

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організаційно-методичне забезпечення обліку фінансових
результатів та аналізу прибутку ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД
ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0711-оа-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

А.Р. Щетініна

Керівник: к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

Рецензент: к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«_____» _____ 2022 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Щетініній Анастасії Романівні

1. Тема роботи: Організаційно-методичне забезпечення обліку фінансових результатів та аналізу прибутку ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»
керівник роботи Саєнко Олена Романівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 09.06.2022 р., № 641-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2022 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку фінансових результатів та аналізу прибутку на ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що належить розробити): дослідити організаційно-методичні підходи до обліку та аналізу фінансових результатів; вивчити стан і напрями вдосконалення обліку фінансових результатів на ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»; проаналізувати організацію та методику аналізу фінансових результатів на ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 15 табл., 15 рис., 27 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	19.08.2022	19.08.2022
2	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	16.09.2022	16.09.2022
3	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	07.10.2022	07.10.2022

7. Дата видачі завдання: 15 червня 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2022	виконано
2.	Написання вступу	липень 2022	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2022	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2022	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2022	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2022	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2022	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2022	виконано

Студентка _____ А.Р. Щегініна

Керівник роботи _____ О.Р. Саєнко

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 123 с., 3 розділи, 15 табл., 15 рис., 1 додаток, 78 джерел.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ПРИБУТОК, ОБЛІК, ДОХІД, ВИТРАТИ, АНАЛІЗ, ЗБИТОК, ЗВІТ, ДІЯЛЬНІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ПОДАТКИ

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи контролю операцій з грошовими коштами та розрахунками в Управлінні агропромислового розвитку Куйбишевської районної державної адміністрації Запорізької області.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження організаційно-методичних підходів до обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства та визначення шляхів їх удосконалення.

Методи дослідження: табличний метод (при систематизації теоретичної інформації, що стосується фінансових результатів та узагальненні економічних показників, що характеризують фінансово-господарський стан взагалі та порядок формування прибутку), методи аналізу й синтезу (при детальному вивченні загального фінансово-господарського стану підприємства), методи оцінки фінансової діяльності: горизонтальний, вертикальний аналізи (при аналізі складу доходів та витрат тощо), метод фінансових коефіцієнтів, порівняльний аналіз (при аналізі прибутку підприємства).

Результати та значимість роботи полягають у розробці організаційно та методичних положень щодо вдосконалення обліку та аналіз фінансових результатів підприємства, зокрема:

удосконалено:

– аналітичний облік витрат на виробництво продукції шляхом

відокремлення відповідних аналітичних рахунків у складі рахунка 23 «Виробництво», за допомогою яких підприємство може здійснювати регуляторний вплив на проведення господарської діяльності;

набули подальшого розвитку:

- сутність поняття «фінансові результати», як процес зіставлення доходів та витрат, які, в свою чергу понесені задля отримання цих доходів у тому звітному періоді, в якому вони відбулися, що в кінцевому результаті визначає прибуток чи збиток;

- класифікація завдань обліку фінансових результатів діяльності в залежності від критеріїв оцінки фінансової звітності з метою отримання повної та достовірної облікової інформації щодо результатів діяльності підприємства;

- підхід до проведення комплексного аналізу фінансових результатів підприємства, на підставі розкриття напрямів аналізу в залежності від об'єкта, суб'єкта, мети, завдання, виконання та користувачів результатами проведеного аналізу, що максимально забезпечить інформаційні потреби усіх суб'єктів управління.

Для досягнення визначеної мети було використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. При вивченні еволюції категорії прибутку використано історичний та системний підходи. Методи теоретичного узагальнення та порівняння були задіяні при розкритті сутності економічних категорій. Дослідження теоретико-методичних аспектів обліку доходів та витрат підприємства проведено із застосуванням методів індукції, дедукції та порівняння. За допомогою аналізу та синтезу були розроблені рекомендації щодо вдосконалення проведення аналізу фінансових результатів підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці рекомендації автора щодо запропонованих удосконалень обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

SUMMARY

Qualifying work contains 123 pp., 3 sections, 15 fig., 15 tab., 1 annex, 78 references.

FINANCIAL RESULTS, PROFIT, ACCOUNTING, INCOME, COSTS, ANALYSIS, LOSS, REPORT, ACTIVITIES, PROFITABILITY, TAXES

The object of the study is the process of accounting, forms and methods of control of operations with monetary funds and calculations in the Department of Agro-Industrial Development of the Kuibyshev District State Administration of the Zaporizhzhya Region.

The purpose of the qualification work is the study of organizational and methodical approaches to accounting and analysis of financial results of the company's activities and the determination of ways to improve them.

Research methods: tabular method (when systematizing theoretical information related to financial results and summarizing economic indicators characterizing the financial and economic condition in general and the order of profit formation), methods of analysis and synthesis (when studying the general financial and economic condition of the enterprise in detail), methods assessment of financial activity: horizontal and vertical analyzes (when analyzing the composition of income and expenses, etc.), the method of financial ratios, comparative analysis (when analyzing the company's profit).

The results and significance of the work consist in the development of organizational and methodical provisions regarding the improvement of accounting and analysis of the company's financial results, in particular:

improved:

– analytical accounting of product production costs by separating relevant analytical accounts as part of account 23 «Production», with the help of which the

enterprise can exert regulatory influence on the conduct of economic activity;

acquired further development:

- the essence of the concept of «financial results», as a process of comparison of income and expenses, which, in turn, were incurred to obtain these incomes in the reporting period in which they occurred, which ultimately determines profit or loss;

- classification of tasks of accounting of financial results of activity depending on the criteria for evaluating financial statements in order to obtain complete and reliable accounting information regarding the results of the enterprise's activity;

- an approach to conducting a comprehensive analysis of the company's financial results, based on the disclosure of analysis directions depending on the object, subject, goal, task, implementation and users of the results of the analysis, which will maximally provide the information needs of all management subjects.

To achieve the defined goal, general scientific and special methods of cognition were used. When studying the evolution of the profit category, historical and systemic approaches were used. The methods of theoretical generalization and comparison were used to reveal the essence of economic categories. The study of the theoretical and methodological aspects of accounting of the company's income and expenses was carried out using the methods of induction, deduction and comparison. With the help of analysis and synthesis, recommendations were developed for improving the analysis of the company's financial results.

The practical significance of the obtained results lies in the development of the author's recommendation regarding the proposed improvements in the accounting and analysis of the financial results of the enterprise.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП.....10

РОЗДІЛ 1 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ
РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна категорія фінансових результатів в оцінці роботи
підприємства.....14

1.2 Значення прибутку в господарській діяльності підприємства.....20

1.3 Методика формування фінансових результатів діяльності
підприємства.....36

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ
«ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....52

2.2 Аналітичний та синтетичний облік доходів та витрат.....55

2.3 Відображення фінансових результатів в обліку і звітності та шляхи їх
удосконалення.....68

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ
ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»

3.1 Інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів діяльності
підприємства.....77

3.2 Методи аналізу формування прибутку на
підприємстві.....87

3.3 Удосконалення аналізу фінансових результатів діяльності
підприємства.....109

ВИСНОВКИ.....112

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....114

ДОДАТОК А Звіт про фінансові результати.....121

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

Дт, Кт – дебет, кредит

тис. грн. – тисяч гривень

год. – годин

грн. – гривень

од. – одиниць

і т.д. – і так далі

% – відсотки

ВСТУП

Оскільки метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є одержання та максимізація прибутку, то необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до формування його складників – доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства.

За своєю природою фінансовий результат є сукупним проявом ефективності фінансового, виробничого та організаційного менеджменту на підприємстві. Результат діяльності формується під впливом рівня цін, тарифів та відсоткових ставок, ставок оподаткування та інших економічних внутрішніх і зовнішніх чинників. Прибуток підприємства є складовим елементом внутрішнього валового продукту, виступає джерелом поповнення державного бюджету.

Важливість цих процесів викликає необхідність удосконалення організації та методики обліку й аналізу фінансових результатів діяльності з метою обґрунтування переліку чинників, що впливають на їх рівень, кількісної та якісної оцінки наслідків цього впливу на прогнозовані тенденції розвитку підприємств у перспективі.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів формування доходів і витрат діяльності підприємства – прямих складових фінансового результату діяльності, знаходять своє відображення в працях багатьох відомих вчених-економістів, таких як О. В. Гаращенко, С. Ф. Голова, Г.М. Курило, Я. В. Лебедзевич, О. Л. Міклухи, О. В. Олійника, Н. М. Пархоменка, І. В. Перемозова, М. А. Проданчука, Я. В. Соколова, Д.Є. Свідерського, Л. К. Сука, П. Л. Сука, П. Я. Хомина та інших.

Аналіз досліджень та наукових праць фахівців свідчить про те, що

облік та аналіз фінансових результатів діяльності підприємств є одним з дискусійних та рейтингових питань, оскільки саме прибуток (збиток) виступає індикатором успішності господарюючого суб'єкта та слугує одним з головних чинників щодо прийняття управлінських рішень. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що сучасна ситуація на ринку вимагає проведення подальшого вивчення та аналізу в напрямку удосконалення підходів щодо визначення економічного змісту прибутку (збитку) підприємства, порядку обліку, відображення у фінансовій звітності, а також, удосконалення аналізу фінансових результатів.

Важливість дослідження та вирішення цих питань зумовили вибір теми дослідження та доводять її актуальність.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження організаційно-методичних підходів до обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства та визначення шляхів їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад бухгалтерського обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

Відповідно до поставленої мети у роботі визначено такі завдання, спрямовані на її досягнення:

- дослідити та уточнити сутність поняття «фінансові результати»;
- розвинути класифікацію завдань обліку фінансових результатів;
- дослідити організацію обліку фінансових результатів на підприємстві;
- удосконалити аналітичний облік витрат на виробництво;
- провести аналіз результатів діяльності підприємства;
- удосконалити підхід до проведення аналізу фінансових результатів підприємства.

Методи дослідження: табличний метод (при систематизації теоретичної

інформації, що стосується фінансових результатів та узагальненні економічних показників, що характеризують фінансово-господарський стан взагалі та порядок формування прибутку), методи аналізу й синтезу (при детальному вивченні загального фінансово-господарського стану підприємства), методи оцінки фінансової діяльності: горизонтальний, вертикальний аналізи (при аналізі складу доходів та витрат тощо), метод фінансових коефіцієнтів, порівняльний аналіз (при аналізі прибутку підприємства).

Результати та значимість роботи полягають у розробці організаційно та методичних положень щодо вдосконалення обліку та аналіз фінансових результатів підприємства, зокрема:

удосконалено:

- аналітичний облік витрат на виробництво продукції шляхом відокремлення відповідних аналітичних рахунків у складі рахунка 23 «Виробництво», за допомогою яких підприємство може здійснювати регуляторний вплив на проведення господарської діяльності;

набули подальшого розвитку:

- сутність поняття «прибуток підприємства» як фінансовий результат підприємства, який являє собою позитивну різницю між доходами (отриманими внаслідок реалізації продукції, товарів тощо) та витратами (на виробництво, збут тощо).

- класифікація завдань обліку фінансових результатів діяльності в залежності від критеріїв оцінки фінансової звітності з метою отримання повної та достовірної облікової інформації щодо результатів діяльності підприємства;

- підхід до проведення комплексного аналізу фінансових результатів підприємства, на підставі розкриття напрямів аналізу в залежності від об'єкта, суб'єкта, мети, завдання, виконання та користувачів результатами проведеного аналізу, що максимально забезпечить інформаційні потреби усіх суб'єктів управління.

Для досягнення визначеної мети було використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. При вивченні еволюції категорії прибутку використано історичний та системний підходи. Методи теоретичного узагальнення та порівняння були задіяні при розкритті сутності економічних категорій. Дослідження теоретико-методичних аспектів обліку доходів та витрат підприємства проведено із застосуванням методів індукції, дедукції та порівняння. За допомогою аналізу та синтезу були розроблені рекомендації щодо вдосконалення проведення аналізу фінансових результатів підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці рекомендації автора щодо запропонованих удосконалень обліку та аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання».

Загальна характеристика структури та обсягу роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг кваліфікаційної роботи становить 124 сторінки. Робота містить 15 таблиць, 15 рисунків. Список використаних джерел включає 78 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна категорія фінансових результатів в оцінці роботи підприємства

«У здійсненні виробничо-фінансової діяльності суб'єктів підприємницької діяльності задіяна велика кількість взаємопов'язаних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Мета будь-якого підприємства – це отримання позитивного фінансового результату та пошук шляхів його збільшення. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про економічний потенціал його розвитку. Фінансовий результат є основним підсумковим показником. Кожен суб'єкт господарювання особливу увагу звертає на процес формування, розподілу та використання фінансового результату своєї діяльності. Позитивний фінансовий результат є частиною доходу суспільства і використовується для подальшого розвитку діяльності підприємства, поліпшення матеріального становища працівників. Основою для правильного визначення фінансового результату є науково обґрунтована організація та методика його обліку» [1, С. 56-59].

«Достовірність сформованих фінансових результатів є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язковість дотримання яких передбачено на законодавчому рівні. Розуміння сутності категорії «фінансовий результат» – одна з найголовніших передумов формування відповідних напрямків бухгалтерського обліку, аналізу та контролю, а також можливості здійснення управлінського впливу на окремі його складові з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Оцінка

нормативно-правового забезпечення, свідчить про те, що в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не визначено. В таких нормативних документах щодо організації та ведення бухгалтерського обліку як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[4], М(С)БО 18 «Дохід» [3], П(С)БО 15 «Дохід» [7] визначено сутність понять «доходи», «витрати», «прибуток», «збиток». У податковому законодавстві поняття «фінансові результати» та «прибуток» ототожнюються. Статтею 134 Податкового кодексу України передбачено, що прибуток визначають зменшенням суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду» [2].

«Трактування поняття «фінансовий результат» є неоднозначним, в тому числі в історичному контексті. Визначення фінансового результату як підсумок діяльності господарюючого суб'єкта історично привело до співіснування різних трактувань. Економічний зміст даного поняття залежить від цілей, досліджуваних у процесі господарської діяльності, від категорії користувача облікових даних, для якого проводилося виявлення фінансового результату та від набору облікових прийомів, якими володіє та чи інша облікова система» [9]. Визначення економічної категорії «фінансовий результат» в економічній літературі наведено на рис. 1.1.

«Вважаємо за доцільне наступне визначення даної економічної категорії: фінансові результати – це виражений в грошовій формі показник результативності господарської діяльності суб'єкта господарювання, який визначається шляхом зіставлення отриманих доходів та здійснених витрат.

Показники результативності можуть бути виражені в формі прибутків або збитків.

Фінансові результати діяльності підприємства відображаються на рахунку 79 «Фінансові результати». Визначення фінансових результатів здійснюється через закриття субрахунків за видами діяльності (операційної,

фінансових операцій та результату іншої діяльності) рахунку 79 та визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» [9].

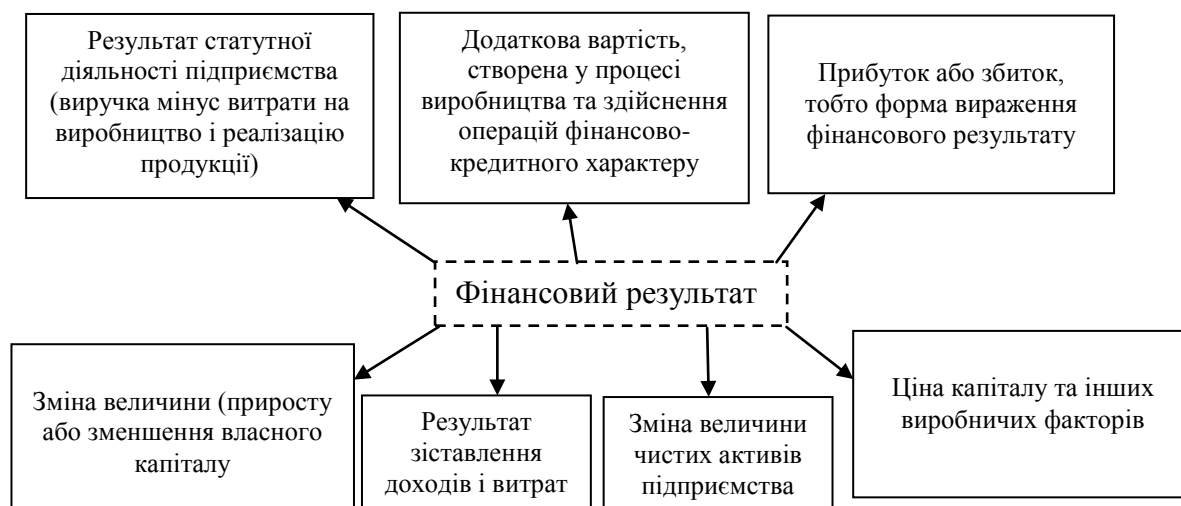


Рисунок 1.1 – Економічна категорія «фінансовий результат» в економічній літературі

«Синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати» у своєму складі містить три рекомендовані субрахунки, при цьому підприємства самостійно можуть використовувати додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, які враховують специфіку його господарської діяльності. Так деталізація субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» за субрахунками першого, другого порядків дає можливість визначити на більш прибуткові види продукції чи наданих послуг і вилучити з виробництва (або скоротити обсяг) малорентабельні.

Відповідно до діючих нормативних документів інформація про фінансові результати розкривається майже у всіх формах фінансової звітності вітчизняних підприємств, але у різних інтерпретаціях.» [3]

«Основною складовою фінансової звітності є Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), в яких повинні відобразитися достовірні дані про фінансові

результати підприємства. У Звіті про фінансові результати відображається інформація про фінансовий результат, який визначається з огляду на принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Фінансова звітність зорієнтована на забезпечення вимог діючого законодавства в частині відображення інформації, розкриття якої є обов'язковим та на забезпечення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. В сучасних умовах господарювання, чутливих до кризових явищ в економіці використання такої інформації обмежує її корисність для потреб управління»[9].

«Сучасні тенденції розвитку фінансової звітності посилюють увагу на примітках до бухгалтерської фінансової звітності, в яких розкривається та доповнюється інформація, яка наведена в основних звітних формах.

Тема фінансових результатів діяльності підприємства є завжди актуальною і є предметом постійного обговорення серед науковці та практиків у сфері економіки та управління підприємством. У таблиці 1 наведено трактування терміну "фінансові результати" різними науковцями.

Проблеми обліку фінансових результатів, а також доходів і витрат, що є складовими формування результатів діяльності й відображення їх у фінансовій звітності підприємств, ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних науковців, зокрема Білухи М. Т., Бутинця Ф. Ф., Сопка В. В., Кіндрацької Л. М., Мниха Є. В., Чумаченка М. Г., Шевчука В. О. Питанням обліку фінансових результатів значну увагу в своїх працях приділяли і зарубіжні вчені, серед яких Захар'їн В. Р., Керімов В. Е., Козлова Є. П., Кондраков Н. П., Пошерстник Н. В., Рудановський О. П. Віддаючи належне розробкам вітчизняних і зарубіжних учених, слід зазначити, що в питаннях обліку фінансових результатів залишається чимало невирішених проблем, котрі потребують детального дослідження і вироблення пропозицій для практичної діяльності.

Щодо аналізу фінансового стану, то це комплекс дій щодо вивчення й аналізу результатів фінансово-господарської діяльності організацій,

підприємств, фірм із метою визначення ступеня ефективності використання основних фондів і оборотних коштів для реалізації програм (статутних завдань) організацій, установ, виявлення можливих недоліків, порушень, невикористаних резервів підвищення результативності діяльності. Аналізу фінансового стану підлягають основні статті балансу та інші матеріали обліку та фінансової звітності» [10].

Таблиця 1.1 – Тракткування терміну «прибуток» різними науковцями

Автори	Тракткування
Бутинець Ф. Ф. [2]	«Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації» [2].
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [1]	«Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді» [1].
Лондар С. Л., Тимошенко О. В. [3]	«Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період» [3].
Мочерний А. Д. [4]	«Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках» [4]
Опарін В. М. [5]	«Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток» [5]
Пушкар М. С. [6]	«Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності» [6]
Скасюк Р. В. [7]	«Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства» . [7].
Ткаченко Н. М. [8]	«Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності» [8].
Худолій Л. М. [9]	«Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством» [9].
Чебанова М. С., Василенко С. С. [5]	«Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства» [5]

«Вивчається раціональність формування й використання власних, запозичених та залучених коштів, відповідність сум власних оборотних коштів потребам у них, обсяг формування та виконання плану одержання прибутку. Виявляються причини недостатнього залучення джерел надходження прибутків, наявність невикористаних оборотних коштів та можливості їх мобілізації, наявність і рух запасів товарно-матеріальних

цінностей, джерела їх утворення, ефективність використання кредиту і його матеріальне забезпечення. Оцінюється стан розрахунків підприємства з бюджетом, банками, постачальниками, покупцями. Визначається економічний результат обігу оборотних коштів, співвимірюються витрати з прибутками, визначаються шляхи додаткового залучення оборотних коштів із метою одержання додаткових прибутків» [11, с. 58].

«Отже, аналіз фінансових результатів дає змогу оцінити стан підприємства, порівняти їх із нормативними та проаналізувати в часі, використовуючи при цьому різні моделі залежно від критерію аналізу. Якщо оцінювати кінцеві показники за всіма моделями, то буде отримано повну характеристику досліджуваного підприємства, а також його фінансові можливості на ринку.

Ефективність діяльності підприємства виражається у фінансових результатах діяльності господарюючих суб'єктів. Економічний підсумок господарської діяльності підприємства, виражений у вартісній (грошовій) формі, є фінансовими результатами. З метою визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку відбувається послідовне зіставлення доходів і витрат, які класифікуються за видами діяльності. Відповідно й фінансові результати також класифікуються за видами діяльності. Якість прийняття управлінських рішень щодо фінансових результатів залежить від інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку. Недостатнім є лише списання на відповідні субрахунки з обліку фінансових результатів доходів та витрат певного напрямку діяльності. Потрібно визначення результату (прибутку чи збитку) за кожним видом діяльності, що в кінцевому підсумку формує єдиний якісний результат діяльності підприємства. Це, у свою чергу, потребує вдосконалення нормативної бази, а саме – Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкції до нього.

Головною метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є

одержання та максимізація прибутку, оскільки кінцеві результати діяльності підприємства впливають не лише на його економічне становище, а на рівень суспільного виробництва та споживання взагалі. У зв'язку з цим необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до формування його складників – доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, види діяльності, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства.» [4]

«Важливим напрямом удосконалення системи управління та системи бухгалтерського обліку є удосконалення механізму формування внутрішньої звітності про фінансові результати діяльності. Орієнтація системи бухгалтерського обліку на задоволення інформаційних запитів користувачів, передбачає необхідність впровадження форматного підходу до внутрішньої звітності. Його застосування при формуванні внутрішньої звітності про фінансові результати дозволить управлінському персоналу прослідкувати при-чинно-наслідкові зв'язки та тенденції, зосередити управлінський персонал на найважливіших питаннях» [5].

