

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

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: **Методика формування та аналіз фінансової звітності на  
ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»**

Виконав: студент 2 курсу, групи 8,0712-оа-1  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,  
освітньої програми «Облік і аудит»

Р.Є. Янковський

Керівник к.н. з держ. упр., доцент Гончарова В.Г.

Рецензент к.е.н, ст. викладач Гороховець Ю.А.

**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 СТУДЕНТУ**

Янковському Роману Євгеновичу

1. Тема роботи: Методика формування та аналіз фінансової звітності на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»  
керівник роботи: Гончарова Валентина Георгіївна, к.н.держ.упр., доцент,  
затверджені наказом ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи: 01 грудня 2023 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): визначити теоретичне обґрунтування та аспекти поняття «фінансова звітність»; відобразити нормативні вимоги щодо складання фінансової звітності та різницю між концептуальними основами фінансової звітності МСФЗ та НП(С)БО; запропонувати найбільш ефективні методи оцінок окремих статей звітності; на основі проведеного аналізу прибутку, показників рентабельності та ліквідності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ», за 2019-2021 р., визначити шляхи підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 138 сторінок, 38 таблиць, 7 рисунків, 19 формул, 90 літературних джерел, 6 додатків.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.н.держ.упр., доцент Гончарова В.Г.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.н.держ.упр., доцент Гончарова В.Г.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.н.держ.упр., доцент Гончарова В.Г.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 року

**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)Р.Є. Янковський  
(ініціали та прізвище)Керівник роботи \_\_\_\_\_  
(підпис)В.Г. Гончарова  
(ініціали та прізвище)**Нормоконтроль пройдено**Нормоконтролер \_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали та прізвище)В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 138 с., 38 табл., 7 рис., 90 джерел, 6 додатків.

### ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ФІНАНСОВІ ПОКАЗНИКИ, АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, НОРМАТИВНІ ВИМОГИ

Об'єктом дослідження є процес формування фінансової звітності та аналіз її показників.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів формування та аналізу фінансової звітності в закладах охорони здоров'я що здійснюють роздрібну реалізацію лікарських препаратів та виробів медичного призначення.

Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо формування та аналізу фінансової звітності на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

Методи дослідження: Основою дослідження є діалектичний метод пізнання. У процесі написання кваліфікаційної роботи використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: історичний і системний, методи аналізу та синтезу, методи індукції та дедукції, методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний, спостереження, методи аналогії, інформаційного моделювання та системний підхід, графічний та табличний методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методичних підходів до формування та аналізу фінансової звітності в аптеках.

*дістало подальший розвиток:*

– уточнення понятійного апарату бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «фінансова звітність» (самостійна система подання даних у вигляді сукупності реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статистику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку з метою одержання користувачами узагальненої інформації про підприємство), що дало змогу обґрунтувати напрям подальшого розвитку фінансової звітності;

– уточнення класифікаційних ознак фінансової звітності та їх структурних складових, а саме: за обсягом, за рівнем спеціалізації, за обсягом показників, за способом відправки, за складом, за користувачами, за терміном подання, за ступенем узагальнення, за характером спрямування, за тривалістю, за часом складання, за видами, що на відміну від існуючих відрізняється: повнотою побудови – дозволяє охопити основні фактори, які впливають на фінансову звітність; чіткістю назви ознак – припускає можливість швидко встановити його джерело, що значно полегшує керування конкретним видом розрахункових операцій;

– інформаційно-аналітичне забезпечення зовнішніх користувачів шляхом визначення ранжованого ряду основних категорій користувачів фінансової звітності підприємства, що сприяє упорядкуванню підготовки та подання інформації у Примітках до річної фінансової звітності;

– процедури аналітичної обробки показників фінансової звітності в частині обґрунтування набору результативних фінансових показників і коефіцієнтів, та їх дослідження за допомогою визначених основних індикаторів оцінки фінансового стану підприємства, що дозволяє підвищити рівень достовірності результатів аналізу для обґрунтування оптимальних управлінських рішень;

– обґрунтування вимог до розкриття інформації про елементи методичної складової облікової політики підприємства щодо структури руху інформації в системі управлінського обліку за видами господарських процесів, з метою підвищення якісних характеристик облікової інформації та

кращого її розуміння зацікавленими користувачами фінансової звітності.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити достовірне формування фінансової звітності та якісний аналіз показників фінансової звітності, що в свою чергу підвищить рівень обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень її користувачами.

## SUMMARY

Qualifying work contains: 138 pp., 38 tab., 7 fig., 90 references, 6 applications.

### FINANCIAL REPORTING, FINANCIAL INDICATORS, ANALYSIS OF FINANCIAL REPORTING INDICATORS, ACCOUNTING POLICY, REGULATORY REQUIREMENTS

The object of the study is the process of financial reporting and analysis of its indicators.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical aspects of the formation and analysis of financial statements in health care institutions engaged in the retail sale of medicines and medical devices.

The purpose of the qualification work is to provide scientific substantiation of theoretical and methodological provisions, as well as to develop practical recommendations for the formation and analysis of financial statements at Pharmacy Magnolia LLC.

