.

Серед усіх відносних показників, які відображають роль капіталу у формуванні фінансової стійкості підприємства виділяють ряд найважливіших, а саме коефіцієнт автономії (концентрації власного капіталу), коефіцієнт концентрації позикового капіталу, коефіцієнт фінансової залежності, коефіцієнт

фінансової стійкості, коефіцієнт фінансової стабільності, коефіцієнт фінансового ризику, коефіцієнт маневреності власного капіталу, коефіцієнт забезпечення запасів власним оборотним капіталом, коефіцієнт забезпечення оборотних активів власним оборотним капіталом та індекс постійного активу.

Таблиця 3.4

Динаміка абсолютних показників фінансової стійкості підприємства  
СВК «Нива» протягом 2011-2013 років

Показники, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Власний капітал	4538	6166	5376	1628	-790,00	35,87	-12,81
Довгострокові зобов'язання	0	0	0	0	0,00	-	-
Короткострокові кредити банків і позики	0	0	0	0	0,00	-	-
Необоротні активи	2024	2004	2109	-20	105,00	-0,99	5,24
Запаси	3005	4066	3359	1061	-707,00	35,31	-17,39
Наявність власних джерел формування запасів	2514	4162	3267	1648	-895,00	65,55	-21,50
Власні і довгострокові позикові джерела формування запасів	2514	4162	3267	1648	-895,00	65,55	-21,50
Основні джерела формування запасів	2514	4162	3267	1648	-895,00	65,55	-21,50
Надлишок/нестача власних джерел формування запасів	-491	96	-92	587	-188,00	119,55	195,83
Надлишок/нестача власних і довгострокових позик	-491	96	-92	587	-188,00	119,55	195,83
Надлишок/нестача основних джерел фінансування запасів	-491	96	-92	587	-188,00	119,55	195,83
Тип фінансової стійкості підприємства	кризов	абсолют	кризов	x	x	x	x

Динаміка відносних показників фінансової стійкості підприємства  
СВК «Нива» протягом 2011-2013 років

Показники, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Коефіцієнт автономії (концентрації власного капіталу)	0,99	0,97	0,97	-0,02	0	-2,02	0,00
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,01	0,03	0,03	0,02	0	200,00	0,00
Коефіцієнт фінансової залежності	1,01	1,03	1,03	0,02	0	1,98	0,00
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,99	0,97	0,97	-0,02	0	-2,02	0,00
Коефіцієнт фінансової стабільності	73,81	31,78	30,03	-42,03	-1,75	-56,94	-5,51
Коефіцієнт фінансового ризику	0,01	0,03	0,03	0,02	0	200,00	0,00
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,6	0,67	0,61	0,07	-0,06	11,67	-8,96
Коефіцієнт забезпечення запасів власним оборотним капіталом	1,02	1,02	0,97	0	-0,05	0,00	-4,90
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власним оборотним капіталом	0,98	0,96	0,95	-0,02	-0,01	-2,04	-1,04
Індекс постійності активу	0,64	0,46	0,61	-0,18	0,15	-28,13	32,61

У таблиці 3.5. подано аналіз відносних показників фінансової стійкості підприємства СВК «Нива» протягом 2011-2013 років., а в таблиці 3.6 – динаміку показників прямого та опосередкованого впливу на відносні показники фінансової стійкості підприємства.

При аналізі відносних показників фінансової стійкості СВК «Нива» спостерігалася наступна ситуація. Коефіцієнт автономії в 2011 році він становив – 0,99, в 2012-2013 роках він знизився до 0,97 пункти, тобто протягом усього аналізованого періоду коефіцієнт концентрації власного капіталу був більшим за 0,5. Це позитивне значення яке свідчить про те, що власники в достатній мірі фінансують своє підприємство. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу також має позитивне значення оскільки як у 2011 році і в 2012 році, так і в 2013 роках його значення було меншим за 0,5 і становило 0,01, 0,03 та 0,03 пункти відповідно. Це означає що була незначна частка залученого майна в активах підприємства, в результаті чого ступінь залежності



від кредиторів також був незначним. Це було зумовлено тим, позиковий капітал (69 тис. грн. у 2011 році, 194 тис. грн. у 2012 році та 179 тис. грн. у 2013 році) був набагато меншим за активи підприємства (становили 5162 тис. грн. у 2011 році, 6360 тис. грн. у 2012 році та 5555 тис. грн. у 2013 році).

Таблиця 3.6

Динаміка показників прямого та опосередкованого впливу на відносні показники фінансової стійкості підприємства  
СВК «Нива» протягом 2011-2013 років

Показники, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Власний капітал	5093	6166	5376	1073	-790	21,07	-12,81
Позиковий капітал	69	194	179	125	-15	181,16	-7,73
Активи	5162	6360	5555	1198	-805	23,21	-12,66
Довгострокові зобов'язання	0	0	0	0	0	-	-
Власний оборотний капітал	3069	4162	3267	1093	-895	35,61	-21,50
Запаси	3005	4066	3359	1061	-707	35,31	-17,39
Оборотні активи	3138	4356	3446	1218	-910	38,81	-20,89
Необоротні активи	2024	2004	2109	-20	105	-0,99	5,24

У 2011-2013 роках коефіцієнт фінансової залежності був меншим за максимальне рекомендоване значення 2. Це означає що фінансова залежність підприємства від кредиторів була досить невисокою.

У 2011 році коефіцієнт фінансової стійкості становив був більшим за 0,9 пункти і становив 0,99 пункти у 2013 році та 0,97 пункти у 2012 - 2013 роках. Це свідчить про незначні ризики порушення фінансової стійкості підприємства. Дана ситуація зумовлена тим, що власний капітал, незважаючи на те, що довгострокові зобов'язання були рівними нулю, займав основну частку у структурі активів підприємства.

Коефіцієнт фінансової стабільності протягом аналізованого періоду був більшим 0,8 пункти, що є позитивним. Коефіцієнт фінансового ризику вказує на те, що у 2011-2013 роках (в даний період цей показник становив 0,01-0,03

пункти при нормативному значенні 0,7-1 пункти) був високим ризик вкладення капіталу підприємства.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу у 2011 році становив 0,6 пункти, у 2012 році – 0,67 пункти, а в 2013 році – 0,61 пункта, тобто перевищував своє нормативне значення, яке становить 0,3-0,5. Це характеризує досить значну частку власного капіталу яка знаходилася в обігу і використовувалася для фінансування поточної діяльності. Коефіцієнт забезпечення запасів власним оборотним капіталом протягом аналізованого періоду коливався від 1,02 пункта до 0,97 пункта, при нормативному значенні 0,5-0,8, що є негативним. Однак, варто відмітити позитивну динаміку даного показника.

Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власним оборотним капіталом також не відповідав своєму нормативному значенню, яке є більшим за 1 і дорівнював 0,98 пункта у 2011 році, 0,96 пункта у 2012 році та 0,95 пункта у 2013 році. Позитивним можна відзначити динаміку даного показника.

Індекс постійності активу знизився в 2012 році з 0,64 пункта до 0,46 пункта, що є позитивним. Дана динаміка була зумовлена зниженням суми необоротних активів з 2024 тис. грн. до 2004 тис. грн., та зростання оборотних активів з 3138 тис. грн. до 4356 тис. грн. У 2013 році даний показник погіршив своє значення, оскільки зріс до 0,61 пункта, в результаті зростання необоротних активів на 5,24% та зниження оборотних активів на 20,89%.

Основними ознаками платоспроможності є: наявність достатньої кількості коштів на рахунках в банку; відсутність простроченої кредиторської заборгованості та короткотермінових позик, не погашених у термін.

Характеристика платоспроможності підприємства наводиться у таблиці 3.7. Аналіз таблиці 3.7. свідчить про зниження рівня платоспроможності товариства. Тобто, товариство має, проте знижує необхідну кількість активів для сплати боргів за всіма короткотерміновими зобов'язаннями і одночасно для функціонування виробництва.

Важливе значення в процесі аналізу діяльності підприємства має оцінка структури зобов'язань підприємства. Основні показники структури позикового

капіталу та зобов'язань підприємства представлено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.7

Аналіз ліквідності (платоспроможності) підприємства

№ п/п	Показники	Роки		Відхилення (+,-)
		2012	2013	
1	Коефіцієнт покриття зобов'язань	0,05	0,06	+0,01
2	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,95	0,94	-0,01
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,15	0,07	-0,08
4	Коефіцієнт загальної ліквідності	14,1	12,9	-1,2

Стабільність фінансового стану підприємства в умовах ринкової економіки обумовлена значною мірою його діловою активністю, що залежить від широти ринків збуту продукції, його ділової репутації (іміджу), ступеня виконання плану за основними показниками господарської діяльності, рівня ефективності використання ресурсів (капіталу) і стабільності економічного зростання. Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Основні показники оцінки ділової активності підприємства представлено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Аналіз ділової активності підприємства СВК «Нива» у 2011-2013 роках

Показник	Роки			Абсолютний приріст		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Коефіцієнт загальної оборотності активів, трансформації	1,13	1,10	1,09	-0,03	-0,01	-2,65	-0,91
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	0	63,51	64,17	-	0,66	-	1,04
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	-	5,67	5,61	-	-0,06	-	-1,06
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	1,95	1,79	1,75	-0,16	-0,04	-8,21	-2,23
Фондовіддача	1,77	1,90	1,86	0,13	-0,04	7,34	-2,11
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,16	1,12	1,13	-0,04	0,01	-3,45	0,89

Аналіз ділової активності полягає в дослідженні рівнів і динаміки різноманітних

коефіцієнтів оборотності, які в узагальненому виді являють собою відношення виторгу від реалізації продукції до середньої за період величині коштів або їхніх джерел. В окремих випадках показники оборотності можуть бути розраховані за станом на початок і кінець періоду оцінки. Важливість показників оборотності пояснюється тим, що характеристики обороту переважно визначають рівень прибутковості підприємства.

