

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та оподаткування
к.е.н., доц. _____ Володимир
ЛИТВИНЕНКО
“ ____ ” _____ 2024 р.

ЗАВДАННЯ

**ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ
ЗДОБУВАЧУ**

Манюку Володимиру Петровичу

Спеціальність **071 – Облік і податкування**

(код і назва)

Освітня програма **«Облік і аудит»**

(назва)

Орієнтація освітньої програми **освітньо-професійна**

Тема магістерської кваліфікаційної роботи **«Облік і внутрішній контроль формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління»**

затверджена наказом ректора НУБіП України від «16» 10. 2024 року № 1856 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру _____

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: нормативно-правові акти України; наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених; матеріали науково-практичних конференцій; статистичні дані; інтернет-ресурси; матеріали власного спостереження автора, дані обліку і звітності ПП «Діоніс»

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні основи формування фінансових результатів.
2. Облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.
3. Внутрішній контроль фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

Перелік графічного матеріалу (за потреби): таблиці, рисунки.

Дата видачі завдання « ____ » _____ 2024 р.

**Керівник магістерської
кваліфікаційної роботи**

(Підпис)

Тамара ГУРЕНКО

(прізвище та ініціали)

**Завдання прийняв до
виконання**

(Підпис)

Володимир МАНЮК

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	6
1.1. Економічна сутність фінансових результатів.....	6
1.2. Оцінка та класифікація фінансових результатів.....	13
1.3. Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати.....	19
<i>Висновки до розділу 1</i>	25
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ	26
2.1. Організаційно-економічна характеристика об'єкта дослідження.....	26
2.2. Облік формування доходів діяльності.....	32
2.3. Облік формування витрат діяльності.....	41
2.4. Облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.....	47
2.5. Узагальнення інформації про фінансові результати у звітності для потреб управління.....	53
<i>Висновки до розділу 2</i>	61
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ	62
3.1. Методичні прийоми внутрішнього контролю фінансових результатів.....	62
3.2. Внутрішній контроль доходів, витрат та фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.....	68
3.3. Узагальнення результатів внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів.....	75
<i>Висновки до розділу 3</i>	78
ВИСНОВКИ	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	82
ДОДАТКИ	89

Реферат
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «Магістр» за темою
«Облік і внутрішній контроль формування фінансових результатів в
умовах ризик-орієнтованого управління»

У магістерській кваліфікаційній роботі досліджено особливості обліку та внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління, наведено ряд пропозицій щодо поліпшення обліку і внутрішнього контролю формування доходів, витрат та фінансових результатів враховуючи специфіку діяльності Приватного підприємства «Діоніс» Тернопільської області, Чортківського району, селище Скала-Подільська.

У вступі обґрунтовано актуальність питань, які досліджуються у роботі, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження інформаційну базу та апробацію результатів дослідження.

В першому розділі охарактеризована економічна сутність поняття «фінансові результати», наведено наукове обґрунтування класифікації та оцінки фінансових результатів. Досліджено основні аспекти та порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

В другому розділі наведено організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, розглянуто облік формування доходів, витрат та фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління та надано пропозиції щодо поліпшення обліку. Розглянуто та обґрунтовано питання щодо узагальнення інформації про фінансові результати у звітності для потреб управління.

В третьому розділі магістерської кваліфікаційної роботи значне місце відведено внутрішньому контролю фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління, розглянуто методичні прийоми, завдання внутрішнього контролю та виявлено основні критерії впливу ризик-орієнтованого управління на формування доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства. Узагальнено результати дослідження внутрішнього контролю та запропоновано ряд напрямів поліпшення внутрішнього контролю для потреб управління.

У висновках магістерської кваліфікаційної роботи узагальнено отримані результати дослідження та наведено пропозиції щодо удосконалення обліку та внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, контроль, доходи, витрати, фінансові результати, управління.

ВСТУП

Актуальність теми. Управління господарською діяльністю підприємства в умовах глобалізаційних перетворень вимагає відповідного інформаційного забезпечення, найважливішою складовою частиною якого є дані про фінансове становище. Істотним елементом такої інформації виступають відомості про фінансові результати.

Фінансовий результат діяльності підприємства служить індикатором ефективності та ролі в народному господарстві країни. В умовах ризик-орієнтованого управління всі підприємства зацікавлені в отриманні позитивного результату своєї діяльності, оскільки прибуток дає можливість розширювати потужності, стимулювати персонал матеріально, виплачувати дивіденди власникам. Особлива роль при цьому відводиться контролю за формуванням фінансових результатів. Зовнішній контроль формується за допомогою незалежного аудиту. Метою контролю перевірки фінансових результатів є достовірність кінцевого фінансового результату та бухгалтерської звітності за фінансовими результатами.

Отже, актуальність теми даної роботи полягає в дослідженні методики обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства, яка дозволить знизити трудомісткість проведених перевірок і підвищити їх якість, забезпечивши достатність проведених контрольних процедур.

Значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку та контролю, зокрема дослідження питань обліку доходів і фінансових результатів діяльності, зробили українські вчені: Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, Т.О. Гуренко, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, В.В. Сопко та інші.

Серед видатних зарубіжних вчених, що здійснили вагомий внесок у висвітлення питань формування та визначення фінансових результатів на різних історичних етапах та контролю фінансових результатів слід назвати

зарубіжних науковців: Дж. Дзаппу, В. Котрулі, Л. Пачолі, А. Піетро, Л. Флорі; Б.Ф. Баррема, Л. Батардона.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень і розробка практичних рекомендацій та підходів, спрямованих на вдосконалення обліку і внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

Відповідно до поставленої мети визначено такі завдання дослідження:

- розкрити зміст економічної сутності поняття «фінансові результати» як об'єкт обліку і контролю;
- навести класифікацію та оцінку фінансових результатів;
- здійснити порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати;
- навести організаційно-економічну характеристику ПП «Діоніс»;
- розглянути сучасні підходи до обліку доходів, витрат та формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління;
- навести методичні прийоми внутрішнього контролю фінансових результатів, які використовуються при перевірці;
- дослідити особливості внутрішнього контролю формування доходів, витрат та фінансових результатів враховуючи специфіку діяльності підприємства в умовах ризик-орієнтованого управління;
- узагальнити результати внутрішнього контролю та надати пропозиції для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів.

Об'єктом дослідження є методика та процес обліку і внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

Предметом дослідження виступають теоретичні, методичні та прикладні аспекти, поліпшення обліку й внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

Методи дослідження. При дослідженні питань обліку й внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління з метою поглибленого аналізу та вирішення визначених в магістерській кваліфікаційній роботі задач використовувалися такі методи: аналіз і синтез, індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку і контролю формування та використання фінансових результатів); методи анкетування при опитуванні працівників досліджуваного підприємства; графічний (для відображення фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства); економіко-статистичні методи: індексний, кореляційно-регресійний аналіз – при дослідженні формування фінансового результату і виявленні впливу різних чинників на його зміну.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України; наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів та практиків, довідково-інформаційні видання, матеріали Державного комітету статистики України, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні та звітні дані, бухгалтерська звітність підприємства, джерела мережі Інтернет, а також інша науково-методична, навчальна та періодична література за напрямом дослідження.

Апробації результатів. Основні результати дослідження, викладені в магістерській кваліфікаційній роботі, публічно обговорювались на відповідних конференціях, а саме: II Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених та студентів «Економічні дні - 2025» (м. Київ, НУБіП, 10 квітня 2025р.). Тези доповідей «Особливості обліку формування фінансових результатів діяльності підприємства».

Структура та обсяг роботи. Магістерська кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг магістерської кваліфікаційної роботи становить 92 сторінки. Робота містить 23 таблиці, 8 рисунків, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 71 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів

В умовах сучасного ведення бізнесу для усіх суб'єктів господарювання основною метою є отримання позитивного фінансового результату. Саме фінансовий результат є показником який характеризує ефективність діяльності підприємства: платоспроможність, конкурентоздатність та прибутковість, що дозволяє досліджуваному підприємству розширювати виробництво, шукати нові ринки збуту своєї продукції та залучати міжнародних інвесторів. Трансформація економічної сутності «фінансові результати» є актуальним питанням, що потребує поглибленого дослідження.

Ряд вітчизняних та зарубіжних науковців та практиків приділяють значну увагу теоретичним та практичним аспектам формування та процедури визначення фінансових результатів. Адже поняття «фінансові результати» по-різному оцінюється певними соціальними групами – власниками, працівниками, кредиторами та інвесторами. Тому вагомий внесок у сутність фінансових результатів, прибутку, доходів та витрат зроблено такими вченими економістами, а саме: Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, Т.О. Гуренко, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, В.В. Сопко та інші.

Формування фінансового результату переважно відбувається за рахунок їх операційної діяльності. В умовах нестабільних економічних відносин важливим показником діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є відображення достовірної облікової інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Категорія «фінансові результати» характеризується через поняття «прибуток» або «збиток». Якщо доходи підприємства за певний період перевищують його витрати, це свідчить про отримання прибутку який

капіталізується шляхом формування додаткових активів без жодного збільшення зобов'язань. Проте, перевищення витрат над доходами вказує на отриманий збиток, що призводить до втрати активів, тобто наявне зменшення вартості чистих активів (суми власного капіталу) без вилучення коштів власниками.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансовий результат (прибуток або збиток) визначається і відображається в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат [45]. Для визначення фінансових результатів звітного періоду згідно вищезазначеного принципу необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1):

- доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

- витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [32].

Розглядаючи сучасну міжнародну практику бухгалтерського обліку щодо трактування поняття «фінансові результати» можна виділити три основних важливих критерії, які окреслюють його зміст:

- по-перше, різниця між вартістю чистих активів підприємства протягом звітного періоду є фінансовим результатом, де чисті активи підприємства дорівнюють різниці між загальною вартістю майна та загальною сумою його заборгованостей і додаткових внесків власників;

- по-друге, фінансовий результат визначається, як різниця між доходами та понесеними витратами діяльності підприємства звітного періоду;

- по-третє, показник фінансового результату визначається шляхом порівняння величини власного капіталу на початок та на кінець звітного періоду.

Так, варто зазначити, що значна увага в більшості економічних дослідженнях щодо визначення фінансових результатів в першу чергу зосереджується на дотриманні принципу подвійного запису. Зокрема, Назаренко О.В. та Лукаш Р.В. визначають два принципових підходи до розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства: метод порівняння доходів і витрат та метод зміни чистих активів [30].

Скорнякова Ю.Б. зазначає, що «якщо доходи підприємства за певний звітний період перевищують його витрати за той же період, їх різниця – прибуток – капіталізується шляхом формування додаткових активів без жодного збільшення зобов'язань, тобто неявне збільшення вартості чистих активів (та відповідно суми власного капіталу) без додаткових внесків власників. Якщо навпаки витрати за певний період часу перевищують його доходи за той же період, то їх різниця – збитки – призводять до втрати активів, тобто наявне зменшення вартості чистих активів (та відповідно суми власного капіталу) без вилучення коштів власниками» [53].

Подібної думки дотримуються Чернікова І.Б. та Популях А.М., які розкривають сутність фінансового результату як облікову категорію, де даний показник визначається, як різниця між доходами і витратами або є зміною величини (приріст або зменшення) власного капіталу підприємства за певний час, створений у процесі статутної діяльності підприємства. Винятком цього є зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками [60].

Варто зазначити, що дещо інший підхід з певною конкретизацією щодо трактування «фінансові результати» висловлює Пушкар М.С. [38]. Науковець визначає фінансові результати, як прибуток чи збиток від реалізації готової продукції (робіт, послуг) від результатів господарської діяльності.

Такої думки дотримується Бутинець Ф.Ф., який вважає, що фінансовий результат є прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (робіт, послуг) [5].

Проте, на нашу думку, таке визначення є не зовсім вірним, оскільки прибуток більш вузьке поняття, що визначається як різниця між фінансовим результатом від ведення певних видів діяльності та понесеними витратами за певний звітний період, де по суті порівнюються доходи та витрати звітного періоду.

Іншу точку зору щодо поняття «фінансові результати» має Завгородній А.Г., який фінансовий результат бачить як «приріст або зменшення капіталу в процесі виробничо-господарської діяльності за звітний період, який виражається у формі загального прибутку або збитку» [15].

Зарубіжні науковці, А. Сміт і Д. Рікардо у свої наукових працях зосередили увагу на економічній категорії «прибуток» який є «джерелом не в кругообігу, а у виробництві» [55]. А. Сміт дійшов висновку, що прибуток є вирахуванням з продукту праці робітника на користь капіталіста, і є безоплатною працею працівників.

Зокрема, Д. Рікардо розвинув наукове визначення прибутку А. Сміта. Його теорія базується на таких основних положеннях:

- по-перше, всі товари продаються за вартістю, яка визначається робочим часом;
- по-друге, з вартості товару враховуються усі виплати, в тому числі й заробітна плата;
- по-третє, залишок створює прибуток [55].

Варто зазначити, що у економічних літературних джерелах наведений значний перелік різних наукових підходів українськими та зарубіжними вченими-економістами щодо розкриття поняття «фінансові результати». Тому, нами наведено основні теоретичні підходи до трактування економічної сутності «фінансовий результат» (табл. 1.1).

На нашу думку, дещо філософську точку зору щодо «фінансових результатів» мають Нагорна І.В. та Бондаренко В.О., які зазначають, що «фінансовий результат визначає стан підприємства на сьогодні та і прогнозує його можливості в перспективі» [29]. Дане твердження побудоване на

перспективному розвитку діяльності підприємства в майбутньому з прогнозним умовним позитивним фінансовим результатом (прибутком), що вказує на правильну стратегію побудови управління бізнесом з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Таблиця 1.1

Аналіз теоретичних підходів до визначення поняття «фінансовий результат» вченими-економістами

Поняття «фінансові результати»	Автор
Фінансовий результат – це грошова форма підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена в прибутках або збитках	Мочерний С.В. [28]
фінансовий результат, як різниця між тим, що одержало підприємство за виконану роботу і тим, що фактично витратило на неї у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди	Есманова Л.І. [13]
Зіставлення доходів із витратами в певному періоді розкриває загальноекономічний зміст фінансових результатів	Мазур В.П. [22]
«фінансовий результат» визначають як суму валового доходу від звичайної і надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний період.	Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. [21]
Це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Це поняття тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків; вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування	Скрипник М.І. [54]

С.Л. Червінська стверджує, що визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування і обліку. Існуючі недоліки методології бухгалтерського обліку доходів і витрат зумовлюють те, що фактично ні в фінансовій, ні в податковій звітності не відображається реальна сума прибутку чи збитку. Адже нормативні документи щодо їх визначення розробляються різними державними структурами: нормативні документи, що регулюють фінансовий облік розробляє Міністерство фінансів України, а рекомендації та інструкції з організації податкового обліку – Державна податкова адміністрація України [61].

Так, Карпенко Н.І. зазначає, що кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства виражається в показнику прибуток і збиток [17].

Жуков В.Н. вважає, що фінансовий результат є балансовий (валовий) прибуток або збиток [14].

Зокрема, на наш погляд, цікаву думку у своїй науковій праці висловив А. Дайле, який вважає, що досягнення успіху можливо лише на тому підприємстві, яке розвивається за комплексною системою цілей «прибуток – зростання-розвиток»[65] (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Етапи комплексної системи цілей розвитку господарської діяльності підприємства

У сучасних умовах саме прибуток як багатопланове економічне явище має декілька форм та різновидів прояву. Важливе значення, як для підприємства так і держави має процес управління прибутком. Певні розбіжності у визначенні видів прибутку призводять не лише до нестандартних ситуацій, але й отримання неточних результатів, що впливає на ефективність прийняття управлінських рішень при використанні прибутку і реалізацію його функцій.

Так, Майборода О.Є. та Сукрушева Г.О. [23] виокремлюють три основні функції прибутку, як кінцевого позитивного фінансового результату:

- оціночна функція, яка полягає у можливості оцінки якості та ефективності діяльності господарського суб'єкту за визначений період;

- розподільча функція, реалізується шляхом використання прибутку як формування джерел фінансування діяльності підприємства та відрахувань у вигляді податків у бюджети всіх рівнів;

- стимулююча функція, полягає у спроможності прибутку підприємства, стимулювати власників та працівників підприємства, здійснювати операційну та фінансову діяльність більш ефективно для отримання більшого розміру прибутку, щоб задовільнити власні потреби та потреби підприємства.

Зазначені функції фінансового результату, на наш погляд, у бухгалтерському та управлінському обліку характеризуються по-різному. Так, Ратушна О.П. розглядає фінансові результати з позиції економічного, бухгалтерського та управлінського підходів, а саме авторка в більшій мірі спирається на пояснення бухгалтерської категорії, яка формується на основі порівняння доходів і витрат звітного періоду для визначення похідних величин (прибуток, збиток, нульовий результат), що й відображають результативність діяльності підприємства [49]. Дане пояснення автора є досить вдалим, але фінансовий результат в сучасних умовах господарювання доцільно розглядати ще й з позиції оподаткування. Адже прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), на різниці, які виникають згідно Податкового кодексу України (ПКУ).

Отже, узагальнюючи усі погляди науковців, можна зазначити, що «фінансовий результат» є досить складною та багатовимірною категорією, де є ряд думок вчених щодо зазначеного категоріального апарату. Дослідження наукових поглядів щодо визначення економічного змісту поняття «фінансовий результат» дозволило зробити висновки, що єдиної неоднозначної позиції вченими так і не досягнуто. Тому на нашу думку, фінансові результати

виступають узагальненим економічним показником діяльності підприємства, який реалізується через порівняння доходів та витрат за певний звітний період та може розраховуватись за усіма напрямками господарської діяльності та має значний вплив на прийняття ефективних управлінських рішень.

1.2. Оцінка та класифікація фінансових результатів

Основною потребою суб'єкта господарювання у сучасних ринкових умовах ведення бізнесу є необхідність забезпечення позитивної динаміки зростання фінансового результату. Саме фінансові результати є об'єктом підвищеної уваги з боку власників компаній, де основною метою є залучення інвестиційних портфельів та отримання дивідендів, а також розширення ринків збуту конкурентоспроможної продукції, що призведе в кінцевому підсумку до отримання прибутку.

Фінансові результати є також показником усіх видів діяльності підприємства, у складі якого виділяють результати від операційної, фінансової, інвестиційної.

Основна діяльність підприємства, яка здійснюється для досягнення її статутної мети, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної та фінансової є операційною діяльністю.

Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, фінансовий результат від операційної діяльності – це прибуток (збиток) отриманий від основної діяльності підприємства визначається, як різниця між сумою доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) та адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); своєю чергою, витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [32].

Якщо розглядати фінансовий результат від фінансових операцій, то він визначається як різниця між сумою доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів і сумою фінансових витрат.