Research methods: The basis of the research is the dialectical method of cognition. In the process of writing the qualification work, general scientific and specific methods of scientific cognition were used: historical and systematic, methods of analysis and synthesis, methods of induction and deduction, methods of causation and abstract-logical, observation, methods of analogy, information modeling and systematic approach, graphical and tabular methods.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to the improvement of methodological approaches to the formation and analysis of

financial statements in pharmacies.

*was further developed:*

- clarification of the conceptual apparatus of accounting in terms of defining the concept of "financial statements" (an independent system of data presentation in the form of a set of registers of generalized (consolidated, grouped, generalized) indicators for a certain period characterizing the statics and dynamics of accounting objects in order to provide users with generalized information about the company), which made it possible to substantiate the direction of further development of financial statements;

- clarification of the classification features of financial statements and their structural components, namely: by volume, by level of specialization, by volume of indicators, by method of sending, by composition, by users, by term of presentation, by degree of generalization, by nature of direction, by duration, by time of preparation, by types, which, unlike the existing ones, differs in: completeness of construction - allows to cover the main factors that affect financial statements; clarity of the name of the features - implies the ability to quickly identify its source, which greatly facilitates the;

- information and analytical support of external users by determining a ranked number of the main categories of users of the company's financial statements, which helps to streamline the preparation and presentation of information in the Notes to the annual financial statements;

- procedures for analytical processing of financial reporting indicators in terms of substantiating a set of effective financial indicators and ratios, and their research using certain key indicators for assessing the financial condition of the company, which allows to increase the level of reliability of the analysis results to substantiate optimal management decisions;

- substantiation of the requirements for disclosure of information on the elements of the methodological component of the company's accounting policy regarding the structure of information flow in the management accounting system by type of business process, in order to improve the quality characteristics of



accounting information and better understand it by interested users of financial statements.

The practical application of the proposed recommendations will ensure reliable preparation of financial statements and qualitative analysis of financial reporting indicators, which in turn will increase the level of accounting and analytical information necessary for making management decisions by its users.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	2
РЕФЕРАТ	4
SUMMARY	7
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ	12
ВСТУП.....	13
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ РОЗДРІБНУ РЕАЛІЗАЦІЮ ЛІКАРСЬКИХ ПРЕПАРАТІВ ТА ВИРОБІВ МЕДИЧНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.	
1.1 Економічна сутність фінансової звітності та її роль в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень .....	18
1.2 Нормативні вимоги формування фінансової звітності .....	32
1.3 Критерії оцінки фінансового стану підприємства на основі даних фінансової звітності .....	42
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика аптеки .....	51
2.2 Організація облікового процесу в аптеці .....	64
2.3 Процес формування фінансової звітності аптеки .....	71
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ЇЇ ФОРМУВАННЯ В ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»	
3.1 Аналіз фінансового стану та результатів діяльності аптеки .....	84
3.2. Удосконалення фінансової звітності відповідно до сучасних вимог .	112
3.3 Шляхи оптимізації управління фінансовою стійкістю аптеки .....	121
ВИСНОВКИ.....	126

	11
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	130
ДОДАТОК А Складові облікової політики щодо обліку доходів та витрат і визначення фінансових результатів .....	139
ДОДАТОК Б Характеристика окремих факторів впливу на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності .....	140
ДОДАТОК В Детальна інформація про підприємство.....	141
ДОДАТОК Д Методика складання I розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА-МАГНОЛІЯ»....	143
ДОДАТОК Е Порядок складання Звіту про рух грошових коштів.....	146
ДОДАТОК Є Погодження рахунків загального і спрощеного Плану рахунків.....	149

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

КВЕД – класифікатор видів економічної діяльності;

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю;

чол. – чоловік;

млн. – мільйон;

грн. – гривень;

тис. грн – тисяч гривень;

% – відсотки;

ст. – стаття;

р. – рік;

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку;

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності;

НБУ – Національний банк України;

МНМА – малоцінні необоротні матеріальні активи

## ВСТУП

В умовах війни для результативного функціонування кожного підприємства першочерговим є отримання своєчасної, достовірної та неупередженої інформації про фінансовий результат, наявність збережених необоротних активів, ефективність використання оборотного капіталу, стан розрахунків з контрагентами, з якими є зацікавленість у співпраці. Саме фінансова звітність формує звітні дані про стан майна, зобов'язань, власний капітал будь якого суб'єкта господарювання. Такі дані базуються на підставі систематизації даних з поточного обліку як системи безперервного, суцільного та достовірного відображення інформації про підприємства. Відповідно фінансова звітність дозволяє здійснювати оцінювання результатів діяльності, прогнозування шляхів подальшого розвитку підприємства, прийняття своєчасних рішень користувачами інформації.

Важливим завданням в даному питанні є своєчасне оцінювання фінансової звітності з позиції визначення рівня фінансового стану підприємства як потенційного суб'єкта для співпраці та підтвердження достовірності фінансової звітності незалежними аудиторами.