1.2 Значення прибутку в господарській діяльності підприємства

«На сучасному етапі економічного розвитку України в умовах реальної самостійності суб'єктів господарювання все більшого значення набуває реалізація принципів самокупності та самофінансування. Основним фактором реалізації зазначених принципів є формування достатнього розміру фінансових результатів, які одночасно завершують цикл діяльності підприємства та виступають необхідною умовою наступного циклу. Прибуток є найважливішим критерієм успішної роботи підприємства, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і є формою

приросту активів його власників» [6].

«Значення прибутку проявляється в тому, що у його величині безпосередньо віддзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія і організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності, які визначають якість та обсяг виготовленого продукту, рівень собівартості та ціноутворення, стан продуктивності праці тощо. Також, провідна роль прибутку полягає в тому, що він забезпечує зміцнення бюджету держави, сприяє інвестиційній привабливості, діловій активності підприємств у будь-якій сфері економічної діяльності. Сукупність цих факторів перетворюють прибуток на основну рушійну силу ринкового механізму господарювання та основне джерело економічного і соціального розвитку підприємства та держави в цілому.

Прибуток підприємства – головне джерело його розвитку. Досягнення цієї мети можливе лише за умов ефективного управління структурою капіталу підприємства, його витратами та доходами, якісного управління вхідними та вихідними грошовими потоками. У табл. 1.2 розкрито сутність категорії «прибуток підприємства» [7].

Таблиця 1.2 – Сутність категорії «прибуток підприємства»

Автор	Поняття	Ключові слова
1	2	3
Господарський кодекс України [1, ст. 142]	«Прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.» [1, ст. 142]	Показник фінансових результатів
О.О. Гетьман, В.М. Шаповал [2, с. 457]	«Підприємство отримує прибуток після того, як утілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набуває грошової форми» [2, с. 457]	Реалізована вартість
Г.Г. Кірейцев [7, с. 151]	«Фінансовий менеджер має орієнтуватися на досягнення високого або постійно зростаючого прибутку від реалізації. Одержання бажаного результату залежить від трьох складників: витрат на виробництво і реалізацію продукції, планової ціни одиниці продукції і обсягу реалізації» [7, с. 151]	Зростаючий прибуток від Реалізації

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
С.М. Онисько, П.М. Марич [3, с. 103]	«Прибуток підприємства – отримання певного фінансового результату суб'єкта підприємницької діяльності, який здійснює виробничу, комерційну, науково-дослідну та іншу діяльність» [3, с. 103].	Фінансовий результат
М.В. Патарі- дзе-Вишинська [4, с. 25]	«Прибуток є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал для досягнення певного комерційного успіху. Категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу – особливим фактором виробництва – і в усередненому вигляді характеризує ціну функціонуючого капіталу» [4, с. 25].	Ціна функціонуючого капіталу
Г.А. Семенов, А.В. Бугай [5, С. 97–98]	«Прибуток – це сукупність фінансових відносин, які виникають у процесі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання щодо перетворення доходів від зазначених видів діяльності в прибуток підприємства» [5, С. 97–98].	Доходи
Т.О. Скрипко О.О. Ланда [6, с. 126]	«Указуючи на доцільність розмежування понять ефективності та ефекту, ефект розглядають як абсолютний показник у натуральному або вартісному вираженні (сума прибутку, обсяг виробництва і продажу тощо)» [6, с. 126].	Абсолютний показник
Л.І. Шваб [8, с. 483]	«Прибуток – це узагальнюючий фінансовий показник діяльності підприємства, визначається як частина виручки, що залишається після відшкодування усіх витрат на його виробничу й комерційну діяльність» [8, с. 483].	Відшкодування усіх витрат
В.М. Шелудько [9, с. 113]	«Прибуток – це результат ефективного управління фінансами господарюючого суб'єкта в цілому» [9, с. 113].	Управління фінансами
Авторське визначення	Прибуток підприємства – це показник формування певного фінансового результату підприємства, який являє собою позитивну різницю між отриманими доходами та понесеними витратами	

«Посилення ролі прибутку обумовлено також діючою системою його розподілу, відповідно до якої підвищується зацікавленість власників у збільшенні не тільки загальної суми прибутку, але й особливо тієї його частини, що залишається в розпорядженні підприємства й використовується як головне джерело засобів, що направляють на виробничий і соціальний розвиток, а також на матеріальне заохочення працівників відповідно до якості затраченої праці.

У збільшенні фінансових результатів підприємства відбиваються інтереси найманих працівників, які зацікавлені у збільшенні своїх доходів у

вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

У зростанні прибутковості діяльності суб'єктів господарювання також зацікавлена держава, адже за рахунок відрахувань від прибутку в бюджет формується основна частина фінансових ресурсів держави, регіональних і місцевих органів влади. Відповідно, від збільшення обсягів сплачених податків до бюджетів значною мірою залежать темпи економічного та інвестиційно-інноваційного розвитку країни, окремих регіонів, збільшення суспільного багатства й в остаточному підсумку підвищення життєвого рівня населення» [8].

«Отже, за умов ринкової економіки отримання максимально можливої суми прибутку є метою будь-якого виробництва. Таке бажання максимізації прибутку визначається його роллю в системі економічних відносин:

- прибуток є основною метою підприємницької діяльності і мірилом її ефективності;
- прибуток є основним джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, що забезпечують його розвиток;
- прибуток є носієм захисної функції підприємства від загрози банкрутства та головною передумовою зростання ринкової вартості господарюючого суб'єкта;
- прибуток є джерелом зростання доходів працівників підприємства;
- прибуток є необхідною умовою при виході підприємства на міжнародний ринок;
- прибуток є фундаментом економічного розвитку країни, джерелом задоволення соціальних потреб у зв'язку з тим, що саме отримання прибутку забезпечує надходження до бюджету податків і платежів;
- прибуток є важливим джерелом задоволення окремих потреб суспільства.

Прибуток є основним фінансовим важелем під час формування надходжень до бюджету країни. Регулюючи розміри прибутку, що залишаються в розпорядженні підприємств, держава стимулює ділову

активність суб'єктів господарювання» [2]. «Найбільш точно і повно роль прибутку підприємства в сучасних умовах сформулював А.І. Бланк:

- прибуток є головною метою підприємницької діяльності й основним спонукальним елементом для ведення господарської діяльності;
- прибуток слугує основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства;
- прибуток виступає захисним механізмом від загрози банкрутства;
- прибуток є головним джерелом зростання вартості ринкового підприємства та активів;
- прибуток є основним економічним важелем під час формування надходжень до бюджету країни;
- прибуток підприємств створює передумови для економічного розвитку суспільства загалом» [11, с. 17].

Процес управління прибутком підприємства передбачає використання різних класифікаційних підходів. Класифікацію наведено на рис. 1.2.

«На розмір прибутку впливають дві групи факторів – зовнішні і внутрішні. До зовнішніх факторів належать природні, транспортні та соціально-економічні умови, рівень розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, ціни на виробничі ресурси та ін. До внутрішніх факторів зміни розміру прибутку належать:

- основні фактори (обсяг продажу, собівартість продукції, структура продукції і витрат, ціна продукції);
- неосновні фактори, пов'язані з порушенням господарської дисципліни (цінові порушення, порушення умов праці та вимог до якості продукції, що ведуть до штрафів, економічних санкцій та ін.).

Оскільки зовнішні фактори не піддаються регулюванню з боку підприємства, розглянемо детальніше основні внутрішні фактори, що впливають на розмір прибутку.

Прибуток залежить від обсягу реалізації продукції. При високій питомій вазі постійних витрат у собівартості продукції зростання обсягу

реалізації сприятиме ще більшому зростанню прибутку в результаті зниження частки постійних витрат, що припадають на одиницю продукції» [8].



Рисунок 1.2 – Класифікація прибутку підприємства

«Крім того, оскільки прибуток обчислюється як різниця між ціною і собівартістю продукції, то, очевидно, що на його розмір впливають зростання цін і зниження собівартості.

При високих темпах інфляції зростання прибутку забезпечується за рахунок цінового фактору. Уповільнення темпів інфляції, насичення ринків товарами, розвиток конкуренції обмежують можливість виробників підвищувати ціни й отримувати прибуток за допомогою цього чинника. В результаті актуальним стає фактор зниження витрат.

При цьому використовують такі прийоми, як економія паливно-сировинних ресурсів, матеріальних і трудових витрат, зниження частки амортизаційних відрахувань у собівартості, скорочення адміністративних витрат тощо. Однак варто мати на увазі, що зниження собівартості має межу, після якої воно неможливе без зниження якості продукції. Те саме стосується адміністративних і комерційних витрат, які неможливо звести до нуля, оскільки без них підприємство не зможе нормально функціонувати і продукція не буде реалізовуватися.

До факторів зростання прибутку також варто віднести відновлення асортименту та номенклатури продукції, що випускається. Прибуток у ринковій економіці є рушійною силою відновлення як виробничих фондів, так і продукції, що випускається. Використовуючи концепцію життєвого циклу продукції, необхідно пам'ятати, що підприємство має приступати до освоєння нового виду продукції на етапі зростання прибутку для того, щоб до моменту зниження рентабельності старої продукції випуск нової продукції сягнув точки беззбитковості.

Підвищення якості продукції, її дизайну, технічні удосконалення та інші прийоми підтримання попиту на продукцію вимагають додаткових витрат, а тому також мають застосовуватися задовго до того, як рівень рентабельності почне знижуватися, чи принаймні відразу ж, як тільки така тенденція намітиться. Більше того, на вершині попиту поліпшення товару, що пропонується, може викликати як підвищення ціни на нього, так і, відповідно, прибутку» [7].

«Крім того, на розмір прибутку істотно впливають методи регулювання, самостійно обумовлені підприємством при виборі облікової політики на підставі чинних загальних правил організації бухгалтерського обліку. Вони зводяться до наступного:

– зміна вартості меж віднесення предметів до основних засобів чи до малоцінних і швидкозношуваних предметів. При віднесенні предметів до малоцінних і швидкозношуваних підприємство одержує більше можливостей

управляти собівартістю продукції за допомогою варіювання способами віднесення їх вартості на витрати виробництва та обігу. До того ж, спрощується процедура їхнього обліку, а також реалізації та іншого вибуття;

– вибір способу нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів. Цей спосіб впливає на собівартість продукції. Знаючи інтенсивність їх споживання (передачі у виробництво), можна заздалегідь визначити межу підвищення собівартості продукції за кожним із регламентованих варіантів погашення вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів (врахування зносу в розмірі 100% від вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів;

врахування зносу в розмірі 50% їхньої вартості);

– вибір порядку нарахування зносу основних засобів. Відповідно до законодавства, підприємства мають можливість здійснювати прискорену амортизацію активної частини основних засобів. Метод прискореної амортизації дає змогу в короткий термін перенести вартість використовуваних основних засобів на витрати виробництва й обігу, тобто забезпечити їхнє швидке відтворення. При цьому собівартість продукції зростає, що призводить до зменшення прибутку і податків з нього;

– вибір порядку нарахування зносу нематеріальних активів. Підприємства самі визначають методику нарахування зносу і перелік об'єктів нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Норми зносу також встановлюються підприємством самостійно, що дає змогу використовувати чималі можливості для регулювання собівартості продукції (первісна вартість і термін використання активів визначаються підприємством);

– вибір методу оцінки спожитих виробничих запасів (сировини, матеріалів, палива тощо). Чинними положеннями бухгалтерського обліку дозволяється здійснювати оцінку витрачених матеріальних ресурсів і відображати їх в обліку одним із обраних методів оцінки. В умовах інфляції оцінка матеріальних витрат за першим і другим методами (за ідентифікованою та середньозваженою собівартістю відповідно) призводить

до не виправданого завищення собівартості продукції і, як наслідок, до не виправданого завищення прибутку, податку з прибутку чи, навпаки;

– вибір порядку списання витрат з ремонту основних засобів на собівартість продукції. Ці витрати можуть бути віднесені на собівартість одним із таких способів:

1) фактичні витрати на ремонт списуються на рахунки витрат виробництва чи обігу;

2) створюється ремонтний фонд із наступним списанням з нього фактичних витрат з ремонту основних засобів;

3) фактичні витрати з ремонту основних засобів акумулюються на рахунку “витрати майбутніх періодів” із наступним рівномірним списанням на витрати виробництва й обігу; у першому випадку наявні коливання у витратах на ремонт, спричинені нерівномірністю ремонтних робіт протягом року, прямо переносять на собівартість продукції. Другий і третій способи не мають цього недоліку, однак їх використання призводить до збільшення фінансово-експлуатаційних потреб підприємства в оборотних коштах;

– вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об’єктами обліку і калькулювання. Такий розподіл може здійснюватися пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників чи пропорційно до виробничої собівартості. Це впливає на достовірність визначення собівартості та рентабельності окремих видів продукції (робіт, послуг);

– зміна термінів погашення витрат майбутніх періодів. Скорочення термінів погашення витрат майбутніх періодів призводить до зростання собівартості продукції звітного періоду;

– вибір методу визначення виручки від реалізації продукції. Невідповідність між доходами і витратами має місце як за касового способу обліку виручки, так і при використанні методу нарахувань. Однак за другого методу величина нарахованого прибутку не підкріплена надходженням реальної грошової маси на підприємство. При цьому, навпаки, відбувається іммобілізація коштів у вигляді податкових та інших платежів у бюджет. У

випадку затримки платежів покупцями можна очікувати погіршення фінансового стану підприємства, тому найчастіше виникає необхідність у переході на передоплату продукції;

– створення резервів майбутніх витрат і платежів. Підприємство самостійно визначає їхній розмір та види. Створення таких резервів дає змогу нейтралізувати вплив на собівартість продукції і прибуток різких (пікових) коливань у рівні витрат у зв'язку з нерівномірним розподілом їх протягом року» [10].

«Як вже зазначалось вище, підприємство фактично отримує прибуток лише після того, як додаткова вартість, втілена у створеному продукті, буде реалізована і набере форми грошових надходжень. Таким чином, існування прибутку об'єктивно пов'язане з потребою первинного розподілу додаткового продукту.

Отже, на формування прибутку, як об'єктивної економічної категорії, впливають реальні процеси, що відбуваються в суспільстві, у сфері виробництва, розподілу й використання валового внутрішнього продукту.

Формування прибутку підприємств залежить від сфери їхньої діяльності, галузі господарства, форми власності, розвитку ринкових відносин.

Крім цього, на формування прибутку як фінансового індикатора діяльності підприємства, що відображено в бухгалтерському обліку, в його офіційній фінансовій звітності, впливає встановлений порядок визначення кінцевого фінансового результату господарювання; методика обчислення собівартості продукції (робіт чи послуг), загальногосподарських витрат; визначення прибутку від фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Таким чином, на абсолютну величину прибутку підприємства значний вплив чинять: результативність його фінансово-господарської діяльності; сфера функціонування; галузева приналежність; установлені законодавством нормативні положення щодо обліку фінансових результатів» [5, С. 95-96].

«Прибуток, який є основним фінансовим показником і результатом підприємницької діяльності господарюючих суб'єктів, забезпечує покриття потреби в фінансових ресурсах не тільки самих підприємств, а й держави. Тому для успішного ведення господарської діяльності, підприємства в умовах ринку повинні здійснювати планування прибутку.

Розрахунок планового прибутку повинен бути економічно обґрунтованим, що дасть змогу здійснювати своєчасне та повне фінансування інвестицій, забезпечить своєчасні розрахунки з бюджетом щодо податків тощо. Отже, правильне планування прибутку на підприємствах має велике значення в забезпеченні їхньої ефективної діяльності.

Під час розробки планів важливо враховувати не тільки всі фактори, які впливають на величину можливих фінансових результатів, а й вибрати той варіант виробничої програми, який забезпечить отримання його максимальної величини.

При відносно стабільних цінах і прогнозованих умовах господарський прибуток планується на рік у рамках поточного фінансового плану. Але нестабільність цін, що існує в умовах ринку, ускладнює річне планування і підприємства можуть складати більш чи менш реальні плани щодо отримання прибутку на квартал.

Планування прибутку проводиться окремо щодо всіх видів діяльності підприємства: продажу товарної продукції; продажу іншої продукції та послуг нетоварного характеру; продажу основних фондів, іншого майна та нематеріальних активів; від позареалізаційних доходів тощо.

Важливе місце у фінансовій політиці підприємства займає розподіл і використання отриманого прибутку. Об'єктом розподілу є загальна сума прибутку, що підприємство отримує у звітному періоді від звичайної і надзвичайної діяльності. Процес розподілу прибутку передбачає спрямування його частини до бюджету у вигляді податків і визначення чистого прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства (рис.

1.3)» [12].

«Те, ким присвоюється прибуток, насамперед, залежить від організаційно-правової структури суб'єкта господарювання. Якщо це підприємство казенне, державне чи приватне, то частину прибутку отримує держава у вигляді податків. Інша частина прибутку залишається на підприємстві на умовах оперативного управління (казенне підприємство), повного господарського відання (державне підприємство), на правах власності (приватне підприємство, товариство).

Зазвичай, держава присвоює частину прибутків, застосовуючи при цьому два канали його вилучення. Першим каналом є сплата підприємствами майнових податків: податку на рухоме і нерухоме майно, внесення плати за землю, а за наявності надприбутків – рентних платежів. Другий канал – це сплата підприємствами до бюджету податку на прибуток» [21, С. 217-218].

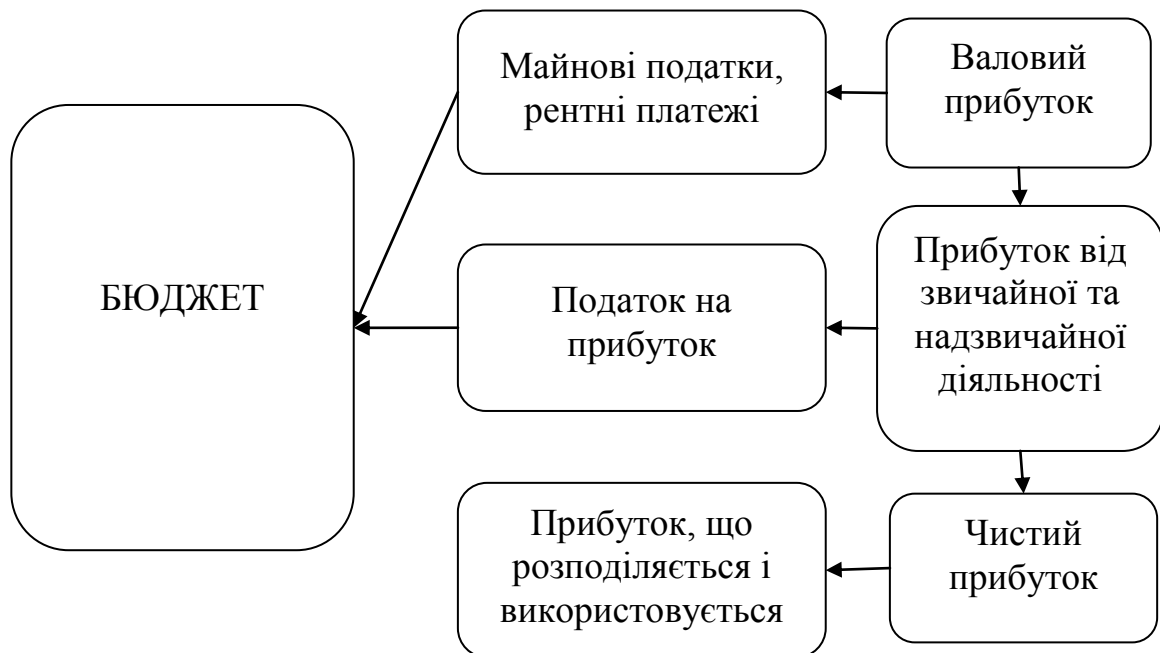


Рисунок 1.3 – Розподіл прибутку підприємства між суб'єктами володіння і розпорядження [1, 218 с.]

«Із загального прибутку сплачується податок згідно з умовами, передбаченими законодавством. Прибуток, що залишається після

оподаткування (чистий прибуток), надходить у повне розпорядження підприємства та використовується згідно з його статутом і рішенням власників. Відповідно до принципів (головних) напрямків використання цей прибуток можна розділити на дві частини:

– прибуток, що спрямовується за межі підприємства у вигляді виплат власникам корпоративних прав, персоналу підприємства за результатами роботи (як заохочувальний захід), на соціальну підтримку тощо (розподілений прибуток);

– прибуток, що залишається на підприємстві і є фінансовим джерелом його розвитку (нерозподілений прибуток).

Нерозподілений прибуток спрямовується на створення резервного й інвестиційного фондів. Резервний фонд є фінансовим компенсатором можливих відхилень від нормального обороту коштів або джерелом покриття додаткової потреби в них. Його формування є обов'язковим для господарських товариств, орендних підприємств, кооперативів. Загальну схему використання прибутку, зображену на рис. 1.2, можна конкретизувати стосовно підприємств із різними організаційно-правовими формами. Це стосується, насамперед, акціонерних товариств. Механізм розподілу прибутку суб'єктів підприємництва у ринкових умовах господарювання повинен бути побудований таким чином, щоб забезпечити оптимальне співвідношення між частиною прибутку, акумульованою в доходах бюджету для забезпечення виконання функцій держави, і тією його частиною, яка залишається в розпорядженні підприємств для стимулювання розвитку виробництва і підвищення його ефективності.

Отже, можна виокремити такі основні принципи розподілу прибутку суб'єктів підприємництва – юридичних осіб – у ринкових умовах господарювання:

– розподіл прибутку між державою і підприємством має проводитись з урахуванням інтересів держави щодо формування на відповідному рівні бюджетів і зацікавленості підприємств у стимулюванні їхньої діяльності;

– вилучення відповідної частини прибутку державою до бюджету у вигляді податків повинно проводитись за сталими невисокими ставками, встановленими державою в законодавчому порядку, розміри яких не повинні змінюватися довільно;

– прибуток, який залишається в розпорядженні господарюючого суб'єкта, має спрямовуватися, насамперед, на нагромадження, яке забезпечуватиме подальший розвиток підприємств, а в іншій частині – на споживання (для задоволення матеріальних і соціальних потреб працюючих).

Порядок використання прибутку визначається власником підприємства або уповноваженим ним органом відповідно до статуту підприємства і чинного законодавства. При цьому державний вплив на напрямки й обсяги використання прибутку господарюючих суб'єктів здійснюється через установлені нормативи, податки, податкові пільги тощо.

Отже, частка прибутку господарюючих суб'єктів, який надходить до бюджетів різних рівнів у вигляді податків та інших обов'язкових платежів, законодавчо регулюється державою» [15].

Господарюючий суб'єкт самостійно визначає напрямок використання тієї частини прибутку, яка залишилася в його розпорядженні (рис. 1.4). При цьому, порядок розподілу і використання прибутку на підприємстві фіксується в його статуті та визначається положенням, розробленим відповідними економічними службами підприємства і затвердженим його керівництвом.

«Згідно зі статутом підприємства можуть використовувати прибуток, який залишився в їхньому розпорядженні, на поповнення статутного капіталу, на утворення та поповнення резервного капіталу, а також на виплату дивідендів та на інші цілі. Відрахування на формування вказаних фондів підприємство здійснює лише у тому випадку, якщо їхнє створення передбачено установчими документами. При цьому прибуток, спрямований на поповнення статутного капіталу, може використовуватись для збільшення майна підприємства за рахунок фінансування будівництва (виготовлення,

придбання) об'єктів виробничого та невиробничого призначення, що вводяться в експлуатацію, придбання техніки, обладнання й інших основних засобів фінансування приросту оборотних активів тощо.