Проте, варто зазначити, що фінансовий результат у вигляді прибутку не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, який вклав свій капітал у певний вид підприємницької діяльності. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток». Саме це, на нашу думку спричиняє розмитість у визначенні сутності, ролі та значимості фінансових результатів.

Так, Червінська С.Л. наголошує, що визначення фінансових результатів будь-якого підприємства залежить від методології їх формування і обліку [61].

Зокрема, розглянувши нормативно-правове забезпечення щодо класифікації фінансових результатів, основною актуальною проблемою станом на сьогодні є відсутність будь-якої класифікації фінансових результатів у національних положеннях. Існування досконалої класифікаційної системи дозволить створювати ефективні інформаційні та облікові моделі, що значним чином підвищить рівень аналітичної інформації і дасть змогу приймати ефективні управлінські рішення кінцевими користувачами. Зокрема Сіренко Н.М. та Коваль І.Ю. вважають, що класифікація має відповідати декільком постулатам, а саме [10]:

- класифікація має бути обґрунтована на теоретичному рівні;
- застосування її на практиці визначається виробничою необхідністю.

Класифікацію фінансових результатів за різними класифікаційними ознаками у своєму дослідженні наводять Суліменко Л.А. та Киян А.В. [57].

Проте, на наш погляд, окремі класифікаційні ознаки потребують певного уточнення та більшої деталізації щодо їх характеристики (рис. 1.2).

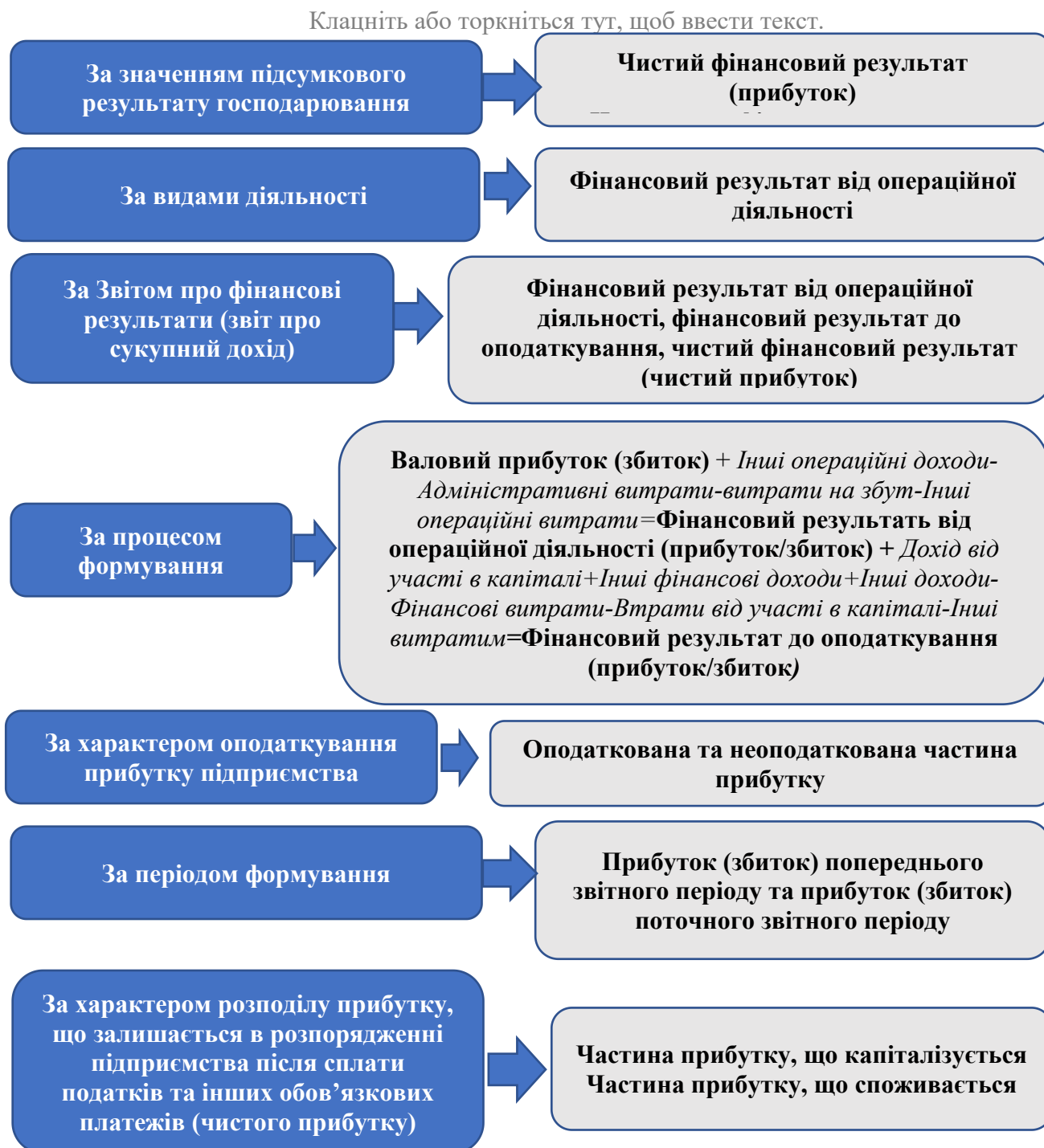


Рис. 1.2. Класифікація фінансових результатів відповідно до класифікаційних ознак

Також, Суліменко Л.А. та Киян А.В. наголошують, що якщо здійснити порівняння нормативних документів щодо відображення в обліку та звітності фінансових результатів, то можна побачити певну невідповідність критеріїв їх класифікації [57].

У формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства (табл. 1.2). До них належать згідно НП(С)БО 15 «Дохід»:

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

Таблиця 1.2

Схематичне відображення формування фінансового результату

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд.2000) - Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050) =
Валовий прибуток (ряд. 2090) або (збиток (ряд. 2095)) +
Інші операційні доходи (ряд 2120) -
Адміністративні витрати (ряд. 2130) - Витрати на збут (ряд 2150) – Інші операційні витрати (ряд 2180) =
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (ряд 2190) або збиток (ряд. 2195) +
Дохід від участі в капіталі (ряд. 2200) + Інші фінансові доходи (ряд. 2220)+ Інші доходи (ряд. 2240) -
Фінансові витрати (ряд. 2250) - Втрати від участі в капіталі (ряд. 2255) - Інші витрати (ряд. 2270) =
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (ряд. 2290) або збиток (ряд. 2295) -
Витрати (дохід) з податку на прибуток +(-)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування (ряд. 2305)(пропонуємо вилучити) =

Чистий фінансовий результат: прибуток (ряд. 2350) або збиток (ряд. 2355)

Джерело: сформовано за даними матеріалів [32]

Так, чистий прибуток (збиток) відображається у Звіті про фінансові результати та Балансі (у складі нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)) підприємства та є джерелом збільшення (зменшення) власного капіталу підприємства. Як правило чистий прибуток досліджуваного підприємства формується за рахунок чистого доходу (виручки) від реалізації послуг.

Також, варто зазначити, що доходи включаються до складу облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності, а отже вони визнаються не тоді коли отримуються грошові кошти, а значно раніше, тобто відображаються в бухгалтерському обліку в тих періодах до яких вони належать.

Тобто, принцип нарахування застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів та витрат звітного періоду. Крім того, принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді коли вони відбуваються не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата збігається у звітних періодах із моментом здійснення господарської операції. Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу відповідності, доходи та витрати підприємства розподіляються за звітними періодами. Усі показники діяльності підприємства визнаються наростаючим підсумком за звітний період. Фінансовий результат діяльності підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінена системою показників фінансового результату.

Назаренко О.В. та Лукаш Р.В. вважають, що «наявні два принципових підходи до розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства: метод порівняння доходів і витрат та метод зміни чистих активів»[30]. Йдеться про те, що якщо доходи підприємства за певний звітний період перевищують його витрати за той же період, їх різниця – прибуток – капіталізується шляхом

формування додаткових активів без жодного збільшення зобов'язань, тобто наявне збільшення вартості чистих активів (та відповідно суми власного капіталу) без додаткових внесків власників. Якщо навпаки витрати підприємства за певний період перевищують його доходи за той же період, то їх різниця – збитки – призводить до втрати активів, тобто наявне зменшення вартості чистих активів та відповідно суми власного капіталу) без вилучення коштів власниками.

В бухгалтерському обліку визначення фінансових результатів діяльності принципово ускладнюється тим, що систематично необхідно визначати результат діяльності окремо за певний період часу в умовах ведення господарської діяльності. В економічній літературі до обчислення кінцевого фінансового результату (прибутку/збитку) є економічний і бухгалтерський підходи. Хоча на практиці діють методики розрахунку фінансового результату, але вчені-економісти досліджують цей показник, розробляють шляхи щодо вдосконалення методики його розрахунку. Економічний прибуток визначають як різницю між виручкою та економічними витратами явними та неявними. На його величину впливають такі фактори: інновації, ризик, лідерство на ринку.

Гуцаленко Л.В. стверджує, що підприємство може одержати економічний прибуток як винагороду за прийняття ризику, пов'язаного з неконтрольованими непередбачуваними змінами в попиті (доходах) і пропозиції (витратах), з якими стикається господарська одиниця [12].

Менкью Н.Г. вважає, що бухгалтер обчислює бухгалтерський прибуток як різницю валового доходу фірми і винятково витрат виробництва, а економіст обчислює економічний прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і всіх альтернативних витрат упущених можливостей виробництва товарів і послуг [70]. Отже, наближення бухгалтерського і економічного прибутку є науковою проблемою.

В обліковій теорії та практиці існують два трактування прибутку і дві методики його обчислення: облікова й податкова. Сучасний стан бухгалтерського і податкового обліків створює основу для їх вдосконалення та

адекватного співіснування. Проте сучасна система бухгалтерського обліку неспроможна забезпечити зовнішніх і внутрішніх споживачів достовірною фінансовою інформацією про діяльність суб'єктів господарювання з декларуванням реальних показників фактичного прибутку.

Водночас, Н.М. Малюга зазначає, що бухгалтерський прибуток домінує при визначенні показника прибутку над економічним варіантом, тому що використання економічного підходу є достатньо трудомістким (необхідно робити переоцінку багатьох активів, використовувати ринкові ціни), а всі переоцінки є суб'єктивними, їх проведення призводить до штучності та нереальності показника прибутку, який важко перевірити. Все це створює передумови для різних зловживань та махінацій [24].

Отже, економічний підхід є корисним для розуміння сутності прибутку, бухгалтерський – для логіки та порядку його практичного обчислення.

1.3. Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати

Сучасні умови глобалізаційних перетворень у соціально-економічному просторі зумовила необхідність уніфікації принципів підготовки фінансової звітності, де МСФЗ орієнтовані на економічну сутність операцій і потреби залучення міжнародних інвесторів, а національні положення стандарти вибудовані на податковій та юридичній спрямованості відображення фінансово-господарської діяльності підприємства. Але з 2012-2018 років для підприємств публічного інтересу запроваджено обов'язкове застосування МСФЗ. В період з 2024-2025 років відбулась остаточна гармонізація форм звітності навіть для тих суб'єктів господарювання, які ведуть облік за НП(С)БО.

Проблемами гармонізації ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за національними стандартами, а також визначення основних шляхів поліпшення обліку в Україні на основі використання міжнародного досвіду займались провідні українські та зарубіжні вчені економісти такі, як Бутинець

Ф.Ф., Голов С., Костюченко В., Кузьмінський Ю., Пархоменко В. та інші науковці. Однак ряд питань щодо порівняльної характеристики національних та міжнародних стандартів досі залишаються актуальними та потребують поглибленого дослідження.

Фінансові результати підприємства є ключовим індикатором його ефективності. Фундаментальні розбіжності між МСФЗ та НП(С)БО у підходах до визнання доходів та витрат безпосередньо впливають на фінальну величину прибутку (збитку) та структуру звітності. Формування достовірної, точної, оперативної та повної інформації відбувається в системі бухгалтерського обліку. Важливою її складовою, яка потребує особливої уваги є дослідження інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

В першу чергу варто розглянути основні особливості відображення інформації про доходи підприємства у національних і міжнародних нормативних документах та виявити певні відмінні характерні особливості. Згідно з МСБО 18 «Дохід», термін «дохід» означає валове надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці надходження сприяють збільшенню власного капіталу, (окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів), то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком [25].

На відміну від НП(С)БО 15 «Дохід» у МСБО 18 «Дохід» не враховується збільшення активу та зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Розглядаючи основні концептуальні основи визнання доходів і витрат, необхідно зазначити, що відповідно до МСФЗ 15 визначається пріоритет контролю через визнання доходу прив'язане до моменту передачі контролю над активом або послугою клієнту, що регулюється нормами даного стандарту. За НП(С)БО 15 «Дохід» [33] дохід визнається коли відбулося перенесення більшості ризиків та вигід, пов'язаних із володінням товару на покупця.

Проаналізувавши НП(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18, можна побачити, що умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) дещо подібні. Проте у національному положенні виокремлено критерії невизнання доходу, які МСБО 18 не враховує.

Згідно НП(С)БО 15 «Дохід» не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Певна відмінність щодо визнання доходу спостерігається у МСФЗ 15, де наведено декілька етапів визнання доходів від договорів з клієнтами за типами операцій, а саме:

- визнання відповідного договору;
- визнання окремих зобов'язань щодо виконання договору;
- визначення цінової категорії операції;
- розподіл ціни операції;
- визначення виручки в момент виконання або за ступенем виконання зобов'язань за договором.

Зокрема однією з переваг МСФЗ 15 є те, що в даному стандарті зазначено необхідність визначення порядку виконання зобов'язань підприємства з доставки товарів чи реалізації послуг згідно укладеного договору. Визначення доходу в даному випадку залежить не тільки від переданого контролю покупцеві над товаром чи певною послугою, але й від чіткого визначення

підприємством своїх зобов'язань перед клієнтом за договором, де підприємство буде мати право на отримання доходу.

У МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» визнання доходів за певний період здійснюється відповідно до методів оцінки наведених на рис. 1.3.

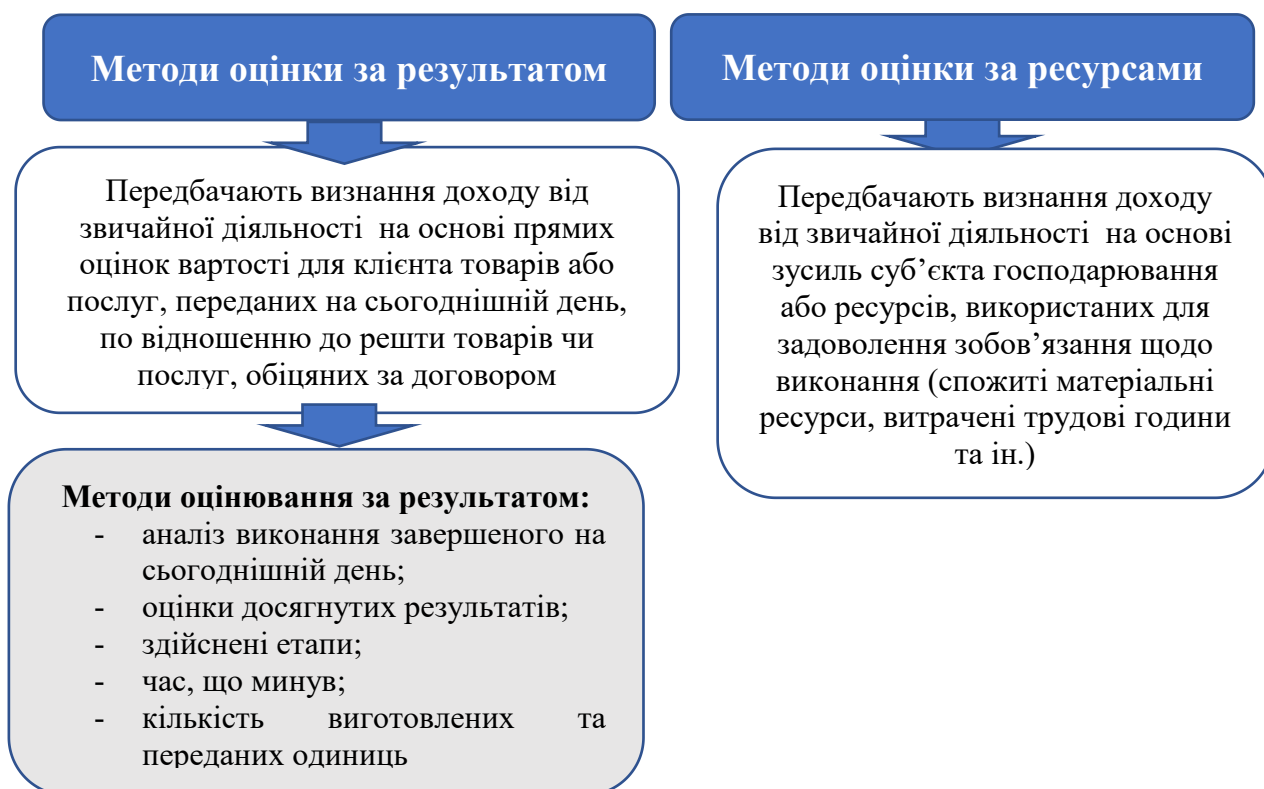


Рис. 1.3. Методи оцінки доходів від звичайної діяльності за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

Певні спільні позиції та розбіжності виникають у відображенні обліку витрат за МСФЗ та НП(С)БО. В обліку даних про витрати діяльності підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 16 «Витрати».

Досліджуючи питання визнання витрат та їх оцінки за міжнародними та національними стандартами, необхідно зазначити, що між ними існують певні розбіжності в частині відображення витрат, а саме:

- регламентація стандартів (детальний огляд та трактування) – враховують загальні питання витрат розглянуті в МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності»,

зокрема стандартів, які регламентують окремі основні моменти відображення в обліку;

- класифікація витрат та їх групування – МСФЗ передбачає поділ у звітності статей витрат, що виникають у ході звичайної діяльності, що не пов'язані з нею.

НП(С)БО 16 «Витрати» класифікує витрати відповідно до видів діяльності за економічними елементами та статтями витрат. Визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі порівняння між сумами понесених витрат і доходами за певними статтями доходів, де передбачено одночасне визнання прибутку і витрат. Для повноти відображення в звітності витрат підприємства слід переглянути структуру звітності, яку необхідно складати і надавати згідно з міжнародними стандартами, а також доповнити змінами в чинній формі звітності «Звіт про фінансові результати», так як її сучасна форма більш націлена на задоволення інформаційних потреб статистичних органів.