Все це зумовлює підвищення ролі і значення формування основних показників фінансової звітності при прийнятті інвестиційних та інших управлінських рішень, базуючись на даних фінансової звітності.

Питання розробки теорії, організаційних, методичних питань формування фінансової звітності, її аналізу та аудиту дослуджувалися такими вітчизняними та зарубіжними вченими, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, А.В. Рабошук, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші. Вчені зробили вагомий внесок щодо розвитку та вдосконалення теоретичних питань формування фінансової звітності та аналізу її основних показників як

бази інформаційного забезпечення прийняття рішень користувачами інформації. При цьому залишаються проблемні питання з дослідження ролі фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення, пропозицій щодо процесу її формування, аудиту та аналізу.

Гіпотеза дослідження полягає у припущенні, що розвиток положень з організації та методики формування фінансової звітності та аналіз її показників дозволить підвищити ефективність обліково-аналітичної роботи та інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень в закладах охорони здоров'я що здійснюють роздрібну реалізацію лікарських препаратів та виробів медичного призначення.

Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо формування та аналізу фінансової звітності на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

Реалізація мети дослідження обумовила необхідність вирішення в роботі таких завдань:

- визначити зміст та місце фінансової звітності в сучасній системі інформаційного забезпечення прийняття рішень;
- дослідити існуючі підходи до визначення теоретичних та організаційних складових процесу складання фінансової звітності у вітчизняних та зарубіжних працях з метою їх подальшого удосконалення;
- визначити вплив облікової політики підприємства на показники фінансової звітності для кращого розуміння користувачами звітної інформації;
- оцінити відповідність діючих форм та методів розкриття інформації у фінансовій звітності інформаційним потребам її користувачів;
- обґрунтувати шляхи підвищення інформативності фінансової звітності для її використання у процесі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- конкретизувати економічну суть та стадії прийняття рішень на основі показників фінансової звітності для розроблення пропозицій з удосконалення

організації і методики їх інформаційного забезпечення;

– удосконалити організаційні засади аналізу фінансової звітності з метою забезпечення сприятливих умов для ефективної реалізації методичного інструментарію у процесі аналітичного обґрунтування прийняття рішень;

– обґрунтувати процедури аналітичної обробки показників фінансової звітності, що сприяють підвищенню достовірності результатів аналізу у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень користувачами.

Об'єктом дослідження є процес формування фінансової звітності та аналіз її показників.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів формування та аналізу фінансової звітності в закладах охорони здоров'я що здійснюють роздрібну реалізацію лікарських препаратів та виробів медичного призначення.

Основою дослідження є діалектичний метод пізнання. У процесі написання кваліфікаційної роботи використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: історичний і системний підходи застосовувалися до вивчення господарських явищ і процесів; методи аналізу та синтезу – для визначення сутності та змісту фінансової звітності як економічної категорії, її структури; методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку методики обліково-звітного процесу; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний використовувалися для удосконалення формування фінансової звітності, встановлення взаємозв'язку між даними обліку та звітності; спостереження – для визначення стану облікового процесу на підприємстві; методи аналогії, інформаційного моделювання та системний підхід дали можливість удосконалити методичні підходи щодо формування фінансової звітності аптеки; графічний та табличний методи використано для наочного представлення результатів проведеного дослідження.

Теоретичною та методичною основою дослідження стали нормативно-

правові акти України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів що регламентують процес формування фінансової звітності та методика аналізу її показників; Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, монографічні та періодичні фахові видання, матеріали всеукраїнських і міжнародних наукових і науково-практичних конференцій, дані офіційної фінансової звітності досліджуваного підприємства, Інтернет-ресурси, тощо.

Інформаційною базою дослідження обрано ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методичних підходів до формування та аналізу фінансової звітності в аптеках для забезпечення інтересів користувачів в сучасних економічних умовах.

*дістало подальший розвиток:*

– уточнення понятійного апарату бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «фінансова звітність» (самостійна система подання даних у вигляді сукупності реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку з метою одержання користувачами узагальненої інформації про підприємство), що дало змогу обґрунтувати напрям подальшого розвитку фінансової звітності;

– уточнення класифікаційних ознак фінансової звітності та їх структурних складових, а саме: за обсягом, за рівнем спеціалізації, за обсягом показників, за способом відправки, за складом, за користувачами, за терміном подання, за ступенем узагальнення, за характером спрямування, за тривалістю, за часом складання, за видами, що на відміну від існуючих відрізняється: повнотою побудови – дозволяє охопити основні фактори, які впливають на фінансову звітність; чіткістю назви ознак – припускає можливість швидко встановити його джерело, що значно полегшує



керування конкретним видом розрахункових операцій;

– інформаційно-аналітичне забезпечення зовнішніх користувачів шляхом визначення ранжованого ряду основних категорій користувачів фінансової звітності підприємства, що сприяє упорядкуванню підготовки та подання інформації у Примітках до річної фінансової звітності;

