

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та аналіз фінансових результатів на аграрному підприємстві
ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-2
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

Д.В. Серебрянський

Керівник _____ к.е.н., доцент Гринь В.П.

Рецензент _____ к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.

Запоріжжя – 2023

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
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Серебрянському Дмитру Володимировичу

1. Тема роботи: Облік та аналіз фінансових результатів на аграрному підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО»
керівник роботи Гринь Вікторія Петрівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і аудиту, спеціальна література, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку і аудиту.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні засади обліку та аналізу фінансових результатів підприємства; вивчити особливості обліку та аналізу фінансових результатів ТОВ «БАКАЙ-АГРО»; проаналізувати облік та аналіз фінансових результатів ТОВ «БАКАЙ-АГРО»; виявити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення; сформулювати висновки та пропозиції.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 11 рис., 31 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Гринь В.П.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.е.н., доцент Гринь В.П.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.е.н., доцент Гринь В.П.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

Д.В. Серебрянський

Керівник роботи _____
(підпис)

В.П. Гринь

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 137 с., 3 розділи, 11 рис., 31 табл., 4 додатки, 75 джерел.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ОБЛІК, АНАЛІЗ, СОБІВАРТІСТЬ, ЗАПАСИ, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ, ВИТРАТИ, ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ПРИБУТОК, СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу фінансових результатів ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району Запорізької області.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних підходів та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

Методи дослідження: методи наукового узагальнення, історичний і системний підходи, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, графічний та табличний методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності аналізу фінансових результатів аграрного підприємства. Зокрема, проведено порівняння класичних теорій бухгалтерського обліку з точки зору обчислення фінансового результату та розглянуто діючий порядок нормативно-правового забезпечення обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами в Україні паралельно з міжнародною практикою. Досліджено економічні та облікові фактори, що впливають на формування та відображення фінансових результатів у підсистемах бухгалтерського обліку. Виділені пріоритетні напрями організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових

результатів діяльності підприємства. Запропоновано чітке розмежування фінансового результату від фінансової та інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку та у Звіті про фінансові результати. Також визначено, що при розрахунку фінансових результатів у системі управлінського обліку необхідно враховувати взаємозв'язок показників обсягу виробництва, реалізації та величини запасів. Розроблено структурований за розділами регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» та запропоновано для цілей формування Регламенту управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» додати нові розділи та додаткові елементи, які необхідні для деталізації та докладного опису процесу складання управлінської звітності про фінансові результати. Запропоновано методи проведення оперативного контролю відображення витрат та формування доходів основної діяльності для визначення ступеня об'єктивності інформації та покращення аналітичного обліку доходів та витрат сільськогосподарських підприємств.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку фінансових результатів, можуть впроваджуватися в практику роботи аграрних підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів бухгалтерського обліку та аналізу.

SUMMARY

The qualifying work contains 137 pp., 3 sections, 11 fig., 31 tab., 4 annex, 75 references.

FINANCIAL RESULTS, ACCOUNTING, ANALYSIS, COST, INVENTORIES, FINISHED GOODS, COSTS, OPERATIONS, PROFIT, AGRICULTURAL ENTERPRISE

The object of the study is the process of accounting and analysis of financial results of «BAKAI-AGRO» LLC of the Zaporizhzhia district of the Zaporizhzhia region.

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical and methodological approaches and develop practical recommendations for improving the accounting and analysis of the company's financial results.

Research methods: methods of scientific generalization, historical and systemic approaches, methods of induction and deduction, classification, comparison, scientific abstraction, systematic and complex analysis, graphical and tabular methods.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and the improvement of the efficiency of the analysis of the financial results of an agricultural enterprise. In particular, a comparison of classical accounting theories from the point of view of calculating the financial result was carried out, and the current order of regulatory and legal support for accounting of transactions related to financial results in Ukraine was considered in parallel with international practice. Economic and accounting factors affecting the formation and display of financial results in accounting subsystems were studied. The priority directions of the organization of accounting of income, expenses and

financial results of the enterprise are highlighted. A clear separation of the financial result from financial and investment activities in accounting and in the Report on financial results is proposed. It is also determined that when calculating financial results in the management accounting system, it is necessary to take into account the relationship between the indicators of the volume of production, sales and the amount of stocks. The management accounting regulation «Compilation and submission of management reporting on financial results» structured by sections has been developed and it is proposed to add new sections and additional elements that are necessary for detailing and detailed description of the process for the purposes of forming the Management Accounting Regulation «Compilation and submission of management reporting on financial results» drawing up management reporting on financial results. Methods of operational control of the display of expenses and the formation of income of the main activity are proposed to determine the degree of objectivity of information and to improve the analytical accounting of income and expenses of agricultural enterprises.

The obtained results of the study are aimed at increasing the reliability, efficiency and analytical of the accounting of financial results, they can be implemented in the practice of work of agricultural enterprises, as well as used in the development of normative materials of accounting and analysis.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1 Теоретичні засади формування фінансових результатів.....	17
1.2 Підходи до формування інформації про фінансові результати.....	26
1.3 Нормативно-правові основи обліку фінансових результатів.....	31
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика господарства	42
2.2 Організація обліку фінансових результатів підприємства.....	47
2.3 Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів підприємства.....	62
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	
3.1 Аналіз фінансових результатів підприємства	81
3.2 Обґрунтування аналітичних процедур для процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства	92
3.3 Управлінський аналіз в системі формування фінансових результатів підприємства	105
ВИСНОВКИ	120

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	125
ДОДАТОК А Фінансова звітність ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2021 рік ...	132
ДОДАТОК Б Фінансова звітність ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2022 рік ...	134
ДОДАТОК В Звіт про основні економічні показники роботи ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2021 рік.....	136
ДОДАТОК Д Звіт про основні економічні показники роботи ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2022 рік.....	137

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

М(С)БО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

га – гектар

чол. – чоловік

грн. – гривень

тис. грн. – тисяч гривень

% – відсотки

шт. – штук

і т.д. – і так далі

ВСТУП

Ефективне функціонування ринкової системи відносин багато в чому обумовлено застосуванням дієвих заходів і водночас оперативних способів формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Виникла потреба відображення відомостей щодо них в облікових системах, здатних забезпечити у потрібний момент їх отримання та використання, необхідна для глибокого та всебічного аналізу масштабів виробництва та реалізації продукції, прибутковості галузей та фінансового стану підприємства.

Ефективність роботи підприємства багато чому визначає кінцевий фінансовий результат. Фінансові результати роботи характеризуються сумою одержаного прибутку. Вивчення цього показника має значення для кожного суб'єкта господарювання, оскільки його значення характеризує економічний ефект, отриманий у результаті діяльності. Прибуток є фундаментом економічного розвитку підприємства та має велике значення для аналізу виробничої та фінансової діяльності.

Актуальність теми дослідження полягає в тому, що результативність діяльності підприємства виявляється у фінансово-економічних показниках, які в узагальненому вигляді відображають підсумки діяльності та потенціал економічного розвитку суб'єкта господарювання. Вважаємо за доцільне під час подальшого дослідження питань організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів розглянути особливості управлінського обліку фінансових результатів, оскільки його інструменти дозволяють знаходити нові ефективні способи регулювання доходів та витрат підприємства.

Значний внесок у дослідження теоретичних та методологічних питань обліку доходів, витрат та фінансових результатів зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Н.М.

Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій, С.Л. Лондар, О.В. Савицька Г.В., Тимошенко, Г.Л. Вознюк, А.Д. Мочерний, М.С. Пушкар, М.С. Чебанова, С.С. Василенко, Е.С. Хендриксен, Й. Шумпетер та інші. Однак, потребують вирішення окремі теоретичні та практичні аспекти формування фінансових результатів сільськогосподарської. Це зумовлює актуальність теми та доцільність продовження наукових пошуків у цій сфері.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці пропозицій щодо розвитку організаційно-методичного забезпечення обліку та фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств для формування ефективної облікової системи та отримання на її основі необхідної для прийняття управлінських рішень інформації.

Відповідно до мети дослідження визначено такі завдання:

- систематизувати теоретичні та методичні аспекти обліку фінансових результатів;
- визначити економічні та облікові фактори, оцінити їх вплив на систему організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів;
- уточнити класифікацію фінансових результатів з метою визначення фінансового результату в системі управлінського обліку та побудови управлінської звітності;
- дати загальну економічну характеристику об'єкта дослідження ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- з'ясувати особливості обліку фінансових результатів аграрних підприємств;
- викласти порядок обліку розподілу і використання прибутку ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- здійснити загальну оцінку фінансових результатів підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- проаналізувати показники і фактори рентабельності та розподілу прибутку;

- розрити зміст аналітичного забезпечення управління прибутковістю підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- розробити регламент управлінського обліку щодо складання та подання управлінської звітності про фінансові результати.

Об'єктом дослідження є порядок формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати сільськогосподарських підприємств, зокрема товариства з додатковою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району Запорізької області.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних та практичних положень організаційно-методичних аспектів обліку та аналізу фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

В процесі написання кваліфікаційної роботи були проведені дослідження на теоретичному та практичному рівнях пізнання.

Теоретичною основою дослідження послужили праці вітчизняних та зарубіжних учених у галузі теорії та практики бухгалтерського обліку, публікації у періодичних наукових та фахових виданнях. Методологія роботи побудована на застосуванні загальнонаукових та спеціальних методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, системний підхід, порівняння, групування, деталізація, узагальнення, графічний, балансовий, методи бухгалтерського обліку та інші методи).

Інформаційною базою для написання кваліфікаційної роботи слугували: законодавчі та нормативно-правові акти України; матеріали первинного, аналітичного, синтетичного обліку; фінансова та статистична звітність ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2020-2022 роки; наукові праці економістів, бухгалтерів; матеріали періодичних видань.

Наукова новизна дослідження полягає в теоретичному узагальненні вітчизняного досвіду у обліку та аналізу фінансових результатів і розподілу прибутку підприємства, запропонованих методах розв'язання актуальних

проблем, пов'язаних з управлінням прибутковістю діяльності, а саме було:

- проведено порівняння класичних теорій бухгалтерського обліку з точки зору обчислення фінансового результату;

- розглянуто діючий порядок нормативно-правового забезпечення обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами в Україні паралельно з міжнародною практикою;

- досліджено економічні та облікові фактори, що впливають на формування та відображення фінансових результатів у підсистемах бухгалтерського обліку;

- дана загальна економічна характеристика досліджуваного підприємства;

- доведено, що, пріоритетними напрямками організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства є: правильне визначення, та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної інформації для контролюючих органів та потреб управління;

- запропоновано чітке розмежування фінансового результату від фінансової та інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку та у Звіті про фінансові результати;

- визначено, що при розрахунку фінансових результатів у системі управлінського обліку необхідно враховувати взаємозв'язок показників обсягу виробництва, реалізації та величини запасів;

- розроблено структурований за розділами регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати»;

- запропоновано для цілей формування Регламенту управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» додати такі розділи як «Загальні положення», «Терміни, визначення, скорочення», «Організаційно-технічний розділ», «Методичний

розділ». Крім загальноприйнятих положень додано додаткові елементи, необхідні для деталізації та докладного опису процесу складання управлінської звітності про фінансові результати;

– запропоновано методи проведення оперативного контролю відображення витрат та формування доходів основної діяльності для визначення ступеня об'єктивності інформації та покращення аналітичного обліку доходів та витрат сільськогосподарських підприємств.

Пропозиції автора кваліфікаційної роботи щодо удосконалення управління прибутковістю, методики та організації обліку та аналізу фінансових результатів і розподілу прибутку ТОВ «БАКАЙ-АГРО» мають прикладне значення і можуть бути використані у практичній діяльності як досліджуваного підприємства так і інших сільськогосподарських підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: I Міжнародна наукова конференція «Розвиток наук в умовах нової реальності: проблеми та перспективи», м. Луцьк, 20 жовтня, 2023р, зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, IV International Scientific and Theoretical Conference, June 30, 2023. Helsinki, Republic of Finland «Science of XXI century: development, main theories and achievements», зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, XVI Університетська науково-практична конференція студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука-2023» 17-22 квітня 2023 року, Запорізький національний університет. Також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано статті: «FEATURES OF FORMATION, ACCOUNTING AND ANALYSIS OF FINANCIAL RESULTS AT DOMESTIC AGRICULTURAL ENTERPRISES» у науковому фаховому виданні «Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки», Випуск 3 (59) (м. Запоріжжя, 2023 рік), також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано одну статтю щодо теми

дослідження у збірнику статей молодих вчених Запорізького національного університету «Обліково–аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства», Випуск №8 (м. Запоріжжя, 2023 рік).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку літератури, додатків. Основний зміст викладено на 124 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 31 таблицю, 11 рисунків, 4 додатки, містить 75 найменування літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Теоретичні засади формування фінансових результатів

Функціонування будь-якого суб'єкта господарювання за певний період характеризується таким підсумковим показником як фінансовий результат. Діяльність підприємства будь-якої організаційно-правової форми спрямована на отримання прибутку від фінансово-господарської діяльності, що і є його головною метою. Прибуток – це показник, який найбільш повно здатний відобразити результативність виробництва, якість і обсяг виробленої продукції, рівень продуктивності праці, собівартість. Вивчення поняття «фінансовий результат» дає можливість керівництву підприємства отримувати детальну інформацію про фінансовий стан, рентабельність, конкурентоспроможність на ринках товарів та послуг. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і міжнародні стандарти фінансової звітності. Фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання є предметом дослідження провідних економістів. Проблема економічного змісту «фінансовий результат» потребує точного обґрунтування. Саме фінансовий результат є визначальною економічною категорією, а також головним вимірником ефективності роботи підприємства. Об'єктивне та правильне визначення фінансових результатів, особливо в галузі сільського господарства, завжди було предметом наукових дискусій як серед науковців, так і серед фахівців-практиків. Серед багатьох авторів у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу немає єдиного

підходу у визначенні цього поняття. Їхнє розуміння сутності фінансових результатів далеко неоднозначне, автори висвітлюють економічний зміст даного поняття «фінансовий результат» у різних аспектах та з різним ступенем деталізації. Поняття фінансовий результат та окремі аспекти його призначення у трактуванні різних авторів представлені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «фінансовий результат»

Автор	Трактування
Борисов А.Б. [1]	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу, визначені шляхом зіставлення витрат з отриманими доходами.
Бутинець Ф. Ф. [2]	Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації.
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [3]	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.
Кондраков Н.П. [4]	Зміна власного капіталу за визначений період у результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства.
Лондар С. Л., Тимошенко О. В. [5]	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.
Мочерний А. Д. [6]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках.
Опарін В. М. [7]	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток.
Пушкар М. С. [8]	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності.
Скалюк Р. В. [9, 10]	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства.
Ткаченко Н. М. [11]	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
Худолій Л. М. [12]	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством.
Чебанова М. С., Василенко С. С. [13]	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.

Джерело: узагальнено автором за [1 - 13]

Таким чином, огляд та аналіз джерел економічної літератури свідчить про неоднорідність уявлень, що сформувалися в даний час, про сутність

фінансових результатів. Автори у своїх наукових працях визначають економічний зміст даного поняття з різних точок зору та з різним ступенем конкретизації. Проте підсумовуючи, можна назвати найбільш загальний підхід до розуміння категорії «фінансовий результат». Фінансовий результат – це узагальнюючий показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання за певний період часу, який визначається як різниця між доходами і витратами підприємства. Розрахунок фінансових результатів за підсумками фінансової та господарської діяльності звітного періоду призводить до приросту або зменшення капіталу суб'єкта господарювання. Фінансовий результат – це не тільки величина прибутку, що залишився у розпорядженні суб'єкта господарювання, або отриманого збитку, за результатами звітного періоду, це також основа для розрахунку різних похідних показників, що характеризують ефективність роботи суб'єкта, таких як прибутковість продажів, рентабельність активів та фінансових джерел капіталу. Отже, категорія «фінансові результати» - це одне з центральних понять не тільки бухгалтерського обліку, а й економічного аналізу, менеджменту, що пов'язує облікові процеси з механізмом прийняття управлінських рішень, спрямованих на зростання прибутковості бізнесу у вигляді розрахунку, аналізу та прогнозування різних економічних показників. Проведений аналіз сучасної економічної літератури свідчить про подібність у поглядах авторів розуміння сутності прибутку. Поняття прибутку в економічній літературі наведено на рисунку 1.1.

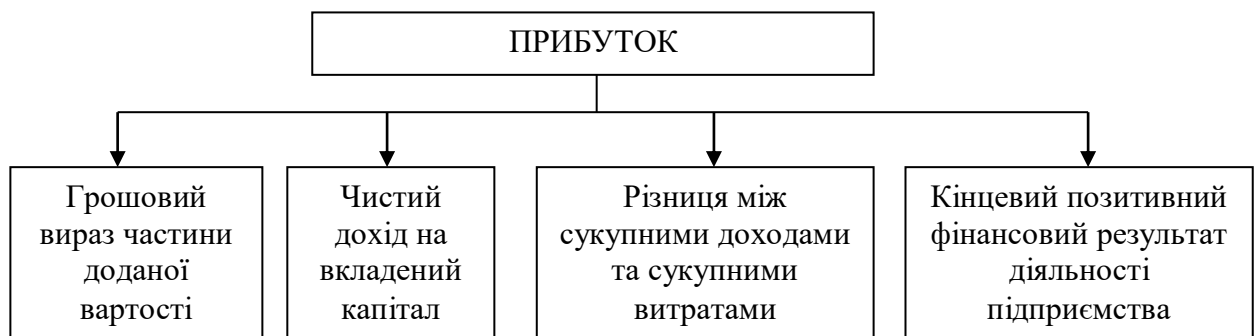


Рисунок 1.1 – Поняття прибутку

Джерело: узагальнено автором [1 – 13]

Можна зробити висновок, що прибуток є важливим показником, що характеризує фінансовий результат діяльності підприємства.

Вивчення нормативно-правової бази показало, що в законодавстві термін «фінансові результати» детально не розглядається, але визначено сутність понять «доходи», «витрати», «прибуток», «збиток» (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Визначення термінів відповідно до чинних нормативних документів

Нормативний документ	Визначення термінів
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
	Інший сукупний дохід - доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства
	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів
МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	Дохід (income) – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу
Концептуальна основа фінансової звітності	Дохід – це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.
	Витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу

Джерело: узагальнено автором за [14 - 17]

У зв'язку з тим, що поняття «фінансовий результат» виражається у таких показниках як прибуток та збиток різних видів, виникає необхідність у певній систематизації термінів, що використовуються. Далі розглянемо класифікаційні ознаки фінансових результатів підприємства, які зустрічаються найчастіше (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Класифікація фінансових результатів підприємства

Класифікаційна ознака	Види фінансового результату
За значенням підсумкового результату господарювання	<ul style="list-style-type: none"> – позитивний фінансовий результат – прибуток; – негативний фінансовий результат - збиток
За джерелами формування, що використовуються в обліку	<ul style="list-style-type: none"> – прибуток (збиток) від продажу – прибуток (збиток) від інших операцій (у тому числі реалізації майна) – балансовий прибуток (збиток)
За основними видами діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> – прибуток (збиток) від операційної діяльності – прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності – прибуток (збиток) від фінансової діяльності
За галузями діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> – прибуток (збиток) від виробничої діяльності; – прибуток (збиток) від торгової діяльності – прибуток (збиток) від надання послуг тощо.
За складом елементів	<ul style="list-style-type: none"> – маржинальний прибуток – валовий прибуток – чистий (нерозподілений) прибуток (непокритий збиток)
За характером оподаткування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> – оподатковуваний прибуток – прибуток, що не підлягає оподаткуванню
За періодом формування	<ul style="list-style-type: none"> – прибуток (збиток) попереднього періоду – прибуток (збиток) звітного періоду – передбачуваний прибуток (збиток)
За ступенем узагальнення	<ul style="list-style-type: none"> – прибуток (збиток) підприємства – консолідований прибуток (збиток)
За характером розподілу в складі прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку)	<ul style="list-style-type: none"> – частина, що капіталізується; – частина, що споживається
За галузями та видами виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – прибуток від реалізації продукції рослинництва – прибуток від реалізації продукції тваринництва – прибуток від реалізації продукції промислового виробництва

Джерело: узагальнено автором

Якщо суб'єкт господарювання неефективно здійснював фінансово-господарську діяльність, то за підсумком звітного періоду він зазнає збитків.

Шеремет А.Д. [18] визначає збиток як від'ємну різницю між доходами та витратами по всіх господарських операціях підприємства.

Щодо визначення збитку, то в літературі є досить велика їх кількість, в економічних словниках знаходимо такі визначення збитку:

перевищення витрат на виробництво і реалізацію продукції над доходами від їх продажу є збитком;

збиток – перевищення перенесеної вартості над заново створеною, що забезпечується виробництвом необхідного продукту;

збиток – це перевищення альтернативних факторних витрат над виручкою від продажу продукції;

збиток можна охарактеризувати як негативну різницю доходу і витрат, втрати в результаті певного роду діяльності;

збиток – перевитрати факторів виробництва, що не покриваються отриманим доходом.

Є також нульовий фінансовий результат, який означає рівність доходу та витрат, а отже – відсутність прибутку та збитку, тобто беззбитковість [19].

Прибуток суб'єкта господарювання визначається низкою основних функцій, характеристика яких представлена на рисунку 1.2.

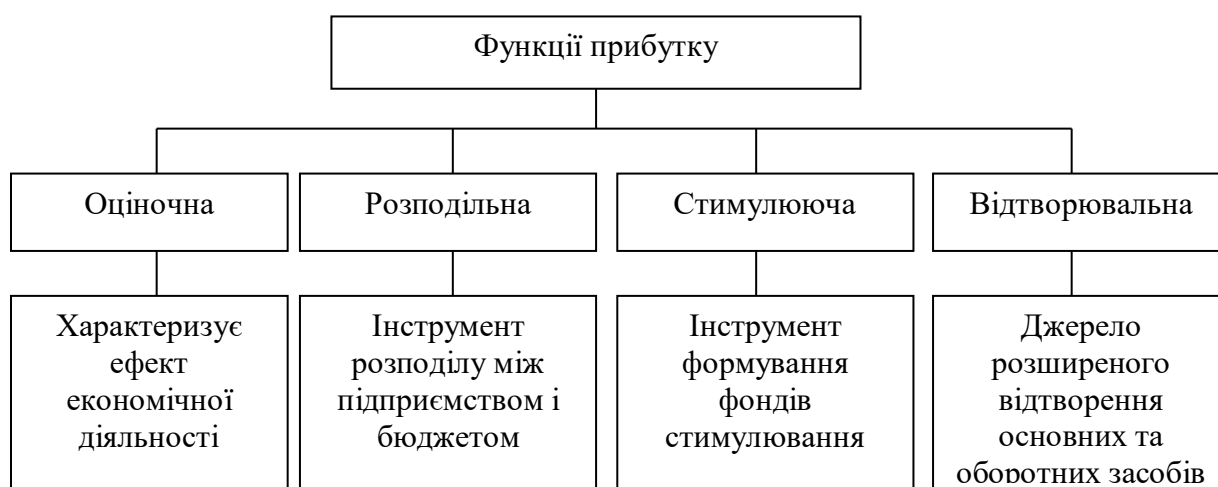


Рисунок 1.2 – Функції прибутку

Джерело: узагальнено автором за [20]

Оціночна функція прибутку надає можливість провести оцінку результативності роботи суб'єкта господарювання (отримання прибутку в результаті діяльності означає, що отримані доходи перевищують усі витрати, пов'язані з його фінансово-господарською діяльністю).

Розподільна функція передбачає створення фондів грошових коштів, які дозволять забезпечувати фінансування прийнятих для виконання програм та стратегій, зведення до мінімуму ризику банкрутства.

Стимулююча функція є чинником розвитку виробництва, дозволяє знижувати витрати суб'єкта господарювання на виробництво шляхом запровадження інновацій і технічних удосконалень.