На нашу думку, необхідно навести деталізацію основних критеріїв порівняння міжнародних та національних стандартів щодо відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати, що значним чином дозволить наочно виявити відмінності у стандартах (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика вимог МСФЗ та НП(С)БО щодо відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати діяльності

Критерій порівняння	МСФЗ	НП(С)БО	Ступінь гармонізації / (основні відмінності)
Застосування основних нормативних документів	МСБО 15, МСБО 1, МСФЗ 18	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати»	підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні

			пенсійні фонди, належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства) – повний перехід на МСФЗ
--	--	--	--

Продовження табл. 1.3

Визнання доходу	П'ятирівнева модель: ідентифікація договору з клієнтом; ідентифікація зобов'язань до виконання; визначення ціни угоди; розподіл ціни угоди; визнання при виконанні зобов'язання.	П'ятирівнева модель повністю гармонізована у НП(С)БО 15 «Дохід»	Практично ідентичні підходи Введено Наказом Мінфіну № 303 від 2024 р. для всіх нових контрактів
Оцінка доходу	За ціною угоди з урахуванням змінної винагороди, дисконтування, нефінансових зобов'язань	Ціна угоди, змінна винагорода, значуща фінансова складова	Майже однакові вимоги, проте є певні відмінності
Чистий дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)	ЧД=Виручка-ПДВ-Акциз-повернення-знижки. Проте за МСФЗ типової форми	Рядок 2000: вказується сума ЧД=Виручка-ПДВ-Акциз-повернення-знижки	Повна відповідність
Критерії визнання витрат	Витрати визнаються, коли ймовірно зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язане із зменшенням активу, зростанням зобов'язання та достовірною їх оцінкою	Одночасно відбувається зменшення активів або зростання зобов'язань з достовірною їх оцінкою	Повна відповідність
Класифікація витрат у Звіті про фінансові результати	Операційні, фінансові (з 2027 р. МСФЗ 18 обов'язкове виділення операційного прибутку, прибутку до фінансування та податків)	Витрати діяльності (операційні, фінансові, інші);	
Включення до собівартості	Обов'язкове включення змінних і постійних виробничих накладних витрат (МСБО 2 «Запаси»)	Прямі витрати, розподілені змінні та постійні загальновиробничі витрати НП(С)БО 16 «Витрати»	

Таким чином, для правильного визначення фінансових результатів та достовірного відображення інформації про доходи та витрати станом на 2025 рік Національні положення стандарти бухгалтерського обліку в Україні практично повністю гармонізовані з Міжнародними стандартами фінансової звітності для усіх суб'єктів, які продовжують їх застосовувати. Фактично відмінності між НП(С)БО та МСФЗ майже узгоджуються, а форма Звіту про фінансові результати практично відповідає критеріям описаним міжнародних стандартів.

Висновки до розділу 1

Розкриття змісту теоретичних основ формування фінансових результатів дають змогу узагальнити отримані результати дослідження та виокремити основні положення, а саме:

1. Здійснено дослідження трансформації економічної сутності «Фінансові результати», як одного із основних важливих показників діяльності підприємства. Фінансовий результат допомагає зрозуміти, як працювало підприємство за звітний період (прибутково чи збитково), а також визначає стратегію фінансової привабливості з боку зовнішніх користувачів (інвесторів, кредиторів, клієнтів, державних органів влади). Розглянувши ряд наукових поглядів щодо визначення економічної сутності «фінансові результати», можна зазначити, що єдиного підходу до їх трактування вченими економістами не досягнуто. Тому нами уточнено поняття «фінансові результати», які виступають узагальненим показником діяльності підприємства, що реалізується через порівняння доходів та витрат за певний звітний період та може розраховуватись за усіма напрямками господарської діяльності та має значний вплив на прийняття ефективних управлінських рішень.

2. Розкрито питання щодо оцінки та класифікації фінансових результатів у сучасних умовах господарювання та їх вплив на облік та внутрішній контроль, де наведено класифікацію за певними основними критеріями. Крім того, схематично відображено структуру формування фінансових результатів за Звітом про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», (табл. 1.3).

3. Наведено порівняльну характеристику НП(С)БО та МСФЗ за основними важливими критеріями, що дають змогу ідентифікувати як спільні, так і відмінні характерні особливості.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

2.1. Організаційно-економічна характеристика об'єкта дослідження

Приватне підприємство «Діоніс» є складським господарством (зберігання зерна). Досліджуване підприємство розташоване в селищі Скала-Подільська Чортківського району Тернопільської області.

ПП «Діоніс» зареєстровано 13.05.2025 р. Розмір статутного капіталу підприємства складає 55724,2 тис. грн, який є 100% внеском засновника підприємства.

Основним видом діяльності досліджуваного підприємства є :

52.10 складське господарство.

Іншими видами діяльності є:

01.11 – вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;

46.21 – оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням та кормами для тварин.

ПП «Діоніс» діє на основі Статуту, є юридичною особою з окремим майном, балансом, банківськими розрахунковими рахунками, має печатку та штамп із найменуванням та ідентифікаційним кодом.

Організаційна структура підприємства включає декілька підрозділів: адміністрація, бухгалтерія, відділ охорони та складського господарства. Така структура дозволяє чітко розподіляти функції первинного та бухгалтерського обліку і контролю між підрозділами, що забезпечує оперативний зв'язок між управлінським персоналом та іншими структурними підрозділами.

Досліджуване підприємство надає фізичним і юридичним особам послуги із зберігання зерна на елеваторі, видає складські документи на зерно (п. 15 ст. 1, ст. 7 Закону України «Про зерно та ринок зерна в Україні» від 04.07.2002 №

37-IV. Елеватор – це зерновий склад, тобто споруда для зберігання зерна. Свої послуги ПП «Діоніс» надає відповідно до договору, укладеного із замовниками (ст. 26 Закону України «Про зерно та ринок зерна в Україні»). Договір укладають за типовою формою, затвердженою постановою КМУ від 11.04.2003 № 510. До нього додають складські документи:

- просте складське свідоцтво;
- подвійне складське свідоцтво;
- складська квитанція.

На ПП «Діоніс» при оформленні складських документів, дотримуються норм Положення про обіг складських документів на зерно, затвердженого наказом Мінагрополітики від 27.06.2003 р. № 198. Реєстри складських документів ПП «Діоніс» ведуть за Порядком ведення реєстру складських документів на зерно та зерна, прийнятого на зберігання, затвердженим постановою КМУ від 17.11.2004 № 1569.

Досліджуване підприємство застраховує зерно, що прийняв на зберігання за простим складським свідоцтвом, від ризиків випадкової загибелі, пошкодження або втрати за рахунок коштів поклаждавця (сторона в договорі зберігання, яка передає річ на збереження іншій стороні (зберігачеві) з метою її збереження та повернення в неушкодженому вигляді. Це може бути як фізична, так і юридична особа.) ст. 37 Закону України «Про зерно та ринок зерна в Україні».

Керівником досліджуваного підприємства затверджено Наказом процедуру надання послуг, тобто певний регламент роботи зерноскладу де встановлено такі вимоги до:

- елеватора (які документи, обладнання, приміщення повинен мати);
- території, приміщень елеватора;
- обладнання;
- процесу приймання, зберігання, доробки, відвантаження зерна;
- оформлення зберігання зерна;
- ведення документації тощо.

Зерно доставляють на елеватор – автомобільним транспортом. На кожну операцію покладавець виписує товарно-транспортну накладну (ТТН). Якщо ТТН не надано, складають акт, в якому зазначають: найменування покладавця, номера автомашини, вид зерна, встановлену масу вантажу і вид надходження. Якість зерна обов'язково перевіряє технологічна лабораторія елеватора. Зерно оприбутковують за фактичною якістю і кількістю. Розбіжності між фактичною кількістю зерна і кількістю, зазначеною у товаросупровідних документах, можуть бути зумовлені:

похибкою, пов'язаною з тим, що відправник і одержувач зважували товар на різних типах ваг;

природними втратами під час перевезення (за нормами);

понаднормовими нестачами.

Масу автомобіля до та після розвантаження (брутто, тара) і фактичну масу прийнятого зерна (нетто) фіксує комірник елеватора. А якість зерна зазначає лаборант – у товаросупровідних документах, які надав перевізник покладавця у ТТН. Один примірник такого документа залишається на елеваторі, а другий з підписами комірника та вагаря повертають перевізникові. Усі дані комірник заносить до журналу зважування вантажів (форма № ЗХС-28). Коли зерно надійшло залізничним транспортом, результати зважування реєструють у відповідних вагових журналах (форми № 29, 141), оформлюють приймальні акти (форми № 14, 15). Лабораторія елеватора заповнює картку аналізу зерна (форма № 47), а також журнали за формами № ЗХС-49, 59, 51.

Залежно від порядку доставки зерна, виду транспорту та умов договору підприємство враховує норми природних втрат (табл. 2.1).

У разі перевезення залізницею сторони можуть домовитися про застосування норм втрат, що визначає Наказ № 644. Для зерна відсоток природних втрат становить 0,5% маси вантажу. У кінці оперативної доби всі документи передають до бухгалтерії, де на їх підставі оформляють у двох примірниках реєстри за формами № ЗХС-4 або ЗХС-5. Якість прийнятого зерна

зазначають у реєстрі за формою № ЗХС-3. Якщо визначають якість кожної окремої партії, застосовують форму № ЗХС-4.

Таблиця 2.1

Природні втрати зерна під час транспортування

Вид транспорту	Нормативний акт	Вид вантажу	Норма природного убутку у відсотках від маси вантажу
Залізничний	Норми № 39	Зерно, крім того, що перевозять у вагонах-зерновозах, солод під час перевезення на відстань:	
		— до 1000 км	0,09
		— від 1000 до 2000 км	0,13
		— понад 2000 км	0,18
Автомобільний	Норми № 63	Зерно, зерноsumіші та відходи першої категорії незалежно від відстані:	
		— насипом	0,07
		— у тарі	0,05

На підставі реєстрів елеватор складає у двох примірниках складські документи на зерно (свідоцтва чи квитанції). Перші примірники реєстрів і другі примірники складських документів залишають у бухгалтерії елеватора, а другі примірники реєстрів і перші примірники складських документів видають поклажодавцям. Окрім фактичної маси, у реєстрах і складських документах зазначають залікову масу зерна. Її застосовують для розрахунків за зерно, у т. ч. для заставних закупівель.

Зокрема, ПП «Діоніс» проводить доробку зерна (очищення, сушіння, вентилявання і знезараження). Доробку проводять, відповідно до договору зберігання. Оформляють доробку не рідше ніж раз на місяць Актом доробки на очищення і сушку зерна за формою № 34. До Акту доробки додають картки аналізу зерна (форма № 47) та відомості зважування відходів і побічних продуктів (форми № 171а, 171б). Побічні продукти і відходи I, II категорій передають до цеху відходів за фактичною масою та якістю, визначеними окремо для кожної доробленої партії зерна.

Результати зважування відходів усіх категорій, а також побічного продукту реєструють у ваговому журналі (форма № ЗХС-28), де реєструють і

відпуск зерна. До Акта доробки додають Акт розподілу відходів, де зазначають власників зерна, що підлягає доробці, його якість і кількість до доробки.

Усі отримані оперативні дані передають до бухгалтерії разом з первинними документами для належного відображення їх в бухгалтерському обліку.

Також, варто зазначити, що досліджуване підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування та є платником ПДВ. У 2024 р. ПП «Діоніс» нараховано та сплачено податків в місцевий бюджет 1706,5 тис. грн., у державний бюджет 3593,5 тис. грн.

У 2024 р. середньорічна чисельність працівників підприємства склала 38 осіб. Середньомісячний розмір заробітної плати у 2024 р становив 24 081 грн. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Середньорічна чисельність працівників та розміру заробітної плати
ПП «Діоніс» за 2022-2024 рр.**

№ з/п	Показники	Роки			2024 р. до 2022 р. (%)	2024 р. до 2023 р. (%)
		2022	2023	2024		
1	Середньорічна кількість працівників, осіб	34	36	38	111,7	105,6
2	Фонд заробітної плати, тис. грн.	8575,3	10231,9	10981	128	107,3
3	Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.	21018	23685	24081	114,6	101,7

З даних табл. 2.2 видно, що середньорічна кількість працівників зросла в порівнянні із 2022 р. на 11,7 % із 2023 р. на 5,6 %. Середньомісячна заробітна плата у 2024 р. зросла порівняно із 2022 р. на 14,6%, із 2023 р. на 1,7 %.

У користуванні ПП «Діоніс» знаходиться 8,9 га землі, в тому числі, 7,13 га – орендованої землі, яка використовується при потребах для розширення виробництва (зберігання), у приватній власності підприємства знаходиться 1,77 га землі, що знаходиться під господарськими будівлями.

Виробнича потужність ПП «Діоніс» 22 тис. тонн одночасного зберігання зерна. Протягом 2022-2024 рр. досліджуване підприємства розширило свої

виробничі потужності, зокрема збудовано нові сучасні елеватори, що вплинуло на збільшення доходів підприємства (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Доходи та фінансові результати господарської діяльності ПП «Діоніс»
за 2022-2024 рр.**

№ з/п	Показники	Роки			2024 р. до 2022 р. (%)	2024 р. до 2023 р. (%)
		2022	2023	2024		
1	Доходи всього, тис. грн	61 713,8	28 684,3	19 616, 8	31,9	68,5
2	Витрати всього, тис. грн	40 947,9	29 325	24 387,4	59,6	83,1
3	Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	20765,9	-640,7	-4770,6	менше у 18,9 рази	менше у 7,4 рази

З даних табл. 2.2 видно, що дохід від реалізації послуг та іншої діяльності ПП «Діоніс» в порівнянні із 2022 р. знизився на 40,4 %, у порівнянні із 2023 р. знизився на 16,9 %. Підприємство у 2024 р. працювало збитково. Так у звітному році підприємство понесло 4770,6 тис. грн. збитків. В порівнянні із 2022 р. фінансовий результат погіршився у 18,9 рази, із 2023 р. – 7,4 рази. Основною причиною зменшення доходів та неефективної роботи підприємства є введення військового стану в Україні. Так, починаючи з 2022 р. значно втрачено ринки збуту зерна, що у свою чергу впливає на проведення логістичних операцій, відбулось зниження закупівельних цін на зернові культури. Крім того, зменшився збут зерна за митні кордони України, а також значно зросли тарифи на енергоносії та паливно-мастильні матеріали. Все це вплинуло на обсяги заготівлі та економічну ефективність підприємства в цілому.

У 2025 р. з метою поліпшення роботи підприємства та зменшення видатків пов'язаних із доставкою зерна, за ініціативою керівництва ПП «Діоніс» проведено ремонт залізнично-дорожнього полотна до станції селища Скала-Подільська протяжністю 14 км. Проте, проблемним питанням на зараз є пошук нових ринків збуту, що впливає на обсяги наданих послуг та фінансовий результат підприємства в цілому.

Варто зазначити, що у ПП «Діоніс» використовується автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку з використання програми BAS

Бухгалтерія та MEDOK, що створює сприятливі умови для роботи підприємства та складання бухгалтерської звітності.

2.2. Облік формування доходів діяльності

Бухгалтерський облік на Приватному підприємстві «Діоніс» ведеться згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з метою дотримання підприємством єдиної методики та системи відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках згідно Інструкції № 291 до «Плану рахунків бухгалтерського обліку капіталу та зобов'язань» та відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що забезпечує своєчасне надання повної, точної та достовірної інформації про результати господарської діяльності за певний період часу користувачам фінансової звітності.

Вагомий вклад у розвиток питань обліку доходів діяльності підприємства неодноразово розглядався у економічних наукових джерелах українських вчених, а саме: Бутинець Ф.Ф., Білик В.О., Голов С.Ф., Гуцаленко Л.В., Кірейцев Г.Г., Лишиленко О.В., Огійчук М.Ф., Проданчук М.А., Сук Л.К., Хомин П.Я. та інші. Але, незважаючи на значний науковий внесок науковців у розвиток методичних аспектів обліку доходів, все ж окремі питання обліку доходів в сучасних умовах ведення бізнесу у період нестабільних економічних відносин потребує поглибленого дослідження, зокрема на досліджуваному підприємстві.

Згідно НП(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [33]. У п.8 НП(С)БО 15 «Дохід» зазначено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (інших активів) визнається у бухгалтерському обліку за наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (інші активи);

- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (інших активів);

- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені [33].

Дохід, пов'язаний з наданням послуг на ПП «Діоніс» визнають виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції. Результат може бути достовірно оцінений за наявності певних умов, а саме:

- можливості достовірної оцінки доходу;

- ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг з осушки та зберігання зернових культур;

- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення [33].

Проте, варто зазначити, що на досліджуваному підприємстві, якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу, такий дохід визначають шляхом його рівномірного нарахування за цей період часу. Винятком можуть бути випадки, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг. Зокрема, якщо достовірно визначити дохід (виручку) від надання послуг за зазначеними видами діяльності ПП «Діоніс» неможливо, тоді такий дохід відображають в обліку у розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню [33]. Але, якщо відсутня ймовірність відшкодування понесених витрат, то дохід взагалі не визнають. В іншому випадку, якщо надалі суму доходу можна буде достовірно оцінити, дохід визнають за такою оцінкою.

Однією з умов визнання доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на ПП «Діоніс» є передача покупцям усіх ризиків та вигод пов'язаних із правом власності на продукцію (роботи чи послуги) або інші активи.

Доходи від реалізації відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів [33]. Адже для визначення фінансового результату звітного періоду варто порівняти доходи з витратами понесеними за цей період, які були здійсненні для отримання таких доходів.

У сучасних умовах ведення господарської діяльності досліджуваного підприємства важливим є правильне визначення, оформлення, оцінка та облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), що безпосередньо впливає на фінансово-господарську діяльність підприємства. Підприємство надає послуги – зберігання зерна на елеваторі, яке йому не належить. Тому, таке зерно обліковується на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Оскільки елеватор надає такі послуги, то й отримує доходи від зберігання, доробки та переробки зерна. Надані послуги, виконані роботи передає замовникові за актом. Затвердженої форми акта немає, тому Акт розроблений на підприємстві. Акт приймання-передачі послуг оформлює на підставі договору зберігання зерна й акту-розрахунку за формою № 2, який містить дані про всі операції з зерном. Обидва акти складає у двох примірниках, один з яких передає замовникові.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, робіт і послуг, а також суми знижок наданих покупцям та про інші вирахування з доходу на ПП «Діоніс» використовується балансовий пасивний рахунок 7 класу «Доходи» 70 «Доходи від реалізації». За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом відображається належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших передбачених законодавством), а також списання в порядку закриття на фінансовий результат рахунок 79 «Фінансові результати».

До рахунку 70 «Доходи від реалізації» відкриваються такі субрахунки, які відображені на підприємстві у робочому плані рахунків, а саме:

701 «Дохід від реалізації готової продукції» на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції;

703 «Дохід від реалізації робіт, послуг», тобто на ПП «Діоніс» на зазначеному субрахунку узагальнюється інформація про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій;

704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.