За рахунок резервного капіталу можуть покриватися невідшкодовані збитки від стихійного лиха, відшкодовуватися нестача власних оборотних активів, погашатися безнадійна дебіторська заборгованість, виплачуватися дивіденди за привілейованими акціями у випадку відсутності прибутку та ін.

При спрямуванні прибутку на розвиток виробництва, за його рахунок фінансуються витрати на технічне переоснащення, освоєння нових технологій, здійснення природоохоронних заходів, нове будівництво виробничих потужностей, удосконалення технологій та організації виробництва, фінансується поповнення власних обігових активів, здійснюються внески на створення статутних капіталів інших підприємств » [21].



Рисунок 1.4 – Загальна схема розподілу прибутку підприємства

«При спрямуванні прибутку на соціальний розвиток фірми фінансуються такі витрати: на будівництво житла й об'єктів культурно-побутового обслуговування, на утримання будівель і споруд, призначених для культурно-освітньої і фізкультурно-оздоровчої роботи серед працівників підприємства; на утримання дитячих дошкільних установ, таборів відпочинку для дітей, які знаходяться на балансі підприємства; для надання допомоги школам, притулкам для старих і інвалідів; на відшкодування збитків житлово-комунального господарства, яке знаходиться на балансі підприємства; на придбання працівникам путівок до будинків відпочинку і санаторіїв; на проведення культурно-масових та оздоровчих заходів серед персоналу підприємства.

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

Прибуток – це одна з основних форм грошового накопичення. Він посідає одне з центральних місць у загальній системі вартісних інструментів і важелів управління та є рушійною силою ринку.

Саме прибуток визначає для підприємницької діяльності вирішення трьох важливих взаємозалежних проблем: що продавати, як продавати і для кого продавати. Політика формування прибутку – це політика планування, організації, аналізу та контролю витрат і доходів всередині підприємства.

В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим оціночним показником діяльності підприємства, джерелом матеріального добробуту не лише його працівників, а й держави. Тому значимість прибутку та проблеми пошуку резервів його підвищення для підприємств залишаються актуальними» [16].

1.3 Методика формування фінансових результатів діяльності підприємства

Загальний підхід до визначення прибутку зробив Дж. Кейнс, який виходив із того, що капітал, по суті актив і про «капітал краще говорити, що він приносить на протязі його існування вигоди поверх його початкової вартості» [1, с. 205]. Проблемами методології визначення фінансових результатів та їх практичного відображення у формах бухгалтерської звітності присвячено роботи багатьох вітчизняних вчених, таких як І. Белебехи, А. Бутка, С. Голова, М. Кужельного, В. Лінника, Л. Нападовської, П. Хомина та ін., а також зарубіжних науковців, зокрема, Я. Соколова, В. Палія, Г. Хамідулліна, К. Друрі, Э. Хендриксена, М. Ван Бреда та ін.

«Метою досліджень є вивчення теоретичних і методологічних аспектів прибутку підприємств, методи його розрахунку у бухгалтерському обліку та удосконалення відображення у Звіті про фінансові результати (ф. № 2).

Результати дослідження. Прибуток як основне джерело розширеного відтворення в нинішніх умовах розвитку українських підприємств є основною складовою власного капіталу, що виконує певні функції, спрямовані на:

- оцінку ефективності управління фірми;
- довгострокового фінансування господарської діяльності;
- прийняття рішень, пов'язаних із залученням інвестицій;
- участь власників-акціонерів у керівництві фірмою та розподілу активів фірми тощо.

Прибуток створюється в процесі товарного виробництва і через ціну виробленого продукту відображає суспільне визнання останнього. Ринкові форми господарювання визначають ефективні види діяльності, що проявляється в переміщенні капіталу з ціллю раціонального його розміщення.

Як економічна категорія, що потребувала певного практичного вираження, прибуток, формувався під впливом спочатку внутрішніх потреб

власників, а з часом нормативно-правових актів, встановлених чинним законодавством країни, що відображали рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин суспільства. Ця категорія не є сталою і розвивається одночасно із розвитком виробничих відносин. Так, в умовах простого товарного виробництва, соціалістичної форми господарювання в СРСР прибуток розраховувався як різниця між доходами і витратами підприємства, які виникали в процесі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, а також внаслідок певних фінансових операцій, які призводили до збільшення (зменшення) доходів підприємства. Основним користувачем такої інформації був власник підприємства, управлінський персонал, певні державні органи. Як відмічають Хендриксен Е.С. та Ван Бреда М.Ф. до XVI сторіччя головною ціллю бухгалтерського обліку було забезпечення інформацією одноосібного власника, тому дані бухгалтерських рахунків утримувалися в тайні, а стандартів, які регулювали б звітність, характерних для нашого часу, не було» [2, с. 28].

«Усуспільнення засобів виробництва, що проявляється у розвитку ринків цінних паперів, корпоратизації виробничих відносин, зумовлює нові підходи до визначення фінансових результатів діяльності. Основним призначенням прибутку є визначення ефективності управління підприємством, відображення вартості фірми в сучасних умовах, встановлення частки приросту капіталу за звітний період. Під впливом вказаних показників формується в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності прибуток підприємства.

В економіці розвинених країн прибуток все більше стає соціальною категорією, яка відображає взаємовідносини між зростаючим усуспільненням засобів виробництва у вигляді частки кожного інвестора у загальній вартості капіталу та суспільним характером праці» [23]. «У західних країнах частка підприємств корпоративної власності в загальному обсязі реалізованої продукції становить 80-90 %. На початку 50-х років у США налічувалося близько 6 млн. акціонерів. Сьогодні кількість їх наблизилася до 50 млн. В

країнах Заходу кожен третій мешканець є акціонером» [33, С. 118 - 119].

«Прибуток в цих умовах є основним регулятором інвестиційного процесу суспільного відтворення і його розрахунок базується на концепції збереження капіталу. Згідно із фінансовою концепцією збереження капіталу прибуток вважається заробленим тільки за умови, що сума чистих активів підприємства за вирахуванням його зобов'язань на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду без урахування будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду. Тому прибуток відображає приріст капіталу підприємства за звітний період (засобів, вкладених власниками і акціонерами), а збиток визначається як його зменшення» [24].

«Збільшення оцінки відповідних активів збільшує вартість капіталу, але, як вказує Я.В. Соколов, зміна оцінки вартості активів є фактом, а не дією» [4, с. 135]. Дія, яка спрямована на створення прибутку, знаходить своє вираження у процесі реалізації і формується під впливом двох складових: доходу від реалізації і собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Факт переоцінки активів не пов'язаний із процесом реалізації, а лише відображає ринкову вартість активів на дату балансу.

«Проведення переоцінки активів на дату балансу повинно відображати зміни у складі відповідних капіталів, створених за рахунок дооцінки, що у випадку із їх обліком в системі національних рахунків відображається у складі додаткового капіталу. У разі відсутності джерела покриття витрат із уцінки активів, сума уцінки безпосередньо зменшує суму прибутку фірми (або збільшує суму непокритого збитку), що в кінцевому варіанті забезпечує відображення справедливої (ринкової) вартості підприємства на дату балансу. В певній мірі переоцінка активів на дату балансу впливає на вартість власного капіталу аналогічно як і суми інвестицій, отриманих фірмою у вигляді цільового фінансування, додаткових внесків учасників без відповідної перереєстрації статутного капіталу.

Проведенні вливання капіталу спочатку не створюють прибуток, а

лише збільшують суму вартості, що в обліку відображається у складі відповідного джерела капіталу (рахунки 42 «Додатковий капітал», 48 «Цільове фінансування»). По мірі використання внесених активів, відображаються витрати і одночасно визнаються доходи, отримані внаслідок здійснення таких витрат.

Таким чином, прибуток в сучасних умовах глобалізації економіки, розвитку транснаціональних компаній відображає не лише різницю між доходами і витратами, отриманими в процесі реалізації, але і доходи (витрати), які можуть приносити активи фірми (капітал) на звітну дату внаслідок їх ймовірного продажу. Методологія розрахунку фінансових результатів з урахуванням як даних процесу реалізації, так і ймовірної можливості доходності (втрат) капіталу на дату балансу побудована з приміненням статичної і динамічної моделей балансу. Як відмічають ряд дослідників при розрахунку статичної моделі балансу все, що збільшує вартість активів, складає доход фірми, а що зменшує їх величину – витрати. Динамічна модель балансу розглядає доходи фірми як потоки цінностей, які надходять на підприємство, а витрати – потоки, які виходять за межі фірми, тобто операції, які відбуваються у процесі реалізації та пов'язаних із ним. Окрім того, фірма може здійснювати витрати, які не супроводжуються реальним надходженням доходів. Існує і економічна модель балансу, яка уточнює статичну шляхом відображення усіх реальних і можливих змін вартості капіталу» [9], .

«Статична модель фінансових результатів передбачає наявність активного ринку щодо різних видів активів, легкої доступності до інформації цього ринку, можливості здійснення в любий час операцій із продажу (обміну) активів за справедливою вартістю, а також економічних механізмів регулювання і розвитку такого ринку та його інфраструктури.

Динамічна модель розвивалася одночасно із розвитком ринкових відносин і тому вона є первинною по відношенню до статичної моделі. Розвиток активних ринків цінних паперів, що супроводжується

корпоратизацією капіталу, сучасні процеси глобалізації потребують ширшого підходу до визначення фінансових результатів з використанням показників доходності капіталу» [29].

«Національні П(С)БО передбачають визначення фінансових результатів із застосуванням статичної моделі, що і знаходить свій практичний прояв у формі Звіту про фінансові результати (ф. № 2). НП(С)БО № 1 «Звіт про фінансові результати» дає визначення витрат як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками. Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків власників)» [7, С. 219-220]. НП(С)БО визначає методологію обліку, визначення, визнання і оцінки на дату балансу відповідних активів за справедливою вартістю, що спрямовано на складання статичної моделі балансу і розрахунку фінансових результатів.

«Відсутність активних ринків цінних паперів, необоротних і оборотних активів призводять до формального підходу до визначення фінансових результатів через складність, а в багатьох випадках і неможливість проведення оцінки активів за справедливою вартістю на дату балансу. Управлінський персонал корпоративних компаній, страхові компанії та одноосібні власники не зацікавлені у визначенні потенційної оцінки капіталу фірм, про що свідчать збитковість діяльності або незначні суми прибутків на протязі всіх років існування таких підприємств.

Особливої уваги потребують питання раціональної побудови форми Звіту про фінансові результати з ціллю надання повної інформації користувачам та зацікавленим особам для прийняття відповідних рішень. Проведені дослідження свідчать про неоднозначність підходів до вирішення цих проблем зі сторони науковців і практиків» [16].

«Складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2) підпорядковано

послідовному визначенню фінансових результатів за видами діяльності, визначеними НП(С)БО «Звіт про фінансові результати», згідно якого їх класифікують як: звичайна діяльність з поділом її на основну та іншу операційну, і надзвичайна діяльність визначення та зміст інвестиційної і фінансової діяльності подано у «Звіт про рух грошових коштів», мабуть тому що форма Звіту про рух грошових коштів не передбачає розрахунку узагальнених показників за цими видами діяльності. Поряд з цим, у Звіті (ф. № 2) фінансові результати основного виду діяльності представлено як валовій прибуток і валовий збиток. Методологічні недоліки цих термінів аналізують у своїх дослідженнях П. Хомин , М. Проданчук та інші вчені, вказуючи на подібність терміну «валовий прибуток» до категорії «валовий дохід» [6].

«Методика розрахунку фінансових результатів у Звіті (ф. № 2) розпочинається із визначення показника Чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) як різниці між загальною сумою нарахованого доходу від реалізації по основній діяльності (кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації») та вирахуванням із цього доходу, які представлені непрямими податками і зборами, наданими знижками покупцям та іншими вирахуваннями. Посилаючись на вимоги НП(С)БО 1 щодо визнання доходу, ряд авторів пропонують відмовитися від обліку по рахунку 70 «Доходи від реалізації» та відображення у Звіті (ф. № 2) вирахувань із доходу.

Основним аргументом є те, що облік непрямих податків і зборів можна вести прямими записами по дебету рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» в кореспонденції із кредитом рахунків 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням» - на суму нарахованих непрямих податків і зборів.

Особливістю непрямих податків є те, що вини не включаються у витрати виробництва та обігу, а відображаються у складі доходів підприємства із послідувачим їх вирахуванням та перерахуванням за

призначенням у відповідний бюджет. Аналогічно облік наданих знижок покупцям спочатку відображається у складі доходу і лише після виконання умов договору (отримання коштів у вказаний строк тощо) повертаються покупцеві з одночасним зменшенням як суми попередньо нарахованого доходу, так і суми непрямих податків, які припадають на суму поверненого доходу»[6].

«Представлена інформація щодо вирахувань із доходів надасть можливість її користувачам по-перше, встановити розмір та види непрямих податків, платником яких є підприємство; по-друге, визначити надані податкові пільги за непрямыми податками шляхом порівняння загальної суми нарахованих доходів, базової ставки оподаткування та суми нарахованого податку; по-третє, проаналізувати суму наданих знижок покупцям у загальній сумі доходів основної діяльності (у високорозвинених країнах ця частина доходу перевищує непрямі податки та збори). Відсутність інформації щодо нарахованих і сплачених податків за їх видами по підприємству у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5), а також закритість аналогічної інформації, яка подається до ДПП, надає певну можливість до її доступу у Звіті (ф. № 2)» [19].

«Показник «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» у Звіті (ф. № 2) формується згідно вимог НП(С)БО 1 «Витрати» і відповідає даним рахунку 90 «Собівартість реалізації», що відображає собівартість реалізації основного виду діяльності за звітний період. Логічно, що фінансовий результат від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що є основним видом діяльності, має бути відображено у Звіті (ф. № 2) аналогічно визначенням НП(С)БО 1 «Звіт про фінансові результати», тобто: Фінансові результати основної діяльності – прибуток або збиток.

Послідуючі кроки розрахунку фінансових результатів у Звіті (ф. № 2) стосуються визначення цих показників за результатами іншої операційної діяльності. Для цього у Звіт (ф. № 2) переносять дані рахунків 71 «Інший операційний дохід», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94

«Інші витрати операційної діяльності».

Особливістю відображення даних рахунка 71 «Інший операційний дохід» є те, що згідно вимог НП(С)БО 1 «Звіт про фінансові результати» показують чистий дохід від іншої операційної діяльності (без вирахувань із доходу, що здійснювалися протягом звітного періоду)» [30].

«Сукупний фінансовий результат від іншої операційної діяльності не відображено у Звіті (ф. №2), хоча дані іншої операційної діяльності роблять значний вплив на ефективність діяльності підприємств.

Тому у Звіті (ф. №2) слід передбачити такий показник як Фінансові результати іншої операційної діяльності – прибуток чи збиток і після цього розраховувати фінансові результати від операційної діяльності.

Визначення фінансових результатів від інвестиційної та операційної діяльності у Звіті (ф. №2) доцільно побудувати за такою ж схемою, як і попередні показники, тобто відображати сукупні прибутки чи збитки окремо за інвестиційною і окремо за фінансовою діяльністю. При цьому заслуговує уваги визначення категорії Інвестиційна діяльність та склад показників, які включаються у неї. Згідно НП(С)БО «Звіт про рух грошових коштів» інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів» [7, с. 251]. Таке визначення не погоджене із методикою складання Звіту про рух грошових коштів (ф. № 3) щодо поділу господарських операцій за відсотками нарахованими внаслідок залучення позикових коштів та нарахованими відсотками, дивідендами, роялті тощо внаслідок проведення інвестиційної діяльності.

«У першому випадку витрати за відсотками, нарахованими внаслідок залучення позикового капіталу, справедливо відносять до фінансової діяльності і обліковують їх на рахунку 95 „Фінансові витрати” з відповідним відображенням у Звіті (ф. № 2). У другому варіанті відсотки та інші доходи, нараховані внаслідок використання активів підприємства іншими сторонами, також обліковуються в бухгалтерському обліку як фінансові доходи: по

дебету рахунка 373 Розрахунки за нарахованими доходами» і кредиту рахунка 73 «Інші фінансові доходи» і відображаються у Звіті (ф. № 2) за аналогічною статтею. Одночасно у Звіті (ф. № 3) ці доходи збільшують грошові потоки інвестиційної діяльності» [26].

Таким чином, зазначені операції не відповідають змісту визначення терміну «інвестиційна діяльність», оскільки не відносяться до операцій з придбання та реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій і методично протирічить вимогам складання Звіту (ф. № 3).

«Слід відмітити, що саме визначення категорії „інвестиційна діяльність” не співпадає із визначенням, яке дано НП(С)БО «Звіти про рух грошових коштів», в якому зазначається: «Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів» [8, с. 144]. Дане визначення відрізняється від визначення даного у НП(С)БО 1 «Звіт про власний капітал» термінами «довгострокові активи» і «необоротні активи» (вітчизняний стандарт), які за ряду причин не можуть бути синонімами. Сама редакція передбачає, що серед необоротних активів можуть бути еквіваленти грошових коштів: «... придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів» [7, с. 251]. Оскільки до еквівалентів грошових коштів належать «короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості» [с. 251], то слід уточнити категорію «інвестиційна діяльність» і привести її у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, замінивши термін «необоротні активи» на «довгострокові активи» та однозначно вирішити визначення еквівалентів грошових коштів у НП(С)БО 1» [38].

«Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються фінансові результати, включаючи промислові підприємства, є форма №2 «Звіт про фінансові результати», який складають відповідно до

затвердженого НП(С)БО 1 «Звіт про фінансові результати». Важливо відзначити, що згідно класифікації, передбаченої даним НП(С)БО 1, критерієм формування прибутку (збитку) є його визначення за окремими видами діяльності підприємства. Формування фінансових результатів зводиться до визначення прибутку або збитку за видами діяльності - звичайної й надзвичайної.» [43]

Так, у загальному вигляді, результат господарської діяльності підприємства за принципом формування прибутку (збитку) підприємства відповідно до процесу відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку обчислюють за формулою (1.1):

$$\text{ЧП(З)} = (\pm \text{ФР}_{\text{о.д}} \pm \text{ФР}_{\text{ф.о}} \pm \text{ФР}_{\text{і.з.д}} \pm \text{ФР}_{\text{н.п}}) \quad (1.1)$$

де ФР о.д. – фінансовий результат від операційної діяльності;

ФР ф.о. – фінансовий результат від фінансових операцій;

ФР і.з.д. – фінансовий результат від іншої звичайної діяльності;

ФР н.п. – фінансовий результат від надзвичайних подій;

ЧП(З) – чистий прибуток або збиток.

«Організаційно-методологічні підходи до обліку витрат, доходів і результатів діяльності сконцентровано увагу на дослідженні методологічних засад визнання і обліку доходів і витрат, згідно з вимогами НП(С)БО, проаналізовано існуючі недоліки і обґрунтовано напрямки удосконалення методики і організації бухгалтерського обліку результатів діяльності. Система бухгалтерського обліку підприємств України повинна не лише забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й передбачити можливість трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або, як мінімум, її зіставлення з показниками, отриманими на основі цих стандартів.

Одним з аспектів проблеми організації обліку фінансових результатів є

класифікація доходів і витрат. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Дохід» за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи [9]. Далі в стандарті вказано, що склад доходів, віднесених до відповідної групи, встановлено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [54].

«Втім, необхідно наголосити, що, згідно з положенням, доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Це означає, що встановлена НП(С)БО класифікація доходів за групами не збігається, саме тому ми пропонуємо уточнену класифікацію доходів.

Запропонована класифікація доходу за джерелами отримання збігається з підходами визнання доходу згідно з НП(С)БО і відповідає економічній сутності господарських операцій і класифікації доходів за групами, зокрема:

1. Дохід, отриманий внаслідок продажу активів;
2. Дохід отриманий внаслідок використання активів іншими сторонами – дохід від участі в капіталі і дохід, отриманий внаслідок інвестиційної діяльності;
3. Інші доходи, які отримані внаслідок певних подій і не пов'язані з господарською діяльністю» [49].

«Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати». Критичний аналіз сукупності методичних засад щодо класифікації витрат засвідчив, що впродовж останніх років склався класичний підхід до їх застосування. Однак організація і методика обліку потребує вдосконалення за окремими напрямками, зокрема: необхідність уточнення підходів щодо віднесення витрат до конкретної їх складової,

уточнення і конкретизація методичних засад класифікації та обліку витрат звітного періоду, забезпечення витрат наступних періодів, витрат майбутніх періодів і зменшення доходу та власного капіталу» [35].

Планом рахунків співвідношення доходів і витрат діяльності підприємства визначено спеціальними рахунками, класифікація яких за показана на рис. 1.5.

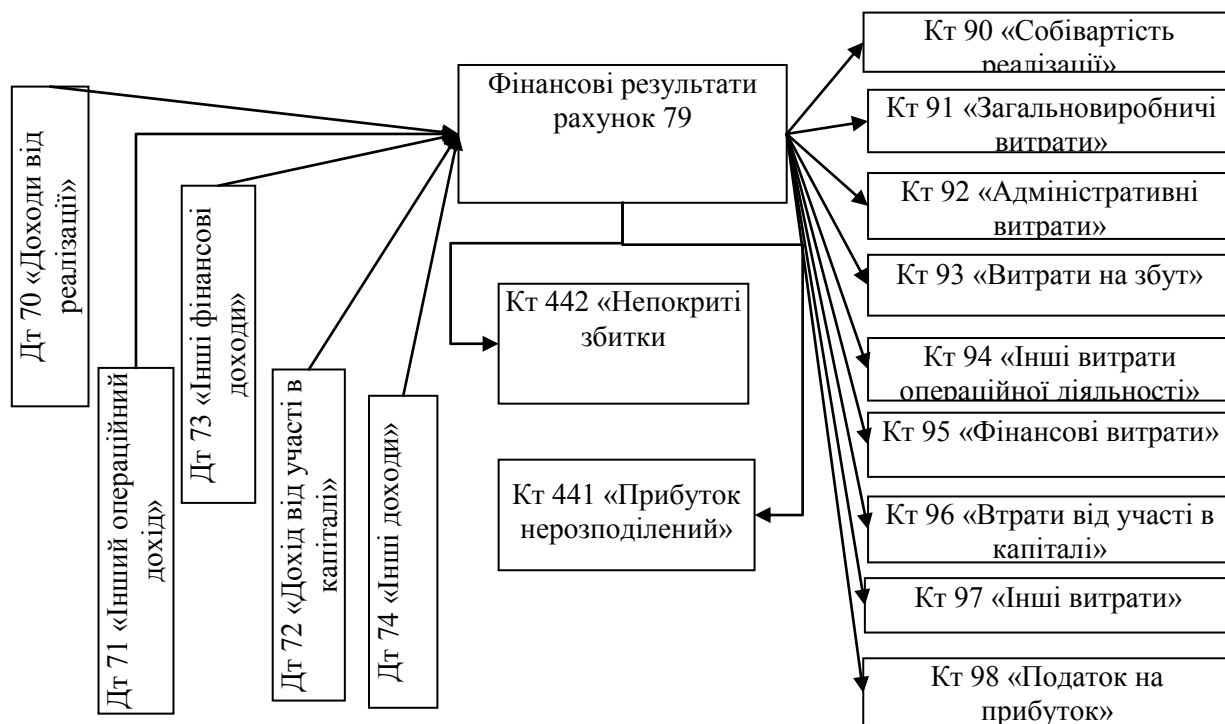


Рисунок 1.5 – Модель формування фінансових результатів та іншої операційної діяльності на підприємстві

«Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансовий результат від реалізації, а також інші операційні доходи і витрати.