Відтворювальна функція припускає, що прибуток є джерелом розширеного відтворення основних та оборотних засобів суб'єкта господарювання. Відтворювальна функція прибутку розкриває показник різниці між доходами та витратами [20].

Як система показників, фінансові результати становлять інтерес для власників бізнесу, для менеджерів вищої ланки, для робітників підприємства, постачальників, фінансових установ, держави. Їх зацікавленість зумовлена участю у діяльності підприємства прямо чи опосередковано.

У таблиці 1.4 наведено порядок формування фінансових результатів відповідно до інтересів зацікавлених осіб.

Таблиця 1.4 – Формування фінансових результатів відповідно до інтересів зацікавлених осіб

Результати діяльності підприємства	Економічні вигоди	Зацікавлені особи
Прибуток підприємства	Економічна ефективність	Менеджери вищої ланки Персонал
Приріст власного капіталу підприємства	Стабільний конкурентний розвиток підприємства	Власники підприємства Акціонери
Приріст ринкової вартості підприємства	Продаж бізнесу на ринку капіталів	Власники підприємства Кредитори Інвестори Потенційні покупці

Джерело: узагальнено автором за [20]

Визначимо сутність поняття «прибуток», розглянувши окремі статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід):

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

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

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

– чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку від припинення діяльності після оподаткування [15].

Процес формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства в умовах чинного законодавства представлено на рисунку 1.3.

Таблиця 1.5 – Структура Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

№ розділу	Назва розділу	Зміст розділу
I	Фінансові результати	Визначаються фінансові результати основної діяльності, звичайної діяльності, чистий прибуток (збиток)
II	Сукупний дохід	Призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу
III	Елементи операційних витрат	Для цілей аналізу визначаються п'ять основних елементів витрат: матеріальні втрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
IV	Розрахунок показників прибутковості акцій	Для акціонерних товариств визначається середньорічна кількість звичайних акцій, розподілений чистий прибуток на акцію, розподілений прибуток на акцію

Джерело: узагальнено автором

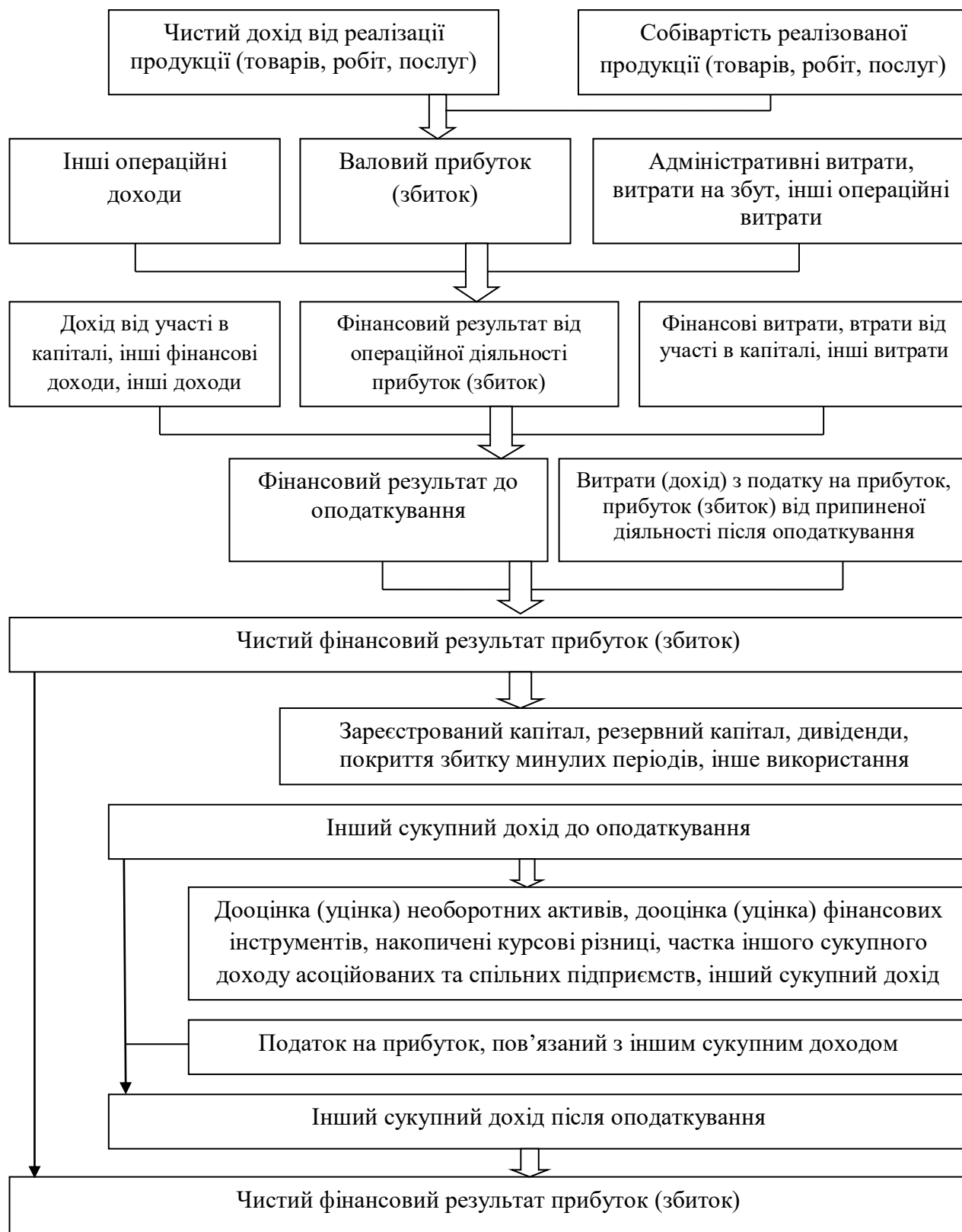


Рисунок 1.3 – Формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства

Джерело: узагальнено автором за [22]

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) має вертикальну форму, складається з чотирьох розділів, містить інформацію за попередній та звітний періоди, що надзвичайно важливо для проведення аналізу (табл. 1.5). Сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [15]. Показник сукупного доходу як індикатор змін в активах підприємства є дуже інформативним, оскільки лежить в основі прийняття рішень інвесторами і кредиторами. Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, за винятком тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Складання звіту про фінансові результати передбачає можливість додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву і код рядка, однак такі додаткові статті повинні відповідати двом критеріям: інформація в них є суттєвою, тобто відсутність її може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності; оцінка статті може бути достовірно визначена. Однією з цілей звіту про загальний сукупний дохід є намагання розподілити та окремо представити всі компоненти прибутку, оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю.

1.2 Підходи до формування інформації про фінансові результати

Незважаючи на безліч формулювань, вітчизняні економісти зводять визначення фінансового результату до понять прибутку або збитку, з

уточненням традиційного для нашої облікової практики порядку обчислення в бухгалтерському обліку у вигляді різниці доходів і витрат. Однак у ході історичного розвитку бухгалтерського обліку змінювалися також і методи обчислення фінансового результату. Проаналізуємо цю ситуацію у світлі класичних теорій бухгалтерського обліку: статичної, динамічної та органічної.

Проведемо порівняння цих теорій з точки зору обчислення фінансового результату відповідно до мети розрахунку, інтересів користувачів, елементів розрахунку, оцінки елементів та умови розрахунку.

Результати, наведені у таблиці 1.6, свідчать про відсутність абсолютного збігу за розглянутими показниками.

Таблиця 1.6 – Порівняльна характеристика методик обчислення фінансового результату у статичній та динамічній теоріях

Ознака	Розрахунок фінансового результату відповідно до статичної теорії	Розрахунок фінансового результату відповідно до динамічної теорії
Мета розрахунку	Можна визначити платоспроможність та фінансову стійкість	Можна визначити рентабельність (оцінку ефективності поточної діяльності суб'єкта господарювання)
Інтереси користувачів	Надати перевагу кредиторам, інвесторам у захисті інтересів	Надати перевагу власникам у захисті інтересів
Елементи розрахунку	Капітал, зобов'язання, активи	Доходи, витрати, прибуток
Оцінка елементів розрахунку	Оцінюють основні елементи в результаті інвентаризації на певний момент часу	Оцінюють основні елементи за собівартістю
Умови розрахунку	При розрахунку допускається реальна чи фіктивна ліквідація підприємства	Під час розрахунку допускається безперервність діяльності підприємства, а також необхідність розмежування звітних періодів

Джерело: узагальнено автором

Органічна теорія має елементи статичної теорії у частині прийняття переоцінки активів та елементи динамічної теорії, у частині інтерпретації амортизації. Для обчислення достовірного фінансового результату, згідно з цією теорією, слід розмежовувати прибуток (збиток) на результат, що

визначається від звичайної господарської діяльності, та фіктивний фінансовий результат, пов'язаний із переоцінкою активів.

Проте саме дуалізм окремих положень статичної та динамічної теорій взято за основу у сучасних правилах обчислення прибутку.

Вважаємо, що в інтересах користувачів фінансової звітності можливість одночасного використання таких теорій, як підходів до обчислення фінансового результату, стає потребою. З огляду на це вважаємо, що найбільш прийнятним буде таке визначення. Фінансовий результат представляє собою результат порівняння величин прибутків (збитків), виражених у вигляді різниці доходів і витрат, з одного боку, та змін власного капіталу (чистих активів) (за винятком розподілів акціонерам та внесків, вироблених ними протягом періоду), з іншого, за той самий звітний період. Про наявність прибутку за звітний період підприємства можна говорити за одночасного отримання позитивної величини від різниці доходів і витрат і приросту власного капіталу (крім розподілів акціонерам та внесків, вироблених ними протягом періоду). Таке формулювання узгоджується із висновками, сформульованими вченими із постулату Е. Пізані у тому, що «позитивний фінансовий результат (прибуток) можливий лише при перевищенні доходів над витратами, при цьому власний капітал повинен бути не лише збережений, а й примножений» [23]. Результати дослідження показали, що визначення прибутку неодноразово змінювалося і ставало все більш складним, що підтверджується різноманіттям його формулювання.

Наприклад, М.Ф. Ван Бреда и Є.С. Хендриксен вважають, що «залежно від мети формування фінансової звітності, прибуток може бути визначений по-різному та адресованим різним користувачам» [24].

Труднощі з розумінням бухгалтерського прибутку пов'язані переважно з особливостями процедур бухгалтерського обліку при відображенні відповідної інформації. Видатний вчений Я.В. Соколов продемонстрував таку умовність бухгалтерського обліку шляхом введення в науку поняття «парадокси бухгалтерського обліку» [25]. Більшість описаних ним

парадоксів безпосередньо пов'язані з методологією розрахунку прибутку.

Інформація про фінансові результати свідчить про останні факти господарської діяльності.

Для того, щоб подолати цей дефіцит, в тому числі у бухгалтерському обліку, був введений метод нарахування.

Облік за методом нарахування з точки зору МСФЗ передбачає відображення операцій під час їх здійснення. Це дозволяє надавати інформацію користувачам як про минулі операції, за якими були зроблені платежі та отримані грошові кошти та майбутні зобов'язання, а також економічні вигоди, які вони отримають [26].

У даний час назріла необхідність у формуванні нового підходу до визначення та обчислення прибутку, що дозволило б внести ясність до алгоритму його розрахунку, екстраполювати відображення фінансового результату на користь основних користувачів цієї інформації.

В економічній літературі найчастіше розглядаються в рамках динамічної та статичної теорій обліку два основних підходи визначення прибутку [27, 28]: бухгалтерський та підприємницький (економічний).



Рисунок 1.4 – Принципові основи формування фінансових результатів відповідно до бухгалтерського підходу

Джерело: сформовано автором

Основні принципи формування прибутку при бухгалтерському підході представлені на рисунку 1.4.

Підприємницький підхід - це наслідок застосування теорії статичного обліку прибутку, її принципові основи формування представлені на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Принципові основи формування фінансових результатів відповідно до підприємницького підходу

Джерело: сформовано автором

Сьогодні бухгалтерський підхід пропонує відображати у звітності нарахований прибуток. Метод нарахування, по суті, суперечить принципу обачності (обережності, консерватизму).

Вважаємо, що в умовах кризи і неплатежів включення до складу доходів очікуваних (імовірних) економічних вигод у вигляді дебіторської заборгованості, хоч і виправдано, проте несе в собі певний рівень ризику.

У бухгалтерському підході, на відміну підприємницького, можна побачити, що є суворі ідентифікація всіх елементів, які використовуються у розрахунку фінансового результату. Крім того, підприємницький підхід визнає як реалізований дохід, так і нереалізований, тоді бухгалтерський підхід, відповідно до принципу обачності, не поспішає визнавати другий її

вид (нереалізований дохід). Тоді нарахований прибуток, згідно з бухгалтерським підходом не забезпечений грошовими коштами, надає штучність даному показнику і дає можливість бухгалтерам вуалювати звітність

1.3 Нормативно-правові основи обліку фінансових результатів

Окремих правил для визначення фінансового результату чинним законодавством не передбачено, оскільки вони є похідними від правил (принципів) обліку доходів і витрат. Методологія формування інформації про доходи і витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності встановлена стандартами бухгалтерського обліку. Так, підприємства, які ведуть облік:

- за національними стандартами – застосовують норми НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15], НП(С)БО 15 «Дохід» [29], 16 «Витрати» [30], 30 «Біологічні активи» [31];

- за міжнародними – норми МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [16].

- Спеціального міжнародного стандарту для визнання та відображення у звітності витрат немає. Тому таким підприємствам для узагальнення інформації про витрати слід керуватися іншими стандартами МСФЗ, у яких викладено критерії визнання активів і зобов'язань для тих або інших господарських операцій.

Для визначення фінансового результату враховується тільки визнаний дохід. Так, суми надходжень, які збільшують активи підприємства, але не приводять до збільшення власного капіталу, не вважаються доходом. До них, зокрема, відносяться: податки та збори, що підлягають перерахуванню до бюджету, суми за договорами комісії, доручення, суми передплат за

продукцію (товари, роботи, послуги), а також кошти, помилково зараховані на банківський рахунок підприємства [29].

Доходи від цільового фінансування визнаються в тих періодах і тих величинах, у яких визнаються витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування [29].

Визнані доходи від звичайної діяльності класифікують у бухгалтерському обліку за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи.

Відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [31] загальний фінансовий результат від основної діяльності підприємства складається з:

- фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, оцінку яких здійснюють за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінку яких здійснюють за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

Витрати визнаються витратами звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [30]. Крім того, у процесі провадження господарської діяльності виникають витрати, які безпосередньо не можуть бути віднесені до певного виду доходу. Ці витрати класифікуються за видами і включаються до адміністративних та збутових. Їх облік ведеться на спеціально передбачених для цього рахунках 92 та 93 відповідно. Такі витрати списуються в періоді їх виникнення за рахунок зменшення загального отриманого доходу від операційної діяльності.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [32] та Інструкції про його застосування [33], для узагальнення інформації про фінансові результати призначено однойменний рахунок 79. Це кінцевий рахунок, на який списуються (закриваються) усі рахунки доходів і витрат (класи 7 «Доходи і результати діяльності» і 9 «Витрати діяльності»). Виняток становлять тільки рахунки обліку витрат на виробництво (рахунок 23) та загальновиробничі витрати (рахунок 91) – вони закриваються попередньо на інші рахунки (рахунки 23, 90).

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 накопичуються доходи та витрати лише від основної діяльності підприємства та діяльності, яка пов'язана з її забезпеченням.

За кредитом субрахунку 791 відображаються в порядку закриття рахунків доходи від операційної діяльності, за дебетом – у порядку закриття рахунків обліку собівартість продукції (робіт, послуг), адміністративні (рахунок 92), збутові (рахунок 93) та інші операційні витрати (табл. 1.7).

За кредитом субрахунку 792 відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат (табл. 1.8).

Таблиця 1.7 – Склад доходів і витрат із застосуванням рахунків, що задіяні у визначенні фінансового результату операційної діяльності

Склад доходів	Склад витрат	Обороти за рахунком (субрахунком)
<p>Дохід від реалізації сільгосппродукції (товарів, робіт, послуг) та біологічних активів обліковується за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» за видами реалізації</p>	<p>Витрати, що формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) обліковуються за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» за видами реалізації</p>	<p>Дохід: Дт 701–703 – Кт 791. Витрати: Дт 791 – Кт 901– 903</p>
<p>Інформація про інші доходи від операційної діяльності узагальнюється за кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід». На цьому рахунку відображаються доходи:</p> <ul style="list-style-type: none"> – від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; – купівлі-продажу інвалюти; – реалізації оборотних активів (крім фінінвестицій), необоротних активів, що утримуються для продажу, і груп вибуття; – операційної оренди активів; – у вигляді операційних курсових різниць; – у вигляді роялті; – у сумі одержаних штрафів, пені, неустойки (у т. ч. суми санкцій, які визнані боржником або за якими отримано рішення суду); – від відшкодування раніше списаних активів; – списання кредиторської заборгованості; – безплатно отриманих оборотних активів; – у вигляді відсотків, нарахованих на залишок на поточному рахунку в банку, тощо 	<p>Інформація про інші витрати операційної діяльності узагальнюється за дебетом однойменного рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності». На цьому рахунку відображаються витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> – від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; – на дослідження і розробки; – від операційних курсових різниць, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем інвалюти; – собівартість реалізованих виробничих запасів; – на сумнівні та безнадійні борги; – від знецінення запасів; – нестачі і втрати від псування цінностей; – визнані штрафи, пені, неустойки; – інші витрати операційної діяльності 	<p>Дохід: Дт 71 – Кт 791. Витрати: Дт 791 – Кт 94</p>

Джерело: узагальнено автором за [33]

Таблиця 1.8 – Склад доходів та витрат із застосуванням рахунків, що задіяні у визначенні фінансового результату фінансової діяльності

Склад доходів	Склад витрат	Обороти за рахунком (субрахунком)
<p>Доходи від фінансової діяльності формуються за допомогою:</p> <p>1) кредиту рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі», на якому відображаються доходи, отримані від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;</p> <p>2) кредиту рахунка 73 «Інші фінансові доходи», на якому відображаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримані дивіденди від підприємств, що не є асоційованими, дочірніми або спільними; – відсотки за облігаціями; – винагорода за здані у фінансову оренду необоротні активи та інші доходи, отримані від фінінвестицій (крім доходів, які враховуються за методом участі в капіталі) 	<p>Формування витрат фінансової діяльності здійснюється за допомогою:</p> <p>1) дебету рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі», на якому відображається збиток, понесений у зв'язку зі зменшенням частки інвестора в асоційованих, дочірніх або спільних підприємствах, облік інвестицій у які ведеться за методом участі в капіталі;</p> <p>2) дебету рахунка 95 «Фінансові витрати», на якому відображаються витрати на сплату відсотків та інші витрати підприємства, пов'язані з позиками (крім фінансових витрат, що включаються до вартості кваліфікаційних активів), а також витрати, пов'язані з фінансовою орендою</p>	<p>Дохід: Дт 72, 73 – Кт 792.</p> <p>Витрати: Дт 792 – Кт 95, 96</p>

Джерело: узагальнено автором за [33]

На субрахунок 793 списуються доходи та витрати від будь-якої іншої діяльності, яка не потрапила на субрахунки 791 і 792. За кредитом субрахунку 793 відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат (табл. 1.9).

Організація бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів є динамічною системою, що постійно розвивається і розвиток її залежить від удосконалення методології, методики і техніки бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.9 – Склад доходів та витрат із застосуванням рахунків, що задіяні у визначенні фінансового результату від іншої діяльності

Склад доходів	Склад витрат	Обороти за рахунком (субрахунком)
<p>Інформація про доходи від іншої діяльності узагальнюється за кредитом рахунка 74 «Інші доходи», на якому відображаються доходи:</p> <ul style="list-style-type: none"> – від реалізації фінансових інвестицій; – у вигляді неопераційних курсових різниць; – від зміни балансової вартості фінінструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; – у вигляді інших доходів, що виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (наприклад, дохід від безплатно отриманих необоротних активів у сумі нарахованої амортизації, від відновлення корисності активів) 	<p>Інформація про витрати іншої діяльності узагальнюється за дебетом рахунка 97 «Інші витрати», на якому відображаються витрати у вигляді:</p> <ul style="list-style-type: none"> – собівартості реалізованих фінінвестицій; – втрат від зменшення корисності активів; – втрат від неопераційних курсових різниць; – уцінки необоротних активів і фінінвестицій; – залишкової вартості списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією, тощо 	<p>Дохід: Дт 74 – Кт 793. Витрати: Дт 793 – Кт 97</p>

Джерело: узагальнено автором за [33]

Остаточний сформований на рахунку 79 фінансовий результат списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» такими проведеннями:

– Дт 791–793 – Кт 441 – якщо доходи перевищують витрати (обороты за кредитом рахунка 79 перевищують обороти за дебетом рахунка 79), то різниця направляється на збільшення нерозподіленого прибутку. Його можна використати в майбутньому для виплати дивідендів, формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу тощо, а можна взагалі не розподіляти;

– Дт 442 – Кт 791–793 – якщо витрати перевищують доходи (дебетовий оборот за рахунком 79 перевищує кредитовий за рахунком 79), то

визнаються непокриті збитки. Їх покривають за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років або резервного капіталу. Якщо такого прибутку і капіталу немає, збитки збільшують у балансі непокритий збиток минулих років.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

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

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»,

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» [33].

Оскільки фінансовий результат використовується у тому числі для прийняття подальших управлінських рішень, користувачам фінансової звітності важливо знати не тільки розмір отриманого прибутку або збитку, але й те, від якої діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) отримано результати.

З метою доцільності збереження чи зміни відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності, слід розглянути діючий порядок в Україні паралельно з міжнародною практикою. Поступовий перехід господарюючих суб'єктів в Україні на міжнародні стандарти фінансової звітності вимагає внесення змін до їх облікової політики, що передбачають застосування підприємствами для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, принципів та правил визначених міжнародними стандартами.

У травні 2014 року Рада з МСФЗ (IASB) опублікувала новий стандарт МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [16]. Стандарт розроблявся Радою з МСФЗ (IASB) разом з Радою зі стандартів фінансового

обліку (FASB) США та став результатом конвергенції МСФЗ та американських принципів бухгалтерського обліку. Він прийшов на заміну попереднім МСБО 18 «Дохід» [34] та МСБО 11 «Будівельні контракти» [35]. Обов'язково його стали застосовувати до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2018 року або після цієї дати.

Основною ідеєю нового стандарту є використання уніфікованої моделі визнання доходів для всіх підприємств, незалежно від галузевої приналежності. Винятками від його застосування є договори про оренду, страхування, гарантії, а також певних негрошових обмінів між суб'єктами господарювання та фінансові інструменти. Вищезгадана модель буде взаємодіяти з усією системою організації управління бізнесом, за словами Кристофа Грасса, партнера PWC, а бухгалтерський облік - це лише «вершина айсберга» [36]. Підприємства змушені переглянути порядок ведення бізнесу з метою виконання зобов'язань за новим МСФЗ при визнанні в обліку доходів. Умови, передбачені договором, впливають на порядок визнання в бухгалтерському обліку та відображення у звітності доходів, витрат та фінансових результатів. Таким чином, бухгалтери змушені максимально співпрацювати з працівниками тих відділів компанії, які відповідають за продаж продукції (робіт, послуг).

Нова модель представляє собою п'ять етапів визнання доходів.

1. Укладання договору з клієнтом (замовником) та визначення основних його умов. Головною умовою укладання угоди (контракту) буде впевненість у надходженні економічних вигод (винагороди за договором). Особливість його в тому, що ця впевненість має бути досягнута не лише на короткострокову перспективу, а й прогнозована на довгострокову перспективу. Однак це лише один із критеріїв. МСФЗ (IFRS) 15 зобов'язує проаналізувати укладений договір з партнером на предмет того, що:

– сторонами затверджено договір (в усній чи письмовій формі або відповідно до іншої звичайної ділової практики) та покладено обов'язок виконувати його умови;

– підприємство може визначити права кожної із сторін щодо товарів (робіт, послуг), що передаються за договором однією стороною та будуть придбані за цим договором іншою стороною;

– підприємство може визначити порядок оплати товарів (робіт, послуг);

– договір має комерційний зміст, але це означає, що не тільки розподілені у часі ризики, а й майбутні грошові потоки підприємства зміняться у результаті виконання договору;

– є ймовірність отримання підприємством відшкодування, право на яке виникне в обмін на товари чи послуги, які передані покупцю.