Коефіцієнт загальної оборотності активів (капіталу) (інша назва – коефіцієнт трансформації) – відображає швидкість обороту (у кількості оборотів за період) сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обіг, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна одиниця активів. За даними проведеного аналізу відмічено зниження даного показника з 1,13 до 1,10, а тоді до 1,09 відповідно у 2011- 2013 роках. Нормальним напрямком позитивних змін даного показника є його збільшення, що і спостерігається на підприємстві.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості протягом аналізованого періоду зростав, що є позитивною динамікою. Відповідно, у 2013 році, порівняно з 2012 роком відбулося зниження строку погашення дебіторської заборгованості з 5,67 дні до 5,61 днів.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів протягом 2011-2013 років постійно знижувався у своїй динаміці, оскільки спочатку він становив 1,95 пункти, тоді 1,79 пункти, а далі 1,75 пункти. Це свідчить про те, що знизилася швидкість реалізації товарно-матеріальних запасів підприємства. Що стосується фондівіддачі, то тут ситуація протилежна до попереднього показника, оскільки вона спочатку зросла з 1,77 пункти до 1,9 пунктів, а тоді знизилася до 1,86 пункти. Тобто у 2012 році ситуація була позитивною, а в 2013 – негативною, оскільки позитивним є зростання даного показника в динаміці.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу диференціював протягом 2011-2013 років. Зокрема, у 2012 році він знизився, а в 2013 році даний показник збільшився до 1,13 пункти. Це означає, що у 2012 році, порівняно з 2011,

ефективність використання власного капіталу знизилася, а в 2013 році відбулося її зростання.

Стабільність фінансового стану підприємства залежить від правильності та доцільності вкладення фінансових ресурсів у активи, тому для його оцінки необхідно вивчити склад, структуру та джерела його утворення, а також причини їх зміни. Загальна оцінка стану майна і джерел його формування представлена у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

## Структура запасів підприємства за 2011-2013 рр.

Засоби підприємства	2011		2012		2013		Відхилення 2012-2011 р (+/-)		Відхилення 2013-2012, (+/- )	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Необоротні активи	2024	39,21	2004	31,51	2109	37,97	-20	-7,7	105	6,46
Оборотні активи	3138	60,79	4356	68,49	3446	62,03	1218	7,7	-910	-6,46
Виробничі запаси	184	3,56	245	3,85	311	5,6	61	0,29	66	1,75
Поточні біологічні активи	1174	22,74	1920	30,19	1720	30,96	746	7,45	-200	0,77
Незавершене виробництво	584	11,31	640	10,06	665	11,97	56	-1,25	25	1,91
Готова продукція	1063	20,59	1261	19,83	663	11,94	198	-0,76	-598	-7,89
Товари	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0	0	199	3,13	4	0,07	199	3,13	-195	-3,06
Дебіторська заборгованість за розрахунками	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти	130	2,52	87	1,37	80	1,44	-43	-1,15	-7	0,07
Баланс	5162	100	6360	100	5555	100	1198	0	-805	0

Провівши аналіз даної таблиці, видно, що підсумок балансу на кінець 2012 року порівняно з 2011 роком збільшився на 1198 тис. грн. Дане збільшення відбулося за рахунок збільшення суми оборотних активів на 1218 тис грн. та зменшення суми необоротних активів на 20 тис. грн. Така тенденція є позитивною, оскільки збільшення в структурі балансу частки оборотних активів з 60,79 % у 2011 році до 68,49 % у 2013 році свідчить про збільшення ліквідності підприємства.

У 2013 році баланс підприємства *СБК «Нива»* зменшився на 805 тис. грн. Це було зумовлено тим, що сума необоротних активів зросла на 105 тис. грн. (частка у структурі балансу в 2013 році становила 37,97%), а сума необоротних активів

знизилися на 910 тис. грн. частка у структурі балансу 62,03%. Дана тенденція є негативною, оскільки знижується ліквідність балансу підприємства.

Також у 2012 році, порівняно з 2011 роком, в структурі балансу зросла частка виробничих запасів на 0,29%, поточних біологічних активів на 7,45%, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 3,13% та знизилися частка незавершеного виробництва на 1,25%, готової продукції на 0,76% і грошових коштів та їх еквівалентів на 1,15%. У 2013 році частка виробничих запасів зросла на 1,75%, поточних біологічних активів – на 0,77%, незавершеного виробництва на 1,91%, грошових коштів та їх еквівалентів на 0,07%. При цьому готова продукція знизилися на 7,89%, а дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги на 3,06%.

Отже, фінансовий стан підприємства покращується, проте підприємство є ще фінансово нестійким. Загалом, фінансову стійкість підприємства можна вважати задовільною, оскільки стабільність економічного зростання збільшується, і одержаний прибуток, який на підприємстві збільшується сприяє зростанню майна підприємства.

### **3.2. Аналіз фінансової звітності для визначення фінансового результату**

На сьогоднішній день законодавством України передбачається обов'язкове складання фінансової звітності для усіх підприємств. Важливе значення про прибутковість та збитковість діяльності будь-якого підприємства відіграє «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. В результаті аналізу інформації отриманої за допомогою «Звіту про фінансові результати» підприємство може впливати на покращення ситуації у майбутньому.

Отже, для того щоб визначити фінансовий результат, складання звітності (в даному випадку мається на увазі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) проходить декілька етапів:

1. Аналіз виручки від реалізації продукції;

2. Визначення валового прибутку;
3. Аналіз фінансових результатів від операційної діяльності;
4. Визначення фінансового результату до оподаткування;
5. Оцінка чистого фінансового результату.

У таблиці 3.10 подано аналіз формування валового прибутку на основі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) для сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА» 2011-2013 років.

Таблиця 3.10

Аналіз формування виручки від реалізації продукції та валового прибутку  
сільськогосподарський виробничий кооператив «Нива»  
протягом 2011-2013 років

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Виручка від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг	6692	7583	-	891	-7583	13,31	-100
Податок на додатну вартість	1115	1264	-	149	-1264	13,36	-100
Інші вирахування з доходу	0	0	0	0	0	-	-
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг	5577	6319	6513	742	194	13,3	3,07
Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг	4744	5499	6831	755	1332	15,91	24,22
Валовий прибуток (збиток)	833	820	-318	-13	-1138	-1,56	-138,78

Отже, як видно з таблиці 3.10. на СВК «НИВА» протягом 2011-2012 років відбувалося постійне зростання виручки від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг (у 2011 році даний показник становив 6692 тис. грн, а в 2012 році – 7583 тис. грн). Що стосується 2013 року, то у звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) не передбачено таких показників як виручка від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, податок на додану вартість та інші вирахування з доходу.

Валовий прибуток формується на *СВК «НИВА»* у наступній послідовності:

1) визначається чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг (який для підприємства у 2011 році становив 5577 тис. грн, у 2012 році – 6319 тис. грн., а в 2013 році – 6513 тис. грн.), шляхом віднімання від виручки від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг податку на додану вартість (становив 1115 тис. грн. у 2011 році та 1264 тис. грн) й інших вирахувань з доходу, які дорівнювали нулю;

2) знаходиться валовий прибуток чи валовий збиток (валовий прибуток для підприємства становив у 2011 році 833 тис. грн, у 2012 році – 820 тис. грн, а в 2013 році на підприємстві спостерігався валовий збиток в сумі 318 тис. грн.) як частка між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг (4744 тис. грн., 5499 тис. грн. та 6831 тис. грн. відповідно)

Отже, зростання валового прибутку *СВК «НИВА»* у 2011-2012 роках було зумовлено тим, що виручка від реалізації продукції зросла у 2012 році на 891 тис. грн., тоді як ПДВ збільшилося лише на 149 тис. грн., собівартість реалізованої продукції на 755 тис. грн., у 2013 році був наявним валовий збиток, оскільки собівартість реалізованої продукції була більшою за чистий дохід підприємства.

Зниження валового прибутку на *СВК «НИВА»* є негативною тенденцією, оскільки свідчить про зменшення товарообігу на підприємстві.

Далі, за даними таблиці 3.11 проаналізуємо особливості зростання та зниження фінансового результату від операційної діяльності.