У ПП «Діоніс» реалізуючи зернові культури за певною договірною вартістю також враховується ПДВ 20 %. Варто зазначити, що згідно Інструкції № 291 до «Плану рахунків бухгалтерського обліку капіталу та зобов'язань» рахунок 70 «Доходи від реалізації» кореспондує за дебетом з кредитом відповідних субрахунків

[Клацніть або торкніться тут, щоб ввести текст.](#)

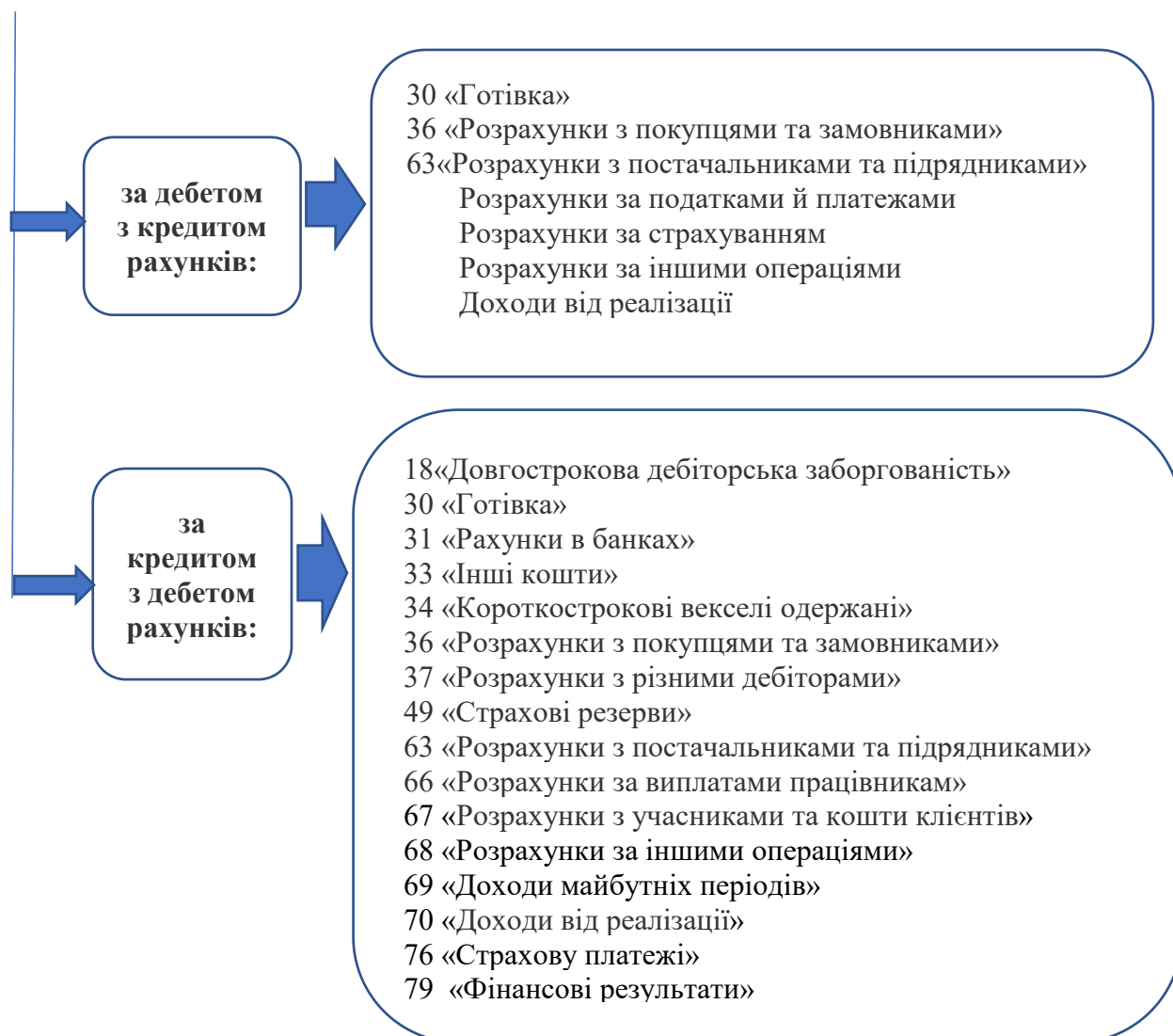


Рис. 2.1. Схематичне зображення рахунку 70 «Доходи від реалізації» із кореспондуючими рахунками

Так, у процесі здійснення своєї фінансово-господарської діяльності ПП «Діоніс» веде розрахунки з покупцями та замовниками (на рахунку 36 «Облік розрахунків з покупцями та замовниками»), де в першу чергу територіально розташовані підприємства в Тернопільській області Чортківського та інших районах, а також сусідніх областях.

Надані послуги клієнтам із зберігання та доробки зернових культур відображаються бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - К-т 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» — на загальну суму, з урахуванням ПДВ;

Д-т 703 - К-т 641 «Розрахунки за податками» - ПДВ;

Д-т 703 - К-т 791 Результат операційної діяльності» - дохід від послуг який списується на фінансові результати.

Проте, варто зазначити, що при дослідженні облікового забезпечення на досліджуваному підприємстві щодо використання робочого плану рахунків 7 класу «Доходи» використовується субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг». На нашу думку, даний субрахунок враховуючи специфіку діяльності підприємства необхідно доповнити субрахунками третього порядку із чітким розмежуванням наданих послуг – зберігання та доробка. Таке уточнення дещо спростить відображення доходів в розрізі виду наданих послуг ПП «Діоніс» (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Запропонована деталізація аналітичного рахунку обліку доходів від реалізації робіт, послуг (субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»)

Субрахунок третього порядку	Назва субрахунку третього порядку
Субрахунок другого порядку	
703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»	
703/1	«Дохід від надання послуг зберігання зерна фізичним та юридичним особам»

703/2	«Дохід від надання послуг із доробки (очищення, сушіння, вентилявання і знезараження) зерна фізичним та юридичним особам»
703/3	«Дохід від надання послуг із переробки зерна фізичним та юридичним особам»

Крім того, при розрахунках з покупцями за відвантажену їм продукцію, (виконані роботи чи надані послуги), виникає дебіторська заборгованість (поточна або довгострокова). Межа між цими двома видами заборгованості – це термін сплати 12 місяців. Такий термін рахується за строком погашення, який очікується або очікувався за договірними умовами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Види дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками

Види дебіторської заборгованості	
<i>ПОТОЧНА</i>	<i>ДОВГОСТРОКОВА</i>
<i>термін погашення:</i>	
менше 12 місяців	більше 12 місяців
<i>типові приклади заборгованості:</i>	
заборгованість покупців за товари, роботи, послуги (субрахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»), виданим авансам (субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами») та за внутрішніми розрахунками (субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами»)	у більшості випадків на підприємствах довгострокова заборгованість відсутня, але найчастіше це поворотна фінансова допомога (субрахунок 183 «Інша дебіторська заборгованість»)

Досліджуване підприємство працює чітко за визначеними умовами оплати (100% оплата, отримання від клієнтів передоплати або авансу за продукцію, товари, роботи, послуги) у договорі продажу зернових культур. Проте, згідно НП(С)БО 15 «Доходи» отримана передоплата чи аванс в рахунок оплати продукції (робіт, послуг) доходами не визнаються. Для обліку такої заборгованості застосовують субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків обліку операцій за розрахунками з покупцями (попередня оплата) на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Сума, грн
-------	------------------------------	-------------------------	-----------

		Дт	Кт	
1	Надійшла передоплата за відвантажену продукцію	311	681	69 000
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	11 500
3	Відвантажено покупцеві готову продукцію	361	701	69 000
4	Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	643	11 500

Продовження табл. 2.6

5	Проведено залік заборгованостей	681	361	69 000
6	Списано собівартість реалізованої продукції	901	23	50 000
7	Списано на фінансовий результат доходи	791	701	69 000
8	Списано на фінансовий результат собівартість	791	901	50 000

В окремих випадках на ПП «Діоніс» виникає повернення продукції (товарів) покупцем, що призводить до вирахування з доходу, який обліковується на рахунку 704 «Вирахування з доходу». Такі господарські операції з повернення частини товарів покупцем необхідно розглянути на прикладі (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Особливості обліку реалізації товарів та облік повернення товарів на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>Реалізація товарів покупцям</i>				
1	Отримано від покупця оплату за реалізовані товари	311	681	78 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	13 000
3	Відображено дохід від реалізації товарів	361	702	78 000
4	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	702	643	13 000
5	Віднесено до складу витрат собівартість реалізованих товарів	902	281	52 000
6	Здійснено залік заборгованостей	681	361	78 000
<i>Повернення частини товарів покупцями</i>				
7	Повернуто покупцем товар (2 т зерна), відображено заборгованість перед покупцем	704	361	18 000
8	Оприбутковано повернений покупцем товар (метод «червоне сторно»)	902	281	9 000
9	Зменшено податкові зобов'язання з ПДВ (покупець зареєстрував зменшуючий розрахунок коригування до податкової накладної (методом «червоне сторно»))	704	643	700
10		643	641	700
11	Повернуто покупцеві грошові кошти за товар	361	311	18000

Також, досліджуване підприємство надає послуги із зберігання різних зернових культур у спеціально обладнаних приміщеннях згідно підписаних договорів замовниками. Тому доцільно розглянути господарські операції з обліку реалізації послуг та отриманого доходу від їх надання (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації послуг на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено дохід від реалізації послуг	361	703	15 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	2500
3	Віднесено до складу витрат собівартість наданих послуг	903	23	8 500
4	Отримано оплату від замовника за виконані роботи	701	643	15 000

При розрахунках з покупцями та замовниками важливим питанням є ще й визначення об'єкту обліку розрахунків за податками, на яку дату збільшується податковий дохід за категоріями доходу, а також на яку дату виникають податкові зобов'язання з ПДВ згідно з Податковим кодексом України.

Так, досліджуване підприємство при реалізації товарів (робіт, послуг) нараховує податкові зобов'язання з ПДВ відповідно п. 185.1 ПКУ. Датою виникнення податкових зобов'язань є перша з дат наведених у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Податкові зобов'язання з ПДВ при розрахунках з покупцями та замовниками згідно ПКУ

Податкові зобов'язання з ПДВ	
ПКУ	Дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:
пп. 187.1	У загальному випадку – дата першої з подій: - дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима; - дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", незалежно від дати накладення електронного підпису.

Практичні аспекти бухгалтерського обліку податкових зобов'язань за вказаними умовами їх виникнення ((табл. 2.8) згідно пп. 187.1 ПКУ) наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Облік вихідного ПДВ на ПП «Діоніс»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Перша подія — отримання попередньої оплати			
1	Отримано попередню оплату від покупця	311	681
2	Відображено суму розрахунків з ПДВ	702	643.1
3	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ (зареєстрована ПН)	643.1	641.1
4	Відображений дохід від продажу товару	361	702
Перша подія — відвантажено товар			
1	Відображений дохід від продажу товару	361	702
2	Відображена сума розрахунків з ПДВ	702	643.2
3	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ (зареєстрована ПН)	643.2	641.1

Так, у момент постачання товарів та послуг на ПП «Діоніс» згідно п. 188.1 ПКУ, орієнтуються на нижній поріг для обчислення бази оподаткування ПДВ, а саме враховують:

- ціну придбання товару (послуги);
- звичайну ціну самостійно виготовленої продукції (товарів, послуг);
- залишкову вартість необоротних активів.

Зокрема, досліджуване підприємство для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведуть облік на рахунку 71 «Інший операційний дохід» у розрізі відповідних субрахунків, які відкриваються до даного рахунку. Облік доходів, які виникають у фінансовій діяльності ПП «Діоніс» ведуть використовуючи рахунок 73 «Інші фінансові доходи». За кредитом рахунку 73 відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати». Для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності підприємства, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю використовують рахунок 74 «Інші доходи».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

2.3. Облік формування витрат діяльності

У сучасних умовах здійснення господарської діяльності будь якого підприємства є отримання позитивного фінансового результату (прибутку). Але на визначення розміру прибутку значний вплив мають такі основні економічні показники, як «дохід» та «витрати». Ці категорії мають різні відмінності, але спільний взаємозв'язок який виражається через принцип нарахування.

Проблемним питаннями обліку доходів та витрат діяльності приділяється значна увага з боку українських вчених економістів таких, як Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Гуцаленко Л.В., Гуренко Т.О., Огійчука М.Ф. та інших. Проте, із постійними змінами нормативно-правового забезпечення, окремі питання обліку витрат діяльності не залишаються поза увагою та потребують подальшого дослідження.

Так, згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 16 «Витрати», витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати визнають лише в тому випадку, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. Їх відображають в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів (наприклад, реалізація товарів (робіт, послуг) або збільшення зобов'язань (наприклад, нарахування зарплати працівникам).

В бухгалтерському обліку витрати визнають у тому звітному періоді, в якому визнано дохід для отримання якого вони здійсненні.

Облік витрат операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності на ПП «Діоніс» ведеться з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності». За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Варто зазначити, що підприємство використовує тільки окремі рахунки 9 класу. При цьому, найважливішими елементами є собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Характеристика рахунків обліку витрат діяльності, які використовуються на ПП «Діоніс»

Рахунок витрат діяльності	Характеристика
90 «Собівартість реалізації» 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»; 902 «Собівартість реалізованих товарів»; 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	За дебетом рахунку відображається собівартість реалізованої послуг (з осушки та зберігання); фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».
91 «Загальновиробничі витрати»	ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.
92 «Адміністративні витрати»	відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх

	<p>службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).</p> <p>Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.</p>
--	--

Продовження табл. 2.11

93 «Витрати на збут»	За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.
94 «Інші витрати операційної діяльності»	За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».
95 «Фінансові витрати»	За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати", а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, виформування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».
97 «Інші витрати»	витрати, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".
98 «Податок на прибуток»	ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Джерело: сформовано автором на основі Плану рахунків

Для забезпечення контролю руху та зберігання зерна, на досліджуваному підприємстві ведуть аналітичні рахунки до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» в розрізі зернових культур. Крім того, обліковують нестачі під час транспортування зерна в межах норм природного убутку або понад норми.

Послуги елеватора з доробки зерна є технологічними витратами на доведення зерна до стану, в якому його можна використовувати з запланованою

метою. Витрати на послуги елеватора узагальнюють за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

На ПП «Діоніс» виробничу собівартість наданих елеватором послуг визначають згідно до НП(С)БО 16 «Витрати». Таку собівартість визначають у розрізі наданих послуг. Тобто на кожен вид послуг (зберігання, доробка) на рахунку 23 «Виробництво» ведеться облік за окремим аналітичним рахунком чи субрахунком другого порядку (231, 232 і т. д.). Тобто витрати на досліджуваному підприємстві формуються під кожний вид наданих послуг.

При визначенні собівартості послуг орієнтуються на Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпрому від 09.07.2007 № 373.

На дату наданих послуг (складання акту) накопичені на рахунку 23 «Виробництво» витрати списують на собівартість реалізації:

Д-т 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

К-т 23 «Виробництво».

Собівартість реалізації списують на фінансові результати:

Д-т 791 «Фінансові результати від операційної діяльності»

К-т 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Наприкінці року також коригують планову собівартість зерна до фактичної. Тобто на вартість послуг з доробки збільшують собівартість продукції та в обліку відображають таким проведенням:

Д-т 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

К-т 23 «Виробництво».

Якщо зерно реалізують на кінець року, то в бухгалтерському обліку роблять додатковий запис, який показує збільшення його собівартості реалізації:

Д-т 901 «Собівартість реалізованої продукції»

К-т 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Послуги елеватора з додаткового очищення зерна після того, як зерно пройшло очищення та сушіння на власному зернотоку, включають до витрат на збут - дебет рахунку 93 «Витрати на збут».

Після доробки коригують вартість повноцінного зерна на вартість зерновідходів. Зараховують зерновідходи I та II категорій на баланс:

за ціною можливої реалізації для продажу;

ціною можливого використання з урахуванням вмісту в зерновідходах повноцінного зерна для власних потреб (додаток 2 до Методичних рекомендацій № 132).

Різницю між балансовою вартістю списаного повноцінного зерна та отриманих зерновідходів включити до інших операційних витрат, у дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Мертві відходи обліковують у кількісному вираженні. Зокрема на баланс їх не зараховують, оскільки вони не відповідають критеріям визнання активами відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Також, варто зазначити, що послуги елеватора зі зберігання зернових культур включають до складу витрат на збут відповідно до п. 19 НП(С)БО 16 «Витрати», які обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут» (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено до складу витрат на збут амортизацію необоротних активів	93	13
2	Списано запаси, що належать до збутових витрат	93	20,22,281
3	Надано послуги власним виробництвом для збутових цілей	93	23
4	Відображено витрати на службові відрядження персоналу відділу збуту	93	372
5	Відображено збутові витрати, що раніше обліковувались, як витрати майбутніх періодів	93	39
6	Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов'язаних з витратами на збут	93	47
7	Списано інші витрати на збут, виконані сторонніми організаціями (витрати на транспортування готової продукції, оплата послуг оренди)	93	63,685
8	Нараховано зарплату менеджеру зі збуту	93	661
9	Нараховано ЄСВ (22%) на зарплату менеджеру зі збуту	93	651

Витрати на збут – це витрати пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Склад збутових витрат визначає НП(С)БО 16 «Витрати».

Загальногосподарськими витратами спрямованими на обслуговування та управління підприємством є адміністративні витрати, які обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Їх склад визначає також НП(С)БО 16 «Витрати» п. 18. (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Облік адміністративних витрат на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено до складу адміністративних витрат амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
2	Списано запаси, що відносяться до адміністративних витрат	92	20,22,281
3	Виконано роботи, послуги власним виробництвом для адміністративно-управлінських цілей	92	23
4	Списано витрати на службові відрядження адмінперсоналу	92	372
5	Відображено адміністративні витрати, що раніше обліковувались, як витрати майбутніх періодів	92	39
6	Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов’язаних з адміністративними витратами	92	47
7	Відображено інші адміністративні витрати, виконані сторонніми організаціями (юридичні, аудиторські послуги, оплата послуг Нової пошти)	92	63, 685
8	Нарахування податків, зборів, обов’язкових платежів (крім тих, які включені до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	92	64
9	Нараховано зарплату адміністративному персоналу	92	661
10	Нараховано ЄСВ (22%) на адміністративного персоналу	92	651

ПП «Діоніс» також веде облік фінансових витрат на рахунку 95 «Фінансові витрати». До рахунку 95 згідно Плану рахунків відкриваються відповідні субрахунки другого порядку на яких обліковуються:

- витрати на проценти (за кредитами отриманими) – субрахунок 951 «Відсотки за кредит»;

- інші витрати підприємства, пов’язані із запозиченням (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до

НП(С)БО 31 «Фінансові витрати». Такі витрати обліковуються на субрахунку 951 «Відсотки за кредит» і 952 «Інші фінансові витрати») – субрахунок 952 «Інші фінансові витрати».