– процедури аналітичної обробки показників фінансової звітності в частині обґрунтування набору результативних фінансових показників і коефіцієнтів, та їх дослідження за допомогою визначених основних індикаторів оцінки фінансового стану підприємства, що дозволяє підвищити рівень достовірності результатів аналізу для обґрунтування оптимальних управлінських рішень;

– обґрунтування вимог до розкриття інформації про елементи методичної складової облікової політики підприємства щодо структури руху інформації в системі управлінського обліку за видами господарських процесів, з метою підвищення якісних характеристик облікової інформації та кращого її розуміння зацікавленими користувачами фінансової звітності.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити достовірне формування фінансової звітності, а аналіз її показників підвищить рівень обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень її користувачами.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях; статті опубліковані у фаховому науковому виданні, та у кафедральному збірнику наукових праць.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 120 сторінках друкованого тексту.

# РОЗДІЛ 1

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ РОЗДРІБНУ РЕАЛІЗАЦІЮ ЛІКАРСЬКИХ ПРЕПАРАТІВ ТА ВИРОБІВ МЕДИЧНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.

1.1 Економічна сутність фінансової звітності та її роль в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень

«Процеси глобалізації та інтеграції, поява транснаціональних компаній, розвиток міжнародного фондового ринку, інші сучасні соціально-економічні перетворення світового господарства суттєво впливають і змінюють суть та призначення фінансової звітності.

В сучасному світі вона відіграє до того суспільно значущу роль, що економіка інформаційного суспільства не може працювати ефективно. Не дивлячись на це, думки вчених щодо значення фінансової звітності часто виступають абсолютно протилежними. Для більш детального розуміння її сутності, з'ясування місця в інформаційній системі ринкового середовища та визначення впливу на рішення користувачів необхідно достеменно вивчення та глибоке дослідження у цьому напрямі» [36, с. 128].

«Сьогодні саме звітність є елементом інфраструктури ринкової економіки, реальним засобом комунікації, з допомогою якого менеджери різних рівнів мають змогу формувати стратегію і тактику розвитку підприємства. Саме на підставі даних фінансової звітності можна оцінити майновий стан, результати діяльності та економічний потенціал суб'єкта господарювання, прогнозувати майбутні грошові потоки та визначати вектори його розвитку, приймати ефективні управлінські рішення» [2, с. 55].

Фінансова звітність як основний елемент бухгалтерського обліку, що

надається зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, завжди притягувала та й надалі буде притягувати увагу вчених та практиків, бо тільки вона може дати повний перелік необхідної інформації для подальшої оцінки та аналізу діяльності підприємства.

«Проблемам формування показників фінансової звітності та їх аналітичної оцінки присвячені праці вітчизняних науковців, зокрема: Ф. Бутинця, С. Голова, В. Костюченко, Я. Крупки, Т. Кучеренко, М. Пушкаря, Н. Ткаченко, П. Хомина, М. Чумаченка. Низку важливих аспектів зазначеної тематики розкрито у роботах зарубіжних вчених-економістів: Х. Андерсена, Р. Бола, Т. Варфілда, Д. Кіесо, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Д. Панкова, Я. Соколова» [24].

Проаналізувавши спеціалізовану економічну літературу, можна зрозуміти, що відсутній єдиний підхід до трактування фінансової звітності підприємства. Вітчизняні та зарубіжні вчені асоціюють її з різними поняттями, а саме: елемент методу бухгалтерського обліку, документ, система показників, бухгалтерська звітність, інформація, інформаційна модель підприємства.

«У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів. Таке переосмислення мети бухгалтерської фінансової звітності спричинено тим, що головними користувачами стають інвестори і кредитори.

Розуміння ролі і місця бухгалтерської фінансової звітності в даній системі сприяє ефективній її реалізації, а також визначенню структури і змісту звітних форм» [8, с. 112].

Система інформаційного забезпечення обґрунтування та прийняття рішень являє собою безперервний та цілеспрямований добір необхідних інформаційних показників, що використовуються для здійснення оцінки, аналізу, планування, а також підготовки відповідних управлінських рішень за

всіма напрямками фінансово-господарської діяльності підприємства (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Місце бухгалтерської фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення обґрунтування і прийняття рішень

Дана система розкриває склад інформації, що використовується користувачами та формується із зовнішніх джерел і характеризує зовнішнє середовище.

«Статистичні дані фінансового характеру – це система показників, що характеризують загальноекономічний розвиток країни, окремих галузей, підприємств. Показники даного блоку формуються на основі даних державної статистики.

Фінансова інформація довідкового характеру – це система показників, що характеризують кон’юнктуру фінансового ринку і формуються на основі публікацій періодичних комерційних видань, фондової і валютної біржі, а також з електронних джерел інформації.

Фінансова інформація регулятивно-інструктивного характеру включає систему показників, що визначають особливості державного регулювання

фінансової діяльності як підприємств так і галузі в цілому. Така інформація формується на основі законодавчо-нормативних актів, затверджених державними органами управління різних рівнів» [30, с. 274].