Отже, згідно даних таблиці 3.11. протягом 2011 – 2012 років прибуток від операційної діяльності зріс на 84 тис. грн. (на 7,52%), а в 2013 році знизився на 915 тис. грн. (на 76,19%). У 2012 році дана ситуація була зумовлена тим, що інші операційні доходи зростали швидшими темпами ніж загальна сума усіх витрат. Зокрема, інші операційні доходи зросли на 300 тис. грн., адміністративні витрати збільшилися на 212 тис. грн., а витрати на збут



знизилися на 9 тис. грн.. у 2013 році негативна ситуація була зумовлена зниженням валового прибутку на 138,78%.

Таблиця 3.11

Аналіз формування фінансових результатів від операційної діяльності на СВК  
«НИВА» протягом 2011-2013 років

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Валовий прибуток (збиток)	833	820	-318	-13	-1138	-1,56	-138,78
Інші операційні доходи	604	904	863	300	-41	49,67	-4,54
Адміністративні витрати	311	523	259	212	-264	68,17	-50,48
Витрати на збут	9	0	0	-9	0	-100	-
Фінансові результати від операційної діяльності	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19

Далі здійснимо аналіз формування фінансового результату (прибутку чи збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, прибутку від звичайної діяльності, а відповідно і чистого прибутку на прикладі *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»*, що докладніше подано у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12

Аналіз фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування  
для СВК «НИВА» у 2010-2012 роках

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Фінансові результати від операційної діяльності	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19
Фінансові результати від звичайної діяльності	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19
Надзвичайні доходи (витрати)	-114	0	0	114	0	100	-
Чистий прибуток	1003	1201	286	198	-915	19,74	-76,19

Як видно із Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2011-2013 роки *сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* не сплачувало податку на прибуток від звичайної діяльності, в результаті чого прибуток від звичайної діяльності на даному підприємстві був рівним прибутку від звичайної діяльності до оподаткування і становив 1117 тис. грн. у 2011 році, 1201 тис. грн. у 2012 році та 286 тис. грн. у 2013 році.

Наступним, за даними Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), проаналізуємо чистий прибуток для *сільськогосподарський виробничий кооператив «НИВА»* протягом 2011-2013 років.

Як видно із Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), протягом 2011-2013 років, на підприємстві *СВК «НИВА»* були присутніми надзвичайні витрати у 2011 році, що призвело до зниження суми чистого прибутку, порівняно з прибутком від звичайної діяльності на 114 тис. грн.. У 2012 та 2013 роках, чистий прибуток був рівним прибутку від звичайної діяльності і становив 1201 тис. грн. та 286 тис. грн. відповідно.

Очевидно, що для аналізу кінцевих результатів діяльності підприємства доцільно користуватися не лише абсолютними показниками прибутку чи збитку, адже за допомогою останніх неможливо порівнювати, наприклад, ефективність діяльності різних за розміром підприємств.

Тому розраховують співвідношення отриманого ефекту (доходу, прибутку) з наявними чи вже використаними ресурсами, тобто обчислюють показники ефективності, серед яких основними є показники рентабельності, які ототожнюють з прибутковістю та дохідністю.

Ці показники повніше за розмір прибутку та його абсолютних змін відображають результати діяльності підприємства, тобто вони є кориснішими під час фінансового аналізу підприємства.

У фінансовому аналізі використовують різні показники рентабельності, які є відносними та показують, скільки одиниць прибутку підприємство генерує на одиницю реалізованої продукції, активів, власного капіталу тощо.

*Рентабельність* – це рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках. Підприємство вважають рентабельним, якщо доходи від реалізації продукції

(робіт, послуг) покривають витрати виробництва і, крім того, забезпечує суму прибутку, достатню для нормального функціонування підприємства.

Основні завдання аналізу (оцінки) рентабельності:

- 1) оцінити ефективність діяльності підприємства на поточний момент;
- 2) виявити зміни рентабельності протягом певного періоду;
- 3) визначити чинники, які вплинули на зміну рентабельності;
- 4) визначити резерви зростання рентабельності [21, с. 441].

Отже, визначимо основні показники рентабельності для сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА» протягом 2011-2013 років на основі фінансової звітності даного підприємства (а саме на основі Балансу (Звіт про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) протягом 2011-2013 років).

Таблиця 3.13

Аналіз рентабельності для СВК «НИВА» у 2011-2013 роках

Показник,	Значення, %			Абсолютний приріст, %	
	2010	2011	2012	2011-2010	2012-2011
Валова рентабельність основної діяльності	17,56	14,91	-4,66	-2,65	-19,57
Рентабельність операційної діяльності	22,06	19,94	4,03	-2,12	-15,91
Рентабельність звичайної діяльності	22,06	19,94	4,03	-2,12	-15,91
Рентабельність господарської діяльності					
а) для загальної оцінки ефективності діяльності підприємства	19,37	19,94	4,03	0,57	-15,91
б) щодо оцінки ефективності діяльності підприємства для власника	-2,25	0	0	2,25	0
Рентабельність активів					
а) для загальної оцінки ефективності залучення активів у господарську діяльність;	20,24	20,85	4,8	0,61	-16,05
б) щодо оцінки ефективності залучення активів у господарську діяльність	-2,3	0	0	2,3	0
Рентабельність власного капіталу					
а) для загальної оцінки ефективності вкладень у господарську діяльність	20,83	21,33	4,96	0,5	-16,37
б) щодо оцінки привабливості господарювання для власника	-2,37	0	0	2,37	0
Валова рентабельність чистого доходу від основної діяльності	14,94	12,98	-4,88	-1,96	-17,86

Отже, як видно з таблиці 3.13, протягом 2011-2013 років валова рентабельність основної діяльності на *сільськогосподарському виробничому кооперативі «НИВА»* постійно знижувалася (спочатку становила 17,56%, потім 14,91%, а тоді -4,66%), що є негативним, оскільки свідчить про зниження прибутковості від основної діяльності.

Також протягом аналізованого періоду спостерігається зниження рентабельності операційної діяльності, яка дорівнювала 22,06% у 2011 році, 19,94% у 2012 році та 4,03% у 2013 році. Дана ситуація свідчить про зниження прибутковості підприємства від операційної діяльності. Рентабельність підприємства від звичайної діяльності протягом усього аналізованого періоду дорівнювала рентабельності від операційної діяльності і становила 22,06% у 2011 році, 19,94% у 2012 році та 4,03% у 2013 році.

У 2012 році, спостерігалось незначне зростання рентабельності господарської діяльності для загальної оцінки ефективності діяльності підприємства (з 19,37% до 19,94%). Однак у 2013 році даний показник знизився до 4,03%. Найбільшу роль у цьому відіграло зниження прибутку від господарської діяльності на 76,19%.

Рентабельність господарської діяльності щодо оцінки ефективності діяльності підприємства для власника у 2011 році становила - 2,25%, що свідчить про те, що діяльність *СБК «Нива»* для його власників було збитковим. Однак, у 2012-2013 роках дані показники були рівними нулю.

Рентабельність активів для загальної оцінки ефективності залучення активів у господарську діяльність та рентабельність власного капіталу для загальної оцінки ефективності вкладень у господарську діяльність у 2011-2012 роках мали позитивне значення і зростали у динаміці, що є позитивним. Дана ситуація була зумовлена тим, що у 2011 році прибуток від господарської діяльності становив 1003 тис. грн., середньорічна величина активів – 4955 тис. грн., а середньорічна величина власного капіталу – 4815,5%. У 2012 році – дані показники становили 1201 тис. грн., 5761 тис. грн. та 5629,5 тис. грн. відповідно. У 2013 році аналізовані показники рентабельності знизилися до

4,03% та 4,8%, що свідчить про раптове зниження рентабельності для СВК «Нива».

У 2011 році рентабельність активів для загальної оцінки ефективності залучення активів у господарську діяльність та рентабельність власного капіталу для загальної оцінки ефективності вкладень у господарську діяльність мали від'ємне значення (-2,3% та -2,37%), що свідчить про збитковість на підприємстві. У 2012-2013 роках ці показники були рівними нулю, оскільки чистий прибуток від господарської діяльності був рівним нулю.