Отже, проаналізувавши облік формування витрат діяльності ПП «Діоніс», зазначимо, що такі витрати в кінці звітнього періоду підлягають списанню на фінансовий результат у розрізі субрахунків. В цілому для оптимізації витрат діяльності підприємства необхідно в першу чергу, на нашу думку, впровадити автоматизовані системи управління елеватора, що дозволить зменшити витрати на:

- усунути ряд помилок при прийомі, зважуванні та відвантаженні зерна;
- знизити перевитрати комунальних платежів (постійний контроль за датчиками електро- та газопостачання) та інші процеси діяльності.

2.4. Облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління

В умовах сучасного економічного розвитку України самостійність суб'єктів господарювання виражається через отримання позитивного фінансового результату. Провідна роль фінансових результатів полягає в тому, що вони забезпечують зміцнення, як бюджету підприємства, так і держави в цілому. Саме це сприяє інвестиційній привабливості, діловій активності підприємства у всіх сферах його діяльності.

Актуальні питання методичних аспектів обліку формування фінансових результатів будь-якого підприємств привертають увагу з боку науковців і практиків. Вагомий внесок у розвиток основних аспектів обліку доходів, витрат та фінансових результатів зробили українські вчені: О.В. Гаращенко, Гуцаленко Л.В., Я.В. Лебедзевич, С.Л. Червінська, Є.Ю. Шара, Л.М. Янчева, І.Б. Чернікова, І.О. Гладій та інші. Проте, досі окремі питання обліку формування фінансових результатів є дискусійними, тому й потребують значної уваги.

У сучасних економічних умовах кожне підприємство, зіткнулось із значними фінансовими ризиками, які можуть негативно вплинути на фінансову стійкість та здатність розвиватись, вести свою фінансово-господарську діяльність та досягати запланованих результатів. Враховуючи зазначені фактори впливу на фінансовий результат, необхідність розвитку ефективного розвитку ризик-орієнтованого управління стає надзвичайно важливою складовою для забезпечення ефективної діяльності досліджуваного підприємства в цілому.

Значна кількість досліджень акцентують увагу на необхідності ідентифікації та оцінки ризиків, що впливають на ліквідність та платоспроможність підприємства. Сучасні дослідження також вказують на важливість врахування взаємозв'язку між ризиками та фінансовими показниками підприємства. Деякі науковці пропонують використовувати фінансові моделі та методи для оцінки впливу ризиків на прибутковість, ліквідність та інші фінансові показники підприємства.

Ризик-орієнтоване управління передбачає не просто виявлення окремих ризиків та їх ліквідацію, але й системне розуміння та аналіз ризикових факторів, які впливають на усі фінансово-господарські процеси підприємства. Такий підхід можливий при проведенні оцінки наслідкових ризиків, визначення ймовірності їх виникнення шляхом розробки та впровадження ефективних стратегій мінімізації ризиків.

Одним із вагомих аспектів ризик-орієнтованого управління є їх певна ідентифікація шляхом впровадження аналізу внутрішніх та зовнішніх факторів, які можуть мати, як позитивний так і негативний вплив на формування фінансового результату ПП «Діоніс». На наш погляд, до зовнішніх ризиків можна віднести:

- податкову політику: досить часті зміни податкового законодавства щодо розміру податкових ставок та правил із сплати податків, обов'язкових платежів та належного відображення їх у фінансовому та податковому обліку;

- кредитно-фінансову політику, яка визначає доступність кредитів, вартість залучення капіталу та умови фінансування, що впливає на інвестиційну активність та розвиток бізнесу;

- інвестиційну політику: стимулює або обмежує інвестиції, зокрема іноземні, що впливає на фінансові результати через розширення виробництва, технологічне оновлення та створення нових робочих місць;

- зовнішньоекономічну діяльність: формує правила торгівлі, експорту;

- соціально-економічна стабільність – загальна стабільність у державі, яка залежить від політики, є підґрунтям для формування позитивних фінансових результатів, оскільки знижує ризики та створює передбачуване соціальне, економічне та фінансове середовище для бізнесу.

Так, Червінська С.Л. стверджує, що визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування і обліку. Автор зазначає, що «існуючі недоліки методології бухгалтерського обліку доходів і витрат зумовлюють те, що фактично ні у фінансовій, ні в податковій звітності не відображається реальна сума прибутку чи збитку» [61].

В окремих бухгалтерських журналах зазначено, що фінансовий результат є бухгалтерським терміном який показує результат арифметичної дії. Тобто фінансовий результат визначається по-суті, як «доходи-витрати=прибуток (збиток)».

Методичні аспекти обліку та узагальнення інформації про фінансові результати регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Для обліку формування фінансового результату підприємств використовується ціла система бухгалтерських рахунків для обліку:

- доходів – рахунки класу 7 «Доходи»;

- витрати – рахунки класу 9 «Витрати діяльності»;

- витрати на виробництво – рахунок 23 «Виробництво»;

- фінансового результату діяльності – рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерією на ПП «Діоніс» облік і узагальнення інформації про фінансові результати діяльності ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

До рахунку 79 «Фінансові результати» відкривають такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Характеристику кожного із наведених субрахунків наведено у табл. 2.14

Таблиця 2.14

Схема рахунку 79 «Фінансові результати» в розрізі субрахунків

	Назва субрахунку	Характеристика рахунку
79 «Фінансові результати»	791 «Результат операційної діяльності»	визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").
	792 «Результат фінансових операцій»	визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».
	793 «Результат іншої діяльності»	визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має певну характерну особливість, яка відрізняє його від інших рахунків бухгалтерського обліку. Цей рахунок є проміжним або допоміжним, оскільки сальдо з нього не переноситься до

бухгалтерського балансу. Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На рахунку 44 формуються усі фінансові результати, яке підприємство отримало протягом року. Проте, варто зазначити, що досліджуване підприємство не відображає фінансовий результат після кожного продажу. Його записують в останній день звітного періоду. А протягом цього періоду збирають дані про поточні прибутки чи збитки на рахунку 79 «Фінансові результати», а згодом відносять їх на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Тобто, для обліку нерозподіленого прибутку планом рахунків передбачено пасивний балансовий рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Кредитове сальдо рахунку 44 свідчить про наявність нерозподіленого прибутку, а дебетове сальдо непокритого збитку. До рахунку 44 відкриваються такі субрахунки, як:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Отже, саме так можна дізнатись про підсумки діяльності ПП «Діоніс» за звітний період.

Також, якщо більш детально розглядати субрахунок 791 «Результат операційної діяльності», то варто підкреслити, що його застосовують коли розглядаються угоди, які належать до основної (операційної) діяльності підприємства. На нашу думку, доцільно розглянути облік закриття доходів та витрат в кінці звітного періоду на підприємстві (табл. 2.15)

Таблиця 2.15

Облік закриття доходів та витрат звітного періоду на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Списано доходи від надання послуг із зберігання та доробки на фінансовий результат	703	79	120000
2	Списано витрати на фінансовий результат	79	903	45000

Однак, нарахування прибутку на субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» здійснюється пізніше, адже приватне підприємство є платником податків.

Так, прибуток розрахований за правилами бухгалтерського та податкового обліку може бути різний. Адже у ПКУ встановлені певні специфічні правила розрахунку прибутку (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Облік закриття доходів та витрат звітного періоду на ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн. (умовна)
		Дт	Кт	
1	Нараховано податок на прибуток (120 000*18%)=21 600 грн	98	641	21 600
2	Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат	79	98	21 600
3	Нараховано чистий прибуток	79	441	72 840 грн
4	Кінцеве сальдо фінансового результату: 120 000-45 000- 21 600=72 840 грн			

За кредитом субрахунку 441 «Нерозподілені прибутки» (табл. 2.16) відображається сума 72 840 грн, що свідчить про отриманий прибуток.

Кореспонденцію рахунків з формування, обліку та використання фінансових результатів представлено у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17

Облік фінансових результатів діяльності ПП «Діоніс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено списання доходу від реалізації послуг на фінансові результати	703	79
2	Відображено списання іншого операційного доходу на фінансові результати	71	79
3	Відображено списання доходу від участі в капіталі на фінансові результати	72	79
4	Відображено списання інших фінансових доходів на фінансові результати	73	79
5	Відображено списання інших доходів на фінансові результати	74	79
6	Збільшення прибутку від усіх видів діяльності	79	44
7	Списано дебетовий оборот рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	79	703
8	Списано собівартість від реалізації на фінансовий результат	79	901

Продовження табл. 2.17

9	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	79	92
10	Списано на витрати на збут на фінансові результати	79	93
11	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансовий результат	79	94
12	Списано фінансові витрати на фінансовий результат	79	95
13	Списано інші витрати на фінансовий результат	79	96
14	Списано інші витрати на фінансовий результат	79	97
15	Списано витрати пов'язані із сплатою податку на прибуток на фінансовий результат	79	98
16	Відображено фінансовий результат: прибуток	79	441
	збиток	442	79

У ПП «Діоніс» фінансовий результат (прибуток) від надання послуг формується протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності (основної, фінансової, інвестиційної). Розмір отриманого фінансового результату (прибутку) чи понесених збитків досліджуваним підприємством знаходиться у полі зору користувачів інформації, як власника так і менеджера. Але абсолютна величина прибутку містить дещо обмежену інформацію.

Таким чином, варто зазначити, що для прийняття ефективних управлінських рішень щодо поліпшення фінансового результату та оптимізації витрат діяльності, потрібні дані про усі складові, які формують фінансові результати діяльності підприємства.

2.5. Узагальнення інформації про фінансові результати у звітності для потреб управління

В умовах сучасного ведення бізнесу для прийняття ефективних управлінських рішень керівництвом підприємства приділяється значна увага складанню фінансової звітності. Поняття «фінансова звітність» у вітчизняному сучасній термінології знайшла своє відображення у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де фінансова звітність розглядається, як «бухгалтерська звітність», що містить інформацію про фінансовий

стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [45].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність складається з таких форм, як:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до річної фінансової звітності.

Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти господарських операцій і подій за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду та розкриття облікової політики та її змін, що дозволяє зробити досліджуваному підприємству ретроспективний та перспективний аналіз діяльності (рис. 2.2).

Під час надання інформації у фінансовій звітності необхідно дотримуватись таких критеріїв як істотність, своєчасність, повнота, нейтральність, об'єктивність, оскільки фінансова звітність має включати інформацію, котра впливає на прийняття рішень, дає змогу своєчасно оцінити минулі, поточні та майбутні події; підтвердити та скоригувати їх оцінку, зроблену в минулому. Фінансова звітність повинна надавати її користувачам, як внутрішнім так і зовнішнім можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [45].

На сьогодні звітність являє собою інструмент для регулювання та вирішення важливих стратегічних цілей, які полягають у формуванні основних критеріїв ефективного функціонування суб'єкта господарювання через платоспроможність, ліквідність, інвестиційну привабливість користувачів інформації.

Фінансову звітність зобов'язані складати підприємства, що перебувають на господарському розрахунку, мають самостійний баланс та є юридичними особами.

Клацніть або т

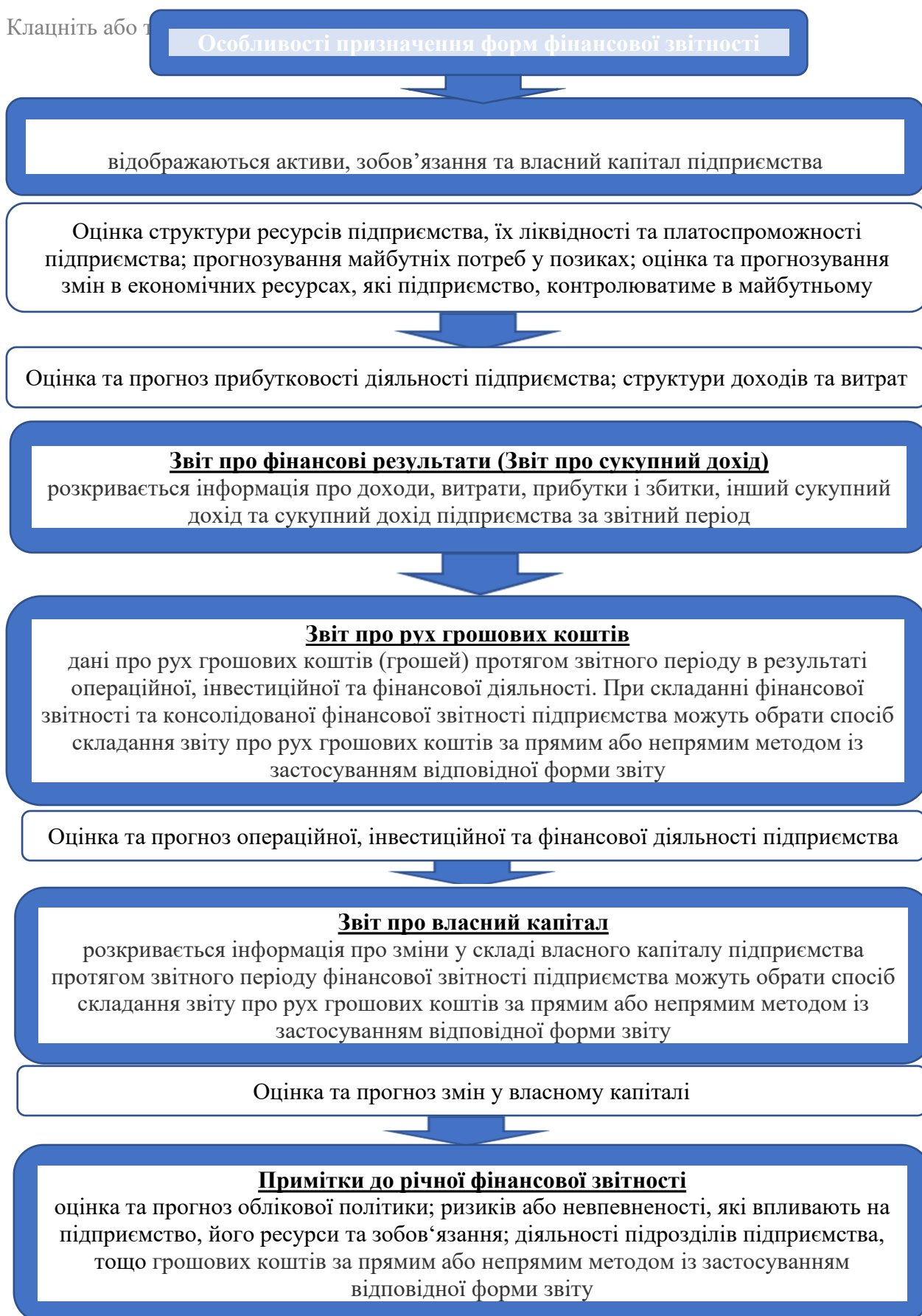


Рис. 2.2. Схема переліку форм фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [32]

Загальна сукупність показників фінансової звітності дозволить сформулювати певну стратегію дій на майбутній звітний період, а саме:

- оцінити можливості підприємства щодо розширення виробничих потужностей;

- приймати своєчасні управлінські рішення щодо залучення інвестицій у фінансово-господарський розвиток підприємства;

- оптимізувати та належним чином організувати усі господарські процеси шляхом повної автоматизації технологічного процесу, що значним чином вплине на результативність досліджуваного підприємства й дозволить досягти поставлених цілей.

ПП «Діоніс» у процесі своєї фінансово-господарської діяльності складає такі види звітності, а саме:

- оперативну звітність – характеризує окремі господарські операції та може бути індивідуальною, диференційованою;

- фінансову звітність – характеризує фінансовий стан підприємства на визначену дату і результати його діяльності за звітний період, які базуються на узагальнених даних бухгалтерського обліку;

- бухгалтерську звітність – звітність, яка складається за даними бухгалтерського обліку для задоволення потреб в інформації різних користувачів;

- податкову звітність – характеризує стан зобов'язань підприємства пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків та обов'язкових платежів, яку складають суб'єкти господарювання, що є платниками певних видів податків;

- статистичну звітність – вважається системою кількісних і якісних показників, вимірювання та узагальнення яких не характерне для бухгалтерського обліку. Проте, статистична звітність складається за даними бухгалтерського обліку.

Досліджуване підприємство складає в першу чергу Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) із

використанням програмного продукту BAS Бухгалтерія та вивантажує у (Медок) М.Е.Дос.

Так, за звітні періоди 2022-2024 років більшу характеристику щодо відображення доходів за видами діяльності, витрат діяльності та розміру фінансового результату до оподаткування та чистий фінансовий результат можна детальніше проаналізувати у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Важливі критерії заповнення різних елементів Звіту про фінансові результати за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено у табл. 2.18.

Таблиця 2.18

Елементи Звіту про фінансові результати та характеристика особливостей їх розкриття

Номер розділу	Особливості розкриття елементів звіту про фінансові результати
	Доходи та витрати підприємства від операційної діяльності, фінансовий результат операційної діяльності (прибуток/збиток)
Розділ I	Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Ключовими показниками є: чистий дохід = виручка – ПДВ, акцизний збір, знижки, вартість повернутих товарів, доходи, що належать комітентам; валовий прибуток = чистий дохід – собівартість.
	Інші доходи та витрати, у т.ч. фінансові, фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток)
Розділ I	Інвестиційна та фінансова діяльність підприємства: дивіденди, відсотки за кредитами та іншими доходами, які отримані від фінансових інвестицій; доходи (витрати) за методом участі в капіталі; доходи (витрати) від реалізації фінансових інвестицій; доходи (витрати) від неопераційних курсових різниць
	Витрати (доходи) з податку на прибуток
Розділ I	Витрати з податку на прибуток наводять з податкової декларації з урахуванням НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Дохід з податку на прибуток можливий при списанні відстрочених податкових зобов'язань
	Чистий прибуток (збиток)
Розділ I	Арифметична різниця між усіма доходами та витратами підприємства за усіма витрати діяльності
	Сукупний дохід
Розділ II	Наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід отриманий у звітному періоді
	Елементи операційних витрат

Продовження табл. 2.18

Розділ III	Зазначається класифікація затрат підприємства за економічними елементами за вирахуванням внутрішнього обороту (продукції), яку підприємство використало для власних потреб
Показники прибутковості акцій	
Розділ IV	Заповнюють акціонерні підприємства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, а також підприємства, які у процесі випуску акцій

Звіт про фінансові результати заповнюється на основі Оборотно-сальдової відомості, де розкривається узагальнена інформація на рахунках класів 7 «Доходи» та 9 «Витрати діяльності».