«У процесі поточного та оперативного управління фінансовою діяльністю підприємства використовується внутрішня бухгалтерська звітність, показники якої характеризують склад і величину витрат, доходів і фінансових результатів окремих підрозділів підприємства. Формування системи показників внутрішньої бухгалтерської звітності здійснюється за даними бухгалтерського обліку.

Фінансова інформація нормативно-планового характеру – це система, показники якої дозволяють здійснювати поточний та оперативний контроль за фінансовою діяльністю. До складу цього блоку включаються дані фінансових планів, внутрішні нормативи, що регулюють фінансовий розвиток підприємства.

Центральне місце в системі інформаційного забезпечення належить бухгалтерській фінансовій звітності, показники якої характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. Інформація бухгалтерської фінансової звітності використовується зацікавленими користувачами в процесах фінансового аналізу, планування та розробки фінансової стратегії і тактики по основним напрямкам господарської діяльності» [5, с. 48].

Традиційно звітність розглядають як один із елементів методу бухгалтерського обліку поряд із документацією, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією, рахунками, подвійним записом і балансом. Проте, чимало науковців не поділяють такого підходу. Зокрема «Д. Панков навпаки наголошує на пріоритетності звітності над обліком, а П. Хомин підкреслює, що звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку» [32, с. 265].

За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність

в Україні» «фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [14]. Таке визначення не характеризує фінансову звітність у повному обсязі та є більш звуженим, оскільки не виражає сутність та зміст поняття, а лише описує її прояв та походження.

Н. Чебанова і Т. Чупир під фінансовою звітністю розуміють «документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період» [66, с. 43]. Натомість Н. Ткаченко «характеризує фінансову (бухгалтерську) звітність як сукупність форм звітності, складених на основі даних обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про підприємство» [62, с. 511]

А. Малишкін пропонує розглядати фінансову звітність як «своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкту» [45]. Оригінальним та інформативним є визначення М. Пушкаря, який під фінансовою звітністю розуміє «сукупність реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статистику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку» [56]. Досить комплексно розкриває суть фінансової звітності В. Андрієнко як «систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у формі звітності, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цими користувачами відповідних рішень» [1, с. 154].

Перелічені визначення фінансової звітності здебільшого вузько орієнтовані на конкретні дані про фінансовий стан і діяльність підприємства. Однак, вони не до кінця описують зміст інформації, яку користувачі при необхідності можуть отримати із фінансової звітності.

Аналізуючи визначення поняття «фінансова звітність», вітчизняні науковці займають позиції формального підходу, закріпленого Законом

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На підставі проведеного дослідження в роботі запропоновано власне визначення економічної сутності фінансової звітності, яку пропонується розглядати як самостійну систему подання даних у вигляді сукупності реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статистику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про підприємство.

«Основна мета складання фінансової звітності – надати користувачам для прийняття рішень повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства, яка необхідна для прийняття рішень щодо:

- участі в капіталі підприємства;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- об'єктивної оцінки якості управління;
- здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів;
- регулювання діяльності підприємства та ін.» [31].

Тому дуже важливо правильно та своєчасно відображати облікові операції підприємства, зокрема безпомилково вести обліково-аналітичну роботу з відображення доходів і витрат, у визначені терміни складати та подавати звітність зацікавленим користувачам як зовнішнім так і внутрішнім.

Для більш повного та кращого дослідження та збільшення ефективності подання фінансових звітів слід класифікувати звітність за певними ознаками. У той же час класифікація фінансової звітності створює можливості застосування інструментарію, щодо його управління.

«Розвиток фінансової системи потребує приділяти більше уваги і розробляти нові ознаки для класифікації фінансової звітності. Аналіз

публікацій дав змогу виявити такі недоліки: назви деяких ознак не дозволяють визначити їх джерело, через що складно його оцінити; надмірна деталізація веде до того, що підвищується роль незначних ознак і ускладнюється практичне використання класифікацій.

Для усунення недоліків існуючих класифікацій необхідно уточнити назви окремих видів фінансової звітності, керуючись при цьому наступними вимогами: чіткість, індивідуальність і стислість» [40].

Проаналізувавши та узагальнивши підходи щодо класифікації різних авторів запропоновано класифікацію фінансової звітності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Пропонована класифікація фінансової звітності

№	Класифікаційна ознака	Структурні складові
1	За обсягом	- повна; - коротка; - зведена
2	За рівнем спеціалізації	- загальна; - спеціалізована
3	За обсягом показників	- консолідована; - зведена
4	За способом відправки	- поштова; - відправляється за допомогою електронної пошти
5	За складом	- місячна; - річна; - квартальна
6	За користувачами	- фінансова; - податкова; - статистична
7	За терміном подання	- нормативна; - строкова
8	За ступенем узагальнення	- первинна; - зведена
9	За характером спрямування	- внутрішня; - зовнішня
10	За тривалістю	- проміжна; - річна
11	За часом складання	- позмінна; - щоденна; - тижнева; - декадна; - місячна
12	За видами	- бухгалтерська; - статистична; - оперативна

Джерело: розроблено автором на основі власного дослідження



Отже, в результаті уточнено класифікаційні ознаки та їх структурні складові, а саме виокремлено наступні: за обсягом, за рівнем спеціалізації, за обсягом показників, за способом відправки, за складом, за користувачами, за терміном подання, за ступенем узагальнення, за характером спрямування, за тривалістю, за часом складання, за видами.