Таблиця 3.14

Динаміка показників прямого та опосередкованого впливу на рентабельність СВК «НИВА» у 2011-2013 роках

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2011-2010	2012-2011	2011-2010	2012-2011
Валовий прибуток (збиток)	833	820	-318	-13	-1138	-1,56	-138,78
Собівартість реалізованої продукції	4744	5499	6831	755	1332	15,91	24,22
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19
Операційні витрати	5064	6022	7090	958	1068	18,92	17,73
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19
Витрати звичайної діяльності	5064	6022	7090	958	1068	18,92	17,73
Прибуток (збиток) від господарської діяльності	1003	1201	286	198	-915	19,74	-76,19
Витрати господарської діяльності	5178	6022	7090	844	1068	16,3	17,73
Чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності	5577	0	0	-5577	0	-100	-
Середньорічна величина активів	4955	5761	5957,5	806	196,5	16,27	3,41
Середньорічна величина власного капіталу	4815,5	5629,5	5771	814	141,5	16,9	2,51
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	5577	6319	6513	742	194	13,3	3,07

Отже, проведений аналіз показав що у 2012 році, порівняно з 2011 роком відбулося незначне зростання чистого прибутку на СВК «Нива» (темп приросту

19,74%). Дана ситуація була зумовлена зростанням собівартості реалізованої продукції на 15,91%, інших операційних доходів на 49,67%, адміністративних витрат на 68,17% та зниженням витрат на збут на 100% і надзвичайних витрат на 100%. Однак у 2013 році чистий прибуток підприємства знизився на 76,19% в результаті того, що собівартість реалізованої продукції була вищою за чистий дохід підприємства на 318 тис. грн. Що стосується показників рентабельності, то більшість з них зросли у 2012 році що свідчить про підвищення прибутковості діяльності підприємства. Однак, у 2013 році усі показники або знизили своє значення, або були рівними нулю – що свідчить про зниження прибутковості СВК «Нива».

### **3.3. Аналіз використання (розподілу) прибутку підприємства**

Функціонування підприємств на засадах комерційного розрахунку призводить до того, що прибуток виступає в якості не тільки головного результату фінансово-господарської діяльності, а й джерела задоволення різноманітних потреб як самого підприємства, так і суспільства в цілому.

Так, прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства використовується ним відповідно до напрямів, визначених засновницькими документами, з урахуванням обмежень, установлених чинним законодавством.

Управління прибутком тісно пов'язане також з управлінням витратами. Адже саме вони складають собівартість продукції, від реалізації якої залежить і розмір прибутку. В систему управління витратами входить детальний облік та аналіз витрат, їх нормування за видами, пошуки можливої економії витрат трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Для зростання прибутку підприємствам необхідно:

1) розширювати свій асортимент і поліпшувати якість продукції. На споживчому ринку пропонується широкий асортимент товарів і тому для підвищення обсягів реалізації важливим є поліпшення якості товарів, що дасть можливість виробникам піднімати ціни на свою продукцію;

2) підвищувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг, що є основним джерелом надходження прибутків;

3) впроваджувати стимулюючі заходи для підвищення продуктивності праці персоналу. Це має вплив також на підвищення продуктивності виробництва;

4) зменшувати витрати на виробництво, метою якого є зменшення собівартості;

5) пошук наявних ресурсів;

6) зниження непродуктивних витрат;

7) впровадження системи управління витратами.

Проаналізуємо докладніше, згідно даних фінансової звітності Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) використання прибутку на *сільськогосподарському виробничому кооперативі «НИВА»* протягом 2011-2013 років, що подано у таблиці 3.15. У таблиці 3.16 подано динаміку структури розподілу чистого прибутку *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* протягом 2011-2013 років.

Таблиця 3.15

Динаміка розподілу чистого прибутку Сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА» протягом 2011-2013 років

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Збільшення статутного капіталу	0	0	0	0	0	-	-
Збільшення пайового капіталу	-22	-8	-6	14	2	-63,64	-25
Формування резервного капіталу	166	883	131	717	-752	431,93	-85,16
Виплата дивідендів учасникам	0	0	0	0	0	-	-
Нерозподілений прибуток	411	198	-915	-213	-1113	-51,82	-562,12
Разом	411	198	-915	-213	-1113	-51,82	-562,12

Також, варто відмітити, що для аналізу розподілу чистого прибутку візьмемо суму на яку збільшився даний показник у аналізованому періоді, порівняно з сумою даного показника на початок цього ж періоду.

Отже, згідно даних таблиці 3.12 та таблиці 3.13, складених на основі Балансу та Звіту про фінансові результати можна зробити висновок, що вся сума чистого прибутку, отриманого підприємством протягом 2011-2013 років спрямовувалася на поповнення нерозподіленого прибутку. Що стосується змін у сумі пайового та резервного капіталів, то дані зміни були зумовлені такими факторами як додаткові вклади власників та зменшення суми пайового капіталу в результаті того, що власники забирали свої частки на підприємстві. Дана ситуація є негативною для СВК «НИВА» оскільки свідчить про те, що підприємство не дбає про збільшення суми статутного, пайового та резервного капіталу, в результаті чого не інвестуються кошти у розширення виробничої діяльності та зростання фінансової стабільності. Також дані таблиці 3.9 та 3.10 вказують на те, що підприємство не виплачує дивіденди учасникам, тобто кошти вкладені у діяльність *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* протягом 2011-2010 років не приносили жодних прибутків їх власникам.

Таблиця 3.16

Динаміка структури розподілу чистого прибутку Сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА» протягом 2011-2013 років

Показник, %	Роки			Абсолютний приріст		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2011-2010	2012-2011	2011-2010	2012-2011
Нерозподілений прибуток	100	100	100	0	0	0	0
<b>Разом</b>	100	100	100	0	0	0	0

Механізм розподілу прибутку визначається комплексом факторів, що можна поділити на дві основні групи: *зовнішні*, які створюються зовнішніми умовами діяльності підприємства, та *внутрішні*, які обумовлені особливостями господарської діяльності підприємства.



До зовнішніх факторів відносять:

1) *правові обмеження і податкова система* – законодавчі норми формують пріоритетність окремих напрямків використання чистого прибутку (податки та інші вирахування), встановлюють нормативні параметри цього використання (ставки податків і зборів, система податкових пільг) та інші умови;

2) *загальноекономічна тенденція в країні* – в умовах погравлення і підйому зростає середньоринковий рівень прибутку на вкладений капітал. Це зумовлює підвищення частки прибутку, яка капіталізується. Поглиблення спаду і економічна криза, ріст інфляції, навпаки, сприяють зростанню споживаної частки прибутку;

3) *можливість використання більш дешевих зовнішніх джерел формування фінансових ресурсів* – якщо вартість позиченого капіталу є нижчою у порівнянні з середньозваженою вартістю власного капіталу, то це об'єктивно веде до зростання споживаної частки чистого прибутку підприємства, бо його інвестиційні потреби будуть задовольнятися за рахунок зовнішніх джерел фінансування. Якщо доступ до зовнішніх джерел обмежений чи вартість залучення позиченого капіталу більша, ніж середньозважена вартість капіталу, яка склалася на підприємстві, то більш ефективним буде збільшення частки прибутку, яка використовується для інвестування виробничого розвитку.

Основними внутрішніми факторами, що впливають на пропорції розподілу чистого прибутку, є:

1) *Рівень прибутковості звичайної діяльності підприємства* – при низькому рівні рентабельності, а, відповідно, і меншій сумі чистого прибутку свобода формування пропорцій його розподілу суттєво обмежена. Це пов'язано з тим, що існують певні зобов'язання перед власниками підприємства. Крім того, певна частина чистого прибутку, згідно з діючим законодавством, повинна направлятися на формування резервного й інших страхових фондів;

2) *рівень підприємницького ризику* – нестійкість ринку, залежність від випадку, низька конкурентоспроможність продукції, нерациональність структури капіталу змушують підприємство збільшувати обсяг формування

резервного й інших страхових фондів. Без цього зростає загроза банкрутства підприємства. Це, безумовно, веде до росту капіталізованої частки чистого прибутку;

3) *необхідність оновлення матеріально-технічної бази* – якщо в портфелі підприємства є реальні проекти, внутрішня норма окупності яких значно перевищує середньозважену ціну інвестованого капіталу, і такі проекти можуть бути реалізовані відповідно у короткий час, то частка капіталізованого прибутку зростає;

4) *можливість використання внутрішніх джерел формування фінансових ресурсів* – якщо потреба в інвестиційних ресурсах, що забезпечує приріст операційної діяльності, може бути задоволена за рахунок зростання амортизаційних відрахувань, продажу основних засобів чи інших активів, то можливості використання прибутку з метою споживання розширюються;

5) *стадія життєвого циклу підприємства* – на ранніх стадіях життєвого циклу підприємства вимушені більше засобів інвестувати в свій розвиток. Це пов'язано з високим рівнем інвестиційних потреб таких підприємств. Для них, як правило, обмеженим є доступ до зовнішніх джерел фінансування, тому більшу частку отриманого прибутку такі підприємства капіталізують;

б) *рівень платоспроможності і ліквідності підприємства* – в умовах невисокого рівня платоспроможності і ліквідності підприємство не може направляти великий розмір прибутку на споживання. Це призвело б до значного зниження рівня ліквідності активів, які підтримують поточну платоспроможність, а також до росту банкрутства.

Для того, щоб визначити, на скільки ефективно те чи інше підприємство розподіляє свій чистий прибуток, застосовують ряд коефіцієнтів, серед яких основними є коефіцієнт оподаткування прибутку, коефіцієнт чистого прибутку, коефіцієнт капіталізації прибутку, коефіцієнт споживання прибутку, коефіцієнт інвестування прибутку, коефіцієнт резервування прибутку, коефіцієнт виплати прибутку власникам (коефіцієнт дивідендних виплат), коефіцієнт, який характеризує рівень прибутку власників на вкладений капітал та інші.