При складанні Звіту про фінансові результати потрібно використовувати: класифікацію доходів з НП(С)БО 15 «Дохід» та функціональну та економічну класифікації витрат з НП(С)БО 16 «Витрати»;

- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, які затверджені наказом Мініфіну від 28.03.2013 № 433;

- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, які затверджені наказом Мініфіну від 11.04.2013 р. № 476. Останні містять формули розрахунку деяких показників, зокрема сумових. Методичні рекомендації № 476 особливо корисні, коли у Звіті про фінансові результати використано додатково вписувані рядки;

- Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, які затверджені наказом Мініфіну від 27.06.2013 № 635.

Так на нашу думку, доцільно розкрити сутність формування показників за окремими статтями Звіту про фінансові результати:

1) Рядок 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» - обороти за Дт субрахунків 701,702,703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704;

2) Рядок 2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)» - позитивне значення: ряд. 2090 (2095)+(-)2105+/-2110+ряд.2120-ряд.2150-ряд.2180; від'ємне значення: за розрахунком ряд.2190;

3) Рядок 2290 «Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)» - позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – ряд. 2255 – ряд. 2270 +/- ряд. 2275; від'ємне значення: за розрахунком ряд.2290;

4) Рядок 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток» - обороти Дт 791 із Кт 98 (витрати) / Дт 98 із Кт 791 (доходи)

5) Рядок 2350 «Чистий фінансовий результат прибуток (збиток)» - позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) +/- ряд. 2300 + /- ряд. 2305; від'ємне значення: за розрахунком ряд.2290;

Аналізуючи практичну діяльність ПП «Діоніс» за 2022-2024 роки за Звітом про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (Додаток Б, Г, Е) видно, що формування доходів діяльності є в першу чергу сукупністю взаємопов'язаних дій та управлінських цілей, реалізація яких забезпечить отримання підприємством певного обсягу доходів достатнього для покриття поточних витрат, що дозволить вплинути на формування фінансових результатів. На нашу думку, доцільно розглянути структуру доходів досліджуваного підприємства, що дозволить більш детально охарактеризувати окремі його показники (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Структура доходів ПП «Діоніс» за 2022-2024 роки

№ з/п	Показники	2022 рік		2023 рік		2024 рік	
		Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%
1	Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	38706,4	62,7	28445,3	99,2	18625,6	95
2	Інші операційні доходи	95	0,1	36,2	0,1	986,6	5
3	Інші доходи	22912,4	37,2	202,8	0,7	4,7	-
	Всього доходів	61713,8	100	28684,3	100	19616,8	100

Розглянувши структуру доходів приватного підприємства за період 2022-2024 роки можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу у доходах підприємства займає чистий дохід від реалізації послуг, який склав у 2024 р.

95 %, у 2023 р. – 99,2 %, у 2022 р. – 62,7 %. Інші доходи у 2022 р. склали 37,2 %, 2023 р. – 0,7%, у 2024 р. 0,02%.

У 2022 р. інші доходи займали велику питому вагу оскільки проводилась реалізація активів підприємства, пов'язаних із оновленням основних засобів.

Зокрема, за даними Звіту про фінансові результати можна детальніше розглянути вертикальний аналіз загального розміру доходів, витрат та кінцевого фінансового результату діяльності ПП «Діоніс» (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

**Розрахунок фінансових результатів діяльності ПП «Діоніс»
за 2022-2024 роки, тис. грн.**

№ з/п	Показники	Роки			2024 р. до (+/-)	
		2022	2023	2024	2022 р.	2023 р.
1	Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	38706,4	28445,3	18625,6	-20080,8	-9819,7
2	Інші операційні доходи	95	36,2	986,6	891,6	950,4
3	Інші доходи	22912,4	202,8	4,7	-22907,7	-198,1
4	Всього доходів	61713,8	28684,3	19616,8	-42097,0	-9067,5
5	Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	33526,7	24811,1	18868,5	-14658,2	-5942,6
6	Інші операційні витрати	5852,0	3420,2	4636,4	-1215,6	-1216,2
7	Інші витрати	302,7	421,9	882,5	579,8	460,6
8	Всього витрат	39681,4	28653,2	24387,4	-15294,0	-4265,8
9	Фінансовий результат до оподаткування	22032,4	31,2	-4770,6	-26803,0	-4801,8
10	Податок на прибуток	1266,5	671,8	-	-1266,5	-671,8
11	Чистий прибуток (збиток)	20765,9	-640,6	-4770,6	-25536,5	-5411,2

З аналізу таблиці видно, що у 2024 р. доходи приватного підприємства зменшились на 42097 тис. грн. порівняно із 2022 р., на 9067,5 тис. грн. в порівнянні з 2023 р. Розглянувши структуру витрат можна зробити висновок, що 2024 р. витрати в цілому зменшились на 15294 тис. грн. в порівнянні із 2022 р. та на 4265,8 тис. грн. із 2023 р. Проте відбувся значний ріст інших витрат, які склали в 2024 р. 882,5 тис. грн., що на 579,2 тис. грн. більше 2022 р. і на 4460,6 тис. грн. більше 2023 р. Таке збільшення витрат вплинуло на фінансовий результат підприємства. Так, у 2024 р. підприємство понесло збиток у сумі 4770,6 тис. грн.

Отже, варто зазначити, що наведені показники Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) дозволяють користувачам фінансової звітності, які внутрішнім так і зовнішнім, здійснити аналіз щодо впливу факторів на фінансовий результат досліджуваного підприємства, а керівництву вчасно реагувати на фінансові ризики, які виникають у процесі фінансово-господарської діяльності з метою ефективного прийняття управлінських рішень.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження обліку формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління дозволило зробити наступні висновки:

1. Досліджуване підприємство ПП «Діоніс» надає послуги із зберігання зерна на елеваторі. Виробнича потужність ПП «Діоніс» 22 тис. тонн, дохід від реалізації послуг та іншої діяльності в порівнянні із 2022 р. знизився на 40,4 %, у порівнянні із 2023 р. – на 16,9 %. Підприємство у 2024 р. працювало збитково. Так у звітному році підприємство понесло 4770,6 тис. грн. збитків. В порівнянні із 2022 р. фінансовий результат погіршився у 18,9 рази, із 2023 р. – 7,4 рази.

2. Розглянуто практичні аспекти обліку формування доходів, витрат та фінансових результатів на досліджуваному підприємстві. З огляду на певну специфіку діяльності ПП «Діоніс» запропоновано доповнити субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» аналітичними субрахунками третього порядку: 703/1 «Дохід від надання послуг зберігання зерна фізичним та юридичним особам»; 703/2 «Дохід від надання послуг із доробки (очищення, сушіння, вентилявання і знезараження) зерна фізичним та юридичним особам»; 703/3 «Дохід від надання послуг із переробки зерна фізичним та юридичним особам». Це значним чином спростить роботу бухгалтера при відображенні в обліку враховуючи автоматизовану систему ведення обліку.

3. Також досліджено облікове забезпечення формування фінансових результатів у ризик-орієнтованому управлінні й запропоновано ряд заходів

щодо уникнення таких ризиків, що у свою чергу впливає на кінцевий фінансовий результат.

4. Розглянуто основні критерії впливу доходів, витрат та фінансового результату на складання фінансової звітності підприємством.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

3.1. Методичні прийоми внутрішнього контролю фінансових результатів

В умовах сучасних аспектів ведення бізнесу в Україні, юридичні та фізичні особи використовують нові підходи до ризик-орієнтованого управління усіма фінансово-господарськими процесами їх діяльності. Від правильно налаштованої системи керування ризиками залежить оперативність ідентифікації загроз, які потенційно можуть з'явитись. Проведення оцінки їхнього впливу на бізнес дозволяє розробити стратегію для мінімізації негативних наслідків та оперативного реагування на виникнення нестандартних ситуацій не лише у господарській, а й у фінансовій діяльності зокрема. Відсутність чітко вибудованої системи впливу контрольних функцій, відсутність методичних прийомів та плану проведення контрольних заходів призведе до негативних наслідків. Для того, щоб унеможливити серйозні втрати у здійсненні оперативної, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності особливу увагу потрібно зосередити на внутрішньому контролі, який є одним з суттєвих аспектів ефективної управлінської діяльності.

Внутрішній контроль спрямований безпосередньо на економічні процеси, використання ресурсів і отримання результатів й значно відрізняється від зовнішнього контролю, який зосереджений на виконання заключного контролю за звітними показниками. Система внутрішнього контролю на підприємстві

створюється за для забезпечення надійності, законності, ефективності, безпеки здійснюваних операцій та захисту від можливих потенційних помилок та порушень. Контроль є найважливішим фундаментальним елементом управління на всіх стадіях діяльності будь-якої організації. Відповідно, такі функції управління як: планування, мотивація, створення організаційних структур нерозривно пов'язані з контролем, розглядуваним як процес досягнення встановлених організацією цілей. А його сутність полягає не лише у виявленні проблем, що виникають, та їх ліквідації, а й у впровадженні різноманітних заходів для запобігання подібних ситуацій у майбутньому [16].

Внутрішній контроль є поєднанням бухгалтерського та управлінського контролю, який забезпечує відповідність прийнятих в організації рішень, з їх реалізацією у практичній діяльності. Так, Бардаш С.В., зазначає, що поняття внутрішнього контролю слід розглядати враховуючи поняття господарювання, під яким розуміють діяльність та відносини, що обумовлюють та виникають внаслідок такої діяльності між суб'єктами господарювання, власниками господарських організацій та не господарюючими суб'єктами у процесі розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту. Контроль в системі управління слід розглядати як самостійну загальну функцію управління [3].

Романів Є.М., Мороз А.С. та інші дослідники, розглядають контроль фінансового результату діяльності підприємства, як цілу систему, яка включає певні етапи контролю:

- визначення прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг);
- визначення суми прибутку до оподаткування;
- визначення величини податку на прибуток, який підлягає перерахуванню до бюджету;
- визначення і розподіл чистого прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства [52].

Внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити слабкі сторони підприємницької діяльності для оптимального використання фінансових, трудових, розумових, інвестиційних та інших ресурсів, виявляти резерви

поліпшення господарської діяльності підприємства з метою уникнення банкрутства та інших нестандартних ситуацій. Петракова Н.І. вважає, що ефективний інструмент корпоративного управління, який забезпечує захист економічних інтересів компанії і сприяє досягненню ними своїх стратегічних цілей. Правильно організований внутрішній контроль сприяє збереженню та раціональному використанню ресурсів підприємства, визначає ступінь довіри користувачів звітності, допомагає підвищити рентабельність діяльності підприємства та зміцнити позиції організації на ринку [40].

На сьогодні, внутрішній контроль, є більш ширшим поняттям трансформованим під сучасні інформаційні регулятори, діджитал виклики, бухгалтерські дані, побудову децентралізованої системи впливу на показники результативності підприємства. Він реалізується через процеси перевірки достовірності відображених даних щодо належного формування доходів, витрат та фінансових результатів, контролю за документальним оформленням операцій, що пов'язані з отриманням прибутку або збитку, повноту та достовірність відображення інформації про фінансові результати у звітності, що дає змогу підприємству і можливим інвесторам визначити реальний фінансовий стан.

Основними завданнями внутрішнього контролю є завдання наведені у рисунку 3.1.

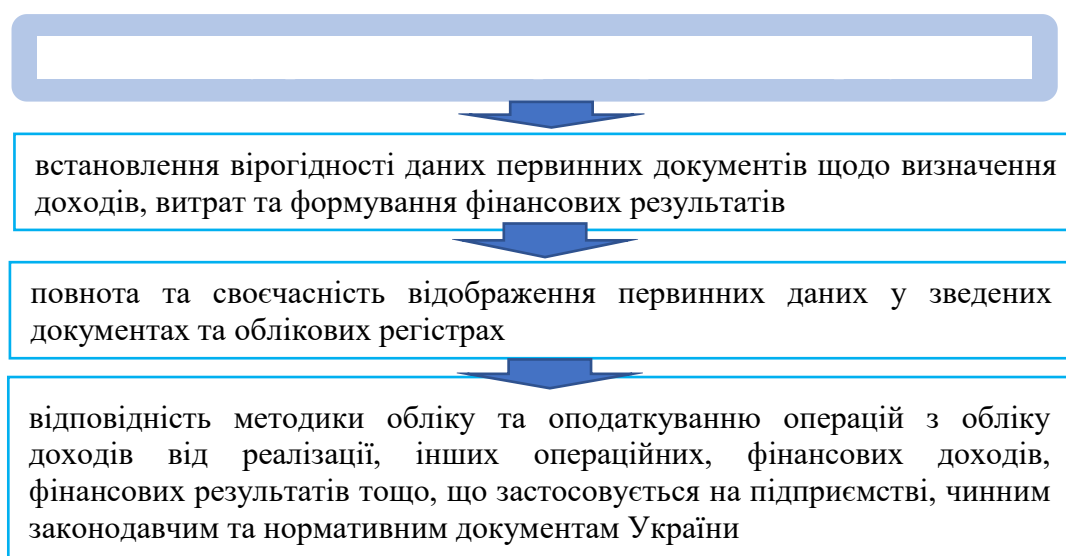


Рис. 3.1. Завдання внутрішнього контролю фінансових результатів на ПП «Діоніс»

Основними функціями управління на ПП «Діоніс» є система планування, організація та мотивація, які безпосередньо поєднані із внутрішнім контролем підприємства (рис. 3.2).

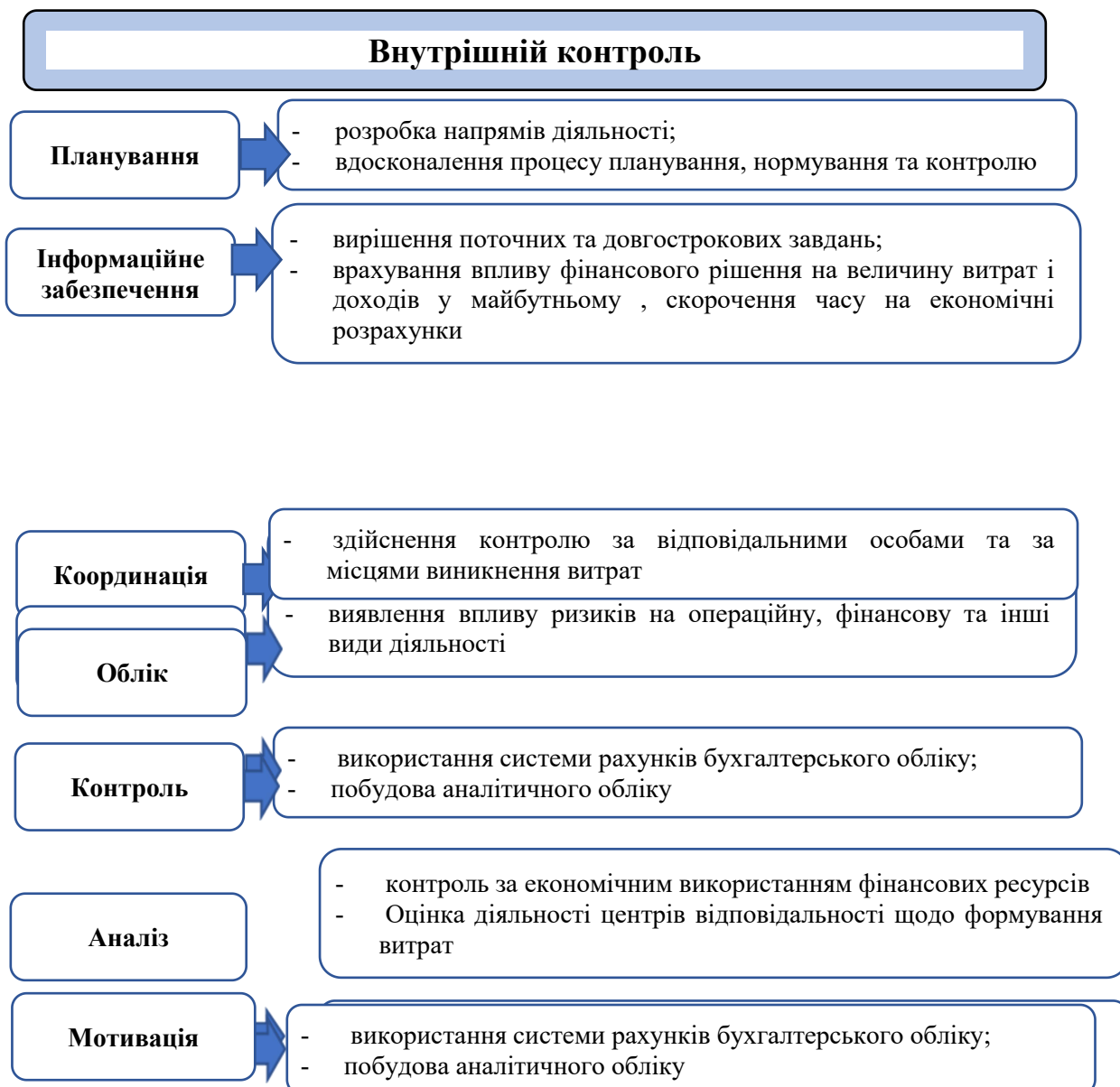


Рис. 3.2. Основні функції управління та їх вплив на внутрішній контроль та формування результативності фінансово-господарської діяльності ПП «Діоніс»

Через динамічність ринкової ситуації гострою проблемою внутрішнього контролю є вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на ефективність

підприємства. Кожна із наведених функцій не здатна самотійно функціонувати та самотійно здійснювати сам процес управління, і тільки момент їхнього поєднання посилить реалізацію внутрішнього контролю.

Для перевірки повноти, правильності та неупередженості відображення в системі обліку та звітності розмірів доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства необхідно дослідити вплив їх показників на основі їхнього вивчення за суттю та відповідністю чинним нормативно-правовим актам, документальному оформленню і правильному відображенню в обліку та звітності.

Предметом внутрішнього контролю операцій з обліку результатів діяльності є господарські процеси та операції, пов'язані з визначенням фінансових результатів за видами діяльності, а також відносини, що виникають при цьому в середині ПП «Діоніс» і за його межами.

Основними джерелами інформації для аудиту операцій з обліку результатів діяльності є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку доходів, витраті результатів діяльності (рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, ТТН, платіжні документи, акти переоцінки, довідки (розрахунки) тощо);
- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку доходів, витрат та результатів діяльності;
- акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- управлінська звітність;
- звітність: баланс (звіт про майновий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності.

Внутрішній контроль відрізняється від зовнішнього контролю, що він виконується самим підприємством за ініціативою його власника або його

керівництвом. Такий контроль на ПП «Діоніс» проводиться безперервно, систематично та охоплює усі сторони фінансово-господарської діяльності.