Таким чином, наведена класифікація є узагальненням та систематизацією зазначених підходів до класифікації фінансової звітності. На відміну від існуючих вона відрізняється: повнотою побудови – дозволяє охопити основні фактори, які впливають на фінансову звітність; чіткістю назви ознак – припускає можливість швидко встановити його джерело, що значно полегшує керування конкретним видом розрахункових операцій.

У показниках фінансової звітності також зацікавлене широке коло зовнішніх користувачів, яких можна поділити на три групи» [21] (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Зовнішні користувачі фінансової звітності

Група 1	Група 2	Група 3
Користувачі інформації, які безпосередньо зацікавлені в ефективній господарській діяльності підприємств	Суб'єкти, які мають не прямий інтерес до фінансового стану респондентів, а використовують її показники для оцінювання економічної політики держави та прийняття управлінських рішень у сфер регулювання діяльності економічних систем	Суб'єкти, які не мають фінансового інтересу до респондентів. Вони використовуючи інформаційні ресурси фінансової звітності, здійснюють задоволення власних потреб або визначають її як об'єкт господарської діяльності
Потенційні інвестори; кредитори; споживачі об'єктів господарської діяльності підприємств; громадськість; органи державної податкової служби	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; органи державної статистики; місцеві органи державної влади	Науково-дослідні установи і навчальні заклади освіти; аудитори і суб'єкти господарювання з надання інформаційних послуг

Джерело: розроблено автором на основі власного дослідження

Статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що «користувачі фінансової звітності –

фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємств для прийняття відповідних рішень» [14].

«Сторони, зацікавлені в інформації про діяльність підприємства, в ринкових умовах можна поділити на дві основні категорії: внутрішні та зовнішні користувачі. Серед внутрішніх користувачів інформаційних ресурсів фінансової звітності господарюючих суб'єктів, які виконують функції менеджменту й безпосередньо зацікавлені в їх ефективній діяльності, слід виділити: власників, виконавчі органи управління і трудовий колектив підприємств.

У п. 1. ст. 14 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність і Україні» вказані користувачі, яким підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність. До таких користувачів відносяться:

- «– органи, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудові колективи (на їх вимогу);
- власники (засновники) підприємства» [14].

Розглянемо детально інтереси усіх споживачів фінансової звітності. «Одна з основних категорій користувачів звітності підприємств – представники державної влади, що здійснюють ті чи інші функції держави. Для органів державної влади звітність підприємств служить базою для прийняття рішень в частині управління галуззю, майном держави, створення єдиної інформаційної бази виконання фіскальних функцій. Роль звітності в цьому випадку має превалюючий характер у забезпеченні інформацією державних органів, але звітність є не єдиним джерелом отримання інформації. Державні органи з метою виконання своїх функцій можуть створювати додаткові форми звітності, як дають змогу отримати інформацію про підприємство в потрібному для них розрізі більш детально, ніж у типових формах звітності. До таких форм можна віднести форми статистичного обліку, податкові декларації, спеціалізовані форми звітності для підприємств різних галузей господарювання. Крім того, при необхідності, державні органи влади можуть отримати більш детальну

інформацію, що не відображається у звітності за допомогою запитів, перевірок, ревізій тощо. Облікова політика (Додаток А) в цьому випадку дає змогу, з одного боку, дати більш правдиву інформацію про стан справ на підприємстві, з іншого – сформувати оптимальну податкову базу для сплати податків» [54].

«Наступна категорія користувачів – державні позабюджетні фонди – має, на мій погляд, деяку схожість з попередньою групою. Основна мета роботи державних позабюджетних фондів – поповнення і розподіл єдиних державних фондів, створення яких має соціальне державне значення. У цьому контексті представники таких органів зацікавлені в інформації, поданій у звітності для більш повної інформованості про фінансове та майнове становище на підприємстві, про склад і чисельність трудових ресурсів, залучених у виробництво. Облікова політика в цьому випадку великої ролі не відіграє, оскільки мало впливає на нарахування заробітної плати і, відповідно, на розмір відрахувань у позабюджетні фонди на підприємстві.

Працівників підприємства інформація, подана у звітності, може зацікавити як гарант роботи цього підприємства в майбутньому, що, у свою чергу, дає стабільну роботу, відсутність скорочення робочих місць, гідну заробітну плату. Облікова політика в цьому випадку буде впливати на фінансову звітність як інструмент формування цієї звітності. Для користувачів цієї категорії, на мою думку, такий факт не буде мати кардинального впливу, оскільки працівники підприємства знають про реальний стан речей» [54].