Економічний зміст та алгоритм розрахунку даних показників відображено у Додатку [6 с. 384].

Аналіз коефіцієнтів розподілу прибутку для *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* протягом 2011-2013 років подано у таблиці 3.17, а динаміку показників прямого та опосередкованого впливу на коефіцієнти розподілу прибутку для *сільськогосподарського виробничого кооперативу «НИВА»* протягом даного періоду подано у таблиці 3.18.

Таблиця 3.17

Аналіз коефіцієнтів розподілу прибутку для СВК «НИВА»  
протягом 2011-2013 років

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2011	2012	2013	2012-2011	2013-2012	2012-2011	2013-2012
Коефіцієнт оподаткування прибутку	1	1,05	-	0,05	-	5	-
Коефіцієнт чистого прибутку	0,9	1	1	0,1	0	11,11	0
Коефіцієнт капіталізації прибутку	0	0	0	0	0	-	-
Коефіцієнт споживання прибутку	1	1	1	0	0	0	0
Коефіцієнт інвестування прибутку	-	-	-	-	-	-	-
Коефіцієнт резервування прибутку	-	-	-	-	-	-	-
Коефіцієнт виплати прибутку власникам (коефіцієнт дивідендних виплат)	0	0	0	0	0	-	-
Коефіцієнт, який характеризує рівень прибутку власників на вкладений капітал	0	0	0	0	0	-	-

Отже, у 2012 році коефіцієнт оподаткування прибутку зріс з 1 пункта до 1,05 пункта, що зумовлено тим, що сума податків, зборів та інших обов'язкових платежів, виплачених за рахунок прибутку зросла на 13,36% тоді як прибуток від звичайної діяльності до оподаткування збільшився лише на 7,52%. У 2013

році даний показник, у зв'язку з тим що у звіті не відображено суми податку на додану вартість .

Таблиця 3.18

Динаміка показників прямого та опосередкованого впливу на коефіцієнти розподілу прибутку для СВК «НИВА» протягом 2011-2013 років

Показник, тис. грн.	Роки			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп приросту, %	
	2010	2011	2012	2011-2010	2012-2011	2011-2010	2012-2011
Чистий прибуток	1003	1201	286	198	-915	19,74	-76,19
Сума податків, зборів та інших обов'язкових платежів, виплачених за рахунок прибутку	1115	1264	-	149	-	13,36	-
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	1117	1201	286	84	-915	7,52	-76,19
Середня сума власного капіталу підприємства	4815,5	5629,5	5771	814	141,5	16,9	2,51
<i>Розподіл прибутку:</i>							
Спожито:	1003	1201	286	198	-915	19,74	-76,19
Капіталізовано:	0	0	0	0	0	-	-
спрямовано до статутного капіталу;	0	0	0	0	0	-	-
відраховано в резервний фонд;	0	0	0	0	0	-	-
направлено на інвестування виробничого розвитку;	0	0	0	0	0	-	-
направлено на покриття збитків минулих років	0	0	0	0	0	-	-
виплаченого власникам	0	0	0	0	0	-	-

Коефіцієнт чистого прибутку підприємства у 2011 році дорівнював 0,9 пункта, оскільки сума чистого прибутку в даний період становила 1003 тис. грн., у той момент як прибуток від звичайної діяльності до оподаткування становив 1117 тис. грн.. Коефіцієнт чистого прибутку протягом 2012-2013 років дорівнював одиниці, що свідчить про те, що усю суму заробленого прибутку від звичайної діяльності підприємство залишало у своєму розпорядженні. Як видно з таблиці 3.15 дана ситуація була зумовлена тим, що протягом усього

аналізованого періоду чистий прибуток був рівним прибутку від звичайної діяльності і дорівнював 1201 тис. грн. у 2012 році, та 286 тис. грн. у 2013 році.

Коефіцієнт споживання прибутку, як і коефіцієнт чистого прибутку, протягом 2011-2013 років дорівнював одиниці. Це є негативним, оскільки увесь прибуток, отриманий *СВК «НИВА»* витрачався на поточні потреби підприємства, а не на розширення виробництва чи укріплення свого становища на ринку.

Далі проаналізуємо коефіцієнт капіталізації та пов'язані з ним коефіцієнт інвестування прибутку та коефіцієнт резервування прибутку. Варто відмітити важливість коефіцієнта капіталізації прибутку при аналізі показників розподілу прибутку.

Отже, *капіталізація* це – переведення знов сформованих прибутків (або певної їх частини) у капітал. Найбільш поширеними операціями капіталізації прибутків є: капіталізація чистого прибутку (направлення певної її частини на виробничий розвиток); капіталізація чистого грошового потоку від інвестицій (його напрям на реінвестування); капіталізація суми депозитного відсотка (напрямо на приріст депозитного внеску), капіталізація дивідендів (шляхом здійснення дивідендних виплат у формі нових акцій) [30, с. 224].

Тому, здійснивши аналіз звітності *СВК «НИВА»* протягом 2011-2013 років було виявлено, що такі показники як коефіцієнт інвестування прибутку та коефіцієнт резервування прибутку, а в підсумку і коефіцієнт капіталізації прибутку були рівними нулю. Це є негативним, оскільки за раціонального розпорядження чистим прибутком коефіцієнт капіталізації повинен становити не менше 0,25 пункту. Дана ситуація була зумовлена тим, що підприємство не інвестувало кошти у розвиток підприємства, збільшення статутного чи резервного капіталу.

Оцінка ефективності використання прибутку, направленою на споживання показала, що коефіцієнт виплат прибутку власникам (коефіцієнт дивідендних виплат) та коефіцієнт, який характеризує рівень прибутку власників на вкладений капітал були рівними нулю. Перший показник свідчить про те, що на *СВК «НИВА»* протягом 2011-2013 років не здійснювалися жодні

виплати власникам, а другий показник вказує на те, що сума доходу власників, на кожную вкладену гривню була рівною нулю.

Отже, можна зробити висновок що на *СВК «НИВА»* увесь чистий прибуток використовувався для поповнення нерозподіленого прибутку. Коефіцієнти ефективності розподілу прибутку показали негативне значення, оскільки всю суму прибутку підприємство спрямовувало на споживання, а не на збільшення виробничих потужностей.

### **Висновки до розділу 3**

Метою діяльності сільськогосподарського виробничого кооперативу «Нива» є отримання прибутку на основі найбільш повного задоволення потреб суспільства та народного господарства в його продукції, роботах і послугах шляхом об'єднання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів його учасників для здійснення господарської діяльності, збільшення виробництва, підвищення якості продукції та удосконалення технології.

у 2011 та 2013 роках на *СВК «Нива»* спостерігався кризовий фінансовий стан, що свідчить про те, що підприємству не вистачало власних джерел формування запасів, власних і довгострокових позик та основних джерел фінансування запасів в сумі 491 тис. грн. У такій ситуації підприємство знаходиться на межі банкрутства, тобто маючи кредити і позики, які не погашені своєчасно, прострочену дебіторську і кредиторську заборгованість, запаси і витрати не забезпечуються джерелами їхнього формування.

## РОЗДІЛ 4

# ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

### 4.1. Система управління охороною праці

*Охорона праці* – це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних і лікувально-профілактичних заходів та засобів, спрямованих на збереження здоров'я і працездатності людини в процесі праці. Головний об'єкт охорони праці - це людина в процесі праці, виробниче середовище, організація праці на виробництві. Основна мета охорони праці – це створення здорових і безпечних умов праці.

Законодавство про охорону праці складається з Кодексу законів про працю України: закону України «Про охорону праці» та інших нормативних актів. Закон України «Про охорону праці» був прийнятий Верховною Радою України 14 жовтня 1992 року і введений в дію з 24 жовтня 1992 року. Він визначає основні положення щодо реалізації конституційного права громадян на охорону, їх життя і здоров'я в процесі трудової діяльності, регулює за участю відповідних державних органів відносини між власником підприємства, установи і організації або уповноваженим їм органом і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і установлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні.

З вивчення стану охорони праці на можна зробити наступний висновок. Основними причинами травматизму є: недотримання працівниками інструкцій та правил техніки безпеки, невикористання захисних пристроїв, несправність обладнання, інструменту, технічних засобів, недостатня механізація процесу виробництва тощо.

Проведені на підприємстві дослідження дозволили встановити, що більшість випадків травматизму трапляється з працівниками, які працюють на заводі менше 5 років, багаточасову денну зміну, в другій половині дня, коли настає втомленість робітників. Всі ці причини травматизму вимагають від керівництва підприємства проводити виховну роботу з порушниками

інструкції та правил техніки безпеки для полегшення праці робітників.

Важливими нормативними актами з питань охорони праці є міжнародні договори або міжнародні угоди, до яких приєдналась Україна у встановленому порядку. Крім того, законодавство про охорону праці складається з Кодексу законів про працю України та інших нормативних актів.