Схематично порядок визначення фінансових результатів від

операційної діяльності на підприємстві має такий вигляд (рис. 1.6).

Для відображення фінансових результатів від фінансових діяльності призначено субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» (рис. 1.7). Для обліку доходів від фінансових інвестицій в інші підприємства планом рахунків призначено рахунки: рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», рахунок 73 «Інші фінансові доходи»» [50, с. 177].

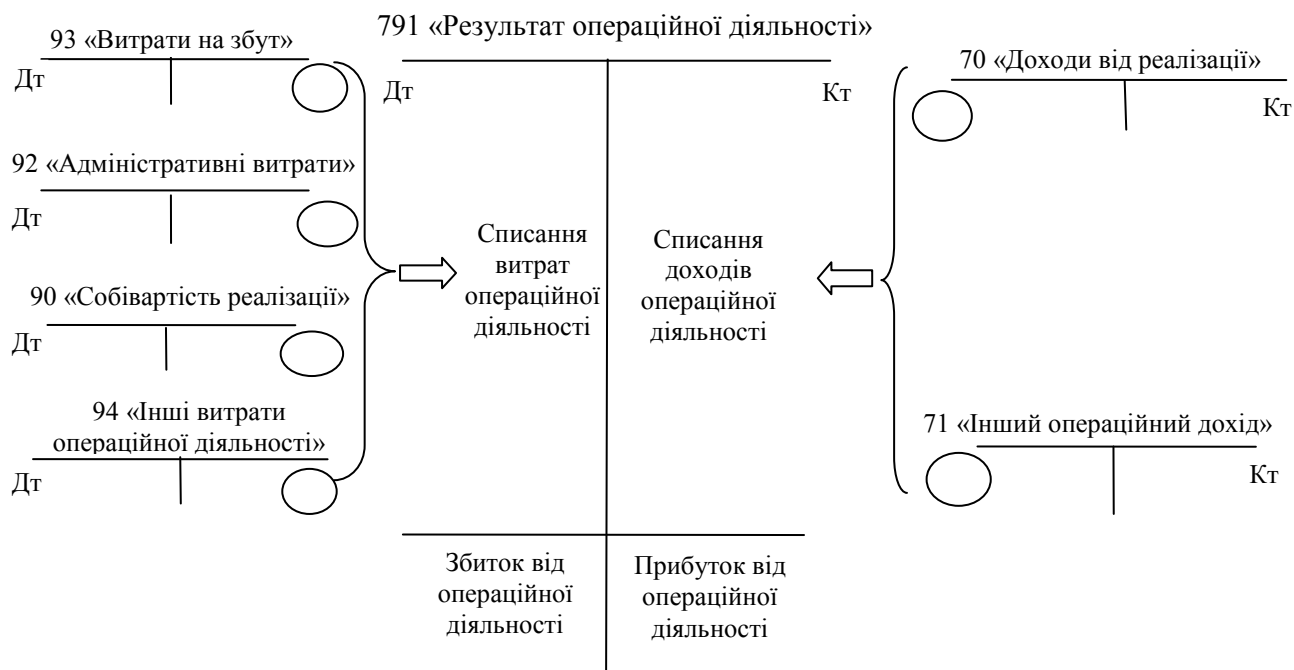


Рисунок 1.6 – Визначення фінансового результату від операційної діяльності (791 «Результат від операційної діяльності») на підприємстві

«Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» використовується для відображення прибутку, одержаного від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Схематично порядок визначення фінансових результатів від фінансової діяльності на підприємстві має такий вигляд (рис. 1.7).

У цьому випадку рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» буде кореспондувати безпосередньо з дебетом субрахунка 141 «Інвестиції

пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» використовується для відображення дивідендів, процентів та інших доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).» [51]

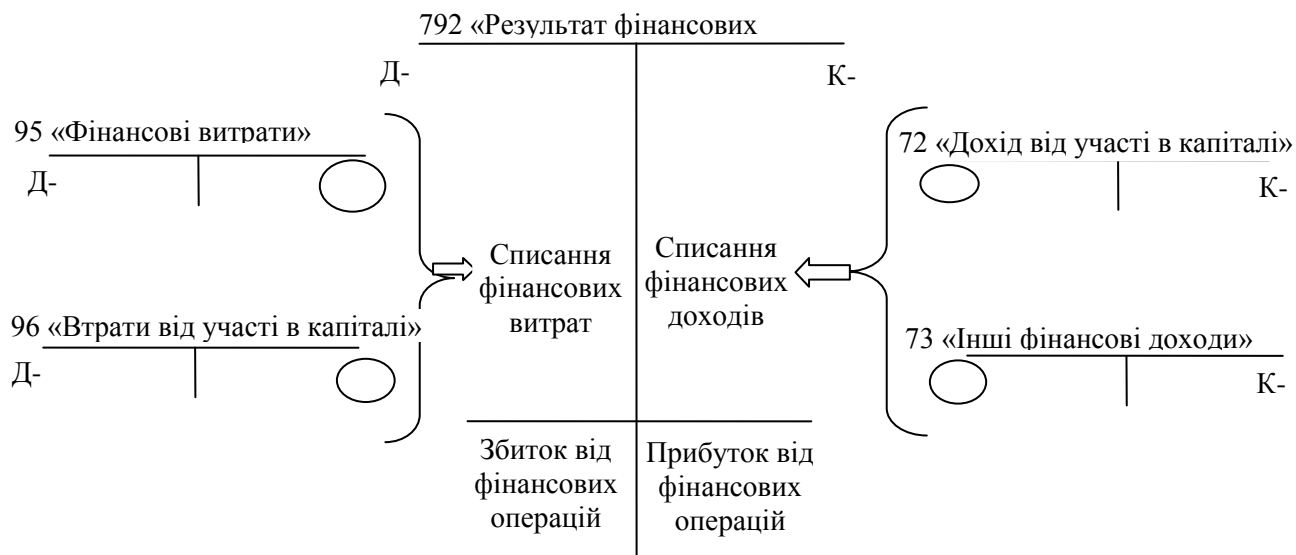


Рисунок 1.7 – Визначення результату фінансових операцій (792 «Результат фінансових операцій») на підприємстві

«Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» [50, с. 207].

«Формування фінансових результатів в умовах ринкових відносин спрямовано на визначення ринкової вартості окремих підприємств з урахуванням не лише фінансових результатів від реалізації активів, але і від потенційної вартості активів підприємства на дату балансу. Для отримання інформації щодо фінансових результатів відповідно до встановленого НП(С)БО видами діяльності фірми за звітний період доцільно удосконалити структуру Звіту про фінансові результати (ф. № 2) та провести взаємоузгодження методології визначення показників «інвестиційна діяльність» і «фінансова діяльність» у вищезгаданих стандартах.

Досліджуючи облік фінансових результатів, спостерігаємо існування безліч дискусійних питань, зокрема, на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формування фінансових результатів» [57]. У зв'язку з чим, запропоновано розкриття інформації завдання обліку фінансових результатів розглядати у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності (рис. 1.8).



Рисунок 1.8 – Пропонована класифікація завдань обліку фінансових результатів діяльності підприємства в залежності від критеріїв оцінки фінансової звітності

Запропонована класифікація завдань обліку фінансових результатів діяльності підприємства в залежності від критеріїв оцінки фінансової звітності сприятиме підвищенню ефективності роботи бухгалтерії; чіткому формулюванню проблем, які мають місце в обліку; дадуть можливість отримати обґрунтовану інформацію щодо результатів діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Запорізький завод високовольтного обладнання» далі «товариство», діє на підставі статуту, Законів України «Про господарські товариства», «Про власність», Цивільного та господарського кодексів України та інших законодавчих актів.

Місцезнаходження товариства: Запорізька область, с. Володимирівське, вул. Першотравнева, 13.

Товариство створюється з метою отримання прибутку шляхом задоволення потреб підприємств, установ та організацій всіх форм власності і громадян у товарах та послугах, що виробляються у сферах, визначених предметом діяльності товариства, для реалізації за рахунок отриманого прибутку соціальних та економічних потреб учасників.

Предметом діяльності товариства є:

- виробництво електророзподільної та контрольної апаратури;
- будівництво будівель;
- інші спеціалізовані будівельні роботи;
- ремонт і технічне обслуговування електронно-обчислювальної техніки;
- оптова торгівля іншими машинами та устаткуванням;
- монтаж металевих конструкцій;
- надання побутових послуг населенню та підприємствам і організаціям;
- надання транспортних послуг підприємствам та приватним

особам.

Фінансово-господарська діяльність ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» здійснюється з урахуванням вимог діючого законодавства.

ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» бухгалтерський облік веде за повною формою, встановленою для підприємств Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Підприємство здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає фінансову, статистичну, податкову звітність, і подає її у встановленому порядку і обсязі відповідним органам, а також засновнику.

ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» веде бухгалтерський облік господарських операцій щодо майна і результатів своєї діяльності в натуральних одиницях, в узагальненому грошовому вимірі шляхом безперервного документального і взаємопов'язаного їх відображення.

На підприємстві використовується централізована система збору та обробки інформації, коли вся облікова робота зосереджена у центральній бухгалтерії. Облік на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» ведеться у програмі 1С Підприємство.

Статистична, фінансова та податкова звітність складається та подається до відповідних органів у повному обсязі.

Бухгалтерський облік товариства ведеться з урахуванням вимог закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та наказу директора підприємства №2 від 04 січня 2021 року «Про облікову політику товариства».

Відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах у відповідності до чинного законодавства несе управлінський персонал. Задекларовані положення товариством

виконуються, звітність складається правильно і своєчасно подається до контролюючих органів.

Розглянемо основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» за 2019 – 2021 рр. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» за 2019-2021 рр.

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення: +,- 2021 р. до	
				2019 р.	2020 р.
Дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	27093	52357	75145	48052	22788
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	22321	45801	64972	42651	19171
Валовий прибуток, тис. грн.	1920	5787	8669	6749	28820
Чистий прибуток (збиток) тис. грн.	-458	1961	2624	3082	663
Власний капітал, тис. грн.	19523	21484	23555	4032	2071
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	12269	11170	21186	8917	10016
Середньоспискова чисельність працівників, чол.	30	34	37	7	3
Фондовіддача	1,82	4,1	3,07	1,25	-1,03

Аналізуючи дану таблицю, слід відмітити, що дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг з кожним роком зростав і у 2021 році становив 75145 тис. грн., внаслідок цього зростав і чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Цей показник у 2021 році у порівнянні з 2019 роком зріс на 42651 тис. грн. Здійснюючи основну операційну діяльність товариство одержує валовий прибуток, який також має тенденцію до зростання по роках. Щодо чистого прибутку, то позитивне значення спостерігається у 2020 та 2021 рр., а у 2019 році підприємство отримало чистий збиток у сумі 458 тис. грн.

Власний капітал з 2019 року по 2021 рік збільшився на 4032 тис. грн., що є позитивним явищем. Однак, протягом аналізованого періоду спостерігається нестійка тенденція до зміни середньорічної вартості

основних засобів. Однак, у 2021 р. їх вартість зросла до 21186 тис. грн.

Показник фондівдачі також має нестійку тенденцію до зростання. Тобто, на одиницю фондів приходится більше одиниці реалізованої продукції (у 2019 р. він становив 1,82, а у 2021 – 3,07).

Отже, в цілому фінансово-господарські показники діяльності підприємства за аналізований період свідчать про задовільне функціонування та наявність тенденцій до покращення подальшої діяльності підприємства, але все ж нашому підприємству необхідно більш ефективно управляти основними засобами.

2.2 Аналітичний та синтетичний облік доходів та витрат

«Доходи підприємств є достатньо різноманітними, регламентуються чинними НП(С)БО та визнаються у відповідності до них. Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів, робіт) визнається в момент продажу з переходом юридичного права власності на активи та виникнення зобов'язання сплати за них грошових коштів. Однак дохід від реалізації може визнаватися до продажу (поставки), якщо процес виробництва триває достатньо довго, що є справедливим для довгострокових контрактів та послуг.» [57]

На рис. 2.1 наведено класифікацію доходів підприємства.

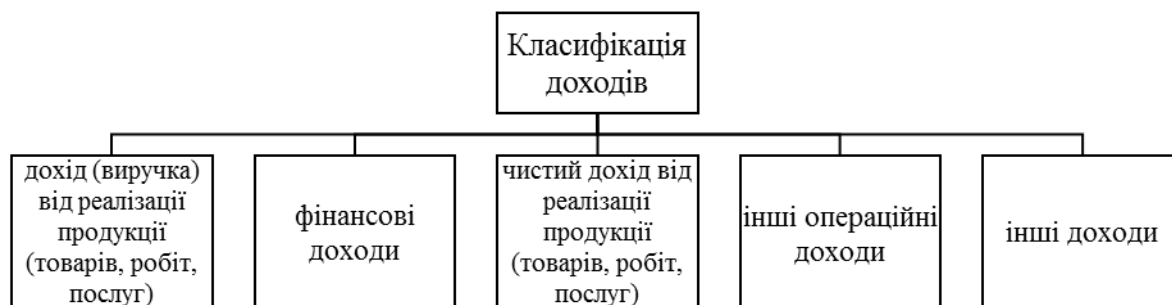


Рисунок 2.1 – Види доходів підприємства

З метою узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» використовує рахунок 70 «Доходи від реалізації». Він призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

«Рахунок 70 «Доходи від реалізації» – тимчасовий, має ознаки пасивного рахунка. Призначений рахунок для обліку господарських процесів, для узагальнення інформації про доходу від реалізації продукції (товарів, надання послуг), доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу» [54].

«За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу (табл. 2.2).

За дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які отримує підприємство на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»» [56].

Таблиця 2.2 – Бухгалтерський облік доходів від реалізації продукції на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання».

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Відвантажено трансформатор ТОВ «Арготех» у відповідності до договору 957 від 15.06.2021 р.	36	701	812 920,00
Відображений облік податкових зобов'язань з ПДВ в ціні реалізації	701	64	135 486, 67

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
Облік доходу без ПДВ в ціні реалізації	701	79	677 433,33
Отримані грошові кошти від ТОВ «Арготех» у відповідності до договору 957 від 15.06.2021 р.	31	36	812 920,00
Відображено дохід від продажу товарів іншим дебіторам	377	701	516 789,00
Облік доходу від реалізації продукції, відвантажених покупцеві в рахунок отриманого авансу	681	701	296 131,00
Облік вартості поверненого товару	704	361	343 896,98
Облік знижки після дати реалізації трансформатору	704	361	123 450,45
Облік податкового зобов'язання з ПДВ у вартості поверненого трансформатору (в сумі знижки)	704	641	90 649,50
Облік відкоригованого фінансового результату на суму відрахувань з доходу	791	704	557 996,43

«За кредитом субрахунків 701 – 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, ПДВ та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»); та списання чистого доходу у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

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

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг), відбувається на рахунку 71 «Інший операційний дохід». За кредитом рахунку 71 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» – позитивна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» – штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 має наступні субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку 72 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [58].

«Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має наступні субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунку 73 відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі функціонування підприємства, але не пов'язані з його операційною та фінансовою діяльністю. За кредитом рахунку 74 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 «Інші доходи» має наступні субрахунки:

740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»;

741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;

742 «Дохід від відновлення корисності активів»;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;

745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

746 «Інші доходи».

Рахунок 76 «Страхові платежі» призначено для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування. За кредитом рахунку 76 відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у випадку дострокового припинення дії договору страхування. Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [59].

«Отже, інформація про доходи підприємства, як вже було зазначено, збирається в Журналі-ордері №6 с.-г., в якому наводиться кореспонденція рахунків щодо формування доходів, а також дається розшифровка сум доходів за субрахунками рахунків 7 класу. Така зведена інформація доповнюється даними про надходження доходів від конкретних юридичних та фізичних осіб, що вимагає організації аналітичного обліку в розрізі окремих субрахунків та відображення даних в оборотних відомостях» [61].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати», витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (рис. 2.2).

«Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – це основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». До неї включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про використання матеріалів та інших виробничих запасів, документів про виробіток

робітників, розрахунків бухгалтерії про відрахування на соціальні заходи тощо. Особливість прямих витрат – вони включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) без попереднього розподілу» [61].

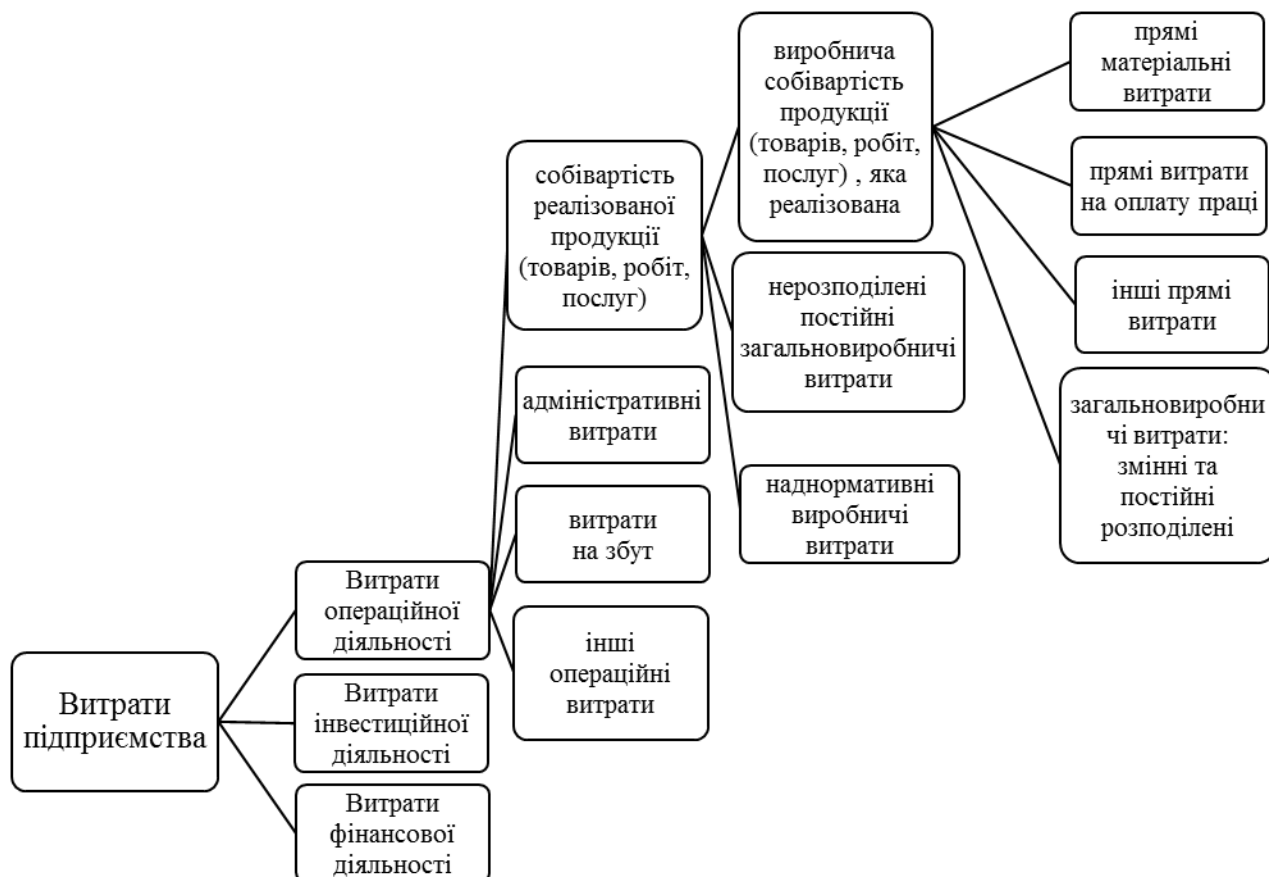


Рисунок 2.2 – Структура витрат підприємства

«Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунку 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; 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» (табл. 2.3).

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має наступні субрахунки:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 904 «Страхові виплати» (використовується підприємствами-страховиками)» [62].

Таблиця 2.3 – Облік собівартості реалізованої продукції на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	Перша подія - відвантаження			
1	Облік доходу від реалізації трансформатору, у т. ч. ПДВ	361	701	812 920,00
2	Відображений облік податкових зобов'язань з ПДВ	701	641	135 486,67
3	Списано собівартість реалізованого трансформатору	901	26	456 780,00
4	Віднесено суму чистого доходу на збільшення фінансового результату	701	791	677 433,33
5	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	901	456 780,00
6	Отримані грошові кошти від покупця (замовника)	311	361	812 920,00
	Перша подія – надходження попередньої оплати			
1	Надійшла попередня оплата, у т. ч. ПДВ	311	681	460 750,00
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	76 781,67
3	Облік доходу від реалізації продукції, у т. ч. ПДВ	361	701	470 555,00
4	Зменшено дохід на суму ПДВ	701	643	78 425,83
5	Списано собівартість реалізованого трансформатору	901	26	340 050,00
6	Віднесено суму чистого доходу на збільшення фінансового результату	701	791	560 874,00
7	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	901	340 500,00
8	Відображено залік заборгованості	681	361	470 555,00

«Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з

фактичної потужності звітнього періоду.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину» [63].

«На рахунку 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 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат (табл. 2.4).

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, що не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

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

- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання ОЗ;

- винагороди за професійні послуги (аудиторські, юридичні тощо);
- витрати на зв'язок;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти тощо» [61].

Таблиця 2.4 – Облік загальновиробничих витрат на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата загальновиробничим працівникам	91	661	170 709,00
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату персоналу загальновиробничого призначення	91	651	34 141,80
3	Облік запасів, використаних на загальновиробничі потреби	91	20	28 000,50
4	Облік амортизації необоротних активів загальновиробничого призначення	91	13	79 770,00
5	Відображено послуги сторонніх організацій на загальновиробничі потреби: на суму без ПДВ та на суму ПДВ	91 641	685 685	125 007,00 25 001,40
6	Віднесено на витрати виробництва розподілені загальновиробничі витрати	23	91	437628,30
7	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість реалізації	90	21	437628,30

«На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат (табл. 2.5)» [64].

Таблиця 2.5 – Облік адміністративних витрат на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661	93 500,00
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651	18 700,00
3	Облік запасів, використаних на адміністративні потреби	92	20	25 670,00
4	Облік амортизації необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13	37 800,50
5	Відображено послуги сторонніх організацій загальногосподарського призначення: на суму без ПДВ та на суму ПДВ	92 641	685 685	32 870,66 5 478,44
6	Списано адміністративні витрати на фінансові Результати	791	92	208 541,16

«Витрати на збут – витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання ОЗ, інших необоротних активів, пов’язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов’язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису)

поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства тощо.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» [65].