«Категорія користувачів, яка включає в себе покупців і замовників продукції, робіт, послуг зацікавлена в даних фінансової звітності в контексті стабільності роботи підприємства і тривалості стосунків з таким підприємством. Фінансова звітність для цієї категорії користувачів, як правило, виступає єдиним джерелом інформації про діяльність підприємства. У цьому випадку вплив облікової політики на фінансову звітність є

важливим чинником, оскільки оптимально сформовані показники звітності дають змогу підприємству залучати нових покупців і укласти тривалі договори.

Постачальники та підрядники являють собою одну з найбільш зацікавлених категорій користувачів фінансової звітності. Тривала співпраця з постійними постачальниками для підприємств є запорукою виробничої стабільності. Таким чином, для підприємства дуже важлива думка, яку можуть скласти про нього представники постачальників і підрядників. У цьому випадку облікова політика як інструмент формування показників фінансової звітності обов'язковий»[64].

«Комерційні банки, як і постачальники, є однією з найбільш привабливих груп користувачів фінансової інформації для підприємств. Це пов'язано з необхідністю залучення у виробничий цикл додаткових ресурсів, зокрема капіталу. Комерційні банки є групою користувачів, які найбільш часто вдаються до використання фінансової звітності як до інформаційної бази для оцінювання майнового й фінансового стану підприємств. Це пов'язано з тим, що робота з комерційними банками є виробничою необхідністю і являє собою найбільш звичний і доступний варіант залучення фінансових коштів.

Звітність підприємства, сформована за допомогою облікової політики, є фінансовою картиною, за результатами оцінювання якої буде вирішено питання про надання чи ненадання кредиту.

Власники підприємств прямо зацікавлені в тому, щоб їх майно давало прибуток і виправдовувало вкладений у нього капітал. При цьому одним із основних джерел отримання інформації про діяльність і фінансовий стан цього майна є фінансова звітність. Розрахунок показників фінансового аналізу в цьому випадку дасть їм змогу отримати більш повне уявлення про стан справ на підприємстві. Показники фінансової звітності, що використовуються в такому аналізі, мають формуватися з погляду оптимальності розрахованих показників.

Огляд інтересів основних категорій користувачів фінансової звітності, поданий у дослідженні, дає змогу ранжувати їх з урахуванням того, для кого в першу чергу необхідно формувати показники звітності, а для кого – у другу і т. д. Цей ранжований ряд можна відобразити таким чином (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Ранжований ряд зацікавлених користувачів звітності

№	Категорія користувачів	Причина присвоєння рангу
1	Інвестори	Оптимально подана у звітності інформація про підприємство дасть змогу залучити інвесторів, що призведе до додаткового вливання капіталу у виробництво та розширення діяльності. Основним джерелом інформації для інвесторів є фінансова звітність
2	Комерційні банки	Залучення фінансових коштів на умовах довгострокового або короткострокового кредитування дасть змогу підприємствам здійснювати поточну діяльність та розширене відтворення. Основним джерелом інформації для банків є фінансова звітність. Але можливі додаткові запити працівників банку.
3	Власники підприємств	Рішення власників підприємства можуть призвести до додаткового вливання капіталу, а можуть, навпаки, до відволікання капіталу з виробництва. Фінансова звітність є джерелом інформації про господарство, але не єдиним. Це залежить від складу власників та розміру підприємства.
4	Постачальники та підрядники	Укладання тривалих контрактів, яке призводить до стабільності у виробництві. Фінансова звітність може вивчатися при укладанні договорів, але основою контрактів, що укладаються, є репутація підприємства.
5	Покупці та замовники	Укладання тривалих контрактів і освоєння нових сегментів ринку. Фінансова звітність може вивчатися, але головним чинником у цьому випадку виступає закон попиту і пропозиції.
6	Держава та позабюджетні фонди	Оптимально сформована фінансова звітність дає змогу оптимізувати податкові та соціальні виплати і отримувати від держави підтримку у певних питаннях. Звітність є одним із джерел інформації про підприємство поряд з іншими звітами
7	Робітники підприємств	Гарні фінансові та соціальні показники дають змогу за необхідності залучити додаткові трудові ресурси. Звітність може використовуватися як джерело інформації, але, як правило, це рідкісне явище

Джерело: розроблено автором на основі власного дослідження

Інвесторами підприємств можуть виступати найрізноманітніші групи юридичних і фізичних осіб. Формування фінансової звітності в контексті її потенційного вивчення цією групою користувачів таке, що показники головного фінансового документа підприємства повинні бути найбільш

привабливими з погляду вкладення грошей і прибутковості» [29].

«За своїм призначенням фінансова звітність є інформаційними ресурсом і основним первинним носієм важливої облікової інформації для користувачів. Як об'єкт аналітичної діяльності вона використовується ними для прогнозування сценарію розвитку підприємства й прийняття адекватних економічних рішень.

Фінансова звітність як важливий компонент системи інформаційного забезпечення процесу управління і прийняття рішень користувачами гармонійно поєднується з основними класичними функціями менеджменту (рисунок 1.2).