2. Визначення окремих зобов'язань щодо виконання умов договору. З дослівного прочитання найменування зазначеного етапу (кроку до визнання виручки за договором) можна зробити висновок, що договір як такий не є єдиним зобов'язанням, за яким визнається виручка. Так, в одному контракті може бути кілька послуг, робіт чи їх етапів з різними моментами передачі їх покупцю. Тому МСФЗ (IFRS) 15 [16] пропонує ділити «контракт» на окремі зобов'язання щодо виконання його умов.

3. Визначення ціни договору (угоди). Для визнання виручки цей критерій має ключове значення: саме він впливає на величину виручки, виражену у грошових одиницях. І якщо в МСБО (IAS) 18 [34] та МСБО (IAS) 11 [35] суворо вказувалося, що сума виручки визначається за справедливою вартістю, то в МСФЗ (IFRS) 15 [16] концепція справедливої вартості переглянута і в результаті більшого поширення набули розрахункові оцінки. Підприємства повинні будуть при визначенні ціни угоди оцінювати: погашення дебіторської заборгованості; вплив змінної винагороди, тимчасової вартості грошей (якщо встановлено існування значного фінансового компонента), суми умовної винагороди; отримання винагороди у негрошовій формі та виплати винагороди клієнту. В якості «змінної винагороди (відшкодування)» враховуються суми, що змінюються відповідно до договору з включенням премій або штрафів, а також знижки, концесії,

крім того, враховуються права клієнта на повернення товару.

4. Здійснення розподілу ціни угоди. Після визначення ціни угоди необхідно розподілити на всі виділені раніше зобов'язання по виконанню.

5. Визнання виручки. Останній етап також змінює концепцію визначення моменту виручки. Тепер контрактне зобов'язання виконується, якщо замовнику (покупцеві) передають контроль над товаром (послугою, роботою), який передбачений цим контрактом. Під контролем мається на увазі можливість компанії використовувати, управляти та отримувати вигоди, а також перехід ризиків на товари (роботи, послуги).

Момент визнання виручки у положенні МСФЗ (IAS) 18 [34] орієнтуються виключно на перехід ризиків та вигод над активом. Нова концепція набагато ширша у частині осмислення критеріїв визнання виручки за контрактами з клієнтами, перехід вигод та ризиків за товаром (роботою послуги) становить лише один з його аспектів. Відповідно до цього виручка визнається:

- 1) у певний момент часу;
- 2) протягом визначеного часу.

На необхідність застосування другого способу вказують три критерії:

1) покупець і отримує результати діяльності продавця, вироблені ним, та споживає ці результати при виробництві;

2) продавець модернізує або створює актив (наприклад, незавершене виробництво), що враховується замовником як власне незавершене виробництво;

3) продавець створює актив, що не має альтернативного застосування для продавця, який має право на оплату за роботу, завершену на конкретну дату.

Виручка – це найважливіший індикатор фінансової діяльності, на її основі роблять висновки про майбутні перспективи суб'єктів господарювання.

Часті обговорення та остаточне прийняття стандарту «Дохід від

договорів з клієнтами» [16] говорить про наявність проблем у цій сфері та бажання міжнародної спільноти знайти найефективніші шляхи їх вирішення. Проведений аналіз показує, що основні зміни у бухгалтерському обліку за МСФЗ (IFRS) 15 [16] стосуються насамперед питань оцінки та визначення моменту визнання виручки, витрат та фінансових результатів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Базою дослідження в кваліфікаційній роботі виступає сільськогосподарське підприємство Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» (код ЄДРПОУ 32090095).

Основним видом діяльності товариства є вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (01.11); вирощування інших однорічних і дворічних культур (01.19); розведення свиней (01.46); допоміжна діяльність у рослинництві (01.61); після урожайна діяльність (01.63); оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин (46.21).

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» діє на підставі статуту, який призначений для нормативно-правової регламентації діяльності товариства.

Місцезнаходження та юридична адреса ТОВ «БАКАЙ-АГРО»: 70441, Запорізька область, Запорізький район, село Біленьке, вулиця Миколаївка, буд. 76.

Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» має статус юридичної особи, поточний рахунок у банку, печатку, штамп і бланки зі своєю назвою. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» зареєстровано платником ПДВ (№ свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ – 0320900908083). ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є платником єдиного податку четвертої групи.

Мета діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» – це отримання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, спрямованої на виробництво сільськогосподарської продукції з

використанням земельних ділянок, наданих для цих цілей, а також переробка, зберігання, транспортування і реалізація виробленої ним сільськогосподарської продукції.

Вигідне кліматичне та географічне розташування підприємства сприяє успішному виробництву сільськогосподарської продукції, зокрема зернових та технічних культур. Основний перелік продукції рослинництва, яку виробляє підприємство ТОВ «БАКАЙ-АГРО»: пшениця озима, кукурудза, соняшник, ячмінь озимий, ріпак озимий, соя, гірчиця та інші.

Для проведення аналізу організаційно-економічної характеристики підприємства використаємо дані фінансової та статистичної звітності за три роки (2020-2022 роки).

Найголовніший ресурс сільськогосподарського підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» – це земля. Земельний фонд, який підприємство використовує для вирощування продукції, отриманий шляхом взяття в оренду у фізичних осіб (пайовиків) на підставі договорів оренди земельних ділянок. Розглянемо склад та структуру земельних угідь ТОВ «БАКАЙ-АГРО» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Склад і структура землекористування на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2020-2022 рр.

Види угідь	Роки			У середньому за 3 роки	Відхилення 2022 р. до 2020 р.	
	2020	2021	2022		+/-	%
Всього с/г угідь, в т.ч.:	1531	1575	1647	1584	116	108
рілля	1357	1378	1450	1395	93	107
сіножаті	127	127	127	127	0	0
багаторічні насадження	47	70	70	62	23	149

Джерело: складено автором самостійно.

Розглянувши таблицю 2.1, бачимо, що структура земельних угідь підприємства за останні три роки змінилась. Загальна земельна площа ТОВ

«БАКАЙ-АГРО» збільшилася на 116 га або 8%.

Одним з найважливіших показників господарської діяльності підприємства є надходження грошей від продажу товарної продукції. Чим більший грошовий дохід отримано від реалізації продукції тим більший прибуток і навпаки. Чим більший рівень товарності, тим більше підприємство може продати продукції за інших однакових умов.

Розглянемо структуру доходу від реалізації продукції в ТОВ «БАКАЙ-АГРО» на протязі трьох останніх років (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Структура товарної продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2020-2022 рр., тис. грн.

Показники	Роки			В середньому за 3 роки	Відхилення 2022 р. до 2020 р	
	2020	2021	2022		+/-	%
<u>Продукція рослинництва:</u>						
Пшениця озима	7064,6	12820,0	153,5	6679,4	-6911,1	2
Кукурудза на зерно	7769,1	6469,7	13379,4	9206,1	5610,3	172
Соняшник	3082,2	4960,3	6722,8	4921,8	3640,6	218
Ячмінь озимий	2108,8	5069,0	13,2	2397,0	-2095,6	<1
Ріпак озимий	5517,5	-	10277,6	5265,0	4760,1	186
Інша продукція рослинництва	2583,3	-	4800,0	2461,1	2216,7	186
Реалізовано продукції всього	28125,4	29319,0	35346,5	30930,3	7221,1	126

Джерело: власна розробка.

Розрахунки показали, що найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в середньому за 3 роки, займає такий вид продукції як кукурудза і складає 29,76%. Деяко менша частка припадає на вирощування пшениці озимої – 21,60%, ріпак озимий – 17,02%, соняшник – 15,92%, ячмінь озимий – 7,75% та інша продукція рослинництва – 7,95%. Проаналізувавши отримані результати можна стверджувати, що ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має спеціалізацію по вирощуванню зернових культур.

Оцінювання рівня ефективності підприємства базується на

застосуванні системи взаємопов'язаних показників, що висвітлюють дію і конфігурації прояву об'єктивних економічних закономірностей у виробництві, враховуючи всі властивості та вплив різних факторів на виробничий процес. Розглянемо основні економічні показники підприємства за 2020-2022 роки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Основні економічні показники ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2020-2022 рр., тис. грн.

Показники	Одиниці виміру	Роки			Відхилення 2022 р. до 2020 р.	
		2020	2021	2022	+/-	%
	1	2	3	4	5	6
Сільськогосподарські угіддя	га	1531	1575	1647	116	108
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	чол.	19	19	19	-	-
Валова продукція	тис. грн.	25205,1	30079,6	32383,5	4874,5	119
Вартість основних засобів	тис. грн.	20292,7	16174,3	36081,5	15788,8	178
Оборотні активи	тис. грн.	19427,0	36818,5	44882,8	25455,8	231
Власний капітал	тис. грн.	40897,4	50640,5	58513,2	17615,8	143
Зобов'язання	тис. грн.	4852,4	3066,1	5693,8	841,4	117
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів), робіт, послуг	тис. грн.	28125,4	29319,0	35346,0	7220,6	126
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	25267,8	20247,8	25724,5	456,7	102
Інші операційні доходи	тис. грн.	8,2	372,8	662,5	654,3	x
Операційні витрати	тис. грн.	988,5	941,5	1508,2	519,7	153
Чистий прибуток	тис. грн.	2131,5	9694,5	7455,8	5324,3	збіл. у 3,5 рази
Рентабельність підприємства	%	7,6	33,1	21,1	13,5	278

Джерело: складено автором самостійно.

На рисунку 2.1 зображена наглядна динаміка основних економічних показників сільськогосподарського підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за період 2020-2022 років (Додаток В).

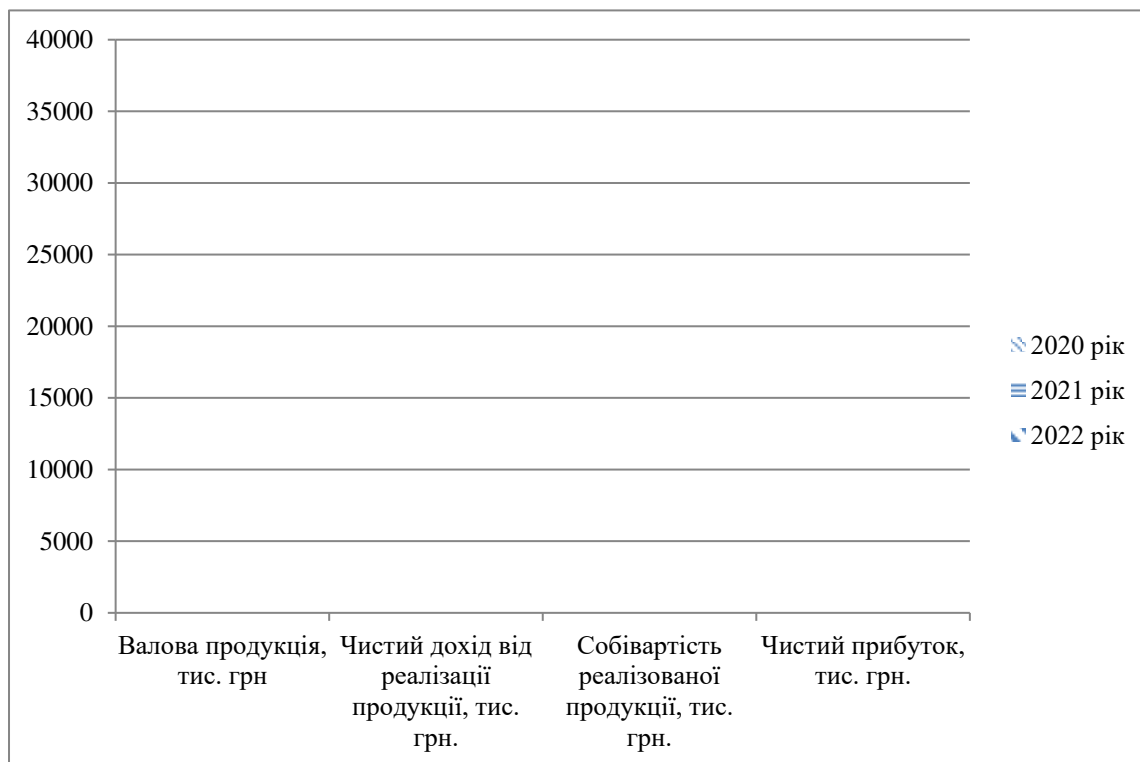


Рисунок 2.1 – Основні економічні показники за 2020–2022 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

Проаналізувавши дані таблиці 2.3 та рисунку 2.1, ми бачимо, що у 2022 році в порівнянні з 2021 попри збільшення валової продукції (на 7,3%) та значне збільшення чистого доходу від реалізації продукції (на 20,6%) чистий прибуток підприємства зменшився на 23,1%. Це відбулося за рахунок значного збільшення собівартості продукції (на 27,0%) внаслідок зростання цін на ПММ, насіннєвий матеріал, мінеральні добрива та засоби захисту рослин, запчастини. Проте якщо порівнювати показники 2022 року з показниками 2020, то тут ми бачимо, що чистий прибуток підприємства збільшився у 2,8 рази. На підставі наведених даних можна дійти висновку, що ефективність діяльності підприємства збільшується.

2.2 Організація обліку фінансових результатів підприємства

У системі управління формуванням фінансових результатів сільськогосподарських підприємств визначальним є саме інформаційне забезпечення, яке передбачає систематизацію облікової інформації та розкриття її у фінансовій звітності про доходи, витрати та фінансові результати діяльності.

Сучасні ринкові взаємовідносини між суб'єктами господарювання складні та багатогранні, і кожне підприємство повинно організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить керівництво надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення стійкості підприємств.

Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів насамперед розпочинається з окреслення правил і способів облікової політики. Саме облікова політика є одним із внутрішніх чинників формування системи управління фінансовим результатом та забезпечує ефективну діяльність підприємства [51]. У наказі про облікову політику в обов'язковому порядку мають бути розкриті питання щодо організації обліку доходів і фінансових результатів діяльності.

Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є доходи, витрати та власне фінансові результати, елементами – сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства.

Що стосується фінансових результатів, то в наказі про облікову політику слід розкрити, на нашу думку, чіткий і ефективний алгоритм визначення фінансових результатів аграрних підприємств в розрізі видів діяльності – основної операційної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності відповідно до НП(С)БО 1 та методичних

рекомендацій № 432. Відповідальне формування, раціональний вибір елементів облікової політики виступає важливим фактором при узагальненні та відображенні в обліку витратної складової фінансових результатів. Це пов'язано з можливістю вибору підприємством облікової системи узагальнення витрат для включення в собівартість продукції (товарів, робіт, послуг): директ-костинг, стандарт-кост тощо.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначає, що облікові політики це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [52]. Відповідно до НП(С)БО 1, підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності. Окреслені самостійно суб'єктом господарювання та закріплені у розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності мають вплив на величину фінансового результату. У таблиці 2.4 наведено складові облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів.

Таблиця 2.4 – Складові облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів

Складові облікової політики щодо витрат	Спільні складові облікової політики	Складові облікової політики щодо доходів та фінансових результатів
1	2	3
Перелік статей витрат діяльності	Первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів та графік їх документообігу	Перелік статей доходів діяльності

Продовження таблиці 2.4

1	2	3
База розподілу загальнопромислових витрат	Субрахунки та аналітичні рахунки, необхідні для відображення в обліку витрат, доходів і фінансових результатів	Спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання і надання яких визначається за ступенем завершеності
Перелік та склад змінних та постійних загальнопромислових витрат	Порядок віднесення доходів, витрат на фінансові результати (щомісяця, щоквартально)	Порядок розподілу чистого прибутку

Джерело: узагальнено автором за [22]

Положення про облікову політику будь-якого господарюючого суб'єкта має передбачати питання методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності.

Пріоритетними напрямками організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта є: правильне визначення, та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної інформації для контролюючих органів та потреб управління.

Облікова політика – це звід правил, якими керується бухгалтер, відображаючи операції в обліку та звітності. Та важливо усвідомити, що положення про облікову політику не виконує функцій нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, а лише вносить чіткість тоді, коли підприємству надано право обирати процедури, методи та оцінки. Орієнтовний, однак не вичерпний перелік елементів, які можуть бути прописані в обліковій політиці, наведено у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства № 635 [53].

Безперечно, базою для формування облікової політики є Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і безпосередньо національні стандарти.

Інформацію про елементи, які потрібно прояснити в наказі про облікову політику, узагальнено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 Елементи облікової політики щодо відображення доходів і витрат згідно з НП(С)БО

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку	Положення нормативно-правових актів, що дають право вибору
НП(С)БО 15 «Дохід»		
Методи оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг	1. Вивчення виконаних робіт. 2. Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі обов'язкових до надання послуг. 3. Визначення питомої ваги витрат підприємства у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній вартості таких витрат	п. 11 НП(С)БО 15, п. 2.13 Методичних рекомендацій № 635
НП(С)БО 16 «Витрати»		
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно встановлюється підприємством. При цьому сільгоспідприємства можуть орієнтуватися на примірний перелік статей, наведений у Методичних рекомендаціях № 132	п. 11–15 НП(С)БО 16, п. 2.16 Методичних рекомендацій № 635; п. 3.6 Методичних рекомендацій № 132
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно встановлюються підприємством	п. 15, 16 НП(С)БО 16; п. 2.15 Методичних рекомендацій № 635
База розподілу змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством: – години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	п. 16 НП(С)БО 16, п. 2.15 Методичних рекомендацій № 635

Джерело: узагальнено автором з використанням [29, 30, 53, 54]

Підприємство самостійно визначає власну облікову політику з урахуванням специфіки діяльності, інформаційних потреб ключових користувачів звітності та згідно обраної концептуальної основи. Порядок ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів сільськогосподарських підприємств базується на загальних принципах і

правилах ведення бухгалтерського обліку, які закріплено законодавчо державою. Однак донині спостерігаються облікові зміни, що впливають на порядок відображення господарських операцій на рахунках обліку. У зв'язку з цим важливе значення має всебічне вивчення проблем бухгалтерських новацій.

Пропонуємо оновити розділ облікової політики «Доходи та витрати» досліджуваного підприємства та викласти його у такій редакції:

1. Дохід від надання послуг визнавати виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу. Оцінку ступеня завершеності такої операції здійснювати за питомою вагою витрат, які несе підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

2. При калькулюванні виробничої собівартості продукції застосовувати позамовний метод.

3. Установити перелік і склад прямих та загальновиробничих витрат.

4. Прийняти за базу розподілу змінних ЗВВ на кожний об'єкт витрат прямі матеріальні витрати, включені до виробничої собівартості звітного періоду.

5. Прийняти за базу розподілу постійних ЗВВ на кожний об'єкт витрат планований обсяг діяльності в натуральному вираженні.

6. Для цілей капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів суттєвим часом створення активу вважати період більше трьох місяців.

7. Визначати курсові різниці на дату господарської операції в межах суми такої операції.

Результати дослідження свідчать, що більшість бухгалтерів використовують класифікацію субрахунків, що наведена в Інструкції № 291 [33]. З одного боку, це полегшує ведення синтетичного обліку та складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО. З другого боку, запозичується

невідповідність класифікації видів діяльності, яка має місце в окремих діючих нормативних актах. Відповідно до пп. 3 розділу I НП(С)БО 1 діяльність підприємств з точки зору бухгалтерського обліку та фінансової звітності поділяється на операційну, у т.ч. основну, фінансову та інвестиційну [15]. Даній класифікації відповідає тільки форма № 3 фінансового звіту «Звіт про рух грошових коштів» [15, 39]. У [32, 33, 39] виконуються вимоги щодо класифікації тільки відносно операційної діяльності (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Порівняльна характеристика класифікації видів діяльності підприємства в обліковому законодавстві України

Види діяльності	НП(С)БО-1 (пп. 3 розділу I)	Інструкція про застосування Плану рахунків						Звіт про фінансові результати I розділ «Фінансові результати»	Звіт про рух грошових коштів
		за структурою рахунків 79	рахунки класу 7		рахунки класу 9		в кореспонденції з рахунком 79		
			загальна характеристика	характеристика синтетичного рахунку	загальна характеристика	характеристика синтетичного рахунку			
операційна, у т.ч	+	791	+	70-71	+	90-94	70,71	70,71	+
							90,92-94	90,92-94	
основна	+	-	+	70	+	90,91	-	70, 90	+
фінансова	+	792	+	73	+	95	72,73		+
							95, 96		
інвестиційна	+	-	+	72	+	96	-	72-74	+
								95-97	
інша	-	793	-	74	+	97	74		-
							97		

Джерело: узагальнено автором

З таблиці 2.6 видно, що інструкція № 291 передбачає три субрахунки до синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати». Перший та другий субрахунки відповідають класифікації видів діяльності, встановленої пп. 3 розділу I НП(С)БО 1. Але субрахунок 793 призначено для визначення

прибутку (збитку) не від інвестиційної, а від іншої діяльності, трактування якої не наводиться в жодному НП(С)БО. Підтримуємо думку авторів [55], що це свідчить про суперечливість окремих норм досліджуваного облікового законодавства та знижує якість облікової інформації, зокрема, порушується вимога щодо її зрозумілості для користувачів. В інструкції № 291 в загальній характеристиці рахунків класу 7 вказується, що вони «призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства» [33]. Однак, рахунок 74 має назву «Інші доходи». Хоча формулювання призначення рахунку за логікою передбачає відображення на ньому доходів від інвестиційної діяльності: «рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства» [33]. Аналіз змісту субрахунків свідчить, що на рахунку 74 обліковуються доходи і інвестиційної, і фінансової діяльності. Тому в кінці звітної періоду оборот за цим рахунком списується на субрахунок 793 та відображається у статті форми № 2 «Інші доходи» (рядок 2240). Аналогічна ситуація спостерігається щодо обліку відповідних витрат – рахунок 97, за виключенням статті фінансового звіту № 2, в якій наводяться інші витрати (рядок 2270).

Синтетичні рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 96 «Втрати від участі в капіталі» призначені для узагальнення інформації про доходи, витрати від інвестиційної діяльності [33], але оборот за ними списується на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» [33, 39].

В інструкції № 291 в загальній характеристиці рахунків класу 9 окрім операційної, інвестиційної та фінансової діяльності додається, як ще один вид діяльності - інша діяльність. Виходячи з вищевикладеного, пропонуємо ведення обліку фінансового результату від фінансової діяльності здійснювати на субрахунку 792, від інвестиційної діяльності – на субрахунку 793. При цьому на рахунках 73, 95 відображати виключно доходи, витрати від фінансової діяльності, відповідно, а на 74, 97 рахунках – доходи, витрати

від інвестиційної діяльності.

На нашу думку, також буде доречним введення додаткових статей I розділу Звіту про фінансові результати «фінансовий результат від фінансової діяльності», «фінансовий результат від інвестиційної діяльності» (табл. 2.7)

Таблиця 2.7 Класифікація видів діяльності та її зв'язок з Планом рахунків, Звітом про фінансові результати

Діюча класифікація видів діяльності за НП(С)БО 1	Діючі субрахунки синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати» відповідно до I розділу Звіту про фін. результати	Пропоновані субрахунки синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати»	Пропоновані статті Звіту про фінансові результати (I розділ «Фінансові результати»)
Операційна діяльність, у т.ч. основна діяльність	791 «Результат операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»	Фінансовий результат від операційної діяльності (рядок 2190, 2195)
Фінансова діяльність	792 «Результат фінансової діяльності»	792 «Результат фінансової діяльності»	Фінансовий результат від фінансової діяльності (рядок 2250, 2255)
Інвестиційна діяльність	793 «Результат іншої діяльності»	793 «Результат інвестиційної діяльності»	Фінансовий результат від інвестиційної діяльності (рядок 2280, 2285)

Джерело: узагальнено автором за [55]

Запропоновані субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно затвердити в наказі про облікову політику та ввести до робочого плану рахунків підприємств. На дебет субрахунку 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» пропонується списувати витрати фінансової діяльності підприємств з кредиту рахунку 95 «Фінансові витрати», на кредит – доходи від фінансової діяльності з дебету рахунку 73 «Фінансові доходи».