Відображення витрат на збут в системі рахунків бухгалтерського обліку відбувається аналогічно обліку адміністративних витрат табл. (2.6)

Таблиця 2.6 – Відображення в обліку витрат на збут на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

№ з\п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту	93	661	53 470,56
2	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування працівникам відділу збуту	93	651	10 694,11
3	Облік витрат на відрядження працівників відділу збуту	93	372	33 554,00
4	Облік амортизації основних засобів відділу збуту	93	131	53 278,98
5	Облік витрат на страхування готової продукції	93	311	126 780,00
6	Оплата послуг реклами	93	311	24 000,00
7	Списані на фінансовий результат витрати на збут	791	93	301 777,65

«На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат фінансової діяльності відносяться витрати на проценти за

користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Для обліку зазначених витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати», який має наступні субрахунки:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати інвестиційної діяльності включають в себе витрати на капітальне будівництво, придбання та виготовлення ОЗ, нематеріальних активів, придбання довгострокових та поточних фінансових інвестицій, а також витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій. Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведеться на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції». На рахунках класу 9 обліковуються лише втрати від участі в капіталі та витрати на реалізацію необоротних активів і фінансових інвестицій. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» здійснюється облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, 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».

Рахунок 97 «Інші витрати» має наступні субрахунки:

970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»;

971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;

972 «Втрати від зменшення корисності активів»;

974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

976 «Списання необоротних активів»;

977 «Інші витрати діяльності»

На рахунку 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. За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей та податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати»:

Дт 98 Кт 641 – нараховано податок на прибуток;

Дт 641 Кт 311 – перераховано до бюджету податок на прибуток.» [67]

Наприкінці звітного періоду рахунки доходів та рахунки витрат закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати».

2.3 Відображення фінансових результатів в обліку і звітності та шляхи їх удосконалення

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємство ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» веде на рахунку 79 «Фінансові результати».

«За кредитом рахунка на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії

відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

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

При складанні квартальних звітів порівнюють обороти за дебетом та кредитом рахунка 79, і якщо кредитовий оборот за рахунком 79 буде більше дебетового обороту цього ж рахунка, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток звітного періоду.

Якщо дебетовий оборот по рахунку 79 більше кредитового обороту даного рахунка, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Розмір прибутку або збитку операційної (основної) діяльності підприємства визначають на результатному субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». За кредитом субрахунка 791 відображають в порядку закриття рахунків суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70, 71), а за дебетом субрахунка відображають суму в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90, 92, 93, 94).

Аналітичний облік фінансових результатів від операційної діяльності ведуть за видами результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством та зазначеними в наказі про облікову політику.

Прибуток або збиток від фінансових операцій підприємства визначають на результатному субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», за кредитом якого відображають списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів (рахунки 72, 73), за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 та 96.

Аналітичний облік витрат та результатів фінансових операцій ведуть за видами витрат, результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Фінансовий результат іншої діяльності підприємства визначають на результативному субрахунку 793 «Результат іншої діяльності». За кредитом субрахунка відображають списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства (рахунок 74), за дебетом – списання інших витрат з рахунка 97.

Аналітичний облік фінансових результатів іншої діяльності ведуть за видами результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством. По закінченні звітного періоду сальдо рахунка 79 при його закритті списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [67].

Таким чином, фінансові результати визначають за кожним видом діяльності по закінченню звітного періоду (місяця чи календарного року).

«Облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток ведуть на рахунку 98 «Податок на прибуток». За дебетом рахунка відображають нараховану суму податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79.

При визначенні кінцевого фінансового результату необхідно закрити рахунок 98 «Податок на прибуток». Оскільки податок на прибуток визначають загальною сумою і не підрозділяють за видами діяльності, то витрати з податку на прибуток списують на окремий субрахунок рахунка 79 за вибором підприємства» [69].

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершують бухгалтерський облік господарських процесів. Основні бухгалтерські проведення з обліку формування фінансових результатів наведено в табл. 2.7

«Порядок використання прибутку визначає підприємство. За рахунок прибутку, в першу чергу, здійснюють розрахунки з бюджетом, з учасниками за виплатою дивідендів, формують цільові фонди на підприємстві.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з відображення фінансових результатів діяльності

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано витрати виробництва на фінансовий результат	791	23
2	Списано на фінансовий результат собівартість реалізації:	791	
	-готової продукції		701
	-товарів		702
	-робіт і послуг		703
3	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92
4	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93
5	Списано на фінансовий результат інші витрати операційної діяльності	791	94
6	Списано на фінансовий результат фінансові витрати	792	95
7	Списано на фінансовий результат витрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	792	96
8	Списано на фінансовий результат інші витрати	793	97
9	Списано на фінансовий результат витрати, понесені при нарахуванні податку на прибуток	79	98
10	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації:		791
	-готової продукції	701	
	-товарів	702	
	-робіт і послуг	703	
11	Списано на фінансовий результат суми, що належать до виключення із складу доходів	79	704
12	Списано дохід, отриманий внаслідок іншої операційної діяльності	71	791
13	Списано дохід, отриманий від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	72	792
14	Списано дохід, одержаний від іншої діяльності	73	793
15	Відображено нерозподілений прибуток	79	441
16	Відображено непокритий збиток	442	79

Формування фондів (резервів) підприємства здійснюють за такими напрямками:

– резервний фонд у розмірі не менше 25% статутного капіталу товариства. Він використовується для покриття витрат, пов'язаних з відшкодуванням збитків та позапланових витрат. Резервний фонд створюють шляхом щорічних відрахувань у розмірі не менше 5% чистого прибутку до одержання необхідної суми. Кошти фонду зараховуються на спеціальний рахунок в установі банку;

– фонд сплати дивідендів.

У разі потреби підприємство може формувати й інші фонди. Збитки, що можуть виникнути в результаті діяльності товариства, покривають з резервного фонду, а у разі недостатності – з інших фондів, створених на підставі установчих документів.

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, нерозподіленого у вигляді дивідендів між акціонерами і власниками підприємства. В момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визначений, як нерозподілений. Залишений нерозподілений за звітний рік прибуток (або непокритий поточними доходами збиток) перераховують на рахунок 44. За кредитом рахунка відображають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Аналітичний облік прибутку, використаному у звітному періоді ведуть за напрямками використання.

Наприкінці року при складанні річної фінансової звітності використаний протягом року прибуток списують на зменшення нерозподіленого прибутку за дебетом субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений» і кредитом субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Таким чином, субрахунок 443 закривається і сальдо не має. Якщо отриманий прибуток, врахований на субрахунку 441, повністю розподілено в поточному році, то цей субрахунок також закривається і сальдо не має. У випадку, коли за результатами поточного року понесено збитки, їх списують за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, додаткового капіталу чи інших джерел. При цьому кредитують субрахунок

442 «Нерозподілені збитки» і дебетують рахунки: 441, 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал» та ін.» [70].

«На підставі первинних документів дані про фінансові результати діяльності та нерозподілений прибуток (непокритий збиток) відображають в облікових регістрах, які потім використовують для заповнення Головної книги та фінансової звітності (Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Приміток до річної фінансової звітності).

Форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), у якому знайде свої відображення інформація про витрати і доходи операційної діяльності, побудована за принципом функціонального групування доходів і витрат, що дає змогу оцінити рівень і вартість кожної функції. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Витрати слід негайно відображати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Проте сьогодні, коли актуальність бухгалтера полягає у оперативному наданні вищому керівництву необхідної інформації про щоденні показники. Тому бухгалтеру слід звертати увагу на виконання не технічних робіт із реєстрації фактів господарського життя, а потрібно брати участь у прийнятті управлінських рішень, що базуються на оперативній бухгалтерській інформації. Тому основним із напрямків покращення обліку витрат і доходів операційної діяльності на підприємстві є впровадження автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку. Завдяки автоматизації скорочується час на оформлення різних документів, які не потребують великих місць для зберігання.

Безпосередньо за даними форми № 2 «Звіт про фінансові результати» можуть бути розраховані також показники фінансових результатів:

1. Прибуток (збиток) від фінансових та інших операцій.

2. Прибуток, що залишається в розпорядженні організації після сплати податку на прибуток та інших обов'язкових платежів (чистий прибуток).

3. Валовий дохід від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг.

У формі № 2 «Звіт про фінансові результати» за всіма переліченими показниками наводяться також порівняльні дані за аналогічний період минулого року» [71].

«Отримання достовірної облікової інформації з метою здійснення ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання передбачає налагодження процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, відображення господарських операцій на рахунках та в регістрах бухгалтерського обліку. Невід'ємною складовою процесу організації обліку на підприємстві є організація обліку фінансових результатів підприємства, від чого певною мірою залежить результат неперервного виробничого циклу, циклічного руху грошових коштів (вхідних та вихідних потоків), що суттєво впливатиме на функціонування підприємства загалом. В цілому елементи облікової політики щодо організації обліку формування доходу на підприємствах промисловості є спільними. Проте специфіка виробничого процесу кожної галузі вимагає окремих, специфічних підходів до визначення складових облікової політики, зокрема, в частині визначення витрат, що потребує подальших досліджень на промислових підприємствах.

Організація обліку є одним з найбільш відповідальних етапів створення підприємства і його підготовки до здійснення господарської діяльності.

Наказ про облікову на підприємстві розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником з метою організації бухгалтерського обліку відповідно до нормативно-правових актів України та внутрішніх вимог власників. Як стверджує В.Г. Швець «розробка і прийняття облікової політики кожним підприємством сприяє поліпшенню бухгалтерського обліку і звітності, що в кінцевому підсумку забезпечить ефективність прийняття рішень і діяльності підприємства» [10, с. 316]. У зв'язку з чим розробка організаційно-методичних підходів до формування

облікової політики підприємства в частині обліку доходів і витрат є запорукою правильного визначення фінансового результату господарської діяльності» [73]. У зв'язку з тим, що на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» використовується нормативний облік витрат, то для систематичного виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних і визначення впливу цих змін на собівартість продукції, пропонуємо ввести в робочий план рахунків підприємства аналітичні субрахунки до рахунка 23 «Виробництво»:

- 231 «Облік нормативних витрат»;
- 232 «Облік відхилення фактичних витрат від нормативних».

На субрахунку 232 «Відхилення фактичних виробничих витрат від нормативних», який за своєю суттю є контрарно-доповнюючим регулюючим рахунком, пропонуємо узагальнювати суми економії за статтями калькуляції продукції за кредитом, а суми перевищення фактичних витрат від нормативних за статтями калькуляції продукції – за дебетом. Шляхом порівняння кредитового та дебетового оборотів за субрахунком 232 можна визначити суму загальної економії або перевитрат, яка в кінці звітного періоду списується на рахунок обліку собівартості реалізації продукції.

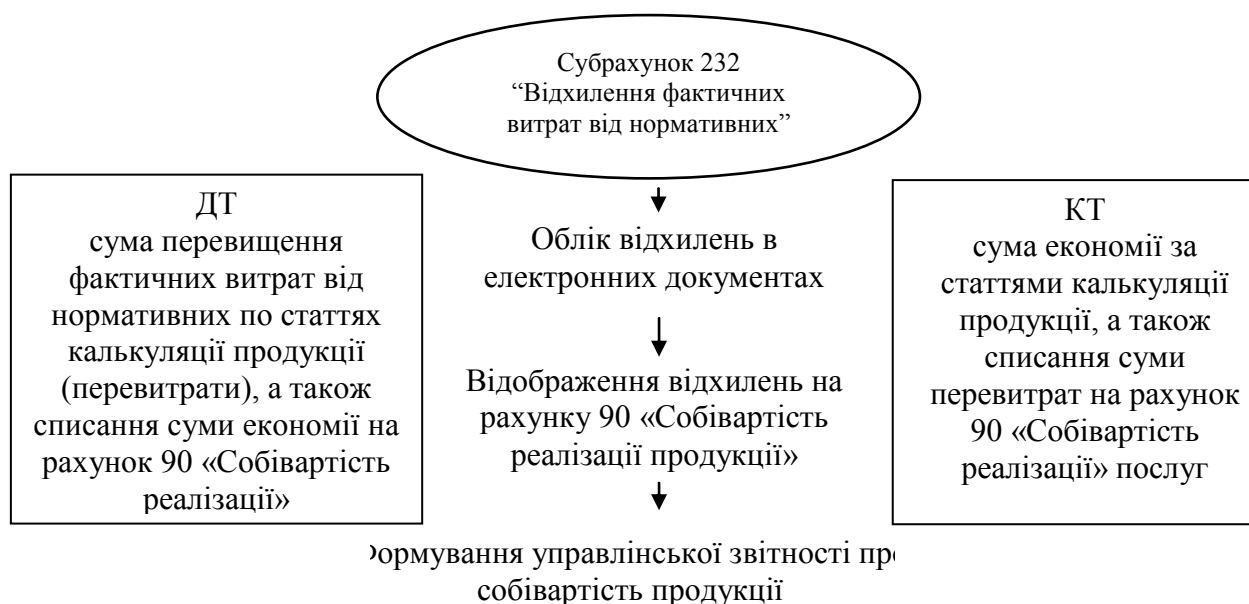


Рисунок 2.3 – Загальна схема організації обліку відхилень фактичних витрат на виробництво продукції від нормативних

Ведення обліку відхилень фактичних витрат від нормативних з використанням субрахунка 232 в умовах повної автоматизації облікових робіт не призведе до підвищення трудомісткості праці обліковців, а забезпечуватиме отримання інформації про розміри додаткових, не передбачених нормами витрат чи навпаки – їх зменшення, а також спрощуватиме процедуру складання звітності про собівартість продукції на ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» і для задоволення потреб внутрішніх користувачів інформації. На основі такої облікової інформації можливо провести факторний аналіз і виявити причини відхилень та прийняти необхідні організаційні та технічні заходи.

«Інформаційні потоки визначаються та регулюються наступними елементами бухгалтерського обліку: робочим планом рахунків, системою документації та змістом внутрішньої та зовнішньої звітності» [68, с. 114].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ВИСОКОВОЛЬТНОГО ОБЛАДНАННЯ»

3.1 Інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

«Фінансові результати діяльності підприємства значною мірою залежать від рівня управління його фінансами, що обумовлює необхідність розвитку інформаційної системи фінансового менеджменту, удосконалення її організаційної структури, визначення принципів утворення та умов розподілу і поєднання інформаційних потоків.

В наш час аналіз господарської діяльності стає розвиненою умовою економічних відносин, основою надійності та всебічно обґрунтованості управлінських рішень на всіх рівнях і в усіх суб'єктів господарювання.

Сьогодні управлінські рішення повинні ґрунтуватися на точних розрахунках, глибокому та ефективному аналізі. Економічні служби сучасних підприємств поширюють використання економіко-математичного апарату, новітніх програмних продуктів, комп'ютерної техніки, інформаційних баз даних, довідково - пошукових інформаційних систем тощо. Саме тому жодне організаційне, технічне й технологічне рішення не повинно здійснюватися до тих пір, поки не обґрунтована його економічна доцільність.

Фахівці, які займаються обґрунтуванням різноманітних управлінських рішень, потребують достовірної деталізованої бухгалтерської, статистичної та комерційної інформації щодо виробничих і фінансово-інвестиційних процесів на підприємстві.

Окремі аспекти якості інформаційного забезпечення економічного аналізу досліджені сучасними вітчизняними й зарубіжними економістами, а саме: Бутинцем Ф., Кіндрацькою Л., Білик М., Чумаченком М., Івахненком

В., Мецом В., Мнихом Є., Тарасенком Н., Олійник О., Бакановим М., Шеретом А., Савицькою Г. Але, не зважаючи на значну кількість наукових досліджень щодо якості інформаційного забезпечення аналізу господарської діяльності підприємств, проблема залишається не вирішеною остаточно. Подальшого дослідження потребує комплекс питань, пов'язаних з визначенням впливу якості інформаційного забезпечення на ефективність аналізу господарської діяльності, обґрунтованість прийняття управлінських рішень та пошук внутрішніх джерел економічного зростання підприємства.

Найважливішим джерелом інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства є фінансова звітність. Вона є першим та найважливішим офіційним документом для оцінки вартості бізнесу. Якісна і добре продумана звітність надає набагато більше інформації, ніж просто числову суму у підсумковому рядку. Вона формує дані, які можуть підвищити впевненість у прийнятті управлінських рішень, стати основою для формування моделі безбиткової підприємницької діяльності та аналізу різних сценаріїв розвитку подій у комерційному секторі економіки. Система фінансової звітності формує основу для визначення основних показників ефективності, які в майбутньому дозволять виявити і попередити певні проблеми та створити інформаційну базу для виявлення тенденцій розвитку бізнесу.

Складання фінансової звітності на сьогодні для України є складним і суперечливим питанням, особливо в умовах зближення з європейськими країнами та їхніми стандартами у цій сфері. Актуальність теми дослідження підтверджують останні публікації, зокрема, таких авторів, як Голов С., Варічева Р., Левіцька С., Пантелєєв В. та інші.

Змістовність аналізу, його глибина і повнота врахування всіх факторів, які впливають на стан об'єкта вивчення, значною мірою визначаються станом інформаційного забезпечення. Проведений аналіз дає змогу стверджувати, що інформаційне забезпечення фінансового аналізу - це система даних і способи їх опрацювання, що дозволяють вивчити реальний

стан об'єкта управління, виміряти вплив факторів, які його визначають, а також виявити можливості здійснення управлінських дій» [22, 63].

«Відповідно до цього, придатність інформації для прийняття рішень залежить від її відповідності наступним вимогам: державна регламентація; практичність інформації; своєчасність подання; зіставність показників; доступність і гласність; раціональність; обов'язковість подання; вірогідність; методологічна єдність розрахунків показників; дієвість» [21, 36].

«Потреби фінансового аналізу забезпечуються нормативно-довідковими, плановими та обліковими інформаційними ресурсами. Комплексне їх використання забезпечує оцінку діяльності підприємства в динаміці, рівня виконання плану, обґрунтованості планових показників та діагностику досягнення нормативного сценарію господарювання.

Основною складовою інформаційного забезпечення фінансового аналізу є фінансова звітність. У Законі України «Про бухгалтерський облік», а також у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено, що фінансова звітність є бухгалтерською звітністю, яка дає інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [42].

«У точках зору з приводу фінансової звітності окремих авторів існують деякі розбіжності, своєрідно акцентовані окремі характерні її аспекти. Так, Н. Чабанова не розмежовує поняття фінансової та бухгалтерської звітності. Цікавим є визначення А. Малишкіна, який вважає, що фінансові звіти є своєрідними інформаційними моделями господарюючих суб'єктів [3, с. 19]. Автори Л. Волинець та В. Терехова стверджують, що фінансова звітність є структуровано поданою інформацією про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства» [63, с. 20].

«Значне місце в аналітичних дослідженнях займає інформація про діяльність суб'єкта господарювання. Аналіз господарської діяльності проводиться з використанням системи економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Будь-яка методика аналізу передбачає

інформаційні потреби, а не наявний інформаційний ресурс. Якщо діюча інформаційна база не допомагає проводити якісний економічний аналіз через нестачу чи необ'єктивність даних, необхідну та достатню інформацію треба отримати будь-якими способами» [59, с.85].

«Аналітична інформація відрізняється від облікової. Дані для аналізу беруть з одного або кількох різновидів економічної інформації (планової, облікової, нормативної, прогнозної). Наприклад, для аналізу виконання планових завдань використовуються планові та облікові дані. Факторний аналіз обмежує джерела формування інформації для аналізу господарської діяльності одним різновидом даних. Тому первинне формування такої інформації залежить від низки причин, основними з яких слід вважати вид аналізу господарської діяльності, а також цілі аналізу та його завдання. Аналітична інформація нагромаджується, зберігається та використовується відповідно до планів та програм аналітичної роботи на підприємстві згідно з визначеною організаційною формою. Аналітичним розрахункам властива наявність значного обсягу логічних операцій, поєднаних з арифметичними за складними алгоритмами. Можливість формалізованого запису даних сприяє використанню ЕОМ для розв'язування аналітичних задач. До інформації, яка використовується для аналізу господарської діяльності, висуваються такі вимоги: достовірність, своєчасність, повнота, детальність, багатоаспектність.

Економічна інформація досить неоднорідна, вона має складну схему взаємозв'язків окремих її видів. Різновидами економічної інформації є облікова інформація та інформація аналізу господарської діяльності, яким притаманні як спільні властивості, так і низка специфічних особливостей.

Так, обліково-аналітична інформація є основою для прийняття рішень з організації, планування й регулювання господарської діяльності підприємства. Особливості облікової інформації залежать від видів обліку - оперативний, бухгалтерський, статистичний; форм бухгалтерського обліку – таблично-автоматизована, діалогова, безпаперова; від джерел та методів формування змінної та умовно - постійної інформації, алгоритму їх машинної

обробки» [55, с. 350].

«Облікові дані відображають фактичний стан виробничо - господарської діяльності підприємства та є інформаційною моделлю виробництва. Крім відображення дійсного стану об'єкта, на облікову інформацію покладається й ретроспективна функція, що потребує тривалого зберігання цієї інформації (у вигляді форм бухгалтерської звітності). Кінцеві дані є результатом розв'язання облікових задач зі знаходження зведено - підсумкових величин за встановленими групувальними ознаками, для чого реалізуються арифметичні та логічні операції, операції сортування інформації. Якість облікової інформації залежить від використаної методології її сприйняття, систематизації та узагальнення, а також від специфічних особливостей облікових задач: розв'язності (завжди розрахунковим або логічним способами); алгоритмічності; документальності вхідних та вихідних даних; використання тих самих даних для формування різних показників; інформаційного зв'язку облікових задач; необхідності накопичення даних; регламентації термінів розв'язання задач.

Сучасна облікова інформація будується на аналітичних оцінках доцільності, переваг і пріоритетів господарських операцій. Планові дані є орієнтирами для нових кон'юнктурних оцінок; звітно - статистичні дані не є простим зведенням однорідних явищ та процесів у просторі і часі тощо. Лише на основі якісної оцінки регламентованої інформації можна визначити її необхідність, а за характеристиками цієї інформації розглядати варіанти її достатності тощо» [28, с. 193].

«Значно ширший діапазон аналітичних досліджень фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта можна отримати за обліковою інформацією, складеною за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Структурована інформація за видами діяльності, за характеристиками визнання доходів і витрат та у співвідношенні до залученого у господарський процес капіталу дає широку гаму кількісних і якісних параметрів одержаного кінцевого фінансового

результату.

Важливим моментом аналізу є досягнення зіставлення показників у динамічному ряді з врахуванням інфляційних процесів, зміни облікової політики, зміни обсягу та структури акціонерної діяльності. Коректнішим є зіставлення можливостей і наслідків впливу на фінансові результати. Це стосується насамперед виробничих, управлінських і збутових можливостей.

Напрямами використання результатів аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є розробка варіантів економічно обґрунтованих заходів, щодо збільшення суми прибутку та підвищення рентабельності, прийняття управлінських рішень та контроль за їх виконанням. Поняття «інформаційне забезпечення» виникло у зв'язку з розвитком автоматизованих систем управління, яка є динамічною системою одержання, оцінки, зберігання та переробки даних і створена з метою вироблення управлінських рішень. Інформаційне забезпечення можна розглядати і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі в процесі її функціонування» [28, с. 289].