Відповідно до законів України «Про охорону праці» та «Про підприємства в Україні» підприємство зобов'язане забезпечити всім працюючим на ньому безпечні та нешкідливі умови праці і несе відповідальність у встановленому законодавством порядку за шкоду, заподіяну їх здоров'ю та працездатності. Цією ж нормою передбачено, що працівник підприємства, який став інвалідом на даному підприємстві внаслідок нещасного випадку або професійного захворювання, забезпечується додатковою пенсією незалежно від розмірів державної пенсії, а також те, що у разі смерті працівника підприємства при виконанні ним службових обов'язків підприємство добровільно або на основі рішення суду забезпечує сім'ю працівника допомогою відповідно до законодавчих актів України.

На *СБК «НИВА»*, питання, що стосуються охорони праці викладені в колективному договорі підприємства. Згідно за цим договором керівництво підприємства зобов'язується:

- 1) забезпечувати гарантії прав громадян на охорону праці;
- 2) привести в належний стан робочі місця, обладнання у відповідності з вимогами правил і норм охорони праці, протипожежної безпеки, виробничої санітарії;
- 3) виконувати комплекс заходів по попередженню нещасних випадків та травматизму тощо.

Що стосується трудового колективу, який представлено в договорі в особі представницького органу, то він зобов'язується проводити постійну експертизу актів розслідування нещасних випадків на виробництві, сприяти й домагатись виконання у повному обсязі комплексних заходів щодо досягнення встановлених нормативів з охорони праці.



Крім цього, на підприємстві діють інструкції з охорони праці на окремих робочих місцях, що в сукупності з вище перерахованими документами складають нормативну базу з питань охорони праці.

#### **4.2. Аналіз небезпечних і шкідливих факторів умов праці**

Згідно з Законом України «Про охорону праці» на *СВК «НИВА»* створено службу з охорони праці, яка підпорядкована безпосередньо керівнику підприємства. Згідно статті 23 Закону, функції цієї служби виконує інженер з охорони праці, який пройшов перевірку знань з охорони праці.

До функцій головного спеціаліста з охорони праці відносяться:

- 1) проведення оперативного-методичного керівництва роботою з охорони праці;
- 2) складання розділу «Охорона праці» у колективному договорі;
- 3) проведення для працівників вступного, первинного та повторних інструктажів з питань охорони праці;
- 4) ведення обліку та аналізу нещасних випадків, професійних захворювань і аварій, а також шкоди від цих подій;
- 5) брати участь у розслідуванні нещасних випадків та аварій;
- 6) розробляти положення та інструкції про охорону праці, що діють в межах підприємства;
- 7) розглядання листів, заяв та скарг працюючих з питань охорони праці;
- 8) надання методичної допомоги керівникам структурних підрозділів підприємства у розробленні заходів з питань охорони праці;
- 9) контроль за дотриманням чинного законодавства, виконання працівниками посадових інструкцій з питань охорони праці;
- 10) контроль за використанням праці неповнолітніх, жінок та інвалідів згідно з діючим законодавством;
- 11) перевірка стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища на робочих місцях підприємства.

Головний спеціаліст з охорони праці на початку кожного року звітує керівництву про стан охорони праці та заходи, проведені щодо покращення охорони праці на підприємстві.

Для аналізу стану охорони праці та ефективності роботи служби охорони праці на даному підприємстві використовується ряд показників.

Стан охорони праці та ефективність роботи служби охорони праці на даному підприємстві можна охарактеризувати за допомогою наступних показників:

1. Показник частоти травматизму  $K_{ч}$  - визначає число нещасних випадків, що припадають на 100 працюючих за певний період (рік):

$$K_{ч} = n/P * 100, \quad (4.1.)$$

де:  $n$  - кількість нещасних випадків за звітний період;

$P$  - середньовікова кількість працюючих.

2. Показник важкості травматизму  $K_{в}$  характеризує середню тривалість непрацездатності, яка припадає на один нещасний випадок:

$$K_{в} = D/p, \quad (4.2.)$$

де:  $D$  - загальна кількість днів непрацездатності за всіма нещасними випадками за звітний період.

3. Показник загального травматизму.  $K_{заг}$  характеризується кількістю днів непрацездатності за звітний період, що припадає на 100 працюючих:

$$K_{заг} = K_{ч} * K_{в} = D / P * 100 \quad (4.3.)$$

З метою кількісної характеристики рівня захворювань розраховують:

4. Показник частоти випадків  $K_{з}$  в розрахунку на 100 працюючих:

$$K_{з} = 3 * 100 / P; \quad (4.4.)$$

де,  $3$  - кількість випадків захворювань;

5. Показник днів непрацездатності  $K_{н}$  (на одного працюючого):

$$K_{н} = D_{з} / P, \quad (4.5.)$$

де:  $D_{з}$  - сумарна кількість днів непрацездатності

6. Показник важкості захворювань  $K_{вз}$ :

$$K_{вз} = D_{з} / 3. \quad (4.6.)$$

7. Показник витрат на охорону праці  $K_{в}$ :

$$K_B = V_{\text{вш}} / V_0, \quad (4.7.)$$

де:  $V_{\text{вш}}$  – витрати на відшкодування потерпілим внаслідок травм і професійних захворювань, на пільги і компенсації працюючим у важких і шкідливих умовах праці, на ліквідацію наслідків аварій та нещасних випадків на підприємстві, на виплату штрафів.

### 4.3. Рекомендації по покращенню умов праці

На основі вище зазначеного необхідно розглянути заходи по попередженню виникнення пожежі та обмеження поширення вогню. Отже, попередити і запобігти пожежам можна шляхом дотримання наступних вимог:

- регламентація допустимих концентрацій горючих речовин у виробничому середовищі;
- використання ефективної робочої й аварійної вентиляції та надійної герметизації обладнання;
- вибір швидкісних систем сигналізації у випадку виникнення позаштатних ситуацій.

Система пожежного захисту *СБК «НИВА»* повинна забезпечуватися наступними складовими:

- правильним вибором необхідного ступеня вогнестійкості будівельних конструкцій;
- розташуванням приміщень та виробництв з урахуванням вимог пожежної безпеки;
- забезпеченням евакуації людей;
- використанням засобів пожежної сигналізації, сповіщення та пожежегасіння;
- організацією пожежної охорони об'єкта;

Евакуація людей та збереження матеріальних цінностей є найголовнішим завданням під час пожежі. План евакуації працівників та матеріальних цінностей на випадок пожежі та інструкція евакуації є в наявності.

На підставі проведеного аналізу, можна зробити висновок, що на працівників відділу кадрів протягом трудового дня, впливають наступні шкідливі фактори: монотонність праці, недостатня кількість свіжого повітря в літній період.

Отже, необхідно прийняти заходи для усунення впливу цього шкідливого фактора. Пропонується щодня, по кілька разів протягом робочого дня, провітрювати приміщення, а також застосовувати кондиціонер для автоматичної підтримки в приміщенні свіжого повітря.

Також для *СВК «НИВА»* є доцільним покращення штучного освітлення, так як показник є нижчим норми, це можливо за рахунок збільшення кількості світильників або заміни ламп на лампи з більшою потужністю.

На підставі проведеного дослідження з урахуванням отриманих висновків були розроблені деякі заходи на вдосконалення охорони праці.

Для підвищення ефективності системи охорони праці у *СВК «НИВА»* було запропоновано наступне:

- організація короточасних перерв для всіх працівників, робота яких пов'язана з ПК;
- поліпшення умов праці за рахунок зниження шуму та вібрації;
- встановлення попереджувальних знаків та позначень;
- поліпшення освітлення за рахунок встановлення ламп денного освітлення.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Розвиток ринкових відносин в економіці України потребує нових підходів до управління формуванням і розподілом прибутку. Тому й саме визначення прибутку зазнає певних змін. Отже, *прибуток* – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів.

Дослідження літературних джерел вказує на те, що прибуток є джерелом фінансових ресурсів підприємства, держави, використовується для їх подальшого розвитку, задоволення сучасних потреб і досягнення соціально-економічного ефекту через систему розподілу.

Фінансовий результат в аграрних підприємствах переважно формується за рахунок здійснення ними основної (сільськогосподарської) діяльності. Фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності виникає внаслідок процесу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, біологічних активів та додаткових біологічних активів.

Дослідження показали, що методику визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності в Україні визначають П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», Методичні рекомендації з обліку біологічних активів та ін.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» суттєво змінив підходи до визначення та обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Відповідно до вимог цього стандарту фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є *СВК «НИВА»*, який є сільськогосподарським підприємством, що створене з метою найбільш ефективного використання власного майна шляхом запровадження сучасних технологій, форм організації виробництва, залучення інвестицій для одержання прибутку і наступного його розподілу відповідно до рішення загальних зборів акціонерів.

Проаналізувавши ліквідність підприємства, можна сказати, що баланс *СВК «НИВА»* можна назвати абсолютно ліквідним, оскільки з чотирьох умов абсолютної ліквідності фактично виконуються всі чотири як на початок, так і на кінець звітного 2013 року. Отже дане підприємство за таких умов зможе виконати свої поточні зобов'язання за всіма видами платежів за рахунок оборотних активів.