Для обліку фінансових результатів від інвестиційної діяльності в межах рахунку 79 «Фінансові результати» пропонується передбачити субрахунок 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності». На дебет цього

субрахунку пропонується списувати витрати інвестиційної діяльності з кредиту рахунків 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші інвестиційні витрати», на кредит відносити доходи від інвестиційної діяльності з дебету рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Інші інвестиційні доходи».

Перевищення дебетового обороту над кредитовим на субрахунках 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності», 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» означає наявність прибутку від даних видів діяльності, перевищення кредитового обороту на дебетовим – збиток.

На основі запропонованих змін доцільно удосконалити I розділ форми № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) в частині змісту статей та послідовності їх надання.

Вся поточна і перспективна діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку для забезпечення свого існуючого стану і подальшого розвитку економічного потенціалу та ринкової вартості. Тому одним з найголовніших аспектів в управлінні підприємством є отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про фактори, що створюють прибуток від господарської діяльності та власний капітал з інших джерел. Інформаційною базою для управління фінансовим результатом служать саме рахунки бухгалтерського обліку. З рахунків бухгалтерського обліку отримують інформацію про обсяги і джерела надходження доходів, напрями витрат, формування та використання прибутку [58].

Головним завданням бухгалтерського обліку фінансових результатів є

- визначення кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток;
- формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій;
- інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з засновниками за нарахованими їм

дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Обороти всіх рахунків доходів і витрат ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району відображаються у ф. 2 «Звіт про фінансові результати» і закриваються при завершенні звітного періоду – року за допомогою бухгалтерських проведення. Метою складання таких бухгалтерських проведення є отримання нульового залишку на усіх рахунках доходів і витрат на кінець кожного звітного періоду; перенесення чистого прибутку або збитку на рахунки нерозподілених прибутків або непокритих збитків, що відображаються в балансі.

Закриття рахунку означає перенесення залишку з цього рахунку на інший за допомогою бухгалтерського проведення. У процесі закриття наявний кредитовий залишок завжди переноситься на інший рахунок за кредитом, дебетовий — за дебетом іншого рахунку.

Закриття рахунків доходів і витрат здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати» за видами діяльності. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На зменшення чистого доходу від реалізації готової продукції, який визначається вирахуванням із суми доходу (виручки) податку на додану вартість та інших податків і зборів з обороту. В кінці року заключними записами списують фактичну виробничу собівартість реалізованої продукції, сальдо адміністративних витрат, витрати на збут, що відносяться до реалізованої продукції, та сальдо інших операційних витрат.

Отриманий від основної діяльності чистий дохід зменшується протягом року на суму виробничої собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції. Фактична виробничу собівартість реалізованої продукції та списання її із підзвіту матеріально-відповідальної особи відображаються в

обліку бухгалтерською проводкою: Дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»; Кредит субрахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Господарські операції формування доходів ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району наведено в таблиці 2.8

Таблиця 2.8 Відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат від основної діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району (витяг)

№ п/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	Відображено дохід від реалізації ПП «Синергія органік 43,77 т насіння соняшнику врожаю 2022року	Видаткова накладна	361	701	831630,17
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701	641	102130,02
3	Списано насіння соняшнику, яке реалізовано ПП «Синергія органік»	Бухгалтерська довідка	901	27	493704,60
4	Надійшли на поточний рахунок кошти від ПП «Синергія органік» за реалізовану продукцію	Виписка банку	31	361	831630,17

Джерело : складено автором

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної

давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Господарські операції формування доходів ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району наведено в таблиці 2.9

Таблиця 2.9 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів від операційної діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Відображено дохід за надані послуги	361	703	43727,80
Відображено дохід від реалізації інших оборотних активів	377	712	8962,00
Відображено доходи від операційної оренди активів	377	713	12013,60
Оприбутковано надлишок мінеральних добрив, виявлених при інвентаризації	208	719	186,40

Джерело : складено автором на підставі первинних документів

Таким чином, за результатами вказаних вище записів на відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від реалізації підприємством сільськогосподарської продукції сальдуванням оборотів на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» буде визначений прибуток або збиток підприємства від здійснення ним господарської діяльності з виробництва й реалізації готової продукції за звітний період.

Рахунки класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в НП(С)БО 16 «Витрати».

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Таблиця 2.10 – Господарські операції з обліку витрат ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району (витяг)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Списано паливо на загальногосподарські потреби	92	203	5010,50
Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	66	43680,00
Відображено суму нарахувань ЄСВ на фонд оплати праці адміністративному персоналу	92	65	9609,60
Відображено витрати на відрядження агронома з насінництва	92	372	1062,00
Комісія банку за зарахування коштів на СКР працівників	92	311	484,08
Списано паливо, використане при реалізації продукції	93	203	1005,40
Відображено суму уцінки насіння	946	208	886,40
Відображена сума нестачі запасних частин у складі витрат звітного періоду	947	207	408,30
Нараховано відсотки за користування короткостроковим кредитом банку	951	684	6215,63

Джерело : складено автором на підставі первинних документів

Порядок відображення на рахунках обліку витрат діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» наведено в таблиці 2.10

Чистий прибуток ТОВ «БАКАЙ-АГРО» визначається наприкінці звітнього року і відображається на дебеті рахунка 79 «Фінансові результати» і на кредиті рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Збиток у звітньому Балансі відображається по дебету рахунку 44 та по кредиту рахунку 79 (останній у будь-якому випадку закривається). Кредитове сальдо по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» характеризує нерозподілений прибуток, а дебетове – непокритий збиток.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

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

Фінансовим результатом від операційної діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за звітний рік є прибуток 8776 тис. грн, який визначено шляхом зменшення суми валового прибутку (9621 тис. грн) та іншого операційного доходу (663 тис. грн) на суму адміністративних витрат та інших операційних витрат (1508 тис. грн). Протягом звітнього періоду товариство також отримувало доходи від інших видів звичайної діяльності 376 тис. грн та понесло 1696 тис. грн витрат (на оформлення короткострокового кредиту та сплату відсотків по ньому та інших витрат). Відповідно кінцевим результатом діяльності досліджуваного підприємства за 2022 рік був чистий прибуток 7456 тис. грн, який сформовано за підсумками операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Отже, за даними досліджуваного господарства, на суму 7456 тис. грн було складено бухгалтерське проведення у порядку закриття рахунку 79 «Фінансові результати» у кореспонденції з кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Порядок відображення показників за рядками Звіту про фінансові результати на підставі даних бухгалтерського обліку наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 Облік формування фінансового результату ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району за 2022 рік

№	Показники	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	701, 703	791	35346
		(різниця між оборотом по кредиту 70 і дебету 70)		
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	791	901, 903	25725
3	Валовий прибуток (чистий дохід - собівартість)	701, 703 791	791 901, 903	9621
		(різниця між оборотом по кредиту 791 і дебету 791)		
4	Інші операційні доходи	71	791	663
5	Інші операційні витрати	791	92, 93, 94	1508
6	Фінансовий результат від операційної діяльності (валовий прибуток + інші операційні доходи - операційні витрати)	791	441	8776
		(закриття 791 на 44)		
7	Інші доходи	74	793	376
8	Інші витрати	793	97	1696
9	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	(закриття 791, 792, 793 на 44)		7456
10	Чистий фінансовий результат: прибуток	79	44	7456

Джерело : складено автором

Оскільки ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району зареєстроване як платник єдиного податку четвертої групи, то дане підприємство у 2022 році звільнялося від сплати таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне водокористування.

Так як досліджуване підприємство не є платником податку на прибуток, відповідно не використовує рахунок 98 «Податок на прибуток», сума отриманого прибутку не зменшується на суму утриманого податку.

Отже, рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і

узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності. По кредиту 79 «Фінансові результати» відображаються суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми у порядку закриття рахунків обліку витрат.

Оскільки досліджуване підприємство для обліку витрат не використовує рахунки класу 8 Плану рахунків, Звіт про фінансові результати (Розділ II «Елементи операційних витрат») в частині відображення витрат підприємства складається способом вибірки з даних бухгалтерських проведення, що узагальнюються у відповідних регістрах аналітичний та синтетичний обліку.

Таким чином, правильна організація аналітичного та синтетичного обліку й формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства. Від того, яка буде прийнята облікова політика, залежить система бухгалтерського обліку, а в свою чергу, від системи бухгалтерського обліку та якості фінансової звітності залежить обґрунтованість прийнятих рішень.

Формування показників фінансових результатів у фінансовій звітності – завершальний етап процесу бухгалтерського обліку доходів, витрат та прибутків (збитків) підприємства. В обов'язкових формах звітності, можна отримати інформацію про фінансові результати з декількох джерел, включаючи Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати.

2.3 Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів підприємства

Оцінити ефективність роботи підприємства дозволяє складання різної звітності. У фінансовому обліку для оцінки величини прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства та підлягає розподілу,

призначено звіт про фінансові результати. Порядок формування фінансового результату в податковому обліку визначається, насамперед, вимогами розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України [59], зокрема критеріями визначення доходів та витрат підприємства з метою податкового обліку. У податковому обліку при загальному режимі оподаткування до розрахунку величини прибутку складається декларація з податку прибуток. При використанні спеціальних режимів складаються відповідні декларації, у яких провадиться розрахунок податку, що підлягає сплаті, виходячи з показників для розрахунку, встановлених ПКУ.

Мета діяльності будь-якого суб'єкта господарювання полягає, насамперед, в отриманні прибутку. Механізм формування фінансового результату становить особливий інтерес для менеджменту підприємств.

У системі бухгалтерського обліку порядок визначення фінансового результату не є однозначним. Фінансовий, податковий та управлінський облік мають свої особливості, зумовлені впливом різних факторів: нормативним регулюванням, вимогами до ступеня аналітичності процесу формування фінансового результату.

Формування інформації про фінансові результати у системі управлінського обліку визначається вимогами, які управлінський персонал пред'являє до управлінської звітності, що містить інформацію про фінансові результати. Слід також зазначити, що міжнародна практика подання інформації про фінансові результати дає певну варіативність.

У зарубіжній практиці визначення фінансового результату можна виділити три підходи.

Сутність першого підходу полягає у тому, що фінансовий результат визначається як зміна вартості чистих активів суб'єкта господарювання за звітний період. Значення чистих активів дорівнює різниці вартісної оцінки майна підприємства та величини його заборгованості.

Другий підхід визначає фінансовий результат як різницю величини доходів та витрат підприємства.

Третій підхід полягає у визначенні фінансового результату як зміни величини власного капіталу підприємства за звітний період, тобто насамперед він формується прибутком, що підлягає розподілу або отриманим збитком, що підлягає покриттю.

Точка опори при обчисленні фінансового результату у згаданих схемах – підрахунок підсумку, що визначає раціональність використання вкладеного власником капіталу. При цьому прибуток інтерпретується як компонент власного капіталу, тобто його безперервне збільшення протягом заданого проміжку часу [60]. Виділені підходи до визначення фінансових результатів призводять до варіативності форм звітності про фінансові результати.

У Німеччині звіт про фінансові результати подається у вертикальній формі, а його складання проводиться у витратному та функціональному форматах [61].

У Франції для складання звіту про фінансові результати застосовуються дві форми - вертикальна і горизонтальна, а головний підхід при їх підготовці - концепція виробництва, де в якості базової величини береться вироблена валова продукція (арифметична сума реалізованої продукції, продукції на складі та спрямованої на власні потреби) за звітний рік. Витрати, у свою чергу, пов'язані з формуванням собівартості всієї (валової) продукції, а не лише реалізованої [62].

Відповідно до облікових стандартів США звіт про фінансові результати складається у вигляді однієї з двох допустимих форм: одноступінчастої або багатоступінчастої. Одноступінчаста форма має більш просту структуру, різниця доходів і витрат і є величиною чистого прибутку. Більш складною є багатоступінчаста форма, вона представляє процес розрахунку чистого прибутку шляхом зіставлення доходів та витрат за видами. Багатоступінчаста форма є більш інформативною, тому набула більш широкого поширення [63].

Англо-американський варіант визначення результату діяльності передбачає розрахунок фінансового результату за функціями підприємства: виробництво, реалізація, управління. Ця модель побудована на концепції

продажу продукції, за якою спочатку визначають валовий дохід як різницю виручки від продажу продукції та суми змінних витрат. Валовий дохід дає можливість оцінити рентабельність виробництва, показує, яка частина доходу йде покриття витрат, а яка – на отримання прибутку. Величину прибутку від основної діяльності формує різниця між валовим доходом та експлуатаційними витратами [64].

Вимога представити аналіз витрат, що формують прибуток або збиток суб'єкта на підставі застосування класифікації «за характером витрат» або «за функцією витрат», для отримання надійної інформації міститься у МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

При формуванні звіту про фінансові результати, в основі якого лежить метод «за функцією витрат» («собівартості продажів»), витрати економічного суб'єкта класифікують за їх призначенням у процесі формування собівартості, тобто витрати збут, адміністративні витрати. Структура звіту про фінансові результати представлена у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Структура звіту про фінансові результати, побудованого «за функцією витрат»

Показник	Значення
Виручка	x
Собівартість реалізації	(x)
Валовий прибуток	x
Інший дохід	x
Витрати на збут	(x)
Адміністративні витрати	(x)
Інші витрати	(x)
Прибуток до оподаткування	x

Джерело: узагальнено автором

Застосовують цей метод суб'єкти господарювання, розкривають у своїй звітності інформацію про собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг; про інші витрати. Таким чином, користувачі фінансової інформації отримують можливість проаналізувати величину витрат, що безпосередньо

відносяться на продукцію, роботи або послуги, що виготовляються, а також оцінити величину витрат, які підприємство несе незалежно від своєї ділової активності. Складнощі застосування цього методу пов'язані, перш за все, з необхідністю класифікації витрат за функціями, що тягне за собою приблизні оцінки при розподілі витрат і висуває високі вимоги до якості професійного судження бухгалтера. Обидва формати представлення інформації мають ідентичний кінцевий результат.

У складі фінансової звітності, що надається українськими підприємствами, звіт про фінансові результати побудований за методом «за функцією витрат».

При використанні звіту про фінансові результати, побудованого за методом «за характером витрат», економічний суб'єкт подає інформацію про витрати в розрізі економічних елементів (наприклад, амортизаційні відрахування на основні засоби, використану сировину, витрати на оплату праці, витрати на електроенергію, витрати на продаж), що полегшує роботу зі складання звітності [41].

Структура звіту про фінансові результати з урахуванням методу «за характером витрат» наведено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 Структура звіту про фінансові результати, побудованого «за характером витрат»

Показник	Витрати (значення)	Доходи (значення)
Виручка		x
Інший дохід		x
Зміни у запасах готової продукції і незавершеного виробництва	x	
Матеріальні витрати	x	
Витрати на оплату праці	x	
Витрати на амортизацію	x	
Інші витрати	x	
Всього витрат		(x)
Прибуток до оподаткування		x

Джерело: узагальнено автором

Керівники підприємств не завжди готові до рівня відкритості та прозорості звітної інформації, заданого МСФЗ. Це багато в чому зумовлено податковою спрямованістю вітчизняного бухгалтерського обліку. Однак, цей підхід більшою мірою підходить для цілей управлінського обліку. Використання цього методу дозволяє формувати інформацію про різні витрати, а також проводити аналіз впливу окремих витрат на фінансовий результат. Такий звіт може бути гарним підґрунтям для побудови управлінської звітності, може бути доповнений розрахунком економічних показників.

Таким чином, на основі такого звіту формується релевантна інформація, яка може бути використана управлінським персоналом для прийняття ефективних економічних рішень щодо підвищення прибутковості бізнесу, більш раціональному використанню ресурсів підприємства. Розглянемо переваги, які надає звітність про фінансові результати, побудована за принципом «за характером витрат», для цілей управлінського обліку.

Слід звернути увагу на формулювання статей витрат: крім традиційних, для вітчизняного управлінського обліку, економічних елементів, виділено окремим рядком статтю «Зміни в запасах готової продукції та незавершеного виробництва». Виділення цього показника говорить про існування залежності між обсягом виробництва, обсягом продажу та величиною запасів (у частині готової продукції та незавершеного виробництва). Для вивчення цієї залежності доцільно скористатися маржинальним підходом, оскільки саме він заснований на взаємозв'язку обсягу виробництва, обсягу продажу та операційного прибутку.

Показник «прибуток», на думку багатьох економістів, виконує низку різноманітних функцій:

по-перше, розрахований за правилами фінансового обліку, він дозволяє оцінити ефективність роботи підприємства;

по-друге, у податковому обліку він необхідний для визначення бази

оподаткування та розрахунку відповідної суми податку, що підлягає сплаті;

по-третє, для потенційних інвесторів є орієнтиром при прийнятті рішень, пов'язаних з інвестуванням;

по-четверте, значення прибутку цікавить власників при його розподілі у вигляді дивідендів.

Таким чином, інформація про формування та підсумкову величину прибутку в системі бухгалтерського обліку призначена для задоволення інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Багато економістів, вважають, що необхідно складати і подавати управлінському персоналу внутрішню звітність, що містить відомості про величину маржинального доходу, рентабельність продукції. Для складання такої звітності важливо здійснювати оперативний облік отриманих доходів та понесених витрат за кожним видом виробленої продукції, виконаних робіт, послуг.

Обчислення маржинального доходу дає менеджменту підприємства необхідну інформацію у тому, наскільки результативною і ефективною виявилася робота підприємства у цілому, її структурних підрозділів, і навіть дозволяє проводити аналіз ефективності виробництва та реалізації продукції за її видами.

З допомогою обчислення сум покриття може, наприклад, бути виявлено вплив господарських рішень та рекомендацій на обсяг реалізації для цілей планування і контролю. Така інформація може бути корисною при вирішенні питань, що стосуються виробництва та продажу нової продукції, формування асортименту, а також питань щодо скорочення або розширення виробництв.

Таким чином, значення фінансового результату при використанні традиційного способу та маржинального методу буде різнитися. Причина полягає у розподілі постійних накладних витрат між готовою продукцією та запасами. Вплив обсягів виробництва, реалізації та величини запасів на значення операційного прибутку наведено на рисунку 2.2.

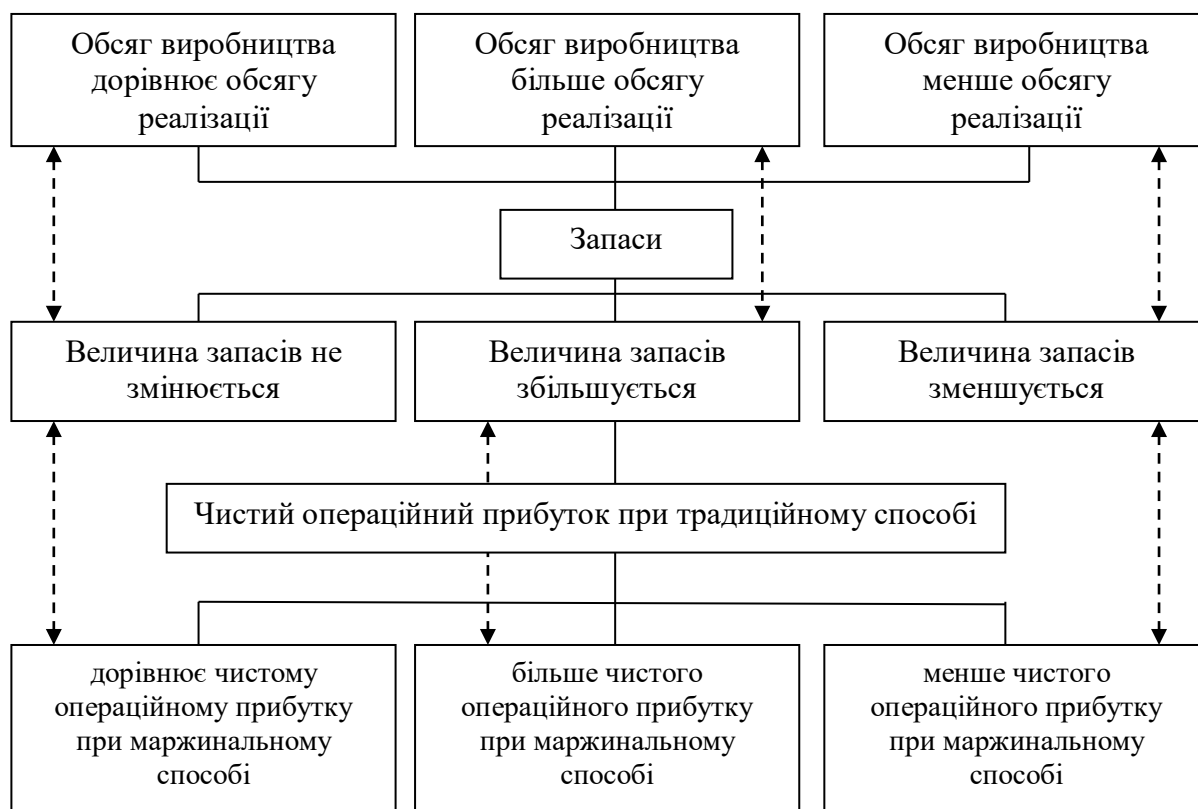


Рисунок 2.2 – Порівняння впливу традиційного та маржинального методів на чистий операційний прибуток

Джерело: узагальнено автором

Виявлені відмінності обумовлені розподілом постійних витрат. Так, у разі перевищення обсягу виробництва над обсягом реалізації частина постійних витрат включається до собівартості продукції на складі при її розрахунку традиційним способом, при маржинальному методі постійні витрати в повному обсязі списують на витрати звітного періоду. Тому чистий операційний прибуток при традиційному способі буде більшим за чистий операційний прибуток при маржинальному способі.

Коли обсяг виробництва менше обсягу реалізації, постійні витрати при традиційному способі значною мірою збільшують собівартість реалізованої продукції, оскільки більшою мірою включаються до неї, тим самим знижують чистий операційний прибуток порівняно з маржинальним методом.

Чистий прибуток, розрахований для цілей фінансового обліку, не підходить для управлінського аналізу, що проводиться з метою виявлення тих статей витрат, які найбільшою мірою впливають на собівартість і, зрештою, на фінансовий результат підприємства.

Для прийняття вірних економічних рішень щодо управління собівартістю і фінансовими результатами, доцільно використовувати маржинальний метод. Так як він дозволяє розрахувати усічену собівартість, постійні витрати списати у тому звітному періоді, в якому вони були зроблені, та розрахувати фінансовий результат діяльності підприємства. Слід зазначити, що перелік показників та ступінь їх розкриття в управлінській звітності (зокрема витрат і фінансових результатів), а також методики розрахунку фінансових результатів повинні визначатися потребами управлінського персоналу, їх власним професійним судженням. Даних фінансового обліку з його акцентом на аналіз минулого стає недостатньо. Щоб бути впевненим у успішному майбутньому, підприємства впроваджують систему управлінського обліку, що інформаційно доповнює дані фінансового обліку.

Одним із пріоритетних завдань будь-якого підприємства є вдосконалення управління для найбільш повного використання ресурсів, а також покращення роботи підприємства та підвищення ефективності виробництва з метою отримання максимального прибутку. Більшість прийнятих рішень безпосередньо залежить від аналізу бухгалтерської інформації, підсумкові дані якої надаються у звітності.

Звітність є основним інструментом інформування зацікавлених користувачів про різні аспекти діяльності підприємства, що дозволяє оцінити фінансовий стан та фінансові результати, економічний, соціальний та екологічний потенціал, якість корпоративного управління, тенденції розвитку підприємства у середньостроковій та довгостроковій перспективі для прийняття адекватних економічних рішень.