«Для прийняття управлінських рішень лише аналізу показників балансу недостатньо, а тому використовують інші форми звітності, насамперед Звіт про фінансові результати. Цей звіт зіставляє доходи і витрати, понесені за звітний період заради одержання доходів. Оскільки форма звіту надає інформацію про доходи і витрати, які не збігаються з грошовими надходженнями, виникає необхідність у складанні Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал.

Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про переміщення коштів підприємства протягом звітного періоду в результаті операційної (надходження протягом звітного періоду коштів від продажу продукції, від орендних операцій, платежі постачальникам, розрахунки з працівниками), інвестиційної (сплата протягом звітного періоду коштів під час придбання

основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій, надходження коштів під час продажу необоротних активів, фінансових інвестицій, надання позик, отримання дивідендів, відсотків), фінансової (отримання протягом звітного періоду коштів внаслідок емісії акцій, отримання позик, виплата відсотків і дивідендів) діяльності. Він дає змогу оцінити зміни в активах підприємства, його фінансовій структурі; платоспроможність, можливість погасити борги, коли це необхідно; ліквідність; фінансову гнучкість; здатність підприємства виконувати зобов'язання, сплачувати дивіденди у майбутньому.

Звіт про власний капітал складають для відображення змін у капіталі, що виникали протягом періоду. Він повідомляє про джерела капіталу підприємства, правові обмеження щодо розподілу інвестованого капіталу, розподіл дивідендів та пріоритетність прав на майно підприємства [7, с. 12]. Такі дані більш актуальні для власників і доповнюють інформацію попередніх форм фінансової звітності.

Таким чином, кожна форма фінансової звітності надає інформацію про різні аспекти діяльності підприємства, доповнюючи одна одну (див.табл.3.1) Вони дозволяють подивитися на бізнес з різних точок зору і разом з цим формують його цілісний образ» [54].

Таблиця 3.1 – Характеристика інформації фінансової звітності

Звітна форма	Характеристика
1. Баланс	Відображає наявність активів, зобов'язань і капіталу на певну дату. За різницею в показниках балансу на початок і кінець звітного періоду характеризують зміну фінансового стану підприємства.
2. Звіт про фінансові результати	Показує доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за період часу між двома балансами. Також тут наводять аналогічні показники за попередній період.
3. Звіт про рух грошових коштів	Інформує про наявність джерела надходжень та напрямки використання коштів на підприємстві за звітний та попередній періоди.
4. Звіт про власний капітал	Розкриває види власного капіталу та зміни, що у ньому відбуваються протягом звітного періоду.
5. Примітки до фінансових звітів	Деталізують та обґрунтовують окремі статті фінансових звітів, а також відображають інші відомості, надання яких передбачене бух. Стандартами.

Незалежно від видів діяльності чи етапів розвитку ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» для керівництва завжди є актуальною та доцільною інформація щодо отриманих доходів та витрат, їх співставлення з метою визначення кінцевих результатів діяльності підприємства, встановлення ефективної та налагодженої взаємодії всіх підрозділів підприємства в процесі проведення господарської діяльності. У більшості малих та середніх підприємств відсутні аналітичні відділи, які проводять аналіз діяльності, тому виникає необхідність запровадити певний алгоритм проведення аналізу доходів та витрат підприємства.

«При здійсненні планування, збільшенні чи зменшенні доходів і витрат, прийнятті певних управлінських рішень, керівникам структурних підрозділів та підприємства в цілому завжди необхідна економічна інформація. Саме це пояснює потребу в систематизації інформаційних джерел та їх забезпеченні.

Тракувати систематизацію інформаційних джерел можна по-різному, оскільки відсутній єдиний підхід до розуміння цього поняття. Так, Надія Ротман вважає, що інформаційне забезпечення є системою та обробкою даних для отримання факторів та остаточного прийняття дій керівництвом» [1, с. 157]. «На думку В.П. Пантелєєва, інформаційне джерела розглядаються як поетапний збір інформації, обробки, узагальнення, зберігання, з метою використання для прийняття управлінських рішень» [2, с. 158]. «В.Г. Козак дотримується думки, що інформаційне забезпечення – це необхідна інформація, отримана з баз даних, для управління економічними процесами на підприємстві» [3, С. 66–70].

Умовно, опираючись на думки вчених, інформаційне забезпечення можна поділити на певні групи:

- 1) сукупність документів певної форми, інформація яких використовується при проведенні аналізу;
- 2) організація процесу забезпечення інформацією;
- 3) забезпечення інформацією як сукупність форм документів.

Для формування такого забезпечення слід використовувати зовнішні та внутрішні джерела інформації, при цьому обов'язково слід враховувати організаційну та правову форму, особливості самого підприємства, галузі та багато інших умов.

«До внутрішніх джерел інформації можна віднести:

- облікові (реєстри обліку, первинні документи, звітність та ін.);
- планові (стратегічні, поточні та оперативні плани);
- господарські та правові (накази, розпорядження, технічна документація, рішення акціонерів, договори та ін.).

До зовнішніх джерел відносять:

- нормативно-законодавчі (Н(С)БО, М(С)ФЗ, Закони України, накази, постанови, інструкції);
- інші джерела (дані Державної служби статистики України (Держстату), періодичні видання та ін.).

Звичайно, при формуванні інформаційного забезпечення слід дотримуватись основних вимог, таких як:

- 1) об'єктивність (використання достовірної інформації щодо результатів господарських процесів);
- 2) повнота (надання повної інформації задля виявлення причин, які можуть впливати на завдання);
- 3) порівнянність (порівняння показників з прогнозними за різні періоди);
- 4) доступність (для внутрішніх та зовнішніх користувачів)» [37].

Ефективне функціонування досягається лише при чітко поставлених завданнях по всіх підрозділах ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» та уникання інформації з неперевірених джерел.

В подальшому, для проведення ефективного аналізу показників, необхідна модель організації роботи. Модель організації аналізу основних показників запропонована в таблиці 3.2. Модель складається з трьох стадій аналізу: стадія планування (перший та другий етап), основна стадія (з

третього по п'ятий етап) та заключна (шостий та сьомий етап). На основі представленої моделі створюємо алгоритм проведення аналізу.

«Алгоритм складається з дев'яти основних стадій, а саме: спочатку слід вибрати об'єкт аналізу та способи його проведення; призначаємо осіб які відповідають за аналіз; аналізуємо фактичні та планові показники, які вплинули на доходи та витрати; аналізуємо ці відхилення та виявляємо негативні відхилення; проводимо факторний аналіз внутрішніх та зовнішніх чинників; дізнаємось про причини відхилень та визначаємо винних осіб; розробляємо перелік дій щодо усунення причин та наслідків; формуємо новий досвід в прийнятті управлінських рішень; аналізуємо доходи та витрати підприємства» [74].

Таблиця 3.2 – Модель організації аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

Стадії	Етапи	Завдання
Планування	Перший етап	– задачі аналізу; – мета аналізу; – об'єкт аналізу; – суб'єкт аналізу;
	Другий етап	– засоби та способи аналізу; – призначення відповідальних осіб;
Основна стадія	Третій етап	– збір інформації;
	Четвертий етап	– аналіз доходів, витрат та фінансових результатів; – дослідження за видами діяльності; – виявлення «основних» показників діяльності; – порівняння планових та фактичних показників; – виявлення відхилень показників;
	П'ятий етап	– аналіз впливу факторів на показники доходу, витрат та фінансових результатів
Заключна	Шостий етап	– узагальнення результату аналізу
	Сьомий етап	– розробки заходів та пропозицій щодо збільшення показників доходів та зменшення витрат діяльності.

Ці аспекти проведення аналізу слід відображати в нормативних документах ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» щодо організації облікової політики. Отже, проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» потребує ефективного використання інформаційної бази

кожного структурного підрозділу, що в свою чергу сприятиме ефективності управлінських рішень, зростанню доходів та зменшенню витрат, формування сталих та високих фінансових результатів.

Сучасний підхід до аналізу господарської діяльності підприємства ґрунтується, безсумнівно, на якості інформаційного забезпечення, від якої, в свою чергу, залежить прийняття ефективних управлінських рішень. При визначенні обсягу, структури і якості інформаційно-аналітичного забезпечення слід орієнтуватись саме на якісні характеристики облікових, планових, нормативно-довідкових, звітно-статистичних та інших видів інформації, оскільки їх традиційне змістове визнання в умовах формування ринкових відносин суттєво змінюється.

3.2 Методи аналізу формування прибутку на підприємстві

Аналіз фінансових результатів за видами діяльності включає такі етапи:

- 1) аналіз динаміки і виконання плану з прибутку в цілому по підприємству (прибуток до оподаткування та чистий прибуток);
- 2) у розрізі окремих видів діяльності, видів продукції та окремих структурних підрозділів;
- 2) структурний аналіз прибутку до оподаткування;
- 3) факторний аналіз зміни чистого прибутку.

Для аналізу динаміки та виконання плану з чистого прибутку, прибутку до оподаткування та окремих його складових використовують такі показники:

1. Абсолютний приріст:

$$\Delta\Pi = \Pi^1 - \Pi^0 \quad (3.1)$$

де $\Delta\Pi$ – абсолютний приріст прибутку;

Π^1, Π^0 – прибуток у звітному та базисному періодах.

2. Темп зростання:

$$T_{зр.П} = \frac{\Pi^0}{\Pi^1} \quad (3.2)$$

3. Темп приросту:

$$T_{пр.П} = \frac{\Delta\Pi}{\Pi^0} \quad (3.3)$$

Загальна модель формування чистого прибутку являє собою алгебраїчну суму таких складових:

$$\Pi_ч = (D_{опер} - C) + (D_{ін.опер} - V_{ін.опер}) - V_{адм} - V_{зб} + (D_{фін} - V_{фін}) + (D_{інв} - V_{інв}) - V_{под} \quad (3.4)$$

де $\Pi_ч$ – чистий прибуток;

$D_{опер}$ – чистий дохід від реалізації продукції;

C – собівартість реалізованої продукції;

$D_{ін.опер}$ – інші операційні доходи;

$V_{ін.опер}$ – інші операційні витрати;

$V_{адм}$ – адміністративні витрати;

$V_{зб}$ – витрати на збут;

$D_{фін}$ – фінансові доходи;

$V_{фін}$ – фінансові витрати;

$D_{інв}$ – дохід від участі в капіталі;

$V_{інв}$ – втрати від участі в капіталі;

$V_{под}$ – витрати з податку на прибуток.

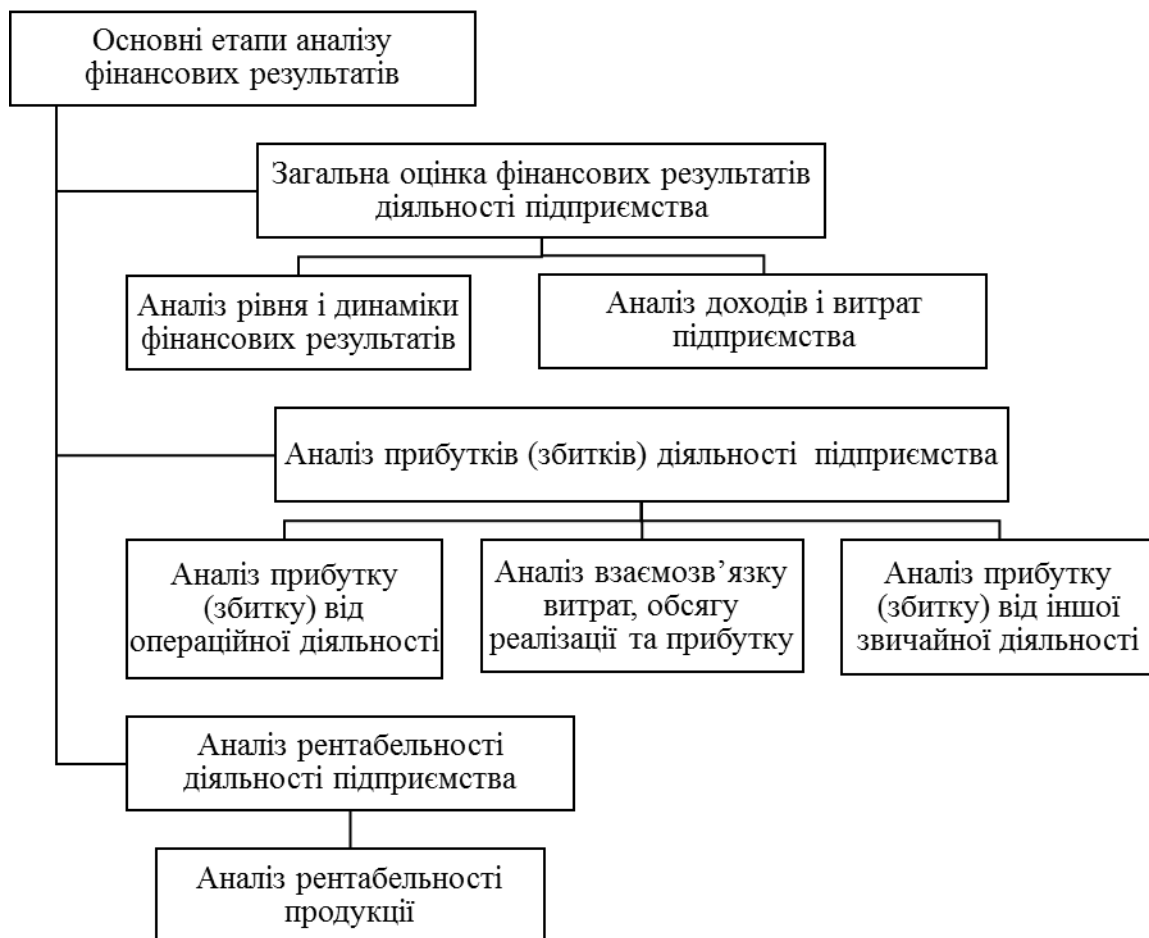


Рисунок 3.1 – Структурно-логічна схема методики аналізу фінансових результатів ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

Аналіз динаміки фінансових результатів у цілому та в розрізі окремих складових і їх вплив на прибуток до оподаткування та чистий прибуток проводиться на основі даних ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Він наведений у таблиці 3.3.

Як видно з таблиці 3.3, динаміка зміни чистого прибутку має позитивну тенденцію. Якщо в базисному періоді чистий прибуток становив 1961000 тис. грн, то у звітному – 2624000 тис. грн., або збільшився на 663000 тис., або на 33,81%. У тому числі валовий прибуток збільшився на 2882000 тис. грн, або на 49,80%, прибуток від іншої операційної діяльності — на 3151815 тис. грн, або на 63,69 %, фінансовий результат від операційної діяльності зріс на

808537 тис. грн, або на 33,1 %. Оскільки підприємство не вкладало коштів у капітали інших підприємств, фінансовий результат від інвестиційної діяльності дорівнював нулю.

Таблиця 3.3 – Аналіз динаміки фінансових результатів діяльності ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання» та факторний аналіз їх зміни

Показник	Базисний період, тис. грн	Звітний період, тис. грн	Відхилення		Вплив на чистий прибуток, грн.
			Абсолютне грн.	відносне %	
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції	45801000	64972000	19171000	41,86	19171000
Собівартість реалізованої продукції	40014000	56303000	16289000	40,71	-16289000
Валовий прибуток (збиток)	5787000	8669000	2882000	49,80	2882000
Інші операційні доходи	0	0	0		0
Інші операційні витрати	838136,7	568322	-269814,7	-32,19	269814,7
Фінансовий результат від іншої операційної діяльності	4948863,3	8100678	3151815	63,69	-3151815
Адміністративні витрати	1478800	2700568	1221768	82,62	-1221768
Витрати на збут	1078600,30	2200110	1121510	103,98	-1121510
Фінансовий результат від операційної діяльності	2391463	3200000	808537	33,81	808537
Доходи від фінансової діяльності	0	0	0	0	0
Витрати від фінансової діяльності	0	0	0	0	0
Фінансовий результат від фінансової діяльності	0	0	0	0	0
Доходи від участі в капіталі	0	0	0	0,0	0
Втрати від участі в капіталі	0	0	0	0,0	0
Фінансовий результат від участів капіталі	0	0	0	0,0	0
Фінансовий результат до оподаткування	2391463	3200000	808537	33,81	3200000
Податок на прибуток	430463	576000	145537	33,81	-145537
Чистий прибуток	1961000	2624000	663000	33,81	×

Оскільки чистий дохід є алгебраїчною сумою окремих факторів (адитивна модель), то вплив їх зміни розраховується за відхиленнями кожного показника, взятого з відповідних знаком. Так, за досліджуваний період чистий прибуток збільшився на 663000 тис. грн.

При цьому на зміну чистого прибутку позитивно вплинули такі фактори: збільшення доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) сприяло зростанню прибутку на 19171000 тис. грн.

Негативний вплив на зміну чистого прибутку чинили такі фактори: збільшення собівартості реалізованої продукції призвело до зменшення прибутку на 16289000 тис. грн; збільшення адміністративних витрат зменшило прибуток на 1221768 тис. грн; збільшення витрат на збут — прибуток зменшився на 1121510 тис. грн; збільшення податку на прибуток зменшило прибуток на 145537 тис. грн.

Тож сумарний вплив усіх факторів такий:

$$19171000 + (-16289000) + (269814,7) + (-1221768) + (-1121510) + (-14663000) \text{ тис.грн}$$

Аналогічний аналіз проводиться при вивченні виконання плану з прибутку.

«Для більш детального аналізу причин негативного впливу окремих факторів, необхідно докладно дослідити склад і структуру окремих видів витрат, з'ясувати причини збитків за окремими видами діяльності з метою усунення або мінімізації їх у майбутньому.

Наприклад, до складу інших операційних витрат входять різні економічні санкції (штрафи, пені, неустойки), що можуть застосовуватися до підприємства з боку споживачів, постачальників, транспортних організацій за недоставку продукції, недотримання строків поставки, поставку продукції заниженої якості, затримку платежів за товарно-матеріальні цінності, простой залізничних вагонів тощо. Оскільки економічні санкції застосовуються до підприємства через різноманітні причини, то аналіз має включати обов'язкове поелементне їх вивчення з метою виявлення найзначніших причин їх виникнення.

Структурний аналіз прибутку до оподаткування може бути проведений через визначення питомої ваги прибутку (або збитку), отриманого за окремими видами діяльності — операційної, фінансової та інвестиційної.

Проте оскільки основну масу прибутку підприємство заробляє операційною діяльністю, а від фінансової діяльності підприємство мало від'ємний фінансовий результат, тобто збиток, то структурний аналіз проводити недоречно.

Головним фактором формування чистого прибутку підприємства є розмір його операційного прибутку та насамперед та його частина, яка отримується у зв'язку з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг. Аналізуючи цю складову операційного прибутку, спочатку вивчають рівень виконання плану з валового прибутку, виявляють закономірності і тенденції його зміни на основі використання показників динаміки.

Після загальної оцінки виконання плану та динаміки валового прибутку вивчають такі основні фактори його формування:

- обсяг реалізації продукції в натуральних одиницях;
- структуру реалізації;
- собівартість одиниці продукції;
- рівень цін одиниці продукції.

На прибуток від операційної діяльності крім цих факторів впливають також:

- рівень адміністративних витрат;
- рівень витрат на збут;
- інші доходи та витрати від операційної діяльності.» [54]

Вплив зміни обсягу реалізації ($\Delta\text{ОПК}$) розраховується множенням планового операційного прибутку на відсоток (коефіцієнт) перевиконання плану з обсягу реалізації (або на темп приросту реалізованої продукції). Розрахунок впливу цього фактору на зміну операційного прибутку здійснюється за такою формулою 3.5:

$$\Delta\text{ОПК} = \text{ОП}^0 \times (\text{К} - 1) \quad (3.5)$$

де ОП^0 – базисний (або плановий) операційний прибуток

K – коефіцієнт зміни обсягу реалізації, який розраховується так:

$$K = \frac{ЧД'}{ЧД^0} \quad (3.6)$$

де $ЧД'$, $ЧД^0$ – чистий дохід у звітному та базисному періоді відповідно.

Вплив зміни структури реалізованої продукції ($\Delta ОП_{стр}$) розраховується як різниця між плановим прибутком у перерахунку на фактичний обсяг реалізації та плановим прибутком, скоригованим на відсоток виконання плану за обсягом реалізації. Розрахунок здійснюється за формулою 3.7:

$$\Delta ОП_{стр} = ОП_{к}^u - ОП^u \times K \quad (3.7)$$

де $ОП^0$ – плановий прибуток у перерахунку на фактичний обсяг і структуру реалізованої продукції.

Вплив зміни собівартості продукції ($\Delta ОП_{собіварт}$) на прибуток розраховується як різниця між плановою собівартістю в перерахунку на фактичний обсяг реалізації та фактичною собівартістю. Розрахунок здійснюється за формулою 3.8:

$$\Delta ОП_{собіварт} = C_{к}^u - C^1 \quad (3.8)$$

де C^1 – фактична собівартість реалізованої продукції;

$C_{к}^0$ – планова собівартість реалізованої продукції в перерахунку на фактичний обсяг реалізації.

Вплив зміни рівня середньореалізаційних цін ($\Delta ОП_{цін}$) на прибуток розраховується як різниця між фактичним доходом та плановим доходом у перерахунку на фактичний обсяг реалізації (формула 3.9):

$$\Delta \text{ОП}_{\text{цін}} = D^1 - D_{\text{к}}^0 \quad (3.9)$$

де $D_{\text{к}}^0$ – плановий чистий дохід від реалізації продукції в перерахунку на фактичний обсяг реалізації;

D^1 – фактичний чистий дохід

Наведені алгоритми розрахунку впливу факторів використовуються для аналізу зміни як валового, так і операційного прибутку. Проте крім зазначених факторів на операційний прибуток впливають ще й інші фактори, наведені вище.

Вплив зміни адміністративних витрат на операційний прибуток розраховується як різниця між фактичними адміністративними витратами ($V_{\text{адм}}^1$) та базисними ($V_{\text{адм}}^0$), фактор береться зі знаком «мінус», оскільки має зворотний вплив на прибуток:

$$\Delta \text{ОП}_{\text{витр.адм}} = - (V_{\text{адм}}^1 - V_{\text{адм}}^0), \quad (3.10)$$

Аналогічно розраховується вплив витрат на збут, фактор береться зі знаком «мінус»:

$$\Delta \text{ОП}_{\text{витр.зб}} = - (V_{\text{зб}}^1 - V_{\text{зб}}^0), \quad (3.11)$$

Вплив інших операційних доходів на прибуток розраховується як різниця між фактичними та плановими іншими операційними доходами:

$$\Delta \text{ОП}_{\text{ін.опер.дох}} = (D_{\text{ін}}^1 - D_{\text{ін}}^0), \quad (3.12)$$

Вплив інших операційних витрат на прибуток розраховується як різниця між фактичними та плановими іншими операційними витратами,

фактор береться зі знаком «мінус»:

$$\Delta \text{ОП}_{\text{ін. опер. витр}} = - (V_{\text{ін}}^1 - V_{\text{ін}}^0), \quad (3.13)$$

Аналіз валового прибутку від операційної діяльності при моновиробництві (виготовляється та реалізується один вид продукції) може здійснюватися з використанням такої факторної моделі:

$$P_{\text{вал}} = K \times (C - S), \quad (3.14)$$

де P – прибуток валовий;

K – обсяг реалізованої продукції;

C – ціна одиниці продукції;

S – собівартість одиниці продукції.