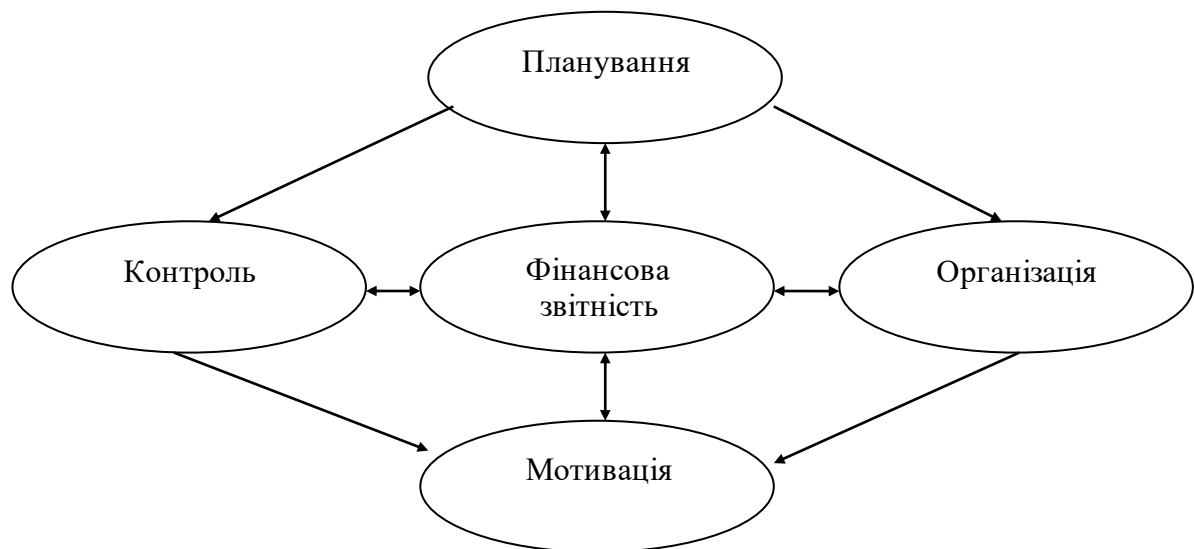


Рисунок 1.2 – Фінансова звітність у системі управління підприємством

І. Капучак, А. Хмелевська вказують, що фінансова звітність є основним елементом інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства, економічними та виробничими процесами на ньому, оскільки забезпечує інформаційні потреби суб'єктів господарювання щодо придбання, продажу та володіння цінними паперами, корпоративними правами, оцінки якості управління, розподілу власності та заробленого прибутку, діагностики фінансової стійкості підприємства, визначення його здатності своєчасно виконувати зобов'язання перед кредиторами» [72].

Авторитетні американські науковці З. Боді та Р. Мертон у своїй праці «Фінанси» відокремлюють важливі економічні функції фінансової звітності.

«Фінансова звітність надає власникам і кредиторам інформацію про поточний фінансовий стан та ефективність господарської діяльності підприємства за звітний період, є зручним інструментом управління. На її основі можна розробляти основні цільові показники ефективності підприємства, створювати зручні шаблони-моделі для фінансового планування, а також регулювати й обмежувати фінансову політику менеджменту в процесі залучення зовнішніх джерел фінансування, оптимізації структури капіталу, забезпечення стійкості й платоспроможності підприємства у довгостроковій перспективі» [7].

«У процесі планування дані фінансової звітності використовуються для обґрунтування цілей і напрямів роботи, формування базових та моделювання планових показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

На стадії організації роботи вона впливає на процес збору первинних даних про факти господарського життя, методи й процедури їх обробки у системі фінансового обліку. Відбувається деталізація завдань, процесів, окреслення інформаційних вимог на виробничому рівні і щодо функцій працівників облікової служби.

Також фінансова звітність є засобом стимулювання і обмеження фінансової політики менеджменту. З її використанням здійснюють моніторинг, контроль, аналіз й оцінку досягнутих результатів та адекватні коригувальні дії» [54].

«У ринковій економіці фінансова звітність слугує засобом регулювання ринку цінних паперів, переливу капіталів із менш привабливих сфер діяльності у більш привабливі, що сприяє економічному оздоровленню через розподіл фінансових ресурсів. На думку М. Пушкаря, її можна вважати одним із інститутів суспільства, який забезпечує функціонування економіки країни» [15].

## 1.2 Нормативні вимоги формування фінансової звітності

«В умовах постійних змін, зростання глобалізаційних процесів поступово відбуваються зміни в обліку, а складання звітності наближається до міжнародної системи. На сьогодні вже багато підприємств України складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), які переважно визначають методи оцінювання й підходи до подання інформації у фінансовій звітності» [54].

«МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами будь-якої країни. Однак вони сприяють гармонізації та поліпшенню фінансової звітності для всіх країн. Вони можуть використовуватися в якості базових вимог різними країнами, які розробляють власні національні стандарти; в якості національних стандартів; різними суб'єктами підприємницької діяльності на вимогу відповідних органів (Світового банку, фондовими біржами, Європейської комісії тощо).

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року №73 затверджено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де визначено склад та елементи фінансової звітності. Однак запропоновані