Господарство на початок періоду характеризувалось значним запасом міцності, про це свідчить досить високий рівень коефіцієнта фінансової незалежності. Коефіцієнт автономії в 2011 році він становив -0,99, в 2012-2013 роках він знизився до 0,97 пункти, тобто протягом усього аналізованого періоду коефіцієнт концентрації власного капіталу був більшим за 0,5. Це позитивне значення яке свідчить про те, що власники в достатній мірі фінансують своє підприємство. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу також має позитивне значення оскільки як у 2011 році і в 2012 році, так і в 2013 роках його значення було меншим за 0,5 і становило 0,01, 0,03 та 0,03 пункти відповідно. Це означає що була незначна частка залученого майна в активах підприємства, в результаті чого ступінь залежності від кредиторів також був незначним. Це було зумовлено тим, позиковий капітал (69 тис. грн. у 2011 році, 194 тис. грн. у 2012 році та 179 тис. грн. у 2013 році) був набагато меншим за активи підприємства (становили 5162 тис. грн. у 2011 році, 6360 тис. грн. у 2012 році та 5555 тис. грн. у 2013 році).

Аналіз фінансових результатів *СВК «НИВА»* свідчить про те, що протягом 2011-2013 р. відбувалося постійне зростання виручки від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг (у 2011 році даний показник становив 6692 тис. грн, а в 2012 році – 7583 тис. грн). Що стосується 2013 року, то у звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) не передбачено таких показників як виручка від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, податок на додану вартість та інші вирахування з доходу.

Бухгалтерський облік на *СВК «НИВА»* ведеться силами бухгалтерії під керівництвом головного бухгалтера. Обов'язки головного бухгалтера визначаються посадовою інструкцією, розробленою відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві ведеться по Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції № 291 за журнально-ордерною формою обліку з елементами комп'ютерної обробки.

Проаналізувавши методичну складову Наказу про облікову політику *СВК «НИВА»* щодо відображення в обліку фінансових результатів, можна зробити висновок, що вона розкрита не в повному обсязі. Зокрема, немає жодної інформації щодо формування фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», що є суттєвим недоліком, який впливає на правильність ведення бухгалтерського обліку.

Також не знайшла місця у вищезазначеному документі інформація щодо оцінки доходів та витрат, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), перелік і склад загальновиробничих витрат, база їх розподілу, перелік і склад адміністративних витрат, витрат на збут, витрат операційної діяльності, фінансових витрат, інших витрат, надзвичайних витрат.

Основну масу прибутку *СВК «НИВА»* одержує від реалізації продукції (робіт, послуг). В міру реалізації продукції в оборот підприємства входить і сума прибутку. З одержаного прибутку підприємство сплачує до бюджету податок на прибуток та поповнює власний капітал, створюють резервні фонди,

виплачують дохід (дивіденди) учасникам та здійснюють інші заходи, передбачені законодавством і установчими документами.

У зв'язку з особливостями сільськогосподарського виробництва кінцевий фінансовий результат господарської діяльності визначають в кінці року, шляхом порівняння доходів і витрат.

Визначення фінансового результату як процесу розрахунку прибутку *СВК «НИВА»* звітного періоду поділяється на такі етапи:

- 1) визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- 2) визначення валового прибутку (збитку);
- 3) визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності;
- 4) розрахунок прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування;
- 5) визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності;
- 6) визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій *СВК «НИВА»* Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерський облік фінансових результатів *СВК «НИВА»* ведеться щодо результатів від кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) проводиться на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії.

Метою аудиту доходів підприємств є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів та фінансових результатів і донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації.



Обов'язковим елементом загального планування аудиторської перевірки в *СВК «НИВА»* є розроблення плану та програми аудиту доходів і фінансових результатів, які складаються на початку перевірки та можуть уточнюватися, доповнюватися в процесі виконання.

До найважливіших об'єктів аудиту доходів і фінансових результатів слід віднести: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), валовий прибуток (збиток), собівартість продукції, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат від звичайної діяльності, надзвичайні фінансові результати, оподаткування прибутку, розподіл прибутку.

Так, як *СВК «НИВА»* є акціонерним товариством, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», здійснення аудиту фінансової звітності є обов'язковим для досліджуваного підприємства. Тому незалежним аудитором Бондарем А.І. був проведений аудит фінансової звітності за 2012 рік за результатами якого був підготовлений умовно-позитивний аудиторський висновок.

Таким чином, методика формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, яка базується на П(С)БО 30 «Біологічні активи», призводить до досить високого рівня суб'єктивності даних бухгалтерського обліку, що в свою чергу, викривляє результати виробничо-господарської діяльності аграрних підприємств.

На мою думку, варіантом вирішення вищевказаної проблеми може бути перегляд та зміна вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності.

Як удосконалення організації обліку на *СВК «НИВА»*, пропонуємо доповнення Наказу про облікову політику даного підприємства перерахованими вище методичними принципами щодо відображення в обліку та звітності фінансових результатів.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

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. Алексеєнко Н. М. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: проблеми та шляхи вдосконалення / Н.М. Алексеєнко // Збірник НАУ. – 2010. – Вип. 5. – С. 10-13.
3. Андрущак Б., Бендарчук Г., Водоп'янова О. та ін. Податок на прибуток по-новому/О. Водоп'янова// Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика «Дебет-Кредит».- 2012.- №2-3.- С.102
4. Бабіч В.В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України/ В.В. Бабіч, І.А. Герасимович// Облік і фінанси АПК. – 2011. – №35.- С. 43-49.
5. Басюк Т.М. Основи інформаційних технологій: навч. посіб. / Т.М. Басюк; М-во освіти і науки України. – Львів: Новий світ-2000, 2011. – 390 с.
6. Бердар М.М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства / М.М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. №6(121). - С. 161-164.
7. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-Центр, 1998. – 544 с.
8. Болдуєв М.В. Концептуальні підходи автоматизації аудиту системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання / М.В. Болдуєв // «Прометей» – регіональний збірник наукових праць з економіки. – 2010. – № 3. – С. 247-250.
9. Бондар М. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М. Бондар // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 13 - 16.
10. Братчук Л.М. Нові вимоги Податкового кодексу та завдання бухгалтерського обліку для їх вирішення / Л.М. Братчук // Економіка АПК. -2011. - №4. С. 62-65.

11. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

12. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Т. 1 : посіб. по застосув. нормат.-метод. док. з бух. обліку в Україні / під ред.: В. М. Пархоменка, В. М. Жука. – К. : ІАЕ, 2004. – 826 с.

13. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / під ред.: Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцупатрого. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с.

14. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» вищих навч. закл. / Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., переробл. і допов. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с

15. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закл. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2003. – 726 с.

16. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року № 2456-VI.

17. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М. Д. Корінька. – Фастів: «Поліфаст» - 2006. – 440 с.

18. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. –2011. – №11. – С.18–28.

19. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: 2001 : навч. посіб. / Грабова Н. М. ; під ред. М. В. Кужельного. – 6-те вид. – К. : А.С.К., 2001. – 272 с. – (Економіка. Фінанси. Право).

20. Гудзенко Н. М. Роль внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти / Н. М. Гудзенко // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доп.

міжнар. наук.-практ. конф., 4–5 жовт. 2007 р. / відп. за вип. М. М. Коцупатрий. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.

21. Гуцаленко Л. В. Удосконалення системи внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах / Л. В. Гуцаленко // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф., 4–5 жовт. 2007 р. / відп. за вип. М. М. Коцупатрий. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.

22. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

23. Гуцаленко Л.В. Стратегічний облік і контроль у формуванні фінансових результатів / Л.В. Гуцаленко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. №12. – С. 24 – 32.

24. Гуцаленко Л.В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Л.В. Гуцаленко // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 11. – С. 96-99.

25. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. / Л.В. Дікань – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 327 с.

26. Дікань Л.В. Фінансовий результат підприємств: теоретичні узагальнення та прикладний аналіз: монографія / Л.В. Дікань, О.О. Вороніна // Харків: СПД ФО Лібуркіна Л.М., 2008. - 92 с.

27. Домбровська Н. Р. Стан та шляхи вдосконалення відомчого контролю в АПК / Н. Р. Домбровська, Р. А. Сагайдак // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф., 4–5 жовт. 2007 р. / відп. за вип. М. М. Коцупатрий. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.

28. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. / Н. І. Дорош – К.: Знання, 2001. – 402 с.

29. Дяченко Н.М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом / Н.М. Дяченко, Н.М. Марченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 54-56.

30. Економічна енциклопедія. У 3 т. Т. 2 / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Академія, 2001. – 848 с.

31. Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства // Маркс К., Энгельс Ф. Избранные произведения в 3-х т. – М.: Политиздат, 1981. – Т.3. – С.211–370.

32. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2013. - № 4 (62). – С.32–38.