До перевірки залучаються працівники, як бухгалтерії так і керівники структурних підрозділів під керівництвом керівника підприємства. Виконання контрольних функцій працівниками, які залучаються до робочої групи, має реалізуватись через функцію стимулювання, яка виражається через певні доплати працівникам за додаткову якісну роботу. Але такої фінансової стимуляції для працівників не передбачено, оскільки відсутній внутрішній розпорядчий документ, що дозволяє повноцінно реалізувати більш ефективно, щоденно посадові обов'язки пов'язані з внутрішнім контролем для своєчасного виявлення усіх ризиків.

Внутрішній контроль фінансових результатів поділяється на попередній, поточний та наступний. Він забезпечує перевірку облікової інформації на всіх етапах облікового циклу підприємства, що надає центрам відповідальності оперативну інформацію про доходи, витрати та фінансові результати, які контролюються.

Основними методичними прийомами внутрішнього контролю, які використовуються у процесі перевірки формування доходів, витрат та фінансових результатів на ПП «Діоніс» є:

- аналіз;
- спостереження;
- оцінювання діяльності за об'єктами обліку;
- порівняння;
- інвентаризація;
- документальна перевірка;
- арифметична перевірка визначення доходів і витрат, фінансових результатів;
- контрольна перевірка;
- зустрічна перевірка витрат та обґрунтування доходів на підставі економіко-математичних розрахунків;

- анкетування та інші види.

З огляду на зазначений значний перелік застосування методичних прийомів, пропонуємо підприємству зважаючи на незначну кількість працівників, які беруть участь у проведенні внутрішнього контролю, залучити професійних аудиторів, які зможуть долучитись до робочої групи та розширити можливості щодо проведення такої перевірки.

3.2. Внутрішній контроль доходів, витрат та фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління

В умовах ведення бізнесу та ризик орієнтованого управління, більшість заходів контролю здійснюється відповідно до законодавчих та нормативних актів (інвентаризація, подвійний запис, правова та антикорупційна експертиза, перевірки якості товарів, робіт та послуг тощо). Проте на рівні підприємства решта заходів контролю залежно від обраних способів реагування на ризики запроваджується керівником самостійно або за рішенням керівника вищого рівня чи забезпечувального органу. Здійснення заходів контролю має бути підтверджене документально та шляхом моніторингу за усіма фінансово-господарськими процесами і в подальшому досліджується під час проведення внутрішнього контролю або аудиту.

Контроль фінансового результату досліджуваного підприємства проводиться за даними Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Важливим етапом внутрішнього контролю формування фінансових результатів на ПП «Діоніс» є встановлення того, чи ведеться на підприємстві належним чином облік фінансових результатів окремо за кожним видом діяльності, який дозволяє отримати згруповані дані, необхідні для складання фінансової звітності. Інші основні етапи

проведення внутрішнього контролю фінансових результатів наведено на рис. 3.3.

Зокрема, одними із вище перелічених методичних прийомів внутрішнього контролю є перевірка документального оформлення та відображення операцій, щодо обліку доходів та витрат підприємства, господарських операцій на закриття рахунків доходів та витрат на фінансові результати, правильності визначення та розподілу прибутку або відображення збитку підприємства, зокрема у фінансовій звітності.

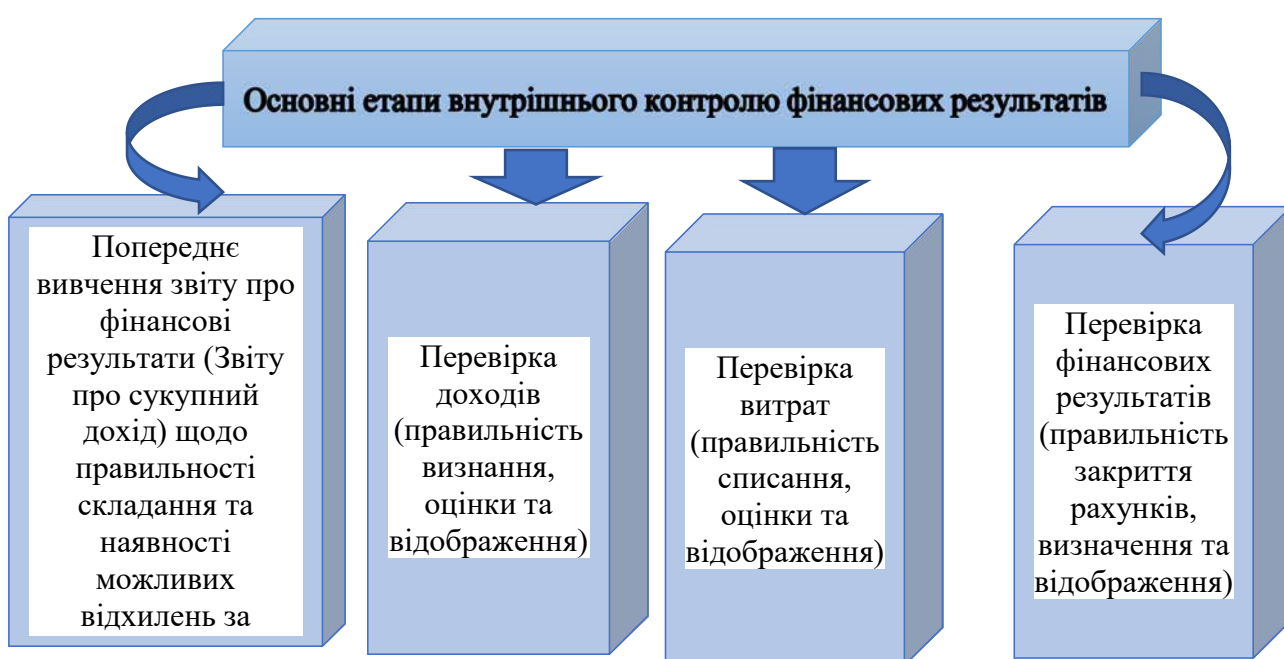


Рис. 3.3. Етапи внутрішнього контролю фінансових результатів на ПП «Діоніс»

Об'єктами перевірки є структура підприємства та його установчі документи. Крім того, варто зазначити, оскільки на підприємстві ведеться автоматизований облік, здійснюється:

- комп'ютерний контроль облікової політики підприємства;
- у розділі продажі перевіряються документи щодо реалізації товарів та послуг (видаткові накладні);

- окрім обсягу реалізованих товарів чи наданих послуг, здійснюється перевірка відповідності за господарськими операціями з продажу платіжних документів (Надходження безготівкових грошових коштів на банківський рахунок), тобто перевіряються у програмному забезпеченні Платіжні інструкції на визначену дату та виписки з банківського рахунку;

- документальна перевірка Звіту про фінансові результати за статтею «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» з даними Головної книги з рахунка 70 «Доходи від реалізації». Сума розбіжностей має дорівнювати сумі собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

- здійснюється перевірка регламентованого обліку за об'єктами обліку, тобто здійснюється перевірка картки рахунків 31, 36, 70, 71, 72, 73, 74, 79 та рахунків класу 9 «Витрати діяльності» в розрізі рахунків та субрахунків, які використовуються;

- перевірка Оборотно-сальдової відомості та достовірності відображених узагальнених даних за рахунками у ній, що дозволяє виявити помилки у проведених господарських операціях, регламентованому обліку тощо;

- в програмі також підлягають перевірці оформлені податкові накладні на операції з реалізації товарів (робіт, послуг);

- перевірка фінансової звітності.

Внутрішній контроль на ПП «Діоніс» в умовах ризик-орієнтованого управління має зосереджуватись на ідентифікації та мінімізації ризиків, що можуть призвести до викривлення фінансової звітності або втрати активів. Зважаючи на певну особливість господарської діяльності досліджуваного підприємства при внутрішньому контролі доходів з реалізації послуг елеватора можна виявити певні ризики, які потрібно мінімізувати та які впливають на доходи підприємства. До таких ризиків належить неправильне нарахування та недостовірне відображення обсягу наданих послуг та їх вартості (табл. 3.1).

Групою внутрішніх контролерів проводиться перевірка доходів і фінансових результатів за рахунками класу 7 «Доходи і результати діяльності», на яких накопичуються доходи протягом звітного періоду у розрізі їхніх видів:

- доходи від реалізації;
- інші операційні доходи;
- доходи від участі в капталі;
- інші фінансові доходи;
- інші доходи;
- страхові платежі;
- фінансові результати.

Таблиця 3.1

Внутрішній контроль та вплив ризик-орієнтованого управління на формування доходів діяльності ПП «Діоніс»

Об'єкт контролю	Контрольні процедури	Ризики, що мінімізуються
Приймання та зберігання зерна	Подвійне зважування: вхідний та вихідний контроль ваги з використанням повірених ваг. Документальне оформлення: достовірність даних в усіх первинних документах (ТГН, картки аналізу якості зерна, складські квитанції) відразу після здійсненої господарської операції. Окрема особа-контролер відповідає зважування, окрема- за якість, окрема за складський облік.	Навмисне списання, вивезення зерна, викривлення даних про якість та кількість, шахрайство
Визначення собівартості послуг та ціна	Використання облікової системи для автоматичного розрахунку вартості зберігання, сушіння, очищення на основі встановлених тарифів та фактичних показників (днів зберігання, маси та відсотків за тонну). Регулярна звірка: порівняння даних облікової системи з даними складських реєстрів щодо руху та залишків зерна.	Застосування неправильних тарифів, помилки у розрахунках, неврахування днів зберігання
Оформлення реалізації	Відображення доходу лише за наявності належним чином оформлених актів виконаних робіт та підтверджених замовником (Акти звірки). Здійснення моніторингу дебіторської заборгованості шляхом регулярного аналізу строків погашення заборгованості, використання договірних умов щодо передоплати або банківських гарантій для клієнтів із високим кредитним ризиком.	Неоплачені послуги клієнтами, неправомірне надання знижок, неотримання коштів.

Джерело: сформовано автором

Так, перевіряється правильність та законність оформлення операцій щодо відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг) у первинних документах ПП «Діоніс»: необхідно співставити з накладними, рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними та пропусками на вивезення продукції, відповідність дат.

Здійснюючи внутрішній контроль контролер перевіряє правильність відображення в обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та їх собівартості. Крім того, перевіряють порядок визначення та правильність списання на фінансові результати адміністративних витрат та витрат на збут.

Перевірка витрат виробництва та витрат діяльності досліджуваного підприємства є пріоритетною складовою контролерів. Адже неефективне використання ресурсів, завищення вартості послуг та несанкціоновані закупівлі збільшують розмір витрат, що тим самим впливає на кінцевий фінансовий результат (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Внутрішній контроль та вплив ризик-орієнтованого управління на формування витрат на ПП «Діоніс»

Об'єкт контролю	Контрольні процедури	Ризики, що мінімізуються
Витрати на енергоносії	Технологічні нормативи. Виражаються через встановлення норм витрат палива/електроенергії на 1 т/годину сушіння чи 1 т/км переміщення. Моніторинг показників: щоденний/щотижневий облік показань лічильників та їхнє порівняння з нормативами. Аналіз відхилень: оперативний розгляд суттєвих відхилень фактичних витрат від планових чи нормативних.	Неефективна робота обладнання, крадіжка палива, завищення споживання.
Облік ТМЦ	Встановлення лімітів витрачання: встановлення лімітів на видачу запчастин зі складу для планових ремонтів. Облік за місцями зберігання: інвентаризація залишків ТМЦ згідно з графіком. Контроль закупівлі: закупівля запасів за наявності затвердженої заявки та порівняння цін із постачальниками.	Закупівля за завищеними цінами, нецільове використання, розкрадання запасів
Витрати на оплату праці	Облік робочого часу: використання програмного забезпечення для кількості відпрацьованих год/днів працівниками (Табель обліку робочого	Необґрунтоване нарахування премій, арифметичні помилки

	часу). Перевірка правильності нарахування зарплати: звірка фактично відпрацьованого часу з розрахунками заробітної плати та премії.	в розрахункам
--	--	---------------

Джерело: сформовано автором

Наступним етапом є внутрішній контроль фінансових результатів. На цьому етапі група внутрішнього контролю зосереджує свою увагу на виявленні ризиків викривлення даних щодо формування прибутку, а також неправильного формування собівартості послуг, де здійснюється регулярна перевірка коректності включення усіх витрат у собівартість послуг.

Контролерами здійснюється зокрема, щомісячний аналіз маржинального прибутку (дохід мінус змінні витрати) за основними видами послуг (зберігання, сушіння, очищення), які надаються ПП «Діоніс» для виявлення найбільш / найменш рентабельних операцій. Важливим є контроль формування планової собівартості наданих послуг. Перевіряється чи достовірно відображені дані щодо розподілу непрямих витрат (розподіл загальновиробничих та адміністративних витрат (пропорційно прямим витратам або обсягу наданих послуг)).

Наприкінці звітної періоду зіставляють суми доходів і витрат, де застосовується арифметична перевірка визначення фінансового результату за рахунком 79 «Фінансовий результат», на який списують усі доходи та витрати за звітний період.

Крім того, посилена увага приділяється внутрішньому контролю достовірності показників фінансової звітності. Контроль достовірності показників Балансу щодо відображення доходів, витрат та фінансових результатів можна здійснити шляхом перевірки взаємопов'язаних показників Балансу з іншими формами фінансової звітності (рис. 3.3).

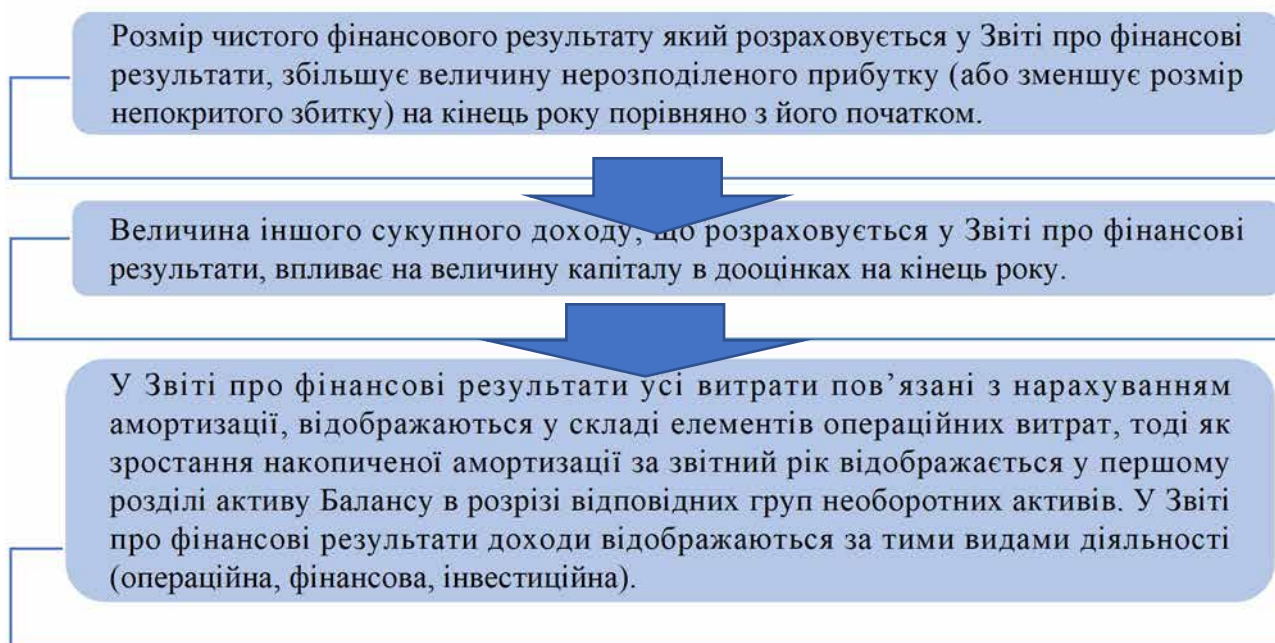


Рис. 3.3. Внутрішній контроль та взаємозв'язок показників «Балансу (Звіту про фінансовий стан)» та «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)»

Джерело: сформовано автором за даними джерела [25]

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності ПП «Діоніс» зобов'язане проводити інвентаризацію активів та зобов'язань, під час якої перевіряються та документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка [45].

Так, на ПП «Діоніс» досить часто застосовується один із методів внутрішнього контролю, який забезпечує дотримання таких засад складання звітності, як достовірність та зрозумілість, а також забезпечує відображення правдивої та неупередженої інформації для внутрішніх користувачів. За допомогою інвентаризації контролери при перевірці показників формування фінансової звітності, здійснюють моніторинг зміни чинників (внутрішніх та зовнішніх), які впливають на величину фінансового результату (прибутку або збитку). А тому, внутрішній контроль не може здійснюватися окремо від загальної системи контролю, адже процес формування фінансових результатів діяльності розпочинається значно раніше, ще до процесу реалізації товарів (робіт, послуг). До внутрішніх чинників, відноситься належне виконання договірних умов за

розрахунками з клієнтами щодо зберігання зерна (обсяг, якість, терміни) без найменшої втрати, процес доробки зерна та інші господарсько-технологічні процеси певною мірою впливають на отриманий розмір доходів, понесених витрат та результати діяльності досліджуваного підприємства. При внутрішньому контролі, увага контролерів зосереджується на рівень постійних та змінних витрат при наданні послуг зерноскладу, що є важливим критерієм при формуванні собівартості послуг. За наказом керівника підприємства, підлягають перевірці внутрішні управлінські первинні документи та управлінські звіти, які формуються на вимогу керівника підприємства та відображають деталізовано увесь процес специфіки його діяльності.

Варто зазначити, що внутрішній контроль тісно пов'язаний з іншими функціями управління, а саме: обліком, аналізом, регулюванням, організацією та плануванням. Використовуючи різні методи аналізу можна виявити причини, які впливають на фінансові результати, тобто збільшення чи зменшення розміру доходів та витрат, і зокрема величини прибутку (збитку) (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Структура фінансових результатів ПП «Діоніс» за 2022-2024 роки, тис. грн.

№ з/п	Показники	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2024 р. до 2022	2024 р. до 2023
		сума	сума	сума	р.	р.
1	Валовий прибуток (збиток) від реалізації	5179,7	3634,2	-242,9	-5422,6	-3877,1
2	Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності	-5757,0	-3384,0	-3649,8	2107,2	-265,8
3	Прибуток (збиток) від іншої діяльності	22609,7	-219,1	-877,9	-23487,6	-658,8
4	Фінансовий результат до оподаткування	22032,4	31,2	-4770,6	-26803	-4801,8
5	Чистий прибуток (збиток)	20765,9	640,6	-4770,6	-25236,5	-5411,2

З табл. 3.3 видно, що у 2022 р. найбільшу питому вагу у фінансовому результаті склав прибуток від іншої діяльності, у 2023 р. – валовий прибуток від основної діяльності. У 2024 р. підприємство понесло збитки в сумі 4770,6 тис. грн., найбільше збитків отримано від іншої операційної діяльності 3649,8 тис. грн.