Для факторного аналізу зміни операційного прибутку факторна модель може бути розширена в такий спосіб:

$$P = K \times (C - S) - V_{\text{адм}} - V_{\text{зб}}, \quad (3.15)$$

де $V_{\text{адм}}$ – адміністративні витрати;

$V_{\text{зб}}$ – витрати на збут.

Методику факторного аналізу зміни операційного прибутку для одного виду продукції проілюструємо на основі даних табл. 3.4.

Загальне відхилення прибутку від операційної діяльності становить +468631,45 тис. грн, у тому числі:

1. Збільшення обсягу реалізації на 11 од. забезпечило зростання операційного прибутку на 872013,67 грн:

$$\Delta P_{\text{к}} = \Delta K \times (C^0 - S^0) = (+11) \times (627410,96 - 548136,99) = + 872013,67 \text{ грн.}$$

де $\Delta\Pi_k$ – зміна прибутку за рахунок зміни обсягу реалізації;

Π_0 – ціна одиниці продукції базисна;

C_0 – собівартість одиниці продукції

Таблиця 3.4 – Вихідні дані для проведення факторного аналізу прибутку від операційної діяльності ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»

Показники	Базисний період	Звітний період	Відхилення абсолютне	Відхилення відносне, %
Обсяг реалізованої продукції, од.	73	84	11	15%
Ціна одиниці продукції, грн	627410,96	773476,19	146065,23	23%
Собівартість одиниці продукції, грн	548136,99	670273,81	122136,82	22%
Валовий прибуток, грн	5787000	8669000	2882000	49,80%
Адміністративні та збутові витрати, грн	2557400,3	4900678	2343277,67	91,63%
Інші операційні витрати	838136,7	568322	-269814,7	-32%
Прибуток від операційної діяльності, грн	2391463,0	3200000	808537,03	33,81%

2. Збільшення ціни виробу на 146065,23 грн сприяло збільшенню операційного прибутку на 12 269 479,3 грн.:

$$\Delta\Pi_{\pi} = K^1 \times \Delta\Pi = 84 \times (+146065,23) = + 12269479,3 \text{ грн.}$$

де $\Delta\Pi_{\pi}$ – зміна прибутку за рахунок зміни ціни;

K^1 – обсяг реалізації у звітному періоді;

$\Delta\Pi$ – абсолютне відхилення ціни.

3. Збільшення собівартості продукції на 122136,82 грн призвело до зменшення операційного прибутку на 10 259 492,88 грн:

$$\Delta\Pi_c = - K^1 \times \Delta C = - 84 \times (+ 122136,82) = - 10 259 492,88 \text{ грн.}$$

де $\Delta\Pi_c$ – зміна прибутку за рахунок зміни собівартості;

ΔC – абсолютне відхилення собівартості.

Оскільки собівартість продукції відносно прибутку має зворотний вплив, даний фактор береться зі знаком «мінус».

4. Збільшення адміністративних витрат та витрат на збут на

2343277,67 грн призвело до зменшення прибутку на 2343277,67 грн:

$$\Delta\Pi_{\text{адм}} = -\Delta B = -(+2343277,67) = -2343277,67 \text{ грн.},$$

де ΔB – абсолютне відхилення адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

5. Зменшення інших операційних витрат на 269814,7 грн. призвело до збільшення прибутку на 269814,7 грн.:

$$\Delta\Pi_{\text{ін опер}} = -\Delta B = -(-269814,7) = 269814,7$$

Сумарний вплив факторів становить:

$$\begin{aligned} (+872013,67) + (+12\,269\,479,3) + (-10\,259\,492,88) + (-2343277,67) \\ + (269814,7) = +808537,03 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Отже, негативно на зміну операційного прибутку вплинули такі фактори, як збільшення собівартості окремих видів реалізованої продукції, збільшення проти плану адміністративних витрат, перевитрати бюджету витрат на збут, збільшення інших операційних витрат підприємства. Для пошуку резервів збільшення прибутку необхідно провести детальніший аналіз цих статей витрат.

«У процесі аналізу виявляють необґрунтовані перевитрати і непродуктивні витрати, з'ясовують причини та винних осіб. Вивчення фінансових результатів від іншої операційної діяльності проводиться в розрізі окремих статей витрат з використанням горизонтального і вертикального порівняльного аналізу. Наявність доходів і витрат від отримання і сплати штрафних санкцій, отримання і списання безнадійної дебіторської заборгованості часто є наслідком ефективної роботи не тільки бухгалтерії, а й певних служб підприємства (збутової, фінансової, юридичної). Їх наявність вимагає встановлення винуватців і причин появи необґрунтованих витрат. Детальний аналіз такої ситуації передбачає вивчення даних бухгалтерського обліку: первинних документів, облікових регістрів.

Важливу роль у прийнятті управлінських рішень відіграє маржинальний аналіз, який передбачає системне дослідження взаємозв'язку

таких показників, як витрати, обсяг реалізації та прибуток. На основі маржинального аналізу з'являється можливість моделювання співвідношення цих показників з вибором найоптимальнішої моделі. Зокрема, визначається: обсяг реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку; величина прибутку за певного обсягу реалізації; вплив змін величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства; оптимальна структура витрат. Результати маржинального аналізу є підставою для обґрунтування вибору управлінських рішень щодо асортиментної та маркетингової політики, технології виробництва для мінімізації витрат і максимізації прибутку.

Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» побудовано на основі розподілу витрат на постійні та змінні, а також розрахунку точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг реалізації.

Беззбитковість – це такий стан, коли бізнес не приносить ні прибутків, ні збитків, а дохід покриває тільки витрати, тобто в точці беззбитковості дохід дорівнює витратам.

Точка беззбитковості може бути виражена в натуральних одиницях (кількості реалізованої продукції), або в грошових одиницях (дохід від реалізації продукції). Існує два способи визначення точки беззбитковості: графічний та алгебраїчний.

Графічний спосіб можна використовувати для дослідження беззбитковості діяльності однономенклатурного виробництва. Для цього по горизонталі (по осі X) показують обсяг реалізації продукції в натуральних одиницях (шт., кг, м тощо), по вертикалі (по осі Y) – витрати (постійні та змінні), доходи, прибуток (рис. 5.3)» [73].

Аналітичний підхід до розрахунку точки беззбитковості ґрунтується на формулі прибутку:

$$П = О \times Ц - О \times В_{зм} - В_{пост} = О \times (Ц - В_{зм}) - В_{пост}, \quad (3.16)$$

де Π – прибуток від реалізації продукції;

O – обсяг реалізації в натуральних одиницях;

Ц – ціна одиниці продукції;

$V_{\text{зм}}$ – змінні витрати на одиницю продукції;

$V_{\text{пост}}$ – постійні витрати.

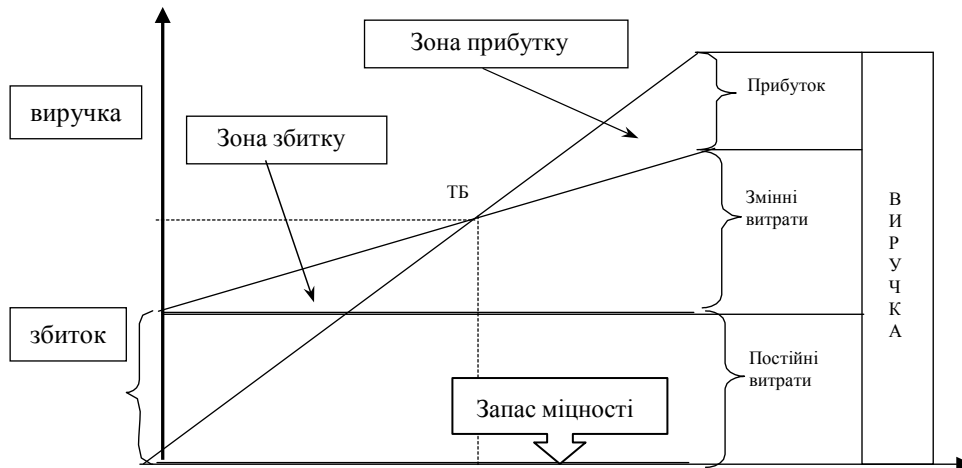


Рисунок 3.2 – Графічне зображення точки беззбитковості

Оскільки в точці беззбитковості прибуток дорівнює нулю, то точка беззбитковості (у натуральних одиницях) розраховується за формулою 3.17:

$$T = \frac{V_{\text{пост}}}{\text{Ц} - V_{\text{зм}}} \quad (3.17)$$

або за формулою 3.18:

$$T = O \times \frac{V_{\text{пост}}}{D_{\text{марж}}}, \quad (3.18)$$

де $D_{\text{марж}}$ – маржинальний дохід загальний, який дорівнює:

$$D_{\text{марж}} = O \times (\text{Ц} - V_{\text{зм}}). \quad (3.19)$$

Розрахунок точки беззбитковості у вартісних одиницях (сума доходу, що забезпечує беззбиткову діяльність), здійснюється за формулою 3.20:

$$T = D \times \frac{V_{\text{пост}}}{D_{\text{марж}}}, \quad (3.20)$$

де D – дохід від реалізації продукції.

Перша формула дає можливість розрахувати точку беззбитковості в натуральних одиницях виміру в умовах однономенклатурного виробництва, друга формула використовується за багатноменклатурного виробництва у вартісній формі.

Важливим напрямом маржинального аналізу є прогнозування чутливості прибутку на зміни інших параметрів діяльності. Для визначення впливу на прибуток зниження обсягу реалізації продукції використовується поняття «запас міцності». Даний показник відображає граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику зазнати збитків.

Запас міцності, або зона безпеки, розраховується в абсолютному розмірі [як різниця між фактичним обсягом продажу продукції і критичним (беззбитковим) обсягом]:

$$Z_{\text{міцн}} = O_{\text{факт}} - T, \quad (3.21)$$

де $O_{\text{факт}}$ – фактичний обсяг реалізації продукції;

T – точка беззбитковості (критичний обсяг продажу для досягнення беззбиткової діяльності),

а також у відносному виразі (як коефіцієнт запасу міцності):

$$K_{\text{міцн}} = \frac{O_{\text{факт}} - T}{O_{\text{факт}}}. \quad (3.22)$$

«Різниця між фактичним і беззбитковим (критичним) обсягом продажу становить зону безпеки підприємства, яка показує, наскільки фактичний обсяг реалізації вищий від критичного. Відносний показник зони безпеки визначає, на скільки відсотків можна знизити обсяг реалізації продукції за несприятливої кон'юнктури товарного ринку без шкоди для фінансового стану підприємства. Чим більше значення коефіцієнта запасу міцності, тим менша ймовірність того, що підприємство отримає збитки в разі меншого обсягу реалізації.

Даний показник характеризує розмір можливого зниження обсягу реалізації у вартісній оцінці за несприятливої кон'юнктури товарного ринку, який дає змогу здійснювати прибуткову операційну діяльність.

Беззбитковий обсяг продажу і зона безпеки залежать від суми постійних і змінних витрат, а також від рівня цін на продукцію. На точку беззбитковості витрати діють прямо пропорційно, а ціна — обернено пропорційно. У разі підвищення ціни точка беззбитковості знижується, тобто менше треба реалізувати продукції, щоб отримати необхідну суму виручки для компенсації витрат підприємства. У разі зниження ціни мінімальний обсяг продажу для беззбиткової роботи зростає. Важливою умовою ефективного управління підприємством є скорочення частки постійних витрат на одиницю продукції, зменшення критичного обсягу продажу (точки беззбитковості) і збільшення зони безпеки.

Розрахунок точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але для визначення перспектив та альтернатив розвитку підприємства необхідне обґрунтування обсягів реалізації, що забезпечить отримання бажаної суми прибутку.

Маржинальний аналіз використовується для аналітичного обґрунтування:

- необхідного обсягу реалізації продукції (обґрунтування портфеля замовлень для досягнення бажаного рівня прибутковості й окупності витрат);
- бюджетів постійних витрат або визначення допустимого рівня

постійних витрат за заданого рівня маржинального доходу й обсягу продажу для досягнення цільових завдань;

- цінової політики або визначення необхідного рівня ціни;
- визначення рівня питомих змінних витрат на одиницю продукції.» [43]

Необхідний обсяг реалізації продукції в натуральних одиницях виміру (O) задля отримання бажаного прибутку розраховується за формулою 3.23:

$$O = \frac{V_{\text{пост}} + \Pi}{\text{Ц} - V_{\text{зм1}}}, \quad (3.23)$$

де Π – запланований обсяг прибутку;

$V_{\text{пост}}$ – постійні витрати;

$V_{\text{зм1}}$ – змінні витрати на одиницю продукції.

Для обґрунтування рівня постійних витрат для досягнення запланованих результатів на основі маржинального підходу використовується формула 3.24:

$$V_{\text{пост}} = O \times (\text{Ц} - V_{\text{зм}}) - \Pi. \quad (3.24)$$

Визначення необхідного рівня ціни, котра покривала б як змінні, так і постійні витрати та забезпечувала необхідну рентабельність відповідно до заданого обсягу реалізації, здійснюється за формулою 3.25:

$$\text{Ц} = \frac{O \times V_{\text{зм1}} + V_{\text{пост}} + \Pi}{O}. \quad (3.25)$$

Обґрунтування необхідного рівня питомих змінних витрат на одиницю продукції виходячи із заданого обсягу реалізації для досягнення запланованого прибутку за певних постійних витрат розраховується за формулою:

$$V_{\text{зм1}} = \frac{O \times \text{Ц} - V_{\text{пост}} - \Pi}{O}. \quad (3.26)$$

«Отже, обсяг виробництва продукції, ціна та витрати перебувають у функціональній залежності один від одного, тому одержання максимального

прибутку можливе за певного поєднання цих величин. Метод маржинального аналізу є важливим інструментом стратегічного аналізу і базою для обґрунтування управлінських рішень щодо: оптимізації обсягів виробництва та формування портфеля замовлень з урахуванням структурно-асортиментних зрушень; цінової політики на нову продукцію та таку, що вже виробляється та реалізовується; обґрунтування доцільності додаткового замовлення на нерентабельну продукцію; скорочення змінних питомих витрат на основі удосконалення технології виробництва, що посилює конкурентоспроможність продукції; коригування бюджетів постійних витрат у разі зміни обсягів виробництва та реалізації.

Оскільки витрати є основним фактором формування прибутку підприємства, то необхідно постійно контролювати їх величину. Використовуючи механізм маржинального аналізу, можна ефективно управляти витратами та прибутком підприємства.

Для оцінювання результативності господарської діяльності економічного суб'єкта, ефективності використання його ресурсів, раціональності здійснення витрат та інвестицій використовуються відносні показники прибутковості, які у вітчизняній економічній практиці дістали назву показників рентабельності.

Іншими словами, показники рентабельності – це відносні показники прибутковості, які характеризують ефективність діяльності, оскільки їх величина показує співвідношення ефекту з наявними чи використаними ресурсами, необхідними для отримання цього ефекту» [71, с. 361].

Порядок розрахунку основних показників рентабельності наведено в табл. 3.5.

У процесі аналізу рентабельності оцінюється динаміка показників, рівень виконання плану, порівнюються їхні значення із середніми галузевими показниками, здійснюється факторний аналіз їх зміни, визначаються резерви зростання рентабельності.

Таблиця 3.5 – Алгоритми розрахунку основних показників рентабельності та їх функціональне значення

Показник	Алгоритм розрахунку	Характеристика показника та користувачі інформації
1	2	3
Ресурсний підхід		
Чиста рентабельність активів (1)	$ROA1 = \text{Чистий прибуток} / \text{Середні активи}$	Оцінює ефективність управління активами з урахуванням ризику та системи оподаткування (використовується управлінським персоналом, акціонерами, рейтинговими агенціями, контрагентами)
Рентабельність активів (2)	$ROA2 = \text{Прибуток до оподаткування} / \text{Середні активи}$	Оцінює ефективність діяльності з урахуванням ризику. Показує величину прибутку до оподаткування, яка припадає на 1 грн середніх активів підприємства (використовується управлінським персоналом)
Операційна рентабельність активів (3)	$ROA3 = \text{Прибуток від операційної діяльності} / \text{Середні активи}$	Характеризує ефективність управління доходами і витратами операційної діяльності підприємства (використовується управлінським персоналом)
Валова рентабельність активів (4)	$ROA4 = \text{Валовий прибуток} / \text{Середні активи}$	Оцінює ефективність управління ресурсним потенціалом підприємства (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність необоротних активів	$ROA4 = \text{Прибуток до оподаткування} / \text{Середні активи}$	Показує величину прибутку, яка припадає на 1 грн необоротних активів і характеризує фондорентабельність (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність власного капіталу	$ROE1 = \text{Чистий прибуток} / \text{Власний капітал}$	Характеризує ефективність використання власного капіталу (використовується управлінським персоналом, акціонерами, рейтинговими агенціями, бізнес-партнерами)
Рентабельність власного капіталу	$ROE1 = \text{Чистий прибуток} / \text{Власний капітал}$	Характеризує ефективність використання власного капіталу (використовується управлінським персоналом, акціонерами, рейтинговими агенціями, бізнес-партнерами)
Рентабельність акціонерного капіталу	$ROE2 = \text{Чистий прибуток} / \text{Статутний капітал}$	Характеризує ефективність використання акціонерного капіталу (використовується акціонерами, потенційними інвесторами, рейтинговими агенціями, контрагентами)
Рентабельність залученого капіталу	$R_{з.к} = \text{Операційний прибуток} / \text{Зобов'язання}$	Оцінює ефективність використання залучених ресурсів з урахуванням ризику та здатність підприємства сплатити проценти за кредит і розрахуватись із кредиторами (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність роботи виробничого персоналу	$R_{перс1} = \text{Валовий прибуток} / \text{Середньоспискова чисельність виробничого персоналу}$	Характеризує ефективність використання виробничого персоналу підприємства (використовується управлінським персоналом, менеджерами з роботи з персоналом)
Рентабельність роботи основного персоналу	$R_{перс2} = \text{Операційний прибуток} / \text{Середньоспискова чисельність основного персоналу}$	Оцінює ефективність роботи всього персоналу підприємства (використовується управлінським персоналом, менеджерами з роботи з персоналом)

Продовження таблиці 3.5

1	2	3
Витратний підхід		
Рентабельність продукції	$R_{пр} = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	Характеризує окупність витрат, оцінює ефективність управління доходами і витратами основної діяльності підприємства (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність операційної діяльності	$R_{о.д} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Операційні витрати}}$	Характеризує ефективність управління операційними витратами, оцінює окупність операційних витрат (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність звичайної діяльності	$R_{з.д} = \frac{\text{Прибуток до оподаткування}}{\text{Витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності}}$	Оцінює ефективність управління витратами звичайної діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) з урахуванням ризику (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність окремих видів продукції	$R_{прод} = \frac{\text{Ціна} - \text{Собівартість}}{\text{Собівартість}}$	Оцінює ефективність виробництва окремих видів продукції і характеризує в розрізі окремих видів продукції, скільки прибутку припадає на 1 грн собівартості. Ураховується при обґрунтуванні асортименту продукції (використовується управлінським персоналом, відділом маркетингу)
Дохідний підхід		
Валова рентабельність продажу	$R_{дох} = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}$	Є зворотним до показника питомих витрат і залежить від рентабельності окремих видів продукції підприємства. Характеризує ефективність виробництва (використовується управлінським персоналом)
Рентабельність операційної діяльності	$R_{опер} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}$	Оцінює ефективність операційної діяльності з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут (використовується управлінським персоналом)
Чиста рентабельність продажу	$R_{чист.дох} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}$	Характеризує кінцеву результативність діяльності підприємства з урахуванням ризику, системи оподаткування (використовується управлінським персоналом, власниками, контрагентами)
Рентабельність окремих видів продукції	$R_{прод} = \frac{\text{Ціна} - \text{Собівартість}}{\text{Ціна}}$	Оцінює ефективність виробництва окремих видів продукції і характеризує в розрізі окремих видів продукції, скільки прибутку припадає на 1 грн собівартості. Ураховується при обґрунтуванні асортименту продукції (використовується управлінським персоналом, відділом маркетингу)

Аналіз динаміки показників рентабельності на основі даних фінансової звітності наведено в табл. 3.6.

На основі даних табл. 3.6 можна стверджувати, що ефективність використання активів у звітному році є доволі невисокою.

Таблиця 3.6 – Аналіз динаміки основних показників рентабельності

Показник	Базисний період	Звітний період	Абсолютне відхилення
1	2	3	4
1. Валовий прибуток, тис. грн	5787	8669	2882
2. Прибуток від операційної діяльності, тис.грн	2391,46	3200	808,53
3. Прибуток до оподаткування, тис. грн	2391,46	3200	808,53
4. Чистий прибуток, тис. грн	1961	2624	663
5. Середня вартість необоротних активів, тис. грн	11170	21186	10016
6. Середня вартість власного капіталу, тис.грн	21484	23555	2071
8. Чистий дохід, тис. грн	45801	64972	19171
9. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн	40014	56303	16289
10. Чиста рентабельність необоротних активів (1), % (ряд. 4 / ряд. 5)	17,55	12,39	-5,16
11. Рентабельність необоротних активів (2), % (ряд.3 / ряд. 5)	21,41	15,10	-6,31
12. Операційна рентабельність необоротних активів (3), % (ряд. 2 / ряд. 5)	21,41	15,10	-6,31
13. Валова рентабельність необоротних активів (4), % (ряд. 1 / ряд. 5)	51,80	40,91	-10,89
14. Рентабельність власного капіталу, % (ряд. 4 / ряд. 6)	9,12	11,13	+2,01
16. Рентабельність продукції (витратний підхід), % (ряд. 1 / ряд. 9)	14,46	15,39	+0,93
17. Валова рентабельність продажу, % (ряд. 1 / ряд. 8)	12,64	13,34	+0,7
18. Рентабельність операційної діяльності, %(ряд. 2 / ряд. 8)	5,22	4,93	-0,29
19. Чиста рентабельність продажу, % (ряд. 4 / ряд. 8)	4,28	4,04	-0,24

Про це свідчать досить невисокі абсолютні значення показників рентабельності. Практично всі показники рентабельності у звітному році не зросли, що підтверджує неефективність управління активами, доходами й витратами. Так, валова рентабельність необоротних активів у звітному році дорівнювала 40,91 % і зменшилась на 10,89 процентного пункту. Чиста рентабельність необоротних активів у звітному періоді становила 12,39 % і знизилась на 5,16 процентного пункту. Суттєво зросла рентабельність власного капіталу, яка збільшилась на 2,01 процентного пункту. Також зросли показники рентабельності продукції (на 0,93 процентного пункту) та рентабельності продажу (на 0,7).

Факторний аналіз показників рентабельності може здійснюватись на основі прямого розрахунку, тобто визначається вплив показників, що входять

в чисельник і знаменник формули розрахунку. При цьому використовується метод ланцюгових підстановок.