33. Жук В.М. Фізіократичний базис фінансової безпеки аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фізико-економічні засади збалансованого розвитку агросфери (до 150-річчя від дня народження В.І. Вернадського): зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 11 квіт. 2013 р., Київ / відп. ред. Ю.О. Лупенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – С. 5–10.

34. Жук В.М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін / В.М. Жук // Вісник ЖДТУ. – 2013. - № 2(64). – С. 52–55.

35. Жук В.М. Економіка інноваційної діяльності НААН / В.М. Жук // Вісник Центру наукового забезпечення АПВ Харківської області: науково-виробничий збірник. Випуск 14. – Харків: Друкарня ФОП Малахін О.О., 2013. – С. 222–233.

36. Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг / В.М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С.51–54.

37. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні соціально-економічного розвитку: наукова доповідь / В.М. Жук. - К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2013. – 50 с.

38. Канцуров О. Вивчаємо положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» // Все про бухгалтерський облік. – № 27. – 23.03.2011. – С. 49–52.

39. 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.

40. Керб Л.П. Основи охорони праці: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2009. – 252 с.
41. Кисельова О. Податок на прибуток в координатах Податкового кодексу: плюси та мінуси / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №3. – С. 40-51.
42. Коблянська Г.Ю. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Г.Ю. Коблянська, В.С. Бобушко // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 95-99.
43. Ковалев В. В. Прибыль: трактовка и виды // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2003. – Сер.8. – Вып. 4 (№32) – С. 86 – 105.
44. 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.
45. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 433–436.
46. Кургіна Л. Г. Інформаційне забезпечення податкових різниць у фінансовому обліку та звітності / Л. Г. Кургіна // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип. 3 (130) / Наук.ред. І. Г. Манцуров. – К., 2012. – С. 139–142.
47. Кургіна Л. Г. Ризикоорієнтована система податкового контролю оподаткування прибутку / Л. Г. Кургіна // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип. 9 (136) / Наук.ред. І. Г. Манцуров. – К., 2012. – С. 53–58.
48. Кулинич М. Взаємозв'язок суттєвих факторів у структурному моделюванні управління фінансових результатів / М. Кулинич // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 426–429.

49. Левицька О. Відображення результатів діяльності у формах фінансової звітності підприємства / О. Левицька // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 437–440.

50. Лист щодо порядку нарахування амортизаційних відрахувань: затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317.

51. Любенко А. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю / А. Любенко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 441–444.

52. М'яка С.І. Особливості формування доходу фермерського господарства / С.І.М'яка // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. [«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора»], (Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 лист. 2011 р.) : зб. тез та виступів / відповід. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 216 – 218.

53. Марчук У.О. Особливості системи внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах / У. О. Марчук, В. В. Калашник // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. [«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора»], (Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 лист. 2011 р.) : зб. тез та виступів / відповід. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 316 – 319.

54. Марчук У.О. Сутність внутрішньогосподарського контролю: теоретичні засади та наукові підходи / У.О. Марчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 4. – С. 89-91.

55. 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.

56. Мельничук Б. В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №2. – С. 69 – 72.

57. Мервенецька В.Ф. Вплив принципу обачності на фінансові результати підприємства / В.Ф. Мервенецька // Облік і фінанси АПК. – 2008. - № 4. – С. 162-168.

58. Мельник В. М., Борзенкова О. Д. 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.

59. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006р. № 1315 // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – №5(185). – С.60-82.

60. Метьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: ученик / М. Р. Метьюс, М. Х. Перера; пер. с англ.; под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663с., С. 321

61. Миценко І.М. Умови праці на виробництві. – Кіровоград: КРД, 2000. – 324 с.

62. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

63. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устянко О. А., Юрій С. І.. Економічний енциклопедичний словник: у 2т. Т.2/ За ред. С. В.Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568с.

64. Настенко М.М. Вдосконалення внутрішнього контролю надзвичайної діяльності в сільськогосподарських підприємствах / М.М.Настенко // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 1. – С. 108-111.

65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.

66. Новодворский В., Клестова Н., Шпак А. Прибыль предприятия: бухгалтерская и экономическая // Финансы. –2003. – № 4. – С. 64–68.



67. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
68. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / під ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. - К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
69. Огійчук М. Деякі аспекти розвитку економічного контролю в Україні / М. Огійчук, І. Рагуліна, І. Новіков // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. - №4(253). – С. 31-35.
70. Орлова В. Облік використання та розподілу прибутку / В. Орлова, О. Корпан // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №10. – С. 20-23.
71. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський / за заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерством фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
73. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
74. Подолянчук О. Місце внутрішнього аудиту в системі контролю сільськогосподарського підприємства / О. Подолянчук // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 479–481.
75. Подолянчук О.А. Облік доходів на сільськогосподарських підприємствах: Монографія / О.А. Подолянчук – Вінниця: Вид-во «ГД «Едельвейс і К», 2010. – 276 с.
76. Подолянчук О.А. Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах / О.А.Подолянчук, А. В. Слободянюк // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (гол. ред.) та ін. – Вінниця: ВНАУ, 2012. - Випуск 1 (56). - Т 4. – С. 143 – 148.
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39.

80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2007 р. № 823.

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

83. Понеділко О.В. Фінансовий результат як узагальнюючий показник фінансово-господарської діяльності підприємства / О.В. Понеділко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. - №20. – С. 59 – 62.

84. Практикум із охорони праці: Навчальний посібник / В.Ц. Жидецький, В.С. Джигерей, В.М. Сторожук та ін.; За ред. В.Ц. Жидецького. – Львів: Афіша, 2005. – 352 с.

85. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ зі змінами та доповненнями від 14.09.2006 р. № 140-V.

86. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-ХІV зі змінам та доповненнями // zakon1.gov.ua.

87. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія . – Тернопіль: Карт – бланш, 2011 р. – 140 с.

88. Про оподаткування прибутку підприємства: Закон України від 22.05.1997 №283/97-ВР зі змінами та доповненнями // zakon1.gov.ua.

89. Рагуліна І.І. Методика аудиту дотримання облікової політики на підприємстві / І.І. Рагуліна, І.Т. Новіков, М.М. Рагуліна // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 4. – С. 85-88.

90. Рекомендації щодо побудови, впровадження та удосконалення системи управління охороною праці // Держгірпромнагляд - 7 лютого 2008 р.

91. Рибалко Л.В. Екологічний аспект внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / Л.В.Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 1. – С. 93-99.

92. Сагайдак Р.А. Організація внутрішнього аудиту та оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 88-92.

93. Сафонов Т.І. Необхідність удосконалення внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства як запорука підвищення ефективності його діяльності / Т.І.Сафонов // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. [«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора»], (Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 лист. 2011 р.) : зб. тез та виступів / відповід. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 325 – 330.

94. Свідерський Д. Поняття аудиту та окремі особливості його використання / Д. Свідерський // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 493–496.

95. Свідерський Є. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №3. – С. 3-7.

96. Сивко В.Й. Правові та організаційні основи охорони праці в Україні: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2003. – 140 с.

97. Смирнова Л. Аудит як засіб боротьби з шахрайством / Л. Смирнова, Д Кошелькова // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 501–502.

98. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета / Я.В. Соколов // М.: Финансы и статистика, 2000. – 292 с.

99. Сподарик В. Внутрішній аудит: проблеми, методика, організація / В. Сподарик, Г.Дейч., А.Журавкова // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 503–505.

100. Стеблюк М.І. Цивільна оборона. Підручник / М.І. Стеблик. – К.: Знання, 2004. – 490 с.

101. Стеців І. Суть та зміст забезпечення економічного контролю / І. Стеців // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 506–508.

102. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №1. – С. 81 – 84.
103. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. - №1(250). – С. 36 – 40.
104. Ткачук К.Н., Зацарний В.В. та ін. Охорона праці та промислова безпека. Навчальний посібник. – К.: Лібра, 2010. – 559 с.
105. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Усач Б. Ф. – 5-те вид. – К. : Знання-Прес, 2004. – 253 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
106. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV із змінами і доповненнями.
107. Циліорик Г. І. Посилення внутрішньогосподарського контролю операцій з обліку доходів / Г. І. Циліорик // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №2. – С. 33 – 42.
108. Чирва Ю.А. Безпека життєдіяльності/ Ю.А.Чирва, О.С. Баб'ян. – К.: Атіка, 2003. – 304 с.
109. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №1. – С. 55 -61.
110. Шара Є.Ю. Особливості визначення фінансових результатів малих підприємств / Є.Ю. Шара // Тези доповідей науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2012. – С. 359-360.
111. Шевчук О. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку / О. Шевчук, Н. Зdirко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. – С. 530–532.
112. 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.
113. Фабіянська В. Ю. Внутрішньогосподарський контроль виробництва біопалива / В. Ю. Фабіянська // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 175–178.

114. Фабіянська В.Ю. Калькуляція і калькулювання: сутність і взаємозв'язок / В.Ю. Фабіянська // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 175-177.

115. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : підруч. – 5-те вид., переробл. і допов. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.] ; під ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.