Отже, проведені дослідження організації внутрішнього контролю доходів, витрат та фінансових результатів на досліджуваному підприємстві має будуватися на ризик-орієнтованому управлінні, що забезпечує спрямування контрольних зусиль на виявлення ефективних методів контролю, що є важливою складовою функціонування досліджуваного підприємства та призведе до підвищення результатів його діяльності.

3.3. Узагальнення результатів внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів

Завершальним етапом результатів внутрішнього контролю формування та використання фінансових результатів є належне оформлення його результатів. Внутрішні контролери узагальнюють отримані дані перевірки шляхом складання робочих документів у яких відображають інформацію щодо належного відображення у первинних документах та фінансовій звітності інформації щодо доходів, витрат та фінансових результатів для формування звіту чи висновку.

Для внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності підприємства для узагальнення її результатів жодним нормативно-правовим актом не передбачено типових форм документів. У ПП «Діоніс» робочою групою контролерів для відображення результатів перевірки використовується у довільному порядку «Звіт за результатами проведення внутрішнього контролю на підприємстві», який містить такі основні розділи, як:

- основні цілі внутрішньої перевірки (мета внутрішнього контролю);
- опис внутрішнього контролю;
- перевірка відповідності облікової політики діючому нормативно-правовому забезпеченню (НПСБО) та її прийнятність для підприємства;
- розкриття основних етапів перевірки за об'єктами обліку (детальний аналіз усіх об'єктів обліку);

- відповідальність керівництва підприємства за показники фінансової звітності;

- відповідальність групи внутрішніх контролерів за надання результатів перевірки;

- підстава для висловлення умовно-позитивної думки контролером;

- надання умовно-позитивної (умовно-негативної) думки щодо перевірки;

- пропозиції висловлені групою внутрішнього аудиту щодо поліпшення основних методичних прийомів внутрішнього контролю та поліпшення ефективності діяльності.

У свою чергу керівник зобов'язаний слідкувати за виконанням суб'єктами контролю (контролерами) контрольних функцій, вживати необхідних заходів відносно неправдивих працівників і обґрунтовано вирішувати інші питання, що пов'язані із здійсненням внутрішнього контролю та відображенням його результатів у Звіті.

В умовах військових дій підприємство стикається з певним рядом проблем: динамічність ринкового середовища; обмеження фінансових ресурсів і потреба до швидкої адаптації до законодавчих новацій загалом, особливо у податковому законодавстві. Отже зважаючи на вказані проблеми, система, як зовнішнього так і внутрішнього контролю, особливо у період фінансової нестабільності та фінансової кризи, дещо обмежує можливості досліджуваного підприємства щодо залучення незалежних аудиторів.

Отже, цей фактор дозволяє сформулювати ряд пропозицій щодо поліпшення внутрішнього контролю формування та використання фінансового результату зважаючи на особливості діяльності ПП «Діоніс». До таких пропозицій сформованих за результатами дослідження обліку та внутрішнього контролю формування фінансових результатів діяльності підприємства можна віднести:

- 1) проведення анкетування працівників усіх рівнів управління щодо правильного відображення доходів, витрат та фінансових результатів, що дозволить своєчасно виявити певні викривлені дані у первинних документах, регламентованому обліку, фінансовій та податковій звітності;

2) здійснювати аналіз структури доходів та витрат діяльності підприємства, з метою виявлення помилок та надання пропозицій щодо поліпшення відображення інформації у фінансовій звітності;

3) необхідно забезпечити повне, точне та своєчасне відображення всіх наданих послуг та мінімізувати ризик втрати дебіторської заборгованості;

4) налаштування прямого автоматичного обміну даних між зерносховищем та обліковою системою (використання BAS КУП), що дозволить мінімізувати помилки та ризики шахрайства;

5) чітке закріплення в обліковій політиці моменту визнання доходу від різних елеваторних послуг (послуги зберігання визнаються щомісячно нарахуванням, послуги з сушіння – після завершення операції та оформлення акту).

6) Забезпечення злагодженої системи відображення облікових даних між оперативним обліком та фінансовим обліком щодо обліку операцій за рахунком 7 класу та класу 9 «Витрати діяльності»;

7) Удосконалення автоматизованої системи обліку щодо даних зважування, розрахунку тонно-відсоток сушіння, де дані автоматично будуть трансформуватись у первинні облікові документи (наприклад, Акт наданих послуг, Рахунок-фактура);

8) Запровадження чіткого нормативного методу обліку витрат для сушіння, де здійснюватиметься чіткий контроль відхилень (перевитрат чи економії);

9) Забезпечувати коректну та своєчасну процедуру закриття рахунків витрат 9 «Витрати діяльності» та рахунків класу 7 «Доходи і результати» на рахунок 79 «Фінансові результати» наприкінці звітного періоду.

Таким чином, з проведеного дослідження випливає, що внутрішній контроль є найефективнішим контролем, який проводиться безперервно, систематично, враховуючи усі процеси як фінансової, так і господарської діяльності.

Висновки до розділу 3

З проведеного дослідження питання внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик орієнтованого управління можна зробити такі основні висновки, а саме:

1. Особливу увагу приділено внутрішньому контролю формування доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ПП «Діоніс». Наведено основні функції управління та їх вплив на внутрішній контроль та формування результативності фінансово-господарської діяльності ПП «Діоніс». Крім того, визначено основні завдання внутрішнього контролю фінансових результатів на ПП «Діоніс» та зазначено методичні прийоми, які використовуються робочою групою внутрішніх контролерів.

2. Досліджено особливості внутрішнього контролю формування доходів, витрат та фінансових результатів із врахуванням специфіки діяльності ПП «Діоніс». Виокремлено ризики впливу на фінансові результати діяльності підприємства, які потрібно мінімізувати з метою збільшення фінансових результатів діяльності підприємства.

3. Для посилення внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві надано ряд пропозицій, які дозволять зосередити увагу контролерів на основні важливі аспекти, які дозволяють виявити відхилення щодо відображення інформації про доходи, понесені витрати на етапі формування фінансових результатів.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах світової фінансової кризи ефективне управління господарською діяльністю підприємства реалізується через належне інформаційне забезпечення, що є об'єктивним підґрунтям якісної системи управління, спрямованої на досягнення сприятливого фінансового середовища. Адже отримання позитивного фінансового результату від усіх видів діяльності підприємства є пріоритетною складовою майбутнього розвитку підприємства, розширення ринків збуту, інвестиційної привабливості для міжнародних інвесторів. Дослідження обліку та внутрішнього контролю формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління на ПП «Діоніс» надало змогу зробити такі висновки:

- 1) Уточнено економічну сутність поняття «фінансові результати», які виступають узагальненим економічним показником діяльності підприємства, який реалізується через порівняння доходів та витрат за певний звітний період

та може розраховуватись за усіма напрямками господарської діяльності та має значний вплив на прийняття ефективних управлінських рішень. Проведено дослідження теоретичних аспектів обліку і внутрішнього контролю в контексті питання щодо визнання, оцінки та класифікації фінансових результатів.

2) У сучасних ринкових умовах ведення бізнесу важливого значення набувають основні вимоги міжнародних та національних стандартів. Тому, у процесі дослідження, нами поведено порівняльну характеристику вимог за МСФЗ та НП(С)БО щодо відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати, де за основними критеріями виявлено спільні та відмінні фактори.

3) Проведено оцінку організаційно-технічних показників діяльності ПП «Діоніс» за звітний період 2022-2024 років, підприємство ПП «Діоніс», основною діяльністю якого є надання послуг із зберігання зернових культур на елеваторі. Виробнича потужність ПП «Діоніс» становить 22 тис. тонн в рік. Крім того, проведений аналіз фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства, де видно, що у 2022 році найбільшу питому вагу у фінансовому результаті склав прибуток від іншої діяльності, у 2023 році – валовий прибуток від основної діяльності. У 2024 році підприємство понесло збитки в сумі 4770,6 тис. грн., найбільше збитків отримано від іншої операційної діяльності 3649,8 тис. грн., що свідчить про значний вплив зовнішніх та внутрішніх чинників;

4) Досліджено питання щодо особливостей обліку формування доходів, витрат та фінансових результатів на ПП «Діоніс», де охарактеризовано специфіку діяльності підприємства. Нами, запропоновано доповнити субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» аналітичними субрахунками третього порядку: 703/1 «Дохід від надання послуг зберігання зерна фізичним та юридичним особам»; 703/2 «Дохід від надання послуг із доробки (очищення, сушіння, вентилявання і знезараження) зерна фізичним та юридичним особам»; 703/3 «Дохід від надання послуг із переробки зерна фізичним та юридичним особам». Таке доповнення у робочий план рахунків

значним чином спростить роботу бухгалтера та посилить контроль не лише за усіма господарськими процесами, а й вплине на відображення інформації про доходи підприємства в умовах ризик-орієнтованого управління.

5) Розглянуто питання щодо узагальнення інформації про фінансові результати у звітності для потреб управління, а саме значна увага відведена фінансовій звітності та охарактеризовано особливості розкриття інформації про доходи, витрати та фінансові результати у Звіті про фінансові результати.

6) Здійснено оцінку внутрішнього контролю на ПП «Діоніс», де наведено завдання, методичні прийоми та охарактеризовано особливості проведення перевірки групою внутрішніх контролерів щодо формування доходів, витрат та фінансових результатів із врахуванням специфіки діяльності підприємства. А також наведено ризики впливу на фінансові результати діяльності підприємства, які потрібно мінімізувати з метою збільшення обсягу фінансових результатів та наведено ряд пропозицій з поліпшення внутрішнього контролю враховуючи сучасні умови ризик-орієнтованого управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О. Ф. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів. *Ефективна економіка*. 2011. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=468> (дата звернення: 18.11.2025).
2. Асоціація «Українська зернова асоціація». Рекомендації щодо організації внутрішнього контролю на елеваторах. Київ : УЗА, 2023. 48 с.
3. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
4. Башнянин Г. І., Лазур П. Ю., Медведєв В. С. Політична економія. Київ : Ніка-Центр ; Ельга, 2000. 248 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. 11-те вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2013. 912 с.

6. Бухгалтерський облік послуг елеватора : метод. рекомендації. Київ : НУБіП України, 2022. 56 с.
7. Внутрішній контроль – Інтегрована модель (Internal Control – Integrated Framework). Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) ; укр. перекл. Київ : Мінфін України, 2015. 176 с.
8. Внутрішній контроль кількісно-якісного обліку зерна на елеваторах. Аудитор України. 2022. № 6. С. 28–35.
9. Глущенко О. О. Антилегалізаційний фінансовий моніторинг: ризик-орієнтований підхід : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2021. 380 с.
10. Гудзь Н. В. Облікова модель формування фінансових результатів діяльності в умовах євроінтеграційних процесів в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. № 35. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-35-12.
11. Гуренко Т. О. Сучасний стан та напрями удосконалення організації державного фінансового контролю. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5397> (дата звернення: 15.10.2025).
12. Гуцаленко Л. В. Стратегічний облік і контроль у формуванні фінансових результатів. *Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту*. 2009. Вип. 17. С. 124–132.
13. Есманова Л. І. Особливості формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств АПК. *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. 2018. Том 28. № 3. С. 57–63.
14. Жуков В. Н. Облік фінансових результатів з метою оподаткування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1997. № 12. С. 14–18.
15. Завгородній В. П., Вознюк Г. Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник (з використанням національних стандартів). 9-те вид., допов. і перероб. Львів : Магнолія 2012, 2015. 928 с.

16. Зянько В. В., Тесьолкіна А. О. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством. *Вісник Вінницького політехнічного інституту*. 2016. № 1. С. 39–43.
17. Карпенко Н. І. Проблеми узгодження бухгалтерського та податкового обліку результатів діяльності та шляхи їх вирішення. Тернопіль : Векс, 2001. 184 с.
18. Кодекс належної практики зберігання зерна (GAFTA) : укр. перекл. Київ: УЗА, 2022. 92 с.
19. Кучеренко Т. Є. Методологія формування фінансових результатів у сучасних умовах. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 3. С. 45–52.
20. Лопатовський В. Г. Особливості перевірки взаємозв'язків між показниками форм фінансової звітності. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 2, т. 2. С. 184–187.
21. Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 304 с.
22. Мазур В. П. Економічний зміст поняття фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 68—71.
23. Майборода О. Є., Сукрушева Г. О., Куліш Є. В. Теоретична сутність категорії «прибуток підприємства». *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 310–313.
24. Малюга Н. М. Фінансовий облік I : підручник (з урахуванням вимог МСФЗ). Київ : Центр учбової літератури, 2022. 576 с.
25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (IAS 18) «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 08.09.2025).
26. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text (дата звернення: 19.11.2025).
27. Міністерство фінансів України. Методичний посібник щодо аспектів управління ризиками як складової системи внутрішнього контролю. Київ : Мінфін, 2024. 96 с.

28. Мочерний С. В., Довгань Я. М., Тивончук С. О. та ін. Економічна теорія: підручник. Львів : Магнолія 2006, 2013. 632 с.
29. Нагорна І. В. Особливості формування фінансового результату від реалізації послуг зберігання та переробки зерна. *Економіка АПК*. 2019. № 8. С. 74–82.
30. Назаренко О. В., Лукаш Р. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19–25.
31. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 12.06.2019 № 316 «Про затвердження природних втрат зерна та продуктів його переробки при зберіганні на зернових складах та зернопереробних підприємствах» та «Порядку розрахунку норм природних втрат зерна та продуктів його переробки при зберіганні на зернових складах та зернопереробних підприємствах» (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0742-19#Text> (дата звернення: 02.11.2025).
32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 18.11.2025).
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Мінфіну України від 29.11.1999 № 290 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 18.11.2025).
34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Мінфіну України від 31.12.1999 № 318 (зі змінами).
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Мінфіну України від 18.11.2005 № 790 (зі змінами).
36. Облік та контроль на підприємствах зберігання зерна в умовах ризик-орієнтованого підходу : монографія / І. О. Червеніна. Вінниця : ВНАУ, 2021. 256 с.

37. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 162. С. 87–94.

38. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : затв. постановою КМУ від 12.12.2018 р. № 1062.

39. Особливості формування собівартості послуг елеватора (сушіння, очищення, зберігання). *Облік і фінанси*. 2023. № 3. С. 112–119.

40. Петракова Н. І. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємстві. *Молодий вчений*. 2018. № 13. С. 257–260.

41. Податковий облік послуг зберігання зерна: проблемні питання визнання доходу за тонно-добою. *Податки та бухгалтерський облік*. 2024. № 45. С. 18–24.

42. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затв. наказом Мінфіну України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 11.11.2025).

43. Порядок розрахунку норм природних втрат зерна та продуктів його переробки при зберіганні на зернових складах та зернопереробних підприємствах: затв. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 12.06.2019 р. № 316. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0743-19> (дата звернення: 01.11.2025).

44. Порядок подання фінансової звітності : затв. Постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 04.08.2025).

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 11.10.2025).

46. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20> (дата звернення: 13.09.2025).

47. Про затвердження Галузевих типових форм облікових документів, які використовуються під час зберігання і переробки зерна та продуктів його переробки: затв. Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 08.04.2021 р. № 728. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0748-21> (дата звернення: 13.09.2025).

48. Пушкар М. С. Контроль і аудит : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2013. 448 с.

49. Ратушна О. П. Облік і аналіз фінансових результатів: методика та організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 20 с.

50. Рекомендації FATF щодо ризик-орієнтованого підходу для банків : укр. перекл. Київ : НБУ, 2021.

51. Ризики маніпуляцій з усушкою та утрушкою зерна та механізми внутрішнього контролю. *Економіка АПК*. 2021. № 9. С. 45–52.

52. Романів Є. М., Хом'як Р. Л., Мороз А. С., Корягін М. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. Львів : Інтеллект-Захід, 2002. 320 с.

53. Скорнякова Ю., Мордвинов К. Фінансові результати діяльності підприємства: принципи обліку та облікова політика. *Економіка та суспільство*. 2025. № 71. DOI: 10.32782/2524-0072/2025-71-9.

54. Скрипник М. І., Шайнюк І. В. Облік фінансових результатів в умовах імплементації стандартів обліку. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2020. № 17. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2020/17/6426> (дата звернення: 18.11.2025).

55. Сміт А. Дослідження про природу та причини багатства народів : пер. з англ. Київ : Наш формат, 2018. 680 с. URL: <https://kniga.biz.ua/pdf/8118-Bagatstvo.pdf?srsltid=AfmBOoorNmnsE02SqjSTF-1a4IGwhzUNwx0bhr1> (дата звернення: 13.11.2025).

56. Стандарти внутрішнього аудиту в державному секторі : затв. наказом Мінфіну України від 04.10.2011 № 1247 (зі змінами).

57. Суліменко Л. А., Киян А. В. Інформаційне забезпечення управління фінансовими результатами підприємств. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 52–59.

58. Управління ризиками підприємства – Інтегрована модель (Enterprise Risk Management – Integrated Framework). Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) ; укр. перекл. Київ : Мінфін України, 2019. 212 с.

59. Управління фінансовими ризиками підприємства як складова забезпечення сталого функціонування суб'єкта економіки. *Економіка та суспільство*. 2022. № 42. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-42-15.

60. Чернікова І. Б., Популях А. М. Проблемні аспекти організації обліку доходів і витрат. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 466–470. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/43_2020_ukr/85.pdf (дата звернення: 18.11.2025).

61. Червінська С. Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 6. С. 107–110.

62. Bento R., White L., Bento F. Risk Management and Internal Control: A Study of Management Accounting Practice. *Advances in Management Accounting*. 2018. Vol. 30. P. 1–27.

63. Internal Control over Financial Reporting (ICFR) Guide. AuditBoard. 2025. URL: <https://www.auditboard.com/icfr-guide> (дата звернення: 18.11.2025).

64. AS 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements. PCAOB. 2023. URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2201> (дата звернення: 18.08.2025).

65. Deil A. Risk-oriented internal control and financial reporting quality. Berlin: Springer, 2021. 218 p.

66. Internal control and risk management related to financial reporting. *Konecranes Annual Report*. 2024.

67. Key characteristics of the risk management and internal control system. *Fresenius Annual Report*. 2024.

68. Kulikova L. I., Satdarova D. R. Internal control and compliance-control as effective methods of management. *Journal of Accounting History*. 2017. Vol. 20, № 4.

69. Risk Assessments and Internal Controls. ZenGRC. 2025. URL: <https://www.zengrc.com> (дата звернення: 14.11.2025).

70. Mankiw N. Gregory. Principles of Economics : textbook / N. Gregory Mankiw ; translated from English. 4th ed. Kyiv : Osnovy, 2018. 652 p.

71. The Role of Internal Controls in Effective Risk Management. *AAFCPAs*. 2025. URL: <https://www.aafcpa.com> (дата звернення: 18.11.2025).