Мета аналізу результатів діяльності підприємства – визначити повноту та якість їх отримання, оцінку динаміки абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь впливу факторів на заміну прибутку і рентабельності, визначити можливі резерви його зростання. На зміни фінансового результату впливає багато факторів. За ступенем взаємозалежності вони поділяються на фактори першого і другого порядків. До факторів першого порядку відносять зміни прибутку від реалізації продукції (робіт, товарів, послуг); від іншої реалізації; позареалізаційних результатів.

3.3 Удосконалення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Економічний механізм управління фінансовими результатами господарської діяльності промислового підприємства – це динамічна, комплексна організаційно-управлінська підсистема, яка передбачає реалізацію спеціальних процедур (організації, інформаційного забезпечення, управління, контролю), спрямованих на забезпечення сталого зростання прибутковості, оптимальної мобілізації та реалізації потенціалу економічного розвитку підприємства в довгостроковій перспективі його господарської діяльності, що призводить до збільшення ринкової вартості суб'єкта господарювання та відповідає основній меті, цілям і завданням загальної системи управління промисловим підприємством.

Аналіз фінансового стану передбачає проведення аналізу діяльності підприємства за певними напрямками. Ці напрями відрізняються у вітчизняній та зарубіжній практиці, що представлено на рис. 3.4.

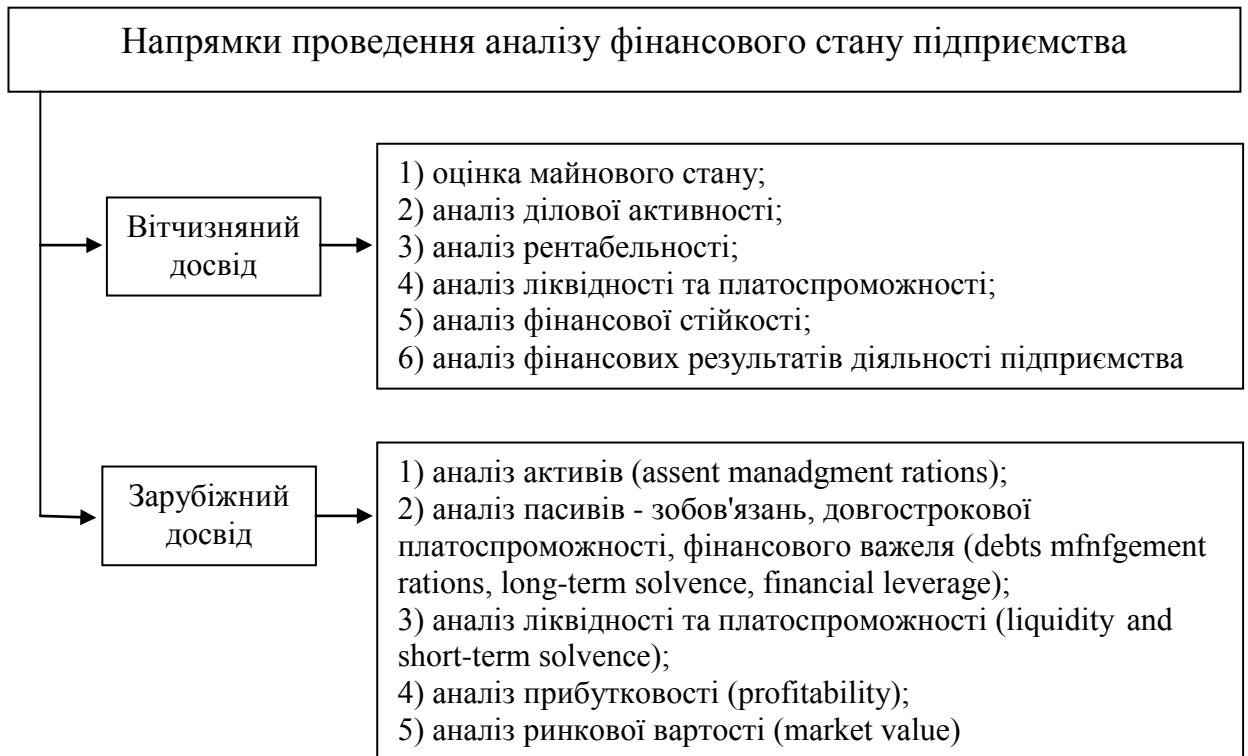


Рисунок 3.3 – Напрями проведення аналізу фінансового стану підприємства

У практиці вітчизняних вчених досить широко застосовуються горизонтальний, вертикальний, факторний, порівняльний та коефіцієнтний аналіз. При цьому аналіз проводиться як за абсолютними, так і за відносними показниками. На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об'єктивно відображає потреби та завдання усіх суб'єктів аналізу.

З огляду на це сформовано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів, який включає стадії організації дослідження необхідні для максимального забезпечення інформаційних потреб усіх суб'єктів управління (рис. 3.5).

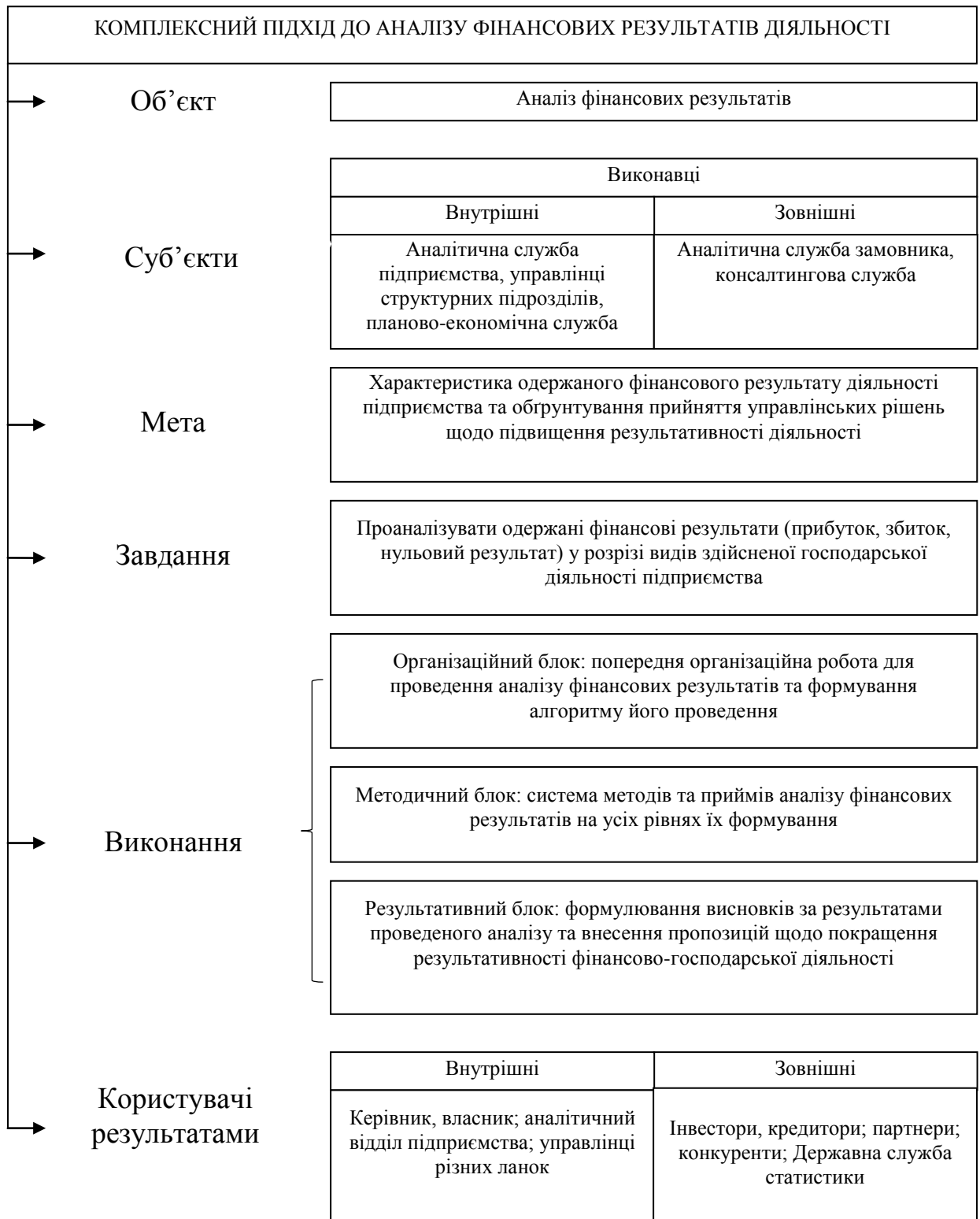


Рисунок 3.5 – Комплексний підхід до проведення аналізу фінансових результатів підприємства

Організаційний блок реалізовується через розроблений алгоритм проведення аналізу, який складається з послідовних етапів, об'єднаних у

відповідні стадії. Методичний блок забезпечується п'ятьма основними системами (горизонтального, вертикального, порівняльного, факторного аналізу та дослідження безбиткової діяльності), що застосовуються при попередній, поточній та підсумковій формі аналітичного дослідження.

Для вдосконалення формування прибутку підприємства та економічного обґрунтування його потреби пропонуємо здійснювати планування розподілу прибутку в такому порядку:

1. Визначення потреби у прибутку за напрямками його використання.
2. Формування цільової структури розподілу прибутку.
3. Визначення пріоритетності у використанні прибутку за окремими напрямками використання.
4. Балансування потреби у прибутку за напрямками його використання з можливостями отримання прибутку при здійсненні господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Таким чином, на нашу думку, основними шляхами покращення цільової структури використання прибутку підприємства є:

- визначення пріоритетного напрямку використання прибутку – капіталізації коштів, що сприяють подальшому розвитку підприємства та покращенню фінансових результатів від діяльності підприємства;
- оптимізація розміру коштів, спрямованих на фонд споживання, зокрема грошових коштів, спрямованих на матеріальне заохочення працівників, що сприятиме підвищенню продуктивності праці і, як наслідок, – розміру прибутку у майбутні періоди, а також соціального розвитку підприємства;
- забезпечення умов діяльності підприємства, за яких прибуток, який підлягає розподілу підприємства, не буде використовуватися для сплати підприємством штрафних санкцій;
- розрахунок оптимального розміру резервного фонду та скерування коштів на забезпечення його збільшення;
- оптимізація коштів, що спрямовуються в інші цільові фонди та на

інші цілі;

- складання детального плану використання та розподілу прибутку підприємства з визначеними датами та конкретним кошторисом;

- проведення чіткого контролю за виконанням поставлених завдань у плані використання та розподілу прибутку;

- проведення економічної роботи щодо аналізу динаміки та чинників отриманих прибутків у базовому періоді, виявлення резервів, що сприятимуть максимізації прибутку, а також планування формування, розподілу та використання прибутку на наступні періоди.

ВИСНОВКИ

Отримання достовірної інформації про фінансові результати діяльності має важливе значення для управління для кожного підприємства. Існує об'єктивна необхідність дослідження теоретичних в практичних питань щодо обліку та аналізу фінансових результатів.

Дослідження сутності поняття «фінансові результати», визначення його місця в системі бухгалтерського обліку та встановлення зв'язку з іншими об'єктами облікового відображення господарських операцій представляє значний науковий та практичний інтерес.

За результатами дослідження теоретичних підходів до визначення сутності поняття «прибуток підприємства» запропоновано наступне визначення даної категорії – це фінансовий результат підприємства, який являє собою позитивну різницю між доходами (отриманими внаслідок реалізації продукції, товарів тощо) та витратами (на виробництво, збут тощо).

Даний підхід до визначення сутності поняття дає можливість врахувати особливості визнання фінансових результатів відповідно до нормативно-законодавчого регулювання.

Обґрунтовано, що отримання повної та об'єктивної інформації облікової інформації в частині визначення фінансових результатів на підприємстві є запорукою прийняття ефективних управлінських рішень. На підставі проведеного дослідження розвинута класифікація завдань обліку фінансових результатів діяльності в залежності від критеріїв оцінки фінансової звітності з метою отримання повної та достовірної облікової інформації щодо результатів діяльності підприємства;

Визначено, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться по всіх існуючих аспектах відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО та діючого законодавства. Для

обліку витрат виробництва підприємство використовує тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності». Аналітичний облік фінансових результатів організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності.

Обґрунтовано застосування субрахунків 231 та 232 для обліку виробничих витрат у складі синтетичного рахунку 23 «Виробництво», що дозволяє виявляти й узагальнювати відхилення фактичних витрат від нормативних за кожною статтею калькуляції. Застосування запропонованої методики дозволяє отримувати інформацію про суми додаткових, не передбачених нормами витрат, чи навпаки – їхнє зниження. На основі такої облікової інформації можливо контролювати виникнення витрат, запобігати перевитратам, проводити факторний аналіз, виявляти причини відхилень та вживати необхідних організаційних і технічних заходів.

Проведений аналіз результатів діяльності показав, що підприємство у 2021 році значно збільшило обсяги реалізації. Збільшення обсягу продажів рентабельної продукції позитивно позначилося на отриманні прибутку. Всі показники крім рентабельності продукції мають значення в межах норми та спостерігається позитивна динаміка росту. Суттєво вплинув на валовий прибуток такий фактор, як зростання відпускних цін. Збільшення обсягів реалізації продукції за рахунок розширення ринків збуту на експорт позитивно позначилося на фінансових результатах діяльності підприємства. В цілому підприємство є прибутковим з позитивною динамікою зростання.

За результатами проведеного дослідження запропоновано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів підприємства, що охоплює всі стадії організації аналітичного дослідження. Застосування цього підходу забезпечуватиметься виконанням трьох блоків: організаційного, методичного та результативного, які деталізовано за відповідними етапами алгоритму. Це дозволить дати повну та об'єктивну характеристику фінансових результатів діяльності підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Болюх М.А., Бучевський В.З, Горбатов М.І. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред М.Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2010. 540 с.
2. Бондаренко О.С. Методологічні основи управління оборотними активами підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. №4. С. 40-44.
3. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2013. 185 с.
4. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Міжнародн. наук. зб.* 2013. Вип. 2. С. 77–83.
5. Жернова Д.О. Теоретичні аспекти аналізу та управління готовою продукцією. *Актуальні проблеми сучасної науки* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 3-4 берез. 2016 р. Київ, 2016. С. 36–38.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999р. №291. URL : <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 15.11.2022).
7. Косміна Р. М. Бухгалтерський облік. Київ : Вища школа, 2016. 274 с.
8. Лагун М.І. Інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємств при визначенні його потенціалу. *Формування ринкових відносин в Україні* : зб. наук. праць. 2016. №9. С. 64–68.
9. Пилипів Н.І. Облік в системі управління підприємством: *Вісник Прикарпатського університету*. Випуск 6. 2008. URL : <http://www.nbuv.gov.ua/portal> (дата звернення: 15.11.2022).
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено

наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999р. №291. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.11.2022).

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.11.2022).

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.11.2022).

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. Дата оновлення : 18.02.2016р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.11.2022).

14. Серединська В. М. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Астон, 2014. 115 с.

15. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2015. 578 с.

16. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2011. 578 с.

17. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2012. 647 с.

18. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : навч. посіб. Київ : Алерта, 2013. 485 с.

19. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2016. 120 с.

20. Філімоненков О.С. Фінанси підприємства : навч. посіб. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2012. 360 с.

21. Шевчук О.А. Облік та управління витратами в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій: *Актуальні проблеми економіки в Україні та світі* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 3-4 берез. 2018 р. Київ, 2018. С. 293–296.

22. Шкарбан С. І. Економічний аналіз : навч. посіб. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. 385 с.
23. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством. *Держава та регіон. Запоріжжя* : Вид-во Класичного приватного університету. 2009. Вип. 7. С. 221-225.
24. Юрченко К.М. Методика розподілу непрямих витрат виробництва : *Вісник Податкової служби України*. 2015. № 39. С. 28–30
25. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку. Львів : Каменярь, 2012. 192 с.
26. Білик М.Д. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування : монографія / за заг. наук. ред. Т.О. Білик. Київ : КНУТД, 2012. 280 с.
27. Панченко І.А. Методика зовнішнього фінансового аналізу фінансових результатів діяльності: практика застосування на прикладі підприємств молокопереробної галузі. *Вісник ЖДТУ*. Житомир, 2012. № 2. С.86—92.
28. Петренко Н.І. Удосконалення методики обліку операцій з нерозподіленим прибутком. *Вісник ЖДТУ*. Житомир, 2011. № 4. С.100-105.
29. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Алерта, 2011. 976 с.
30. Головачева І.О. Проблеми аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Буковинська державна фінансова академія*. URL : http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/48365.doc.htm.
31. Лісничка Т.В. Удосконалення методики аналізу фінансових результатів. *Управління розвитком*. Харків, 2013. №4. С. 122-124.
32. Мочаліна З. М., Поспелов О.В. Методичний інструментарій та сучасні проблеми аналізу фінансових результатів. *Комунальне господарство міст* : наук.-техн. зб. Харків, 2011. № 98. С. 221–227.
33. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. URL :

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

34. Озеренець М.С. Проблеми обліку фінансового результату промислового підприємства. *Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством*: матеріали студ. наук.-практ. конф., м. Чортків, 9 квіт. 2013 р. Чортків, ТНЕУ. 2013. С. 122-123.

35. Горбач О.Д.// Економічний форум. 2013. № 4. С. 8-12. URL : http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecfor_2013_4_4.pdf

36. Горбач О.Д. Собівартість хліба простої рецептури та особливості її планування в хлібопекарській промисловості. *Економічний форум*. 2013. №4. С. 4-8.

37. Ротман Н. Інформаційне забезпечення економічного аналізу і його основні принципи. *Економічний аналіз*. 2010. № 5. С. 155–160.

38. Пантелєєв В.П. Аудит : навч. посіб. Київ : «Видавничий дім «Професіонал», 2008. 403 с.

39. Козак В.Г. Удосконалення системи інформаційного забезпечення економічного. *Економіка АПК*. 2005. № 1. С. 60–80.

40. Патарідзе-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 2. С. 25–37.

41. Денисенко Л.О., Кучерявенко Ю.О. Шляхи поліпшення процесу управління прибутком на підприємстві. Проблеми економіки організації та управління підприємствами. *Вісник КНУТД*. Київ, 2014. № 1. С. 145–152.

42. Вороніна В.Л. Сутність та функції прибутку в умовах сучасного економічного росту країни. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки*. Черкаси, 2013. Вип. 33. С. 202–205.

43. Кривицька О.Р. Формування прибутку підприємств у ринкових умовах: автореф. дис. ... кан. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль, 2010. 18 с.

44. Мельник Т.Ю. Формування інформаційних ресурсів управлінського обліку для контролювання фінансових результатів підприємства. *Молодий вчений*. 2015. № 8 (23), Ч. 2. С. 63–68.

45. Панченко І.А. Функції прибутку: значення для забезпечення економічного розвитку суб'єктів господарювання. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/3475/1/71.pdf>.
46. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2012. 609 с.
47. Проданчук М. А. Формування показників фінансових результатів. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Фінанси і кредит*. Суми, 2011. №2 (11). С. 40–42.
48. Велш Глен А., Шорт Деніел А. Основи фінансового обліку. Київ : Основи, 2012. 687 с.
49. Непочатенко О. О. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2015. 504 с.
50. Податковий кодекс України. *Вісник податкової служби України*. 2015. № 46 (ч.1-2). С. 240.
51. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/0336>
52. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Яковець Т. А. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб. Тернопіль : Крок, 2016. 281с.
53. Рета М. В., Пляка Г. О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. Серія: *Технічний прогрес та ефективність виробництва*. Київ, 2015. № 25. С. 25-34.
54. Теорія бухгалтерського обліку. URL : <http://library.if.ua/books/46.html>
55. Губарик О. М., Корінь А. М. Фінансовий облік в управлінні доходами і фінансовими результатами в діяльності підприємства. *Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми*

економіки». Миколаїв, 2015. №7. URL: <http://global-national.in.ua/7-2015/172.pdf>

56. Левень В. С. Звітність підприємства : підручник / за ред. Гливенко В. В. Київ : Центр навчальної літератури, 2014. 612 с.

57. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2013. 608 с.

58. Левицька С. О. «Бухгалтерська звітність на підприємствах недержавної форми власності» : конспект лекцій. Рівне : УДУВГП, 2014. 53 с.

59. Федоренко В. Г. Менеджмент: підручник / за ред. Федоренко В. Г. Київ : Алерта, 2015. 492 с.

60. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. / за ред. Ловінська Л. Г. та ін. Київ : КНЕУ, 2014. 370 с.

61. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / за ред. Сук Л. К., Сук П. Л. Київ, 2012. 647 с.

62. Фурман В. М., Матвієнко В. П., Мельник Ю. І. Практикум з фахових дисциплін Облік і аудит. Київ, 2015. 358 с.

63. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Знання, 2012. 630 с.

64. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / за ред. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Лібра, 2014. 640с.

65. Облік і аудит : конспект лекцій. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 132 с.

66. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання : навч. посіб. Львів : Львівська політехніка, 2014 . 180 с.

67. Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. Львів, 2015. 108с.

68. Милявська Е. П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / за ред. Милявська Е. П., Мілявський М. Ю., Чередниченко Н. В. Краматорськ, 2013. 228с.

69. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)/ «Все про бухгалтерський облік». *Всеукраїнська професійна газета*. URL : http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/2

70. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. *Відомості Верховної ради України*. 1999. 21 груд. № 893/4186. С. 59 – 61.

71. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування та звітність : підручник. Київ : Алеута, 2014. 976 с.

72. Cole W. M. Accounts their construction and interpretation for businessmen and student so affairs. Boston : Houghton Mifflin Company, 2011. 345p.

73. Hatfield H. R. Accounting, its principles and problems. New York : The Ronald Press Company, 1927. 287 p.

74. Paton W. A. Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise. New York : The Ronald Press Company, 2012. 499 p.

75. Paton W. A. Principles of accounting. New York : The Macmillan Company, 1918. 685 p.

76. Saliers E. A. Accounts in theory and practice principles. First Edition. New York: Mcgraw-Hill Book Company, Inc., 1920. 301 p.

77. Sprague Ch. E. The philosophy of accounts. Fourth edition. New York: The Ronald Press Company, 1919. 182 p.

78. Paton W. A. Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise. New York : TheRonaldPressCompany, 2012. 499 p.

ДОДАТОК А
Звіт про фінансові результати

Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
	21	12	01
Підприємство <u>ТОВ «Запорізький завод високовольтного обладнання»</u>	за ЄДРПОУ 38869037		

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 21 грудня 2021 р.**

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	64972000	45801000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(56303000)	(40014000)
Валовий: прибуток	2090	8669	5787
Збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	(2700568)	(1478800)
Витрати на збут	2150	(2200110)	(1078600,3)
Інші операційні витрати	2180	(568322)	(838136,7)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	3200000	2391463
Збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		

Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	3200000	2391463
Збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	576000	430463
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	2624000	1961000
Збиток	2355	()	()

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього
--------------	-----------	-------------------	------------------------------------

			року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник _____ (підпис)

Головний бухгалтер _____ (підпис)