Звітність необхідна для оперативного керівництва господарською

діяльністю та є вихідною базою для подальшого планування. Управлінська звітність є взаємопов'язаним комплексом фактичних, планових, прогнозних даних та розрахункових показників про функціонування підприємства як економічної та виробничої одиниці. Цей комплекс включає сукупність даних і показників як по підприємству в цілому, так і у розрізі структурних і виробничих підрозділів, центрів витрат і прибутків [65].

Управлінська звітність дозволяє приймати економічні рішення щодо наступних важливих аспектів роботи підприємства:

- планування асортименту товарів, продукції, робіт, послуг;
- шляхи отримання сировини (власне виробництво чи використання покупної сировини);
- політика формування цін;
- управління витратами та собівартістю продукції, робіт, послуг;
- пошук можливих шляхів покращення діяльності підприємства, підвищення якості продукції;
- оцінка результативності роботи як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні його структурних підрозділів;
- вибір методів оптимального використання наявних трудових ресурсів (стимулювання продуктивності персоналу);
- пошук додаткових ресурсів на фінансування розвитку за умов обмеженості ресурсів, що у розпорядженні підприємства.

Управлінська звітність – звітність, складена для внутрішніх користувачів, що містить інформацію про діяльність підприємства в цілому, а також його структурних підрозділів, які в управлінському обліку називаються центрами відповідальності. Мета її складання полягає у задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу підприємства.

У підготовці управлінської звітності беруть участь всі підрозділи підприємства. Показники управлінської звітності розраховуються на різних рівнях надходження інформації на підприємство. Проміжні управлінські звіти складають майже всі працівники. Це можуть бути внутрішні звіти

окремих працівників щодо виконаних завдань, а також цілих підрозділів по довіреним їм об'єктам обліку. Управлінська звітність, складена з урахуванням вимог, що висуваються до неї, здатна забезпечити управлінський персонал необхідною інформацією про поточний стан підприємства, включаючи відомості про існуючі на даному етапі та потенційні проблеми, короткострокові та довгострокові перспективи розвитку, можливі шляхи зростання ефективності діяльності.

На етапі підготовки до формування управлінської звітності виникає об'єктивна необхідність у визначенні цілей, завдань, основних понять, структури, опис порядку її складання. Тому потрібна розробка документа, який би визначав основні положення процесу складання управлінської звітності, тобто описувати хід їх виконання у локальних нормативних актах. У такому документі, як регламент, поетапно висвітлюється перебіг процесу, над яким працюють одночасно у кількох підрозділах. Регламент можна визначити також як організаційно-розпорядчий документ, у якому крок за кроком описується певний бізнес-процес з моменту його початку до завершення. Регламентація процесу управлінського обліку має дуже важливе значення, тому даному питанню потрібно приділяти пильну увагу і на етапі розробки регламенту, і в процесі експлуатації вже впровадженої системи.

Можна виділити такі основні функції регламентів в управлінському обліку:

- наведення порядку в обліковому процесі;
- визначення чіткої та прозорої системи обліку;
- чіткий розподіл відповідальності за ведення управлінського обліку;
- забезпечення своєчасної підготовки необхідних управлінських звітів.

Ознайомившись із регламентом, працівник, відповідальний за виконання його положень, повинен зрозуміти, у чому полягають його завдання і як їх реалізувати. Якщо для здійснення операцій, відображених у регламенті, задіяні представники кількох структурних підрозділів, регламент виконує координуючу функцію. Так, якщо управлінська звітність формується

на підставі документів, що надходять із кількох структурних підрозділів, то відповідальні за їх складання повинні надавати необхідну інформацію у строки, що дозволяють своєчасно скласти таку підсумкову управлінську звітність. У широкому сенсі, управлінська звітність – це дані, підготовлені після закінчення господарського чи бюджетного періоду. У вузькому, управлінська звітність – це будь-який документ чи довідка, підготовлена фінансовим підрозділом на вимогу топ-менеджерів або згідно з фінансовим регламентом [65]. Розглянемо зміст розділів регламенту стосовно процесу складання та подання управлінської звітності про фінансові результати на досліджуваному підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» (табл. 2.14).

Таблиця 2.14 Регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

1. Загальні положення	
Цей регламент визначає порядок складання та подання управлінської звітності про фінансові результати підприємства, а також порядок використання внутрішніми користувачами бухгалтерської інформації про фінансові результати. Управлінська звітність має на меті надання достовірної та повної інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Регламент підлягає утвердженню керівництвом суб'єкта господарювання. Зміни у складі та структурі управлінської звітності розробляються службою управлінського обліку. Внесення змін та скасування регламенту провадиться з розпорядження керівника підприємства.	
Терміни, визначення, скорочення	
Бізнес процес	регулярно повторювана послідовність взаємозалежних заходів (операцій, процедур, дій) під час яких використовуються матеріальні, трудові, фінансові ресурси підприємства, реалізуються функції, делеговані даному бізнес-процесу.
Управлінська звітність про фінансові результати підприємства	звітність підприємства, призначена виключно для внутрішніх користувачів, про результати діяльності суб'єкта господарювання в цілому та його центрів відповідальності
Контроль	комплекс заходів щодо своєчасного виконання документа
Відповідальний виконавець	працівник підприємства, на якого покладено виконання цього Регламенту
Користувачі інформації	особи, яким надається інформація управлінської звітності
2. Організаційно-технічний розділ	
Виділені бізнес процеси	постачання, основне виробництво, допоміжні виробництва, управління, збут
Користувачі інформації	управлінський персонал підприємства

Продовження таблиці 2.14

1	2
Відповідальний виконавець	бухгалтер з ведення управлінського обліку
Джерела інформації для складання управлінської звітності	первинні документи, бухгалтерські регістри
Періодичність подання та складання	1 раз на місяць, квартал, півріччя та рік наростаючим підсумком з початку звітного року
Основні завдання	<ul style="list-style-type: none"> - отримання релевантної інформації про фінансові результати підприємства, яка задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів управлінської звітності (керівників, засновників, учасників та власників); - надання інформації внутрішнім користувачам управлінської звітності для здійснення функцій контролю, аналізу та впливу з метою вдосконалення господарської діяльності підприємства; - виявлення ризиків, пов'язаних з отриманням негативних результатів господарювання; - пошук внутрішньогосподарських резервів для розвитку та зростання фінансової стійкості.
Склад управлінської звітності	калькуляційні листи, управлінські звіти для оцінки результативності бізнес-процесів у розрізі функцій та облікових значень, звіт про фінансові результати, управлінський звіт про фінансові результати у розрізі бізнес-процесів
Відповідальність	відповідальні виконавці несуть дисциплінарну відповідальність за неналежне чи несвоєчасне виконання вимог Регламенту
Контроль	здійснює керівник підприємства
3. Методичний розділ	
1. Управлінська звітність повинна включати показники діяльності підприємства у межах бізнес-процесів.	
2. У змісті та формах управлінської звітності про фінансові результати повинен застосовуватися принцип послідовності від одного звітного періоду до іншого.	
3. В управлінській звітності обрані показники подаються як мінімум за два роки (звітний та попередній звітному) для проведення аналізу та виявлення закономірностей у розвитку. Винятком є звіт за перший рік.	
4. Якщо дані періоду, що передував звітному, не можна порівняти з даними звітного періоду, то інформація про це повинна бути розкрита в поясненнях до управлінської звітності.	
5. Дані надаються в розрізі фактичних та планових значень показників із розрахунком відхилень.	

Джерело: сформовано автором

Для цілей формування Регламенту управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» виділено такі

розділи Регламенту як «Загальні положення», «Терміни, визначення, скорочення», «Організаційно-технічний розділ», «Методичний розділ». Крім загальноприйнятих положень додано додаткові елементи, необхідні для деталізації та докладного опису процесу складання управлінської звітності про фінансові результати.

Розглянемо схему формування управлінської звітності про фінансові результати докладніше. Процес складання управлінської звітності починається з обробки первинних документів та формування на їх основі бухгалтерських реєстрів. Первинний збір інформації – це початкова стадія збору та реєстрації окремих господарських операцій для системного сприйняття інформації, що характеризує господарські явища та процеси, що відбуваються на підприємстві. Первинні документи є базовим джерелом отримання інформації про витрати на виробництво готової продукції, виконання робіт, надання послуг. Від того, наскільки достовірно та в якому обсязі сформована інформація в первинних облікових документах, і залежатиме інформаційна база для складання управлінської звітності та прийняття ефективних управлінських рішень. Бухгалтерські (облікові) реєстри – облікові форми, в основі яких лежить принцип економічного угруповання даних про майно та джерела його формування.

При формуванні управлінської звітності найбільш значущими реєстрами є оборотно-сальдові відомості за рахунками бухгалтерського обліку. Первинні облікові документи (товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт та ін.) та облікові реєстри (виробничі звіти) є підставою для заповнення калькуляційних аркушів, модернізованих для оцінки впливу витрат на формування фінансового результату.

Дані облікових реєстрів також є основою для заповнення управлінського звіту про фінансові результати у межах бізнес-процесів та звіту про фінансові результати. Управлінський звіт про фінансові результати в розрізі бізнес-процесів заповнюється на підставі калькуляційних листів, модернізованих для оцінки впливу витрат на формування фінансового

результату, управлінських звітів для оцінки результативності бізнес-процесів у розрізі функцій та облікових значень, звіту про фінансові результати.

Кожен із цих звітів дозволяє заповнити окремі показники підсумкового управлінського звіту: значення «доходів», «витрат», «зміна запасів». Показники доходів заповнюються виходячи з звіту про фінансові результати. Показники витрат заповнюються на підставі облікових даних управлінського звіту для оцінки результативності бізнес-процесів у розрізі функцій та облікових значень. Значення зміни запасів та розрахункових економічних показників беруться з калькуляційних листів.

В основу побудови управлінського звіту про фінансові результати в розрізі бізнес-процесів покладено запропоновану раніше класифікацію доходів та витрат з метою визначення фінансових результатів. Управлінський звіт побудований за принципом «за характером витрат». Управлінська звітність відрізняється від інших видів великим ступенем деталізації інформації.

Звіт реалізує у собі функції контролю, аналізу та впливу, які закладені у системному підході вивчення організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів. Отже, такий звіт є ефективним засобом, який можна використовувати для прийняття економічних рішень щодо вдосконалення діяльності суб'єкта господарювання.

При розрахунку фінансових результатів у системі управлінського обліку необхідно враховувати взаємозв'язок показників обсягу виробництва, реалізації та величини запасів. Виявлені взаємозв'язки у поєднанні з маржинальним підходом, класифікацією витрат «за характером» та використанням процесного підходу дозволили побудувати управлінську звітність, що відображає економічні та облікові особливості господарського життя підприємства.

При реалізації стратегічних цілей управління у вирішенні будь-яких питань ефективним засобом є застосування системного підходу, де, попри відокремленість, елементи перебувають у взаємодії один з одним, що

дозволяє системі ефективно виконувати, покладені на неї функції. Використання системного підходу дозволило розглянути організаційно-методичне забезпечення обліку фінансових результатів як систему та виробити пропозиції щодо вдосконалення її функціонування.

Забезпечення апарату управління необхідною інформацією про доходи і витрати в режимі реального часу та в необхідних аналітичних розрізах стає запорукою сталого зростання та розвитку підприємства.

Разом з тим, дослідження обліку витрат і доходів сільськогосподарських підприємств показало, що нині в умовах самофінансування та самоокупності, за формуванням та розподілом доходів набуває дедалі більшої актуальності оперативний контроль. З його допомогою забезпечується об'єктивність формування фінансового результату від виробничо-господарської діяльності. Правильне та раціональне використання умов перевищення доходів над витратами на основі даних бухгалтерського обліку має бути методом, що займає особливе місце.

Оперативний контроль як система спостереження та перевірки виконання господарських операцій з реалізації продукції та надходження виручки зародився ще в період становлення бухгалтерського обліку. Його значення, зміст та принципи особливо широко розвивалися в період планової економіки.

Економічна природа оперативного контролю фінансових результатів одна – конкретне обстеження одержуваних підприємством доходів та понесених витрат. Тому виникає потреба у виробленні для сільськогосподарських підприємств єдиного підходу для його проведення. Логічним буде варіант, коли є розроблена загальна методика такого контролю, а особливості визначення фінансових результатів за напрямками діяльності, основними галузями та видами продукції залежно від спеціалізації контролюються додатково спеціальними прийомами.

Номенклатура доходів і витрат досить широко охоплює їх можливий перелік. Тому оперативний контроль має виділити кожен специфічну

категорію доходів та витрат сільськогосподарських підприємств, починаючи з основної діяльності. Для нього не є достатнім групування витрат і доходів здійснювати за переліком, який визначений положеннями обліку. Або треба деякі витрати і доходи включати до складу інших витрат і доходів, а більш конкретно до складу операційних доходів і витрат, або виділити самостійні групи.

Схема оперативного контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства може бути подана у такому вигляді (рис. 2.3).



Рисунок 2.3 – Основні напрямки та ділянки системи оперативного контролю сільськогосподарського підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Джерело: сформовано автором

Чим більше сільськогосподарське підприємство за масштабами виробництва та реалізації продукції, тим об'ємніше робота оперативного контролю. Безперервність його здійснення залежить від того, наскільки різноманітні ділянки, що піддаються контролю.

Найважливішим напрямом оперативного контролю фінансових результатів є перевірка правильності визначення повної собівартості, ціни реалізації та величини доходу, які спрямовані формування прибутку.

При оперативному контролі істотно важливим є вивчення складу операційних та позареалізаційних фінансових результатів. Вони потребують детальної перевірки, бо їхній вплив на величину прибутку від звичайних видів діяльності збільшується. Крім того, відомі їхні види, що виникають саме у взаємозв'язку з основною діяльністю, а інші – як ті, що мають відношення до неї. Відповідно до цього підхід до проведення оперативного контролю щодо них за формою та змістом також змінюється.

Запропоновано, операційні доходи та витрати класифікувати за такими групами:

- 1) утворюють виручку та витрати;
- 2) надходження у зв'язку із здійсненням фінансових та інших дій підприємства;
- 3) утворені у суб'єктах господарювання оціночні резерви.

По позареалізаційних доходах і витратах висловлено думку, групувати їх у двох наступних напрямках:

- 1) що формуються за рахунок основної діяльності;
- 2) не пов'язані з основною діяльністю.

Методологія оперативного контролю є сьогодні найменш дослідженою областю в теорії та практиці контролю. Зусилля вчених і практиків спрямовані більше на вирішення прикладних проблем, причому використовуючи методику оперативного контролю. Наукова думка дослідження господарських фактів зводиться до вивчення методів їхнього відображення, в обліку виходячи з організаційно-правових дій

відповідальних осіб, способів узагальнення та подання інформації та її аналізу.

У системі облікового забезпечення фінансових результатів все ж таки необхідно, на наш погляд, проводити наступні заходи:

- 1) з точністю з'ясувати напрямки діяльності, класифікувати їх відповідно до положень з бухгалтерського обліку доходів та витрат;
- 2) на основі видів діяльності та складу доходів та витрат визначити їх перелік, згрупувавши їх виходячи з принципу однорідності формування;
- 3) запровадити обов'язкову систему внутрішнього контролю та його підвиду оперативного контролю в підприємствах, предметом діяльності яких є виробництво та реалізація продукції.

Таким чином, в даний час, незважаючи на ринковий характер економічних відносин, настав час ввести в дію систему обов'язкового внутрішньогосподарського контролю, визначивши основні стандарти формування та способи функціонування. Зростаюча потреба у системі оперативного контролю у суб'єктах господарювання визначається тенденцією раціонального використання фінансових ресурсів, зниження втрат і витрат на обслуговування основної діяльності. Вводячи обов'язкові правила виконання функцій оперативного контролю господарства можуть організувати цей процес як необхідний елемент з метою забезпечення своєї фінансової безпеки.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РЕНТАБЕЛЬНОСТІ

ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ

«БАКАЙ-АГРО»

3.1 Аналіз фінансових результатів підприємства

Аналіз фінансових результатів підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» почнемо із загальної оцінки їх рівня та динаміки за період 2021-2022 років, для чого використаємо інформацію, наведену у Балансі (ф. №1-м) та Звіті про фінансові результати (ф. №2-м) (Додаток А).

Таблиця 3.1– Фінансові результати підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2021-2022 рр., тис. грн.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Валовий прибуток (збиток) (р.2000- р.2050)	9071,2	9621,5	550,3	106,1
Інші операційні доходи (р.2120)	372,8	662,5	289,7	177,7
Інші доходи (р.2240)	1703,6	375,5	-1328,1	22,0
Собівартість реалізованої продукції (р.2050)	20247,8	25724,5	5476,7	127,0
Інші операційні витрати (р.2180)	941,5	1508,2	566,7	160,2
Інші витрати (2270)	511,6	1695,5	1183,9	331,4
Фінансовий результат до оподаткування (р.2290)	9694,5	7455,8	-2238,7	76,9
Чистий прибуток (збиток) (р.2350)	9694,5	7455,8	-2238,7	76,9

Джерело: сформовано автором

З проведених у таблиці 3.1 розрахунків випливає, що:

а) підприємство ТОВ «БАКАЙ-АГРО» одержало позитивне значення

фінансових результатів, тобто прибутковою була основна діяльність загалом, позитивного значення набув чистий фінансовий результат (прибуток), що слід вважати позитивним;

б) проти аналогічного показника попереднього року валовий прибуток у 2022 році зріс на 550,3 тис. грн., або на 6,1%, фінансовий результат до оподаткування зменшився на 2238,7 тис. грн. або на 23,1%. Оскільки підприємство ТОВ «БАКАЙ-АГРО» не сплачує податок з прибутку, то чистий прибуток співпадає зі значенням фінансового результату до оподаткування. Така зміна показників говорить про негативну динаміку. Проте враховуючи загальну економічну ситуацію та значне зростання собівартості виробництва продукції можна говорити про позитивний результат.

в) у 2022 році при зменшенні загального доходу на 488,1 тис. грн. відбулося значне зростання витрат на 7227,3 тис. грн.

Проведемо вертикальний аналіз та проаналізуємо співвідношення між окремими показниками фінансових результатів. Для цього виявимо співвідношення між валовим та чистим прибутком.

Так, відсоток чистого прибутку до валового в 2022 році становить 77,5%, тоді як у попередньому році співвідношення становило 106,9%; відсоток доходу від реалізації в сумі загального доходу звітного року становить 97,1% , тоді як у попередньому році – 93,4%; частка собівартості реалізованої продукції у загальній сумі витрат у 2022 році становить 88,9%, тоді як у попередньому 2021 році – 93,3%.

Враховуючи наведені високі показники, можна дійти висновку, що у досліджуваному підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» основна частка доходу пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення товариства. Продемонструємо динаміку показників фінансових результатів підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за період 2020-2022 рр. (рис. 3.1). Проаналізуємо динаміку валового прибутку товариства та показників, що його визначають (табл. 3.2).

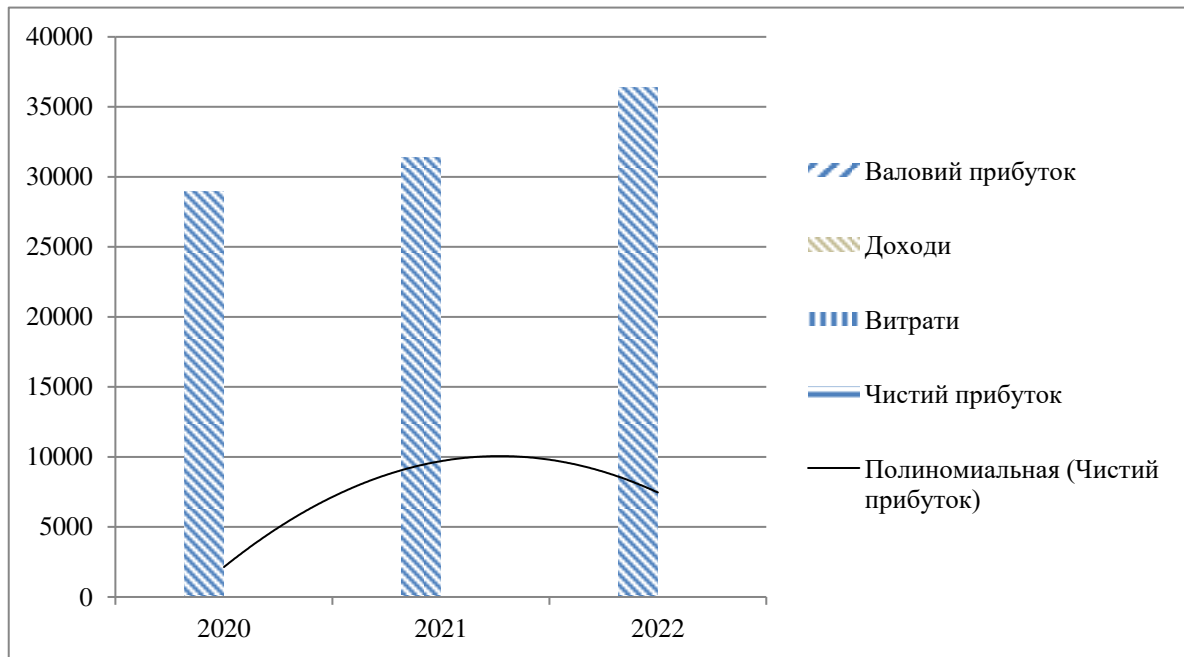


Рисунок 3.1 – Показники фінансових результатів ТОВ «БАКАЙ-АГРО»
У 2020-2022 рр.

Джерело: сформовано автором

Таблиця 3.2 – Формування валового прибутку ТОВ «БАКАЙ-АГРО» у
2021-2022 рр., тис. грн.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції	29319,0	35346,0	6027,0	120,1
Виробнича собівартість реалізованої продукції	20247,8	25724,5	5476,7	127,0
Валовий прибуток	9071,2	9621,5	550,3	106,1

Джерело: сформовано автором

Як бачимо, на зростанні валового прибутку підприємства позитивним чином (збільшення на 6,1%) позначилося зростання доходу від реалізації продукції (на 20,1%) попри зростання виробничої собівартості реалізованої продукції на 5476,7 тис. грн. (на 27%).

Факторами впливу на валовий прибуток підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є :

- зміна обсягу реалізованої (фактор масштабу) продукції;
- зміна структури і асортименту реалізованої продукції (структурний фактор);
- зміна виробничої собівартості продукції (фактор рівня витрат);
- зміна цін на реалізовану продукцію (фактор ціни).

Проведемо розрахунки впливів факторів на валовий прибуток за даними таблиці 3.2.

Щоб з'ясувати вплив зміни обсягу реалізованої продукції, необхідно базову величину валового прибутку помножити на відхилення коефіцієнта зміни чистого доходу, розрахованого за собівартістю (формула 3.1).

$$\Delta Пв_{об} = Пв_о \times (K_2 - 1), \text{ де } K_2 = C_{вф} : C_{во}; \quad (3.1)$$

$$K_2 = 20247,8 : 29319,0 = 0,691;$$

$$\Delta Пв_{об} = 9071,2 \times (0,69 - 1) = -2812,07 \text{ (тис. грн.)}$$

Проведемо розрахунок впливу асортиментних та структурних зрушень на величину відхилення валового прибутку (формула 3.2):

$$\Delta Пв_{стр} = Пв_о \times (K_1 - K_2), \text{ де } K_1 = Ч_{дф} : Ч_{до}; \quad (3.2)$$

$$K_1 = 35346,0 : 29319,0 = 1,206;$$

$$\Delta Пв_{стр} = 9071,2 \times (1,206 - 0,691) = 4671,67 \text{ (тис. грн.)}$$

Далі здійснимо розрахунок зміни виробничої собівартості. Для цього необхідно різницю між фактичним і базовим рівнем витрат на 1 грн. реалізованої продукції помножити на фактичний обсяг виручки від реалізації продукції (формула 3.3).

$$\Delta Пв_{СВ} = (C_{вф} : Ч_{дф} - C_{во} : Ч_{до}) \times Ч_{дф}; \quad (3.3)$$

$$\Delta Пв_{СВ} = (25724,5 : 35346,0 - 20247,8 : 29319,0) \times 35346,0 =$$

$$= (0,728 - 0,691) \times 35346,0 = 1307,80 \text{ (тис. грн.)}$$

Щоб визначити вплив зміни середньої ціни можна використати індекс гуртових цін, або сальдовий спосіб (формула 3.4):

$$\Delta \text{Пв} = \Delta \text{Пв}_{\text{об}} + \Delta \text{Пв}_{\text{стр}} + \Delta \text{Пв}_{\text{Св}} + \Delta \text{Пв}_{\text{ц}}; \quad (3.4)$$

$$\Delta \text{Пв} = 550,30 - 2812,07 + 4671,67 + 1307,80 = 3717,70 \text{ (тис. грн.)}$$

Проаналізувавши отримані результати проведених розрахунків ми бачимо, що зниження фізичних обсягів реалізованої продукції призвело до зниження валового прибутку товариства на 2812,07 тис. грн., асортиментно-структурні зрушення у складі реалізованої продукції за рахунок зростання частки рентабельних її видів призвели до зростання валового прибутку на 4671,67 тис. грн. Резервом зростання величини валового прибутку можна вважати: потенційні можливості підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» щодо збільшення фізичних обсягів реалізації сільськогосподарської продукції на суму 2812,07 тис. грн. і у результаті підвищення гуртових цін на сільськогосподарську продукції в сумі 3717,70 тис. грн. Загальна величина резерву зростання валового прибутку становить 8135,75 тис. грн. при умові усунення цих впливів.

Наступним етапом за даними Фінансової звітності малого підприємства («Звіт про фінансові результати») оцінимо динаміку та структуру доходів і витрат від іншої операційної та неопераційної діяльності підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО», щоб з'ясувати наявність резервів зростання фінансового результату (Додаток Б). Однак, у цьому звіті дане підприємство на розкриває змісту, складу напрямків витрачання Інших операційних витрат (1508,2 тис. грн.), рядок 2180 як і суму інших операційних витрат (рядок 2270).

Розглянемо динаміку операційних доходів та витрат підприємства на протязі 2020-2022 років. У 2022 році до порівняння з 2021 вартість інших операційних витрат господарства зросла на 60%, а з 2020 роком – на 53%. Вартість інших операційних доходів у 2022 році зросла на 78% у порівнянні з

2021 роком та у 81 раз більше проти показника 2020 року. Доречно також дослідити структуру собівартості продукції сільського господарства у таблиці 3.3, з якої випливає, що у загальній виробничій собівартості виробленої продукції 50,0% становлять прямі матеріальні витрати; 7,3 % становлять прямі витрати на оплату праці, а 42,7% – інші прямі витрати та загальновиробничі витрати (Додаток Д).

Таблиця 3.3 – Структура собівартості продукції за видами витрат ТОВ «БАКАЙ-АГРО» у 2022 році, тис. грн.

Назва виду продукції	Виробнича собівартість виробленої продукції	у тому числі		
		прямі матеріальні витрати	прямі витрати на оплату праці	інші прямі витрати та загальновиробничі витрати
1	2	3	4	5
Продукція рослинництва	30079,6	15028,6	2199,4	12851,6
у % до витрат	100	50,0	7,3	42,7

Джерело: сформовано автором

Оскільки галузь рослинництва є досить ресурсозатратною, то основним напрямком зниження витрат, а отже і зростання показників фінансових результатів слід визнати прямі матеріальні витрати, де і криються, як правило, приховані резерви. Найбільшу питому вагу у прямих матеріальних витратах собівартості виробленої продукції рослинництва підприємства становить вартість мінеральних добрив 8247,7 тис. грн. або 54,9%, вартість насіння і посадкового матеріалу становить 2001,7 тис. грн., або 13,3%, вартість пального і мастильних матеріалів 1955,4 тис. грн., або 13,0%, а вартість решти матеріальних витрат складає 2823,8 тис. грн., або 18,8%. На підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» перевагу надають якісному насінневому матеріалу, який хоч і дорожчий, але характеризується хорошою схожістю та високою урожайністю, а також є більш економним з позицій витрачання на одиницю площі. Те ж саме стосується і мінеральних добрив та протруювачів, без яких сьогодні не обійтись. Зекономити на паливі та мастильних

матеріалах важко. На підприємстві використовується нова техніка, яка і так є досить економічною. При відповідальному використанні техніки, та проведенні своєчасного технічного огляду техніки можливо зекономити на великих ремонтах і запасних частинах. Перейдемо до показників рентабельності. Вони показують відносну міру прибутковості діяльності підприємства. За даними фінансової звітності (форми № 1-м, 2-м) підприємства за 2 роки розрахуємо та здійснимо оцінку в динаміці ряду показників рентабельності (активів; загальної (економічної) рентабельності; фінансової рентабельності (власного капіталу); рентабельності реалізації; операційної діяльності) підприємства у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Розрахунок та аналіз показників рентабельності діяльності підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2021-2022 рр.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	29319,0	35346,0	6027	120,6
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	9071,2	9621,5	550,3	106,1
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	8502,5	8775,8	273,3	103,2
Прибуток до оподаткування, тис. грн.	9694,5	7455,8	-2238,7	76,9
Чистий прибуток, тис. грн.	9694,5	7455,8	-2238,7	76,9
Середньорічна вартість активів, тис.грн.	60180,3	80964,3	20784,0	134,5
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	50640,5	58513,2	7889,2	115,5
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	16174,3	36081,5	19907,2	223,1
Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	36818,5	44882,8	8064,3	121,9
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	20247,8	25724,5	5476,7	127,0
Витрати операційної діяльності, тис. грн.	21189,3	27232,7	6043,4	128,5
Рентабельність активів, %	16,1	9,2	-6,9	57,1
Загальна (економічна) рентабельність, %	18,3	9,2	-9,1	50,3
Фінансова рентабельність, %	19,1	12,7	-6,4	66,5
Рентабельність реалізації, %	30,9	27,2	-3,7	88,0
Рентабельність операційної діяльності, %	42,0	34,1	-7,9	81,2

Джерело: сформовано автором

З наведених у таблиці 3.4 розрахунків, за аналізований період зменшилися всі показники рентабельності діяльності товариства. Рентабельність активів в абсолютному виразі зменшилась на 42,9%; загальна (економічна) рентабельність зменшилась на 49,7%; рентабельність реалізації зменшилась на 33,5%, рентабельність операційної діяльності зменшилась на 18,8% у відносному значенні. Динаміка показників рентабельності підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є негативною, а тому заслуговує негативною оцінкою.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (РВК) визначається як результат ділення чистого прибутку (Π) до середньорічної вартості власного капіталу товариства (ВК). РВК є результатом співвідношення величин у чисельнику і знаменнику дробу при його розрахунку (формула 3.5).

$$РВК = \frac{\Pi}{ВК} \quad (3.5)$$

Факторами першого порядку є показник чистого прибутку (зв'язок прямий) та середньорічна вартість власного капіталу (зв'язок обернений). При факторному аналізі використовують прийоми елімінування, зокрема прийомом ланцюгових підстановок (скоригованих показників). Вплив зміни прибутку визначають як різницю між базовою рентабельністю, скоригованою на фактичний прибуток, та її базовим значенням (формула 3.6); а вплив зміни вартості інвестованого власного капіталу як різницю між фактичною величиною рентабельності та її скоригованим значенням (формула 3.7).

$$\Delta РВК_{\Pi} = РВК^1 - РВК_0 ; \quad (3.6)$$

$$\Delta РВК_{\Pi} = (7455,8/50640,5) \times 100 + 19,1 = 33,82 (\%);$$

$$\Delta РВК_{ВК} = РВК_1 - РВК^1 ; \quad (3.7)$$

$$\Delta \text{РВК}_{\text{ВК}} = 12,7 - (7455,8/50640,5) \times 100 - 19,1 = -21,12 (\%);$$

Перевірка розв'язку: разом вплив становить: $33,82 - 21,12 = 12,7 (\%)$.

У результаті факторного аналізу нами виявлено, що при зменшенні чистого прибутку на 2238,7 тис. грн, рентабельність власного капіталу зросла на 33,82%, а внаслідок збільшення середньорічної вартості власного капіталу на 7889,2 тис. грн, показник рентабельності власного капіталу знизився на 21,12%. Оскільки і чисельник зріс, а знаменник дробу зменшився, темп тому результативний показник зменшився.

Для ефективного управління власністю засновників, темп зміни сукупних активів повинен перевищувати темп зміни власного капіталу, що повинно виявлятися постійним зростанням валюти балансу (формула 3.8), здебільшого за рахунок зростання присутності сторонніх джерел у формуванні майна та боргових прав підприємства (формула 3.9). З точки зору інтересів власника підприємства «золоте правило економіки», сформульоване як:

$$\text{ТЧП} > \text{ТЧД} > \text{ТА(СК)} \geq 100\% \quad (3.8)$$

набуває доповнення виду :

$$\text{ТЧП} > \text{ТЧД} > \text{ТА(СК)} > \text{ТВК} \geq 100\% \quad (3.9)$$

Якщо розглядати досліджуване підприємство, то ця тотожність не є вірною. Співвідношення динаміки визначальних фінансових індикаторів зумовлене дією та ефектом фінансового важеля.

Що стосується розглядання динаміки власного капіталу підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО», то його зміна залежить від нерозподіленого прибутку, у зростанні якого зацікавлений кожен власник, оскільки це означає його реінвестування, що сприяє подальшому зростанню масштабів відтворення

діяльності та ринкової вартості підприємства.

За даними Балансу товариства спостерігаємо, що у 2022 році зміна підсумку розділу відбулася виключно за рахунок приросту за статтею Нерозподілений прибуток (р. 1420) на суму 7872,7 тис. грн., або на 15,6 % відносно залишку за цією статтею на початок року, який становив 50624,0 тис. грн.

Важливим показником рентабельності є рентабельність операційної діяльності.

З таблиці 3.4 випливає, що рентабельність операційної діяльності за показником повних операційних витрат у 2022 році зменшилася проти рівня 2021 в абсолютному вираженні зросла на 7,9%, а у відносному – на 18,8%, що слід розцінити як негативну зміну. У той час, як загальна сума операційних витрат зросла на 6043,4 тис. грн., або на 28,5%, а прибуток від операційної діяльності зріс на 273,3 тис. грн., або на 3,2%.

Тобто темп зміни чисельника дробу у коефіцієнті рентабельності значно випереджав темп зміни знаменника.

У складі операційних витрат чільне місце належить виробничій собівартості реалізованої продукції, яка зросла у 2022 р. на 5476,7 тис. грн., або на 27,0%, адміністративні витрати зросли на 114,5 тис. грн., або на 79,8%, а інші операційні витрати зменшилися на 566,7 тис. грн., або на 60,2%.

За результатами роботи протягом року в розпорядженні підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» залишається його кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток. Певна його частина повинна бути спрямована на виплату дивідендів членам товариства, інша скеровується на формування резервного капіталу підприємства, а решта відноситься до власного капіталу у формі нерозподіленого прибутку. При аналізі вивчають обсяги окремих складових, їх частку та співвідношення між ними, тобто вивчають відносні показники структури та координації.

Аналізоване підприємство ТОВ «БАКАЙ-АГРО» не розподіляло прибуток та всю його суму скеровувало до власного капіталу, тобто

здійснення такого аналізу є неможливим. Через це загальні положення методики аналізу розподілу прибутку подаємо як концептуальні моменти (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Методики аналізу розподілу прибутку підприємства

Назва методики	Коефіцієнти
1	2
Аналіз розподілу прибутку	<ul style="list-style-type: none"> – коефіцієнт оподаткування прибутку, як відношення суми податку на прибуток до величини прибутку до оподаткування; – коефіцієнт чистого прибутку як відношення чистого прибутку до прибутку до оподаткування; – коефіцієнт співвідношення між сумою податків та інших обов'язкових платежів, виплачених за рахунок прибутку, до величини чистого прибутку
Оцінка пропорцій між спожитою власниками та капіталізованою частиною чистого прибутку	<ul style="list-style-type: none"> – коефіцієнт дивідендних виплат, як відношення суми виплачених дивідендів власникам до величини чистого прибутку; – коефіцієнт капіталізації, як відношення капіталізованої частини прибутку до величини чистого прибутку; – коефіцієнт співвідношення між величиною виплачених дивідендів та капіталізованою частиною прибутку.
Оцінка капіталізованої частини прибутку	<ul style="list-style-type: none"> – коефіцієнт резервування прибутку як відношення відрахувань до резервного капіталу до величини капіталізованого прибутку або загальної величини чистого прибутку; – коефіцієнт інвестування прибутку як відношення величини прибутку, що інвестується на приріст активів підприємства до величини капіталізованого прибутку або загальної величини чистого прибутку; – коефіцієнт співвідношення між резервованою та інвестованою частиною капіталізованого прибутку

Джерело: узагальнено автором

Крім того, аналізують показники чистого прибутку, що припадає на власний капітал підприємства та на величину пайового капіталу, співвідношення між сумою виплачених дивідендів та величиною зареєстрованого (пайового капіталу). Ці показники порівнюються з аналогічними в динаміці та виявляються основні тенденції їх зміни.

Власний капітал підприємства зріс у 2022 р. на 7872,7 тис. грн., або на

15,6%. При цьому нерозподілений прибуток товариства за аналізований період також зріс на 7872,7 тис. грн., але на 15,6%. Вартість додаткового і резервного капіталу протягом періоду не змінювалася. Тобто весь приріст власного капіталу відбувся за рахунок нерозподіленого прибутку.

Політика розподілу прибутку завжди зумовлена специфікою завдань, які ставляться перед кожним конкретним підприємством, відмінністю внутрішніх та зовнішніх умов їх господарської діяльності.

Ідеальна модель розподілу прибутку підприємства, яка б мала універсальний характер, наразі відсутня. В основу механізму розподілу прибутку повинен бути покладений аналіз внутрішніх (стадія життєвого циклу підприємства, рентабельність діяльності, інвестиційні можливості реалізації високорентабельних проектів) і зовнішніх (інституційні обмеження, податкова система, динаміка норми прибутку на інвестований капітал, наявність альтернативних зовнішніх джерел фінансування, темпи інфляції, кон'юнктура ринку продукції підприємства) факторів впливу.

3.2 Обґрунтування аналітичних процедур для процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства

Інформація, сформована в підсистемі бухгалтерського обліку, є основою для здійснення аналітичної стадії обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів. Облікові показники, що не згруповані, не оброблені і не систематизовані в залежності від конкретних інформаційних потреб суб'єктів контролювання фінансових результатів, не можуть повною мірою застосовуватися як основа для формування контрольної інформації. Аналітичне опрацювання системи упорядкованих інформаційних ресурсів дозволяє не тільки виявляти, систематизувати і обробляти найбільш цінну облікову інформацію, але й

створює власну інформацію, яка формується за допомогою спеціальних прийомів [6].

Розробка і використання системи показників для оцінювання динаміки, структури, ефективності процесів формування, розподілу та використання фінансових результатів та на цій основі їх контролювання, є однією з характерних особливостей інформаційно-аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів. Завдання аналітичного забезпечення системи контролювання полягає в тому, щоб шляхом застосування аналітичних процедур (способів, прийомів, методів) розкрити та охарактеризувати закономірності, що проявляються на різних етапах формування, розподілу та використання фінансових результатів. Це надасть змогу виявити та контролювати вузькі місця у процесі управління фінансовими результатами, охарактеризувати вплив зміни окремих чинників, що зумовили такий стан, та спрогнозувати майбутні прибутки суб'єкта господарювання.

На діяльність підприємств значно впливає недосконалість аналітичних процедур та механізмів, які використовуються у процесі опрацювання вхідної (облікової) інформації про фінансові результати з метою якісного, достовірного, своєчасного та повного аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання. Це, у свою чергу, призводить до зменшення ефективності всієї системи контролювання діяльності підприємства та зниження ефективності прийнятих управлінських рішень. Удосконалення аналітичного забезпечення системи контролювання щодо стану, динаміки та впливу факторів на розмір фінансових результатів дозволить підвищити ефективність контрольної роботи як з точки зору отриманих результатів, так і в питаннях її організації. У науковій літературі економічний аналіз часто розглядається як методичний прийом або навіть як форма чи метод контролю. Проте, не можна зводити аналіз тільки до контрольної функції, економічний аналіз є самостійною функцією управління, має свій предмет і метод, тому можна лише говорити про використання методичних прийомів

аналізу у контрольній-ревізійній роботі.

При дослідженні значення аналізу (аналітичних процедур, способів і прийомів аналізу) у контрольній діяльності, одні вчені пов'язують його з ревізійними перевітками, інші – з проведенням аудиту, треті досліджують з позиції формування аналітичних даних для проведення зовнішнього контролю [80].

В економічній літературі є багато досліджень щодо використання аналітичних процедур (методів, прийомів) при проведенні аудиту. Це можна пояснити тим, що їх застосування є обов'язковим згідно з положеннями Міжнародних стандартів аудиту. Так, відповідно до МСА 520 п. 4 термін «аналітичні процедури» означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [58, С. 466].

Джерелом виникнення поняття «аналітичні процедури» можна вважати зарубіжну практику аудиту та безпосередньо міжнародні стандарти аудиту, тому їх практична реалізація традиційно пов'язується саме з діяльністю в сфері аудиту. Таким чином, у ролі важливого інструменту методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств виступають аналітичні процедури у вигляді технічних прийомів і способів аналізу. Ці процедури використовуються на різних етапах дослідження формування, розподілу та використання фінансових результатів для:

- первинної обробки зібраної інформації (перевірки, групування, систематизації);
- вивчення стану та закономірностей формування витрат, доходів і розрахунку фінансових результатів;
- визначення впливу факторів на результати діяльності підприємств;
- підрахунку невикористаних і перспективних резервів підвищення ефективності діяльності;

- узагальнення результатів аналізу;
- обґрунтування бюджетів та сценаріїв розвитку підприємств і прийняття управлінських рішень.

На рисунку 3.2. відображено концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів.

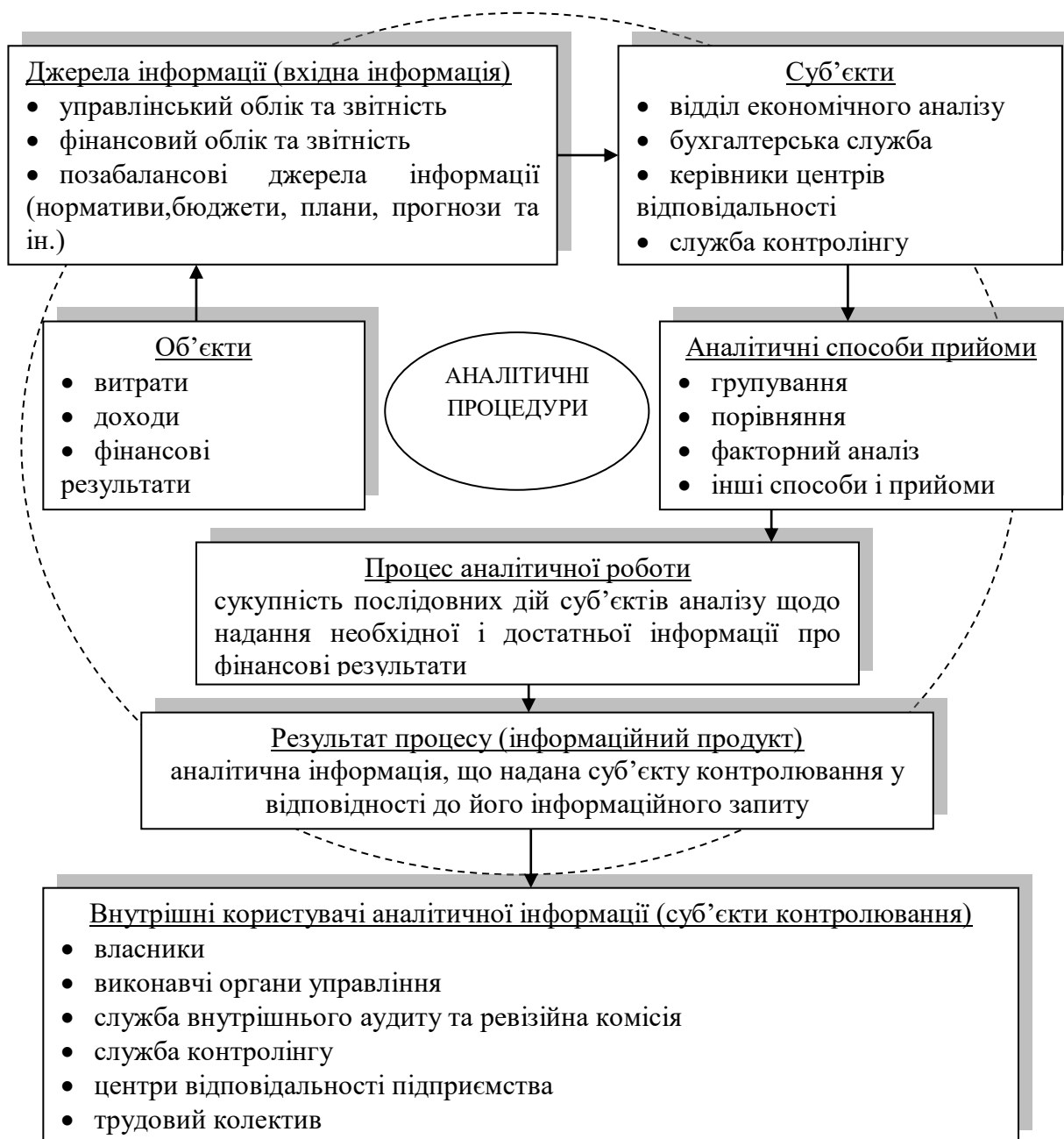


Рисунок 3.2 – Концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів

Джерело: сформовано автором

Застосування аналітичних процедур надає можливість сформувати значний обсяг інформації, необхідної для здійснення контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів.

Цільовим спрямуванням дослідження використання методичного інструментарію економічного аналізу в процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств є формування єдиних теоретичних положень і розробка універсальних рекомендацій щодо використання аналітичних процедур у ході формування інформаційної бази контролювання без диференціації за формами та видами здійснення контролювання.

На нашу думку, застосування аналітичних процедур в процесі формування аналітичної бази контролювання фінансових результатів повинно допомогти суб'єктам контролювання у визначенні незвичайних операцій або подій, а також сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про нетипові обставини в процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів та, відповідно, потребують пильної уваги суб'єктів контролювання при проведенні перевірки.

У той же час, не потрібно зводити аналіз до вивчення набору або переліку показників ефективності господарської діяльності та їх відхилень, оскільки ані самі показники, ні їх динаміка не є доказами порушення нормального ходу формування фінансових результатів підприємства. Пріоритетною як в цілях контролювання, так і для самого економічного аналізу є орієнтація на дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів та прогнозування їх майбутніх значень. Саме це дозволяє знайти вузькі місця і визначити ділянки, які потребують контролювання.

Адекватна оцінка формування прибутку підприємства з метою аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів зумовлена оптимальним вибором методичного підходу її проведення.

Треба зазначити, що методика аналізу – це сукупність способів,

прийомів, які використовуються для систематичного, послідовного, найбільш доцільного проведення практичної аналітичної роботи.

Під час виконання аналітичних процедур у системі контролювання фінансових результатів можуть використовуватися різні методи – від простого порівняння та аналізу показників фінансово-господарської діяльності підприємства до складних математичних моделей, які містять значну кількість співвідношень між даними за декілька попередніх років.

В якості аналітичних процедур, які застосовуються в контрольній діяльності, вчені найчастіше називають наступні методичні прийоми економічного аналізу: методи вертикального, трендового та порівняльного аналізу; абсолютні та відносні величини; балансове узагальнення; факторний аналіз; регресійний аналіз, аналіз рядів динаміки.

В якості основних методів економічного аналізу, за допомогою яких реалізуються аналітичні процедури в контролі, визначаються метод порівняння, а також відносні величини.

Значна роль відводиться розрахунку та оцінці відхилень відносних показників, які характеризують фінансовий стан господарської одиниці. Ця тенденція використовується на практиці, причому незалежно від виду та функцій контролюючих органів.

Слід відмітити низький рівень використання таких прийомів, як факторний аналіз на рівні окремих центрів відповідальності, об'єктів діяльності, сегментів ринку та покупців, а також прогнозування, що суттєво знижує ефективність як економічного аналізу, так і результатів контрольних процесів, в яких він використовується. Використання прийому порівняння також має свою специфіку, пов'язану з вибором бази порівняння.

Отже, на сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що надають можливість аналізувати та контролювати процеси формування, розподілу та використання фінансових результатів. Кожен автор має свою точку зору з цього питання, тому різні методики мають свої специфічні елементи, а відтак, існує потреба їх уточнення з

урахуванням існуючого інформаційного забезпечення та можливостей проведення факторного аналізу, виявлення резервів зростання прибутковості діяльності суб'єкта господарювання та прогнозування майбутніх фінансових результатів.

Складність застосування аналітичних процедур у процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни фінансових результатів, точно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачати не лише їх абсолютні та відносні зміни, а й оцінити вплив різноманітних факторів на стан фінансових результатів.

Ефективність використання аналітичних процедур у процесі контролювання фінансових результатів значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх розрахунку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу тощо.

За наслідками їх виконання доцільно отримати аналітичну інформацію, яка буде надійним підґрунтям для здійснення самого процесу контролювання та надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи наявні погляди науковців та невирішені проблеми з досліджуваного питання, пропонуємо наступну систему аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів (таблиця 3.6).

Надалі більш детально охарактеризуємо значення та можливість імплементування кожного методичного прийому аналізу в системі контролювання фінансових результатів.

Групування полягає у формуванні з масиву даних, що аналізуються, класифікаційних груп за ознаками, істотними з точки зору розв'язання конкретних аналітичних задач. Дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники.

Таблиця 3.6 – Система аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів

Вид аналітичних процедур	Методичні прийоми аналізу	Умови застосування	Значення для системи контролювання
1	2	3	4
Аналіз співвідношень	Групування	структурний (вертикальний) аналіз; визначення балансового зв'язку; розрахунки коефіцієнтів репрезентативної ознаки; побудова розрахункових аналітичних таблиць	Дозволяє контролювати структуру, структурні зрушення в розмірах фінансових результатів, визначати та контролювати залежність між різними показниками. Сприяє виявленню наявних і невикористаних резервів щодо подолання неефективності окремих напрямів діяльності
	Порівняння	проведення порівнянь до обраної бази (норми, стандарти, бюджети, тощо) з оцінкою абсолютної і відносної зміни та еластичності зміни	Виявлення та контролювання відхилень фактичних значень витрат, доходів, фінансових результатів від обраної бази порівняння
	Середні та відносні величини	розрахунок величини репрезентативної ознаки; розрахунок якісних аналітичних показників коефіцієнтний аналіз (співставлення двох або більше показників управлінського, фінансового обліку та звітності)	Аналіз показників витрат, доходів, фінансових результатів у співвідношенні один з одним, надає можливість докладніше оцінити результативність діяльності підприємства. Фінансові коефіцієнти є вихідною базою для наступного факторного аналізу фінансових результатів
	Індексний метод	характеристика загальної зміни складного економічного явища чи окремих його елементів (складових); виділення вливу одного з факторів шляхом елімінування вливу інших; відокремлення вливу зміни структури явища на зміну індексованої величини, визначення співвідношення факторів, які впливають на показник, що аналізується	Формування інформації, яка надасть змогу проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку фінансового результату

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
Аналіз тенденцій	Горизонтальний аналіз	порівняння з базовими і минулими періодами	Інформація щодо абсолютних і відносних відхилень величин окремих видів фінансових результатів, витрат та доходів за звітний період, а також у динаміці за ряд років, що дає можливість надати якісну характеристику виявлених змін
	Графічний метод	наглядне, масштабне зображення зміни певних економічних показників за допомогою графіків та діаграм	Оцінка та контролювання динаміки (в тому числі перспективної) об'єктів контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) на основі дослідження властивостей графіків
	Методи факторного аналізу	розрахунок впливу окремих факторів у їх сукупності та визначення їх пайової участі	Контролювання впливу чинників на зміну прибутку як по підприємству в цілому, так і у розрізі центрів відповідальності, об'єктів діяльності, окремих покупців і географічних сегментів
Аналіз сценаріїв розвитку	Економіко-математичні методи і моделі	аналіз безбитковості; прогнозування економічних параметрів; визначення перспективного економічного плану за варіантами економічних стратегій	Виявлення, дослідження та прогнозування економічних параметрів (обсягу, доходу, витрат, ціни тощо) у їх взаємозв'язку та з позиції впливу на фінансові результати
	Балансові узагальнення	розрахунок потреб і можливостей	Виявлення та контролювання резервів зростання прибутковості діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором

Для оцінки рівня отриманих внаслідок аналітичного опрацювання фактичних показників використовують метод порівняння. Порівняльний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів необхідний для оцінювання кількісних та якісних змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, можливих наслідків і нових викликів. Для забезпечення порівняльного дослідження стану та розвитку фінансових

результатів можуть слугувати різні бази порівняння (табл. 3.7).

Проте порівняльний аналіз не зводиться до технічних процедур зіставлення відповідно до обраної бази порівняння. Тут слід врахувати якісні характеристики зіставлення (часові, за обсягом, за сукупністю властивостей тощо). Також порівняльний аналіз будується на визнанні еластичності зміни, тобто які очікувані розміри доходу чи витрат можна отримати при різних варіантах впливу на фактори їх формування.

Таблиця 3.7 – Види порівнянь фактичних показників та їх оціночних величин для системи контролювання фінансових результатів

База порівняння фактичного показника	Значення результатів порівняння для системи контролювання
1	2
План / бюджет	Дозволяє визначити та проконтролювати ступінь виконання плану / бюджету
Норматив (відповідно до законодавчих документів)	Надає можливість визначити та проконтролювати рівень досягнення нормативних величин або ступінь відхилення від них
Норма (науково обґрунтоване значення показника)	Дозволяє визначити та проконтролювати рівень оптимізації величини фактичних показників
Прогноз	Дає змогу проконтролювати, наскільки реальний стан фінансових результатів відповідає прогнозованому
Прогресивні показники	Надають можливість виявити на підприємстві невикористані резерви та проконтролювати їх використання
Показники інших суб'єктів (наприклад, підприємств конкурентів)	Дозволяє виявити передовий досвід господарювання, а також установити та проконтролювати, чи є стан фінансових результатів конкурентоспроможним

Джерело: сформовано автором

Для розрахунку відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків між показниками використовують середні та відносні величини. Якщо показники витрат, доходів, фінансових результатів розглядати у співвідношенні один з одним, з'являється можливість докладніше оцінити результативність діяльності підприємства. Відносні показники дозволяють виявити ключові взаємозв'язки, усвідомити сутність явищ, проаналізувати різні аспекти

діяльності підприємства. Так, більшість важливих для контролювання фінансових результатів даних представлена не абсолютними показниками обсягів отриманого прибутку, а відносними показниками, тобто показниками рентабельності.

Сформована в аналітичній системі інформація про показники прибутковості (рентабельності) надає можливість суб'єктам контролювання простежити ефективність формування фінансових результатів за співвідношенням ефекту (прибутку) і вартості витрачених ресурсів, а також доходів, отриманих у результаті їх використання. Також за допомогою відносних величин можливим є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів є випереджувальним щодо зростання витрат діяльності, а втрати прибутку за одним видом діяльності повністю компенсуються його приростом за іншою діяльністю.

Окрім цього, результати розрахунку відносних величин (співвідношення доходів і витрат) створюють умови для виявлення суб'єктом контролювання невідповідності витрат доходам, що може бути наслідком наявності тіньової сфери діяльності на підприємстві. Виявлення та контролювання доходів і витрат, що йдуть від прихованої, так званої «тіньової діяльності», є досить серйозною проблемою для суб'єктів господарювання. При наявності таких доходів і витрат неможливо стає вбачати реальну діяльність (реальний прибуток / збиток) підприємства, так як перекручується звітність, приховуються документи про проведення операцій, а іноді облік таких об'єктів взагалі відсутній. Вийти з цього положення можуть допомогти непрямі методи контролю (які використовуються в роботі податкових органів), підставою для застосування яких є результати аналітичних досліджень. Ці методи забезпечують найповнішу реєстрацію тіньових економічних явищ для узагальнюючої характеристики процесу формування фінансових результатів на основі виявлення і вивчення статистичних закономірностей.

Індексний метод застосовується для вивчення в динаміці економічних

явищ, які формуються під впливом факторів, кожен з яких схильний до змін у динаміці. Вплив зміни кожного з цих факторів, у свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість. Основою аналітичної індексної моделі є мультиплікативний зв'язок між певною множиною показників, один з яких розглядається як результат, інший – як фактор.

Аналіз впливу факторів на зміну прибутку в динаміці можливо здійснити, побудувавши функціональну взаємозалежність показників з наступним застосуванням її у факторному індексному аналізі на підставі методу ланцюгових підстановок. Наприклад, для створення аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів у розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності можливо використовувати індексну модель, пов'язану з формуванням валового прибутку, яка надає можливість визначити та проконтролювати причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

Горизонтальний аналіз застосовується для надання системі контролювання інформації щодо оцінки зміни витрат, доходів і фінансових результатів у часі (динаміці). У результаті використання даної групи прийомів визначаються абсолютні та відносні відхилення величин доходів, витрат, окремих видів фінансових результатів та чистого фінансового результату за звітний період, а також у динаміці за ряд років, що дає можливість надати якісну характеристику виявлених змін.

Стохастичний аналіз є методикою дослідження факторів, зв'язок яких з результативним показником, на відміну від функціонального, є неповним, імовірнісним (кореляційним). Якщо при функціональній (повній) залежності зі зміною аргументу завжди відбувається відповідна зміна функції, то при кореляційному зв'язку зміна аргументу може дати декілька значень приросту

функції залежно від поєднання інших чинників, що визначають цей показник.

Використання економіко-математичних методів дозволяє давати якісну та кількісну характеристику зв'язків між явищами, сприяє затвердженню більш обґрунтованих управлінських рішень. У процесі контролювання фінансових результатів економіко-математичні методи використовують для виявлення невикористаних резервів раціонального господарювання, економного витрачання ресурсів, встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх із факторами, які склалися у процесі виробництва, прогнозування майбутніх прибутків, як по підприємству в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності. При цьому, необхідною умовою для аналізу та контролювання поточної та планування майбутньої діяльності й прийняття управлінських рішень є розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. В цьому випадку, потужним інструментом для формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та прийняття рішень є аналіз безбитковості виробництва. Аналітичні можливості аналізу безбитковості зумовлюють його поширення в практичній діяльності для прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення.

Одна з найскладніших проблем керування співвідношенням між витратами і доходами це: оцінити фактичний їх рівень, передбачити майбутнє, віднайти ефективні рішення в умовах невизначеності. Інструментом мінімізації невизначеності слугує прогнозування, а прогнозом називають спробу визначити (передбачити) стан якогось явища чи процесу в майбутньому, тобто можливі наслідки управлінських рішень. Отримання інформації про майбутнє, передбачення можливих або бажаних змін фінансових результатів сучасних підприємств є необхідним елементом

формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів. Прогнозування виступає основою розробки довготермінових та середньо термінових прогнозів щодо прибутків підприємства в цілому та його окремих структурних підрозділів.

Необхідність прогнозування прибутку обумовлена тим, що через часті зміни в економіці без прогнозу показників фінансових результатів підприємство не зможе планувати розвиток матеріально-технічної бази, свої витратні статті, віддача яких не співпадає в часі з їх здійсненням.

3.3 Управлінський аналіз в системі формування фінансових результатів підприємства

У сучасних економічних умовах важко переоцінити актуальність та ефективність використання аналітичних досліджень у процесі створення інформаційної бази для процесу контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів. Використання методики й організації управлінського аналізу спрямоване на забезпечення суб'єктів контролювання своєчасною дієвою інформацією про зміну стану об'єктів контролювання, причини цієї зміни та відхилень від регламентованих параметрів з метою своєчасного напрацювання управлінських рішень, які спрямовані на запобігання та усунення негативних процесів і ефективне маневрування виробничими ресурсами та капіталом.

В цілому, процедура аналітичної роботи всередині підприємства, як правило, передбачає двомодульну структуру: перший етап ґрунтується на використанні показників фінансового обліку та офіційної фінансової звітності, другий – передбачає використання даних управлінського обліку. Оскільки фінансовий аналіз ґрунтується на даних бухгалтерської звітності, то він в основному є ретроспективним і дозволяє зробити узагальнені висновки

про факти та результати господарсько-фінансової діяльності, що вже відбулися. На відміну від фінансового, управлінський аналіз проводиться на більш глибокому рівні, забезпечуючи можливість доступу до всієї бухгалтерської (управлінської) інформації, включаючи дані оперативного обліку. В той же час, управлінський аналіз і фінансовий аналіз є різновидами економічного аналізу, що різняться джерелом надходження інформації та призначенням аналітичних даних.

В управлінському аналізі велика увага приділяється оцінці варіантів управлінських рішень, тобто перспективному аналізу. Крім того, управління витратами, доходами та прибутком неможливе без зворотного зв'язку, який дозволяє здійснювати так зване управління по відхиленнях, при якому використовується оперативна форма аналізу. Також управлінський аналіз у значній своїй частині носить випереджаючий характер, а одним з його основних завдань є дослідження того, яку дію на той або інший результативний, витратний або фінансовий показник обумовить зміна одного або декількох приватних показників (чинників). Саме тому, в процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів необхідно використовувати методичний інструментарій управлінського аналізу, який передбачає можливість виведення оперативних діагностичних висновків і створення деталізованої аналітичної інформації за будь-яким рівнем формування прибутків (збитків) підприємства.

Відповідно, предметом управлінського аналізу є причини формування і зміни фінансових результатів як наслідок впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів, що досліджуються з метою підвищення ефективності діяльності, уникнення ризиків, загроз і досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей підприємства.

Результати управлінського аналізу дозволять керівникам ТОВ «БАКАЙ-АГРО» (суб'єктам контролювання) оперативно оцінити досягнуті фінансові результати, ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, прибутковість окремих об'єктів діяльності, тобто оперативно

використовувати отриману інформацію в контрольних цілях та на основі контрольної інформації впливати на складові, які визначають рівень беззбитковості діяльності суб'єкта господарювання.

Базою управлінського аналізу в системі контролювання є деталізована інформація про витрати, доходи та прибутки (збитки) в різноманітних її аспектах, яка формується в підсистемі управлінського обліку. І ця ж інформація, відповідним чином оброблена з використанням аналітичних способів і прийомів, надходить до системи контролювання, де переробляється у контрольну інформацію, яка стає придатною для вироблення варіантів рішень і поступає в розпорядження управлінців.

Управлінський аналіз є сполучною ланкою між інформаційними потоками, які формуються в управлінському обліку в різних аналітичних розрізах, і системою контролювання за формуванням фінансових результатів. Однак, не всі потоки є інформаційною базою, тому що вони можуть бути неоднорідними за формою та змістом. Для того, щоб потоки відомостей стали сполучними базовими елементами, вони повинні бути піддані попередній обробці. Інакше кажучи, інформаційні потоки, щоб стати інформаційною базою системи контролювання фінансових результатів, повинні бути відповідним чином перетворені й оброблені за допомогою спеціальних способів і прийомів.

Таким чином, важливий елемент організаційно-інформаційної моделі – методичне забезпечення управлінського аналізу фінансових результатів підприємства. Будь-який аналітичний процес має здійснюватися на єдиній затвердженій методиці, яка забезпечить отримання повного та співставного висновку про стан досліджуваного об'єкта. Повноцінна реалізація аналітичної функції в системі контролювання фінансових результатів потребує розв'язання завдань, пов'язаних з адаптацією методичного забезпечення аналізу до сучасних потреб господарської та управлінської діяльності, що визначає необхідність розробки теоретико-методичних засад управлінського аналізу фінансових результатів.

На сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що дають можливість аналізувати та контролювати процес формування фінансових результатів. Кожен автор має свою точку зору в даній сфері, тому різні методики мають свої специфічні елементи.

Таким чином, на стадії реалізації прийнятих рішень проводиться управлінський аналіз того, які витрати та доходи формуються в кожному з центрів відповідальності, які величини відхилень фактичних (на момент аналізу) показників від їх планових (бюджетних) значень, виявляються причини їх виникнення і вплив цих відхилень на формування показників підприємства в цілому. Така інформація надає можливість після закінчення звітного періоду проконтролювати як реально господарювали центри відповідальності, як це відбилося на кінцевих результатах роботи підприємства і наскільки ефективними виявилися ті регулюючі (коригуючі) дії, які робилися для узгодження діяльності окремих центрів відповідальності між собою, по-перше, і майбутніх витратних і фінансових показників з плановими (бюджетними), по-друге.

Важливу роль при формуванні інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та обґрунтуванні управлінських рішень займає управлінський аналіз беззбитковості господарської діяльності. Розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання є необхідною умовою для створення якісної інформаційної бази контролювання формування прибутків підприємства, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. При цьому в основі управлінського аналізу формування фінансових результатів лежить оцінка беззбитковості окремих об'єктів господарювання.

При моделюванні аналітичної бази контролювання необхідно враховувати, що на підприємстві формування фінансового результату (прибутку або збитку) здійснюється за рахунок окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг), виробництво та реалізація яких є основною метою

створення та функціонування підприємства. Господарство виробляє та реалізує різноманітні види продукції, кожен з яких має певну собівартість і приносить певну виручку. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства.

За інформаційними ресурсами фінансової звітності підприємства можна визначити загальний обсяг беззбиткової діяльності у грошовому виразі, тобто в обсязі чистого доходу. У точці беззбитковості чистий дохід визначається за розрахунком: ЧДб = ПВ : ПВчд, а постійні витрати покриваються валовим прибутком.

Між тим, всі розрахунки можна провести використовуючи коефіцієнт беззбитковості (Кб), який визначається як відношення постійних витрат (ПВ) до величини валового прибутку (ВП) в цілому по підприємству (формула 3.10):

$$Кб = ПВ / ВП \quad (3.10)$$

Точка беззбитковості в натуральному виразі визначається за формулою (формула 3.11):

$$Тб = Кб \times N_i, \quad (3.11)$$

де N_i – кількість i -их виробів в початковому варіанті.

Використовуючи коефіцієнт беззбитковості набагато легше провести аналіз рівня беззбитковості по окремих об'єктах діяльності, враховуючи що їх асортимент може складатися із декількох десятків найменувань і зміна кількості будь-якого з них потребує перерахунку всіх питомих часток. При використанні Кб необхідно тільки внести корективи у величину валового прибутку.

Немає необхідності відстежувати причинно-наслідкові зв'язки між значеннями постійних витрат та виручкою, прямою заробітною платою,

матеріальними витратами, нормо-годинами та ін., оскільки для більшої частини постійних витрат їх просто не існує. Кожний вид продукції відповідно до величини валового прибутку бере на себе покриття постійних витрат у чітко визначеній пропорції згідно з коефіцієнтом беззбитковості. Тобто своїм валовим прибутком кожний об'єкт діяльності вносить «вклад» у «покриття постійних витрат». Але саме по собі покриття постійних витрат, а у підсумку їх розподіл по об'єктах діяльності не містить аналітичного значення. Головне в розумінні змісту цього процесу полягає в тому, що він дозволяє по-новому підійти до гнучкого управління витратами і прибутком за умов частої зміни ринкової кон'юнктури. В цьому випадку коефіцієнт беззбитковості грає допоміжну роль (дозволяє розподілити постійні витрати, розрахувати беззбитковий обсяг діяльності), а основна роль в цьому процесі належить «рівню (коефіцієнту) економічної безпеки». Критерієм такої безпеки є рівень перевищення фактичного обсягу реалізованої продукції над беззбитковим обсягом реалізації продукції. Коефіцієнт економічної безпеки діяльності (КЕБ) за показниками обчислюється так (формула 3.12):

$$\text{КЕБ} = (\text{ЧД} - \text{ЧДб}) / \text{ЧД} \quad (3.12)$$

Роль даного показника та функції, які він може виконувати, дуже важливі в системі інформаційного забезпечення контролювання формування фінансових результатів підприємства.

Цей показник є фактичним інструментом гнучкого управління витратами та прибутком (формула 3.13). Від дозволяє розрахувати безпосередньо прибуток (Π_i) та рентабельність по окремим об'єктам діяльності (P_i) (формула 3.14):

$$\Pi_i = \text{КЕБ} \times \text{ВП}_i, \quad (3.13)$$

$$P_i = \text{КЕБ} \times \text{ВП}_i / \text{Ц} - (\text{КЕБ} \times \text{ВП}_i) \quad (3.14)$$

При цьому дані розрахунки легко алгоритмуються і їх можна проводити в альтернативних варіантах з врахуванням зміни ринкової кон'юнктури. Аналогічні розрахунки щодо оцінки безпеки господарської діяльності можна зробити на прикладі підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО», що виробляє та реалізує більше двох видів продукції, і в цілому за сукупністю всіх витрат і доходів. Аналіз беззбитковості дає змогу вивчити залежність прибутку від невеликої кількості важливих чинників та на основі цього контролювати процес формування його розміру.

Побудована система показників внаслідок аналітичного опрацювання облікових даних повинна забезпечувати суб'єктів контролювання не тільки інформацією щодо абсолютної зміни розмірів фінансових результатів, але й передусім, відображати за рахунок яких саме факторів і на скільки змінився розмір останніх, що можливо на основі використання механізмів факторного аналізу.

Сучасний факторний економічний аналіз показників бухгалтерського прибутку підприємства базується в основному на використанні детермінованих моделей мультиплікативного типу. При цьому найбільш розповсюдженим на практиці є метод ланцюгових підстановок, за допомогою якого можна визначити відокремлений вплив кожного з факторів на прибуток і перевірити одержані результати аналізу шляхом балансування факторів. У той же час, зазначений метод має серйозні недоліки, пов'язані з викривленням впливу на приріст результативної економічної ознаки всіх факторів, окрім об'ємного. Ми вважаємо, що для факторного аналізу прибутку доцільно використовувати індексний метод, як найбільш характерний прийом вивчення впливу факторів на економічний показник. При цьому прибуток розглядають як функцію показників факторів. Вплив зміни кожного з факторів, у свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами продукції виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу продукції та її структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види продукції мають

різну прибутковість.

Показники – співмножники індексної системи є факторами показника результату, які визначають його динаміку. Отже, у межах індексної системи можна визначити та на цій основі проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку фінансового результату. Для проведення факторного аналізу пропонуємо зупинитися на чотирьох факторній індексній моделі, пов'язаній з формуванням валового прибутку, яка дає можливість визначити причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

В індексній системі узагальнюючий індекс прибутку (I_{Π}) розраховується як добуток факторних показників: індексу впливу зміни цін (I_{Π}), індексу впливу зміни витрат (I_{B}), індексу впливу структурних зрушень в асортименті продукції (I_{3}) та індексу обсягів реалізації (I_{K}), тобто (формула 3.15):

$$I_{\Pi} = I_{\Pi} \times I_{B} \times I_{3} \times I_{K} \quad (3.15)$$

При цьому загальний індекс відображає відносну величину впливу всіх факторів на зміну прибутку в динаміці, а кожний факторний індекс характеризує відносну величину впливу на зміну відповідного фактора. Різниця між чисельником і знаменником загального індексу покаже суму зміни прибутку в динаміці, а в кожному факторному індексі – суму впливу окремого фактора.

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу створеного прибутку, а й від напрямів його розподілу та використання за об'єктами. Використання сформованого фінансового результату (прибутку) за різними напрямками та об'єктами, відповідно за питомими частками у загальній величині може призвести до підвищення економічного потенціалу та ринкової вартості підприємства, до формування його позитивного іміджу, зростання добробуту працівників, забезпечення позитивних тенденцій розвитку. Проте необґрунтований розподіл та невміле

його використання за окремими об'єктами спричиняє втрати вже досягнутих позицій, погіршує перспективи розвитку підприємства, формує внутрішні негативні тенденції у фінансово-господарській діяльності за сприятливих умов зовнішнього середовища. Уникнення цих проблем забезпечується здійсненням контролювання за процесами розподілу та використання прибутку підприємства, що стає можливим на основі використання якісної інформаційно-аналітичної бази, в якій сформовані показники, що відображають стан, розвиток та ефективність здійснених інвестицій.

Структура релевантних для процесу контролювання за розподілом та використанням створеного прибутку даних передбачає наявність різноманітної інформації. В той же час, вона обов'язково повинна містити два різновиди даних, а саме: норми контролювання та фактичну інформацію про їх дотримання. Таким чином, користуючись притаманною процесу контролювання властивістю порівняння кількох величин, контролюючі суб'єкти отримують можливість пізнавати суспільно-господарські ситуації, а отже, і оволодівати, керувати ними.

В цьому контексті можна виділити декілька проблемних питань: використання системи показників з метою визначення оптимальних пропорцій (нормативів) розподілу прибутку підприємства, які будуть слугувати основою (базою порівняння) для аналізу та контролювання даного процесу; використання системи показників, які будуть слугувати основою для аналізу та контролювання ефективності процесів розподілу та використання прибутку підприємства.

Дослідження та вирішення зазначених проблем дозволить забезпечити процес контролювання якісною та обґрунтованою аналітичною інформацією, що, в свою чергу, покращить результати всього контрольного процесу щодо розподілу та використання прибутку підприємства й призведе до покращення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. В умовах виходу суб'єктів господарювання з фінансово-економічної кризи, що вимагають подолання її негативних наслідків, які виражаються в зменшенні

інвестиційної привабливості, неплатоспроможності та зростанні кількості збиткових підприємств, прибуток як критерій ефективності господарювання, набуває нового значення в системі управління.

При цьому основною метою контролювання та управління прибутком, з одного боку, є оптимізація факторів його формування та забезпечення їх синергетичної дії в процесі господарювання, а з іншого боку, – забезпечення гармонізації інтересів власників бізнесу з інтересами найманих працівників, які приймають участь у створенні прибутку, та держави через виконання прибутком розподільчої функції. Розуміння складності системи розподілу прибутку – важливий фактор при прийнятті рішень щодо підвищення вартості підприємства, реінвестування прибутку та використання його як ресурсу для фінансування інвестиційних проектів, стимулювання працівників підприємства. У процесі контролювання розподілу прибутку та формування його інформаційного забезпечення можна виділити два етапи (рис. 3.3).

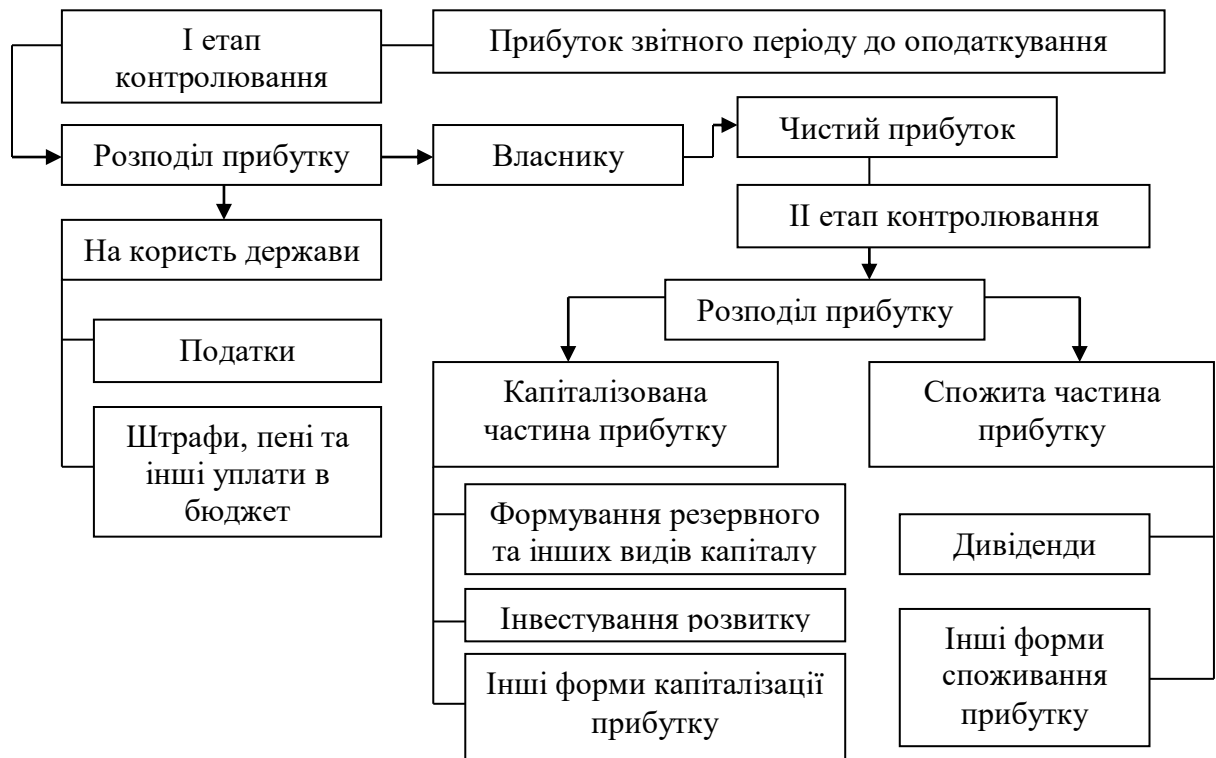


Рисунок 3.3 – Загальна схема контролювання розподілу прибутку підприємства

Джерело: сформовано автором

Перший етап – це контролювання розподілу створеного прибутку. На цьому етапі учасниками розподілу є підприємство і держава. Пропорція розподілу прибутку між державою і підприємствами складається під впливом низки факторів і має важливе значення для забезпечення державних потреб й потреб підприємств.

Істотне значення при цьому має податкова політика держави щодо суб'єктів господарювання. Ця політика реалізується у сумі податків, що сплачуються за рахунок прибутку, у визначенні об'єктів оподаткування, ставках оподаткування, порядку надання податкових пільг.

Відсутність механізму раціонального розподілу чистого прибутку на спожиту та капіталізовану частини підтверджують практичні дослідження динаміки нерозподіленого прибутку на молокопереробних підприємствах. У більшості випадків на балансах підприємств відображається нерозподілений прибуток, що свідчить про домінування процесів накопичення прибутку при визначенні напрямів його використання.

Такі напрями використання прибутку як виплата дивідендів, поповнення зареєстрованого та резервного капіталу не знайшли відповідного розвитку. Зазначена ситуація призводить до того, що власник не використовує своє право на контролювання розподілу створеного прибутку, що негативно впливає на ефективність всього процесу управління фінансовими результатами.

Основне завдання аналізу розподілу і використання прибутку полягає у виявленні та контролюванні тенденцій і пропорцій (структури), що склалися в розподілі прибутку за звітний період у порівнянні з бюджетом і в динаміці. За результатами аналізу та контролювання розробляються рекомендації щодо зміни пропорцій в розподілі прибутку і найбільш раціонального його використання.

Для контролювання розподілу прибутку та прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно мати відповідну інформаційну базу, яка являє собою сукупність якісних і кількісних показників і формується в

аналітичній підсистемі підприємства.

В цьому контексті аналіз повинен сприяти створенню економічно обґрунтованих норм (бюджетних показників) розподілу прибутку, які б гарантували виконання зобов'язань перед державою і максимально забезпечували виробничі, матеріальні та соціальні потреби підприємства, а також слугували інформаційною базою для контролювання розподілу прибутку підприємства.

На основі проведених досліджень, у таблиці 3.8 узагальнено групи показників, які, на нашу думку, потребують оцінки на різних стадіях з метою визначення нормативів контролювання розподілу прибутку ТОВ «БАКАЙ-АГРО».

Таблиця 3.8 Групи показників, які потребують оцінки на різних стадіях з метою визначення нормативів контролювання розподілу прибутку ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Етап ЖЦП	Фінансово-економічні пріоритети	Групи показників	Нормативи розподілу прибутку
1	2	3	4
Зародження	Акцент уваги здійснюється на необхідності формування активів, інтенсивному пошуку джерел фінансування. Відбувається випереджаючий теми зростання активів над отриманими результатами.	Показники формування джерел фінансування. Показники складу та структури активів. Показники ліквідності та платоспроможності	100% капіталізація прибутку
Зростання	Для досягнення балансу необхідним є зростання фінансових результатів, підвищення віддачі від активів, випереджаючий теми зростання результатів над активами. Мета - отримання максимальних прибутків за рахунок зростання ринкової частки та зростання рентабельності продажів.	Показники ділової активності. Показники структури капіталу. Показники рентабельності. Показники фінансової стійкості.	Капіталізація прибутку: 80-100% Споживання прибутку: 0-20 %

Продовження таблиці 3.8

1	2	3	4
Зрілість	Підтримання рівноваги за рахунок більш жорсткого контролю над витратами та ефективного використання всіх видів ресурсів. Цільовим орієнтиром є рентабельність капіталу, зокрема власного. Мета - утримувати баланс між економічним прибутком та грошовими потоком	Показники рентабельності. Аналіз беззбитковості. Показники фінансової стійкості. Показники стану активів. Показники ділової активності персоналу.	Капіталізація прибутку: 60-80 % споживання прибутку: 20-40 %
Спад	Жорстка регламентація економічних показників та їх дотримання. Намагання скорочення витрат за формальними ознаками. Некероване зростання адміністративних та інших непродуктивних витрат.	Показники витрат. Показники платоспроможності. Показники фінансової стійкості.	В залежності від подальшої стратегії діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором

Варто узагальнити, що кожна група показників, яка запропонована для оцінки стадії життєвого циклу, характеризує відповідний аспект діяльності (фінанси, персонал, активи), що має безпосередній вплив на пропорції розподілу прибутку підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО».

Для оцінки та контролювання ефективності вкладання частини прибутку у господарську діяльність підприємств використовуються показники одержаних дивідендів (дивідендна прибутковість), приросту вартості фінансових вкладень (капіталізована прибутковість) і ринкової ціни вкладень (ринкова прибутковість).

Прибуток може бути використаний на приріст оборотних активів. Приріст оборотних активів необхідний для збільшення обсягів господарської діяльності. Ефективність приросту чистих оборотних активів залежить від об'єктів, в які розміщується чистий прибуток: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари та ін. Якщо діяльність підприємства супроводжується збільшенням виробничих і товарних запасів або дебіторської заборгованості, яке не обумовлене розширенням обсягів господарської діяльності, а отже, є невиправданим, то використання чистого

прибутку на формування активів не можна розглядати як ефективне управлінське рішення. Загрожує підприємству і ситуація, коли величина власних оборотних активів зменшується від збиткової діяльності або коли оборотні активи зростають меншими темпами, ніж поточні зобов'язання, оскільки це потребує додаткового фінансування необхідних активів на позиковій основі.

За відповідності складу, структури й наявності запасів обсягу господарської діяльності, підприємство в змозі отримувати доходи з мінімальними витратами. У разі зниження розміру виробничих запасів можливі перебої в постачанні і виробничому процесі, зменшення обсягів господарської діяльності та чистого прибутку. Надлишок запасів призводить до нагромадження надмірних їх залишків та втрат від використання не за призначенням грошових коштів. Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості виробничого процесу, умов реалізації продукції і порядку розрахунків з покупцями.

Таким чином, ефективність використання частини прибутку на приріст оборотних активів оцінюється за кількісними та якісними показниками зміни обсягів господарської діяльності.

Також аналіз в системі контролювання використання прибутку на приріст оборотних активів доцільно здійснювати на основі показників, які характеризують їх оборотність та рівень забезпечення господарської діяльності.

Відповідно, прискорення оборотності активів дає змогу зменшити потребу у власних і залучених фінансових ресурсах.

Ще одним об'єктом, на який може бути використаний прибуток підприємства, є робоча сила. Сюди можна віднести використання прибутку на культурно-побутове обслуговування. Основним показником, який характеризує підвищення ефективності праці персоналу та є головним фактором зростання його робочої активності, є продуктивність праці.

Запропонований підхід щодо аналітичних досліджень в системі

контролювання розподілу і використання фінансового результату дозволяє оптимізувати джерела формування елементів власного капіталу, індивідуальне та колективне споживання наявних фінансових ресурсів власниками і персоналом підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО», науково обґрунтувати ефективність вкладання прибутку в ресурсні об'єкти господарської діяльності та приймати ефективні інвестиційно-інноваційні рішення.

ВИСНОВКИ

Головна 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 визначальним критерієм ефективності господарювання, а позитивне значення фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юктурі. Величина фінансового результату є базисом, який забезпечує не тільки життєздатність підприємства, а й відображає рівень результативності, прибутковості господарської діяльності, можливості кількісного зростання основних економічних показників (обсягу виробництва й реалізації, продуктивності праці) та характеризує потенціал стійкого розвитку підприємства.

Слід зазначити, що в ході аналізу довідкової та навчальної літератури виявлено, що між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансові результати». Основні підходи, щодо розуміння терміну були розглянуті та на основі цього надано узагальнююче поняття терміну, що є симбіозом наукових думок відомих практиків та науковців і дозволить однозначно тлумачити дане визначення та уникнути дискусійних питань щодо його сутності. Отже, фінансовий результат – це якісний показник діяльності підприємства, який визначається як різниця між доходами та витратами і призводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу.

В ході кваліфікаційної роботи проведемо порівняння класичних теорій бухгалтерського обліку (статичної, динамічної та органічної) з точки зору

обчислення фінансового результату відповідно до мети розрахунку, інтересів користувачів, елементів розрахунку, оцінки елементів та умови розрахунку.

З метою доцільності збереження чи зміни відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності, розглянуто діючий порядок в Україні паралельно з міжнародною практикою, оскільки поступовий перехід суб'єктів господарювання в Україні на МСФЗ вимагає внесення змін до їх облікової політики, що передбачають застосування підприємствами для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, принципів та правил визначених міжнародними стандартами.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) дозволяє проаналізувати склад, структуру і динаміку доходів і витрат, виявити фактори зміни показників прибутку, оцінити рентабельність діяльності, дає користувачам змогу оцінити результати минулої діяльності підприємства, здатність ефективно використовувати ресурси або ступінь ризику недосягнення очікуваних результатів діяльності. З метою підвищення дієвості проведення аналізу рентабельності запропоновано список витратних показників рентабельності доповнити показником «рентабельність основної операційної діяльності». Одержані аналітичні висновки щодо об'єкта дослідження на підставі проведених розрахунків дають можливість керівникам підприємств та аналітикам отримати відповіді на поставлені ними питання і є основою прогнозування зміни економічного потенціалу сільськогосподарських підприємств.

Досліджено фактори економічні (масштаби виробництва, організаційно-управлінська структура та ін.) та облікові (мета визначення фінансових результатів, нормативне регулювання, класифікаційні ознаки доходів та витрат для визначення фінансових результатів та ін.), що впливають на формування та відображення фінансових результатів у підсистемах бухгалтерського обліку (фінансового, податкового, управлінського), а також визначальні потреби диференційованого підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів.

Доведено, що, пріоритетними напрямками організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства є: правильне визначення, та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної інформації для контролюючих органів та потреб управління.

Проведені дослідження дозволили виявити наявність в обліковому законодавстві не узгодженості класифікації видів діяльності підприємств відповідно до НП(С)БО 1 та інструкції про застосування Плану рахунків, методики відображення доходів, витрат та фінансових результатів від фінансової, інвестиційної діяльності у фінансовій звітності. Запропоновано чітке розмежування фінансового результату від фінансової та інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку та у Звіті про фінансові результати забезпечить прозорість, зрозумілість облікової інформації, сприяє створенню належного інформаційного забезпечення аналітичної діяльності на підприємстві.

На основі проведеного за даними фінансової звітності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» у 2021-2022 рр. аналізу фінансових результатів, нами з'ясовано, що:

- за аналізований період підприємство виявилось прибутковим, зокрема: валовий прибуток зріс на 550,3 тис. грн., або на 6,1%; фінансовий результат від операційної діяльності зріс на 273,3 тис. грн, або на 3,2 %; проте фінансовий результат до оподаткування зменшився (він же – чистий прибуток, оскільки підприємство не сплачувало податку на прибуток) на 2238,7 тис. грн. , або на 23,1 %;

- дохід від реалізації продукції зріс на 6027,0 тис. грн., або на 20,6%, проте собівартість реалізованої продукції теж зросла 5476,7 тис. грн, або 27,0%;

- підприємство отримує свої прибутки виключно від операційної, у тому числі та основної операційної діяльності, можна стверджувати, про певну його надійність і якість його фінансових результатів;

– зменшилися значення усіх показників рентабельності діяльності підприємства, зокрема: рентабельність активів зменшилася на 42,9%; загальна (економічна) рентабельність зменшилася на 49,7%; рентабельність реалізації зменшилася на 12,0%;

– одержаний товариством у 2021 році чистий прибуток не підлягав розподілу, а в повному обсязі був тезаврований у власний капітал, що зумовило його приріст на суму 7889,2 тис. грн., або на 15,5%;

– за аналізований період зона безпеки підприємства зменшилася на 2,6%.

Визначено, що при розрахунку фінансових результатів у системі управлінського обліку необхідно враховувати взаємозв'язок показників обсягу виробництва, реалізації та величини запасів. Виявлені взаємозв'язки у поєднанні з маржинальним підходом та класифікацією витрат «за характером» дозволять сформувати управлінську звітність, що відображає економічні та облікові особливості господарського життя підприємства. Управлінська звітність про фінансові результати дозволить забезпечити формування інформації про фінансові результати з метою здійснення контрольно-аналітичних функцій, підвищення якості інформації облікової системи та прийняття на її основі економічних рішень, спрямованих на зростання фінансових результатів підприємства.

Розроблено структурований за розділами регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати», який відображає процедуру формування управлінської звітності про фінансові результати, що включає алгоритм та структурно-логічну схему формування такої звітності.

Для цілей формування Регламенту управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» запропоновано такі розділи як «Загальні положення», «Терміни, визначення, скорочення», «Організаційно-технічний розділ», «Методичний розділ». Крім загальноприйнятих положень додано додаткові елементи, необхідні для

деталізації та докладного опису процесу складання управлінської звітності про фінансові результати.

Запропоновано методи проведення оперативного контролю відображення витрат та формування доходів основної діяльності для визначення ступеня об'єктивності інформації та покращення аналітичного обліку доходів та витрат сільськогосподарських підприємств.

Дотримання вищезазначених заходів позитивно вплине на методику аналізу фінансових результатів та сприятиме ефективним управлінським рішенням у сфері управління фінансовими результатами фермерського господарства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В.В Немченко та ін. Київ : ЦУЛ, 2012. 540 с.
2. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2003р. 628 с.
3. Білуха М. Т. Судово–бухгалтерська експертиза : підручник. Київ : Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
4. Брейкіна Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 груд. (№51). С. 67–69.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник. 3–тє вид., переробл. і доповн. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5–тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
9. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
10. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л.,Партин Г. О., Корягін М. В. та ін. 2–ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтеллект–Захід, 2003. 820 с.
11. Бухгалтерський облік : підручник Я. Д. Крупка та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.

12. Васильців Т. Г., Іляш О. І., Міценко Н. Г. Економіка малого підприємства : навч. посіб. / за ред. Т. Г. Васильціва. Київ : Знання, 2013. 446 с.
13. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 304 с.
14. Волошин Н. К. Облік собівартості готової продукції. Облік реалізації готової продукції. *Дебет–Кредит*. 2000. № 33. С. 26–37.
15. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 2 (Частина I). С. 75–77.
16. Глібко В. М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 224 с.
17. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.
18. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доповн. Київ : Знання, 2012. 443 с.
19. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.
20. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2002р. 266 с.
21. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.
22. Довбенко В. І., Мельник В. М. Потенціал та розвиток підприємства : Львів: Вид–во Нац. ун. «Львівська політехніка», 2010. 232 с.
23. Долбнєва Д. В. Міжнародний аудит: конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 92 с.
24. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.
25. Доцюра С. Обліковуємо вирощене зерно : усе, що необхідно знати. *Бухгалтерський тиждень*. 2016. №40. С. 15. URL:

<https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/october/issue-40/article-22095.html>

(дата звернення: 15.10.2023).

26. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М. та ін. Київ : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.
27. Завіновська Г.О. Економіка праці: навч. посіб., 2007. 304 с.
28. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
29. Зінченко О.І., Салатенко В.Н., Білоножко М.А. Рослинництво : підручник / за ред. О. І. Зінченка. Київ : Аграрна освіта, 2001. 591 с.
30. Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок : монографія. Тернопіль : Збруч, 2003. 305 с.
31. 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. (Дата оновлення: 12.12.2017). URL: <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 27.09.2023).
32. Кизилов Г. І., Кизилова Л. О. Аналіз господарської діяльності : конспект лекцій. Харків : ХНАМГ, 2009. 144 с.
33. Кононенко Л. А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі. *Розвиток наукових досліджень – 2013* : матеріали III міжнарод. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 лист. 2007 р., Т. 10, Полтава, 2007. С. 86–88.
34. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.
35. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. : навч. посіб. 2–ге вид. перероб. і доповн. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
36. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3–тє вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.
37. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*.

2016. № 3. С. 527-533. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/90.pdf (дата звернення: 10.11.2023).
38. Мельник Т. Г. та ін. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
39. Методичні рекомендації з обліку зерна URL: http://blanki-ua.com.ua/zb_ct/19682/index.html (дата звернення: 24.09.2023).
40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення : 01.01.2012). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 02.10.2023).
41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення: 01.01.2012). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 01.10.2023).
42. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 30.10.2023)
43. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. 2–ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.
44. Організація та методика аудиту / В. В. Демченко та ін. Київ : Друк, 2012. 288 с.
45. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 491 с.
46. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч. –метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 168 с.

47. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.
48. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012. 283 с.
49. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. (Дата оновлення: 06.09.2018). URL: <https://zakon.help/law/2755-VI> (дата звернення: 27.09.2023).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. (Дата оновлення: 18.06.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4382.html (дата звернення: 15.10.2023).
51. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. (Дата оновлення: 04.10.2016). URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2023).
52. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.10.2023).
53. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV. (Дата оновлення: 03.11.2016). URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/zakon-ukrayini-pro-buhgalterskiy-oblik-ta-finansovu-zvitnist-v-ukrayini/> (дата звернення: 27.09.2023).
54. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/rishennyua-aru/1117-2018> (дата звернення: 26.09.2023)
55. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України

- від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193-/> (дата звернення: 27.09.2023).
56. Про зерно та ринок зерна в Україні : Закон України від 04.07.2002 р. № 37-IV. (Дата оновлення: 28.03.2017) URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T020037.html (дата звернення: 15.10.2023).
57. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007–VI. (Дата оновлення: 19.10.2017). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125007.html (дата звернення: 27.09.2023).
58. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
59. Садовська І. Б, Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ. : ЦУЛ, 2013. 688 с.
60. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.
61. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
62. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально-виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія: Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
63. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. С. 2–18.
64. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
65. Фаріон В.Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали II міжнарод. наук.–практ. конф., м. Тернопіль, 29–30 лист. 2012 р. Тернопіль, 2012. С. 176–178.
66. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.

67. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.
68. Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. Аудит : підручник для студ. вищ. навч. закл. Сімферополь : Аріал, 2011. 218 с.
69. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
70. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
71. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.09.2023).
72. Tryńka L.J. Zapewnienie ewidencyjno – analitycznego funkcjonowania systemu bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstwa. *Information Processing Actual Research Problems in Eastern Europe : monografie*. Polska : wydawnictwo Politechnika Lubelska. Lublin, 2013. pp. 110 – 122.
73. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises : methodological approaches to analysis. *Social innovations : theoretical and practical insights*. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. pp. 213 – 215.
74. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. 4th ed. New York etc. : Wiley, 1988. 681 p.
75. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 27.09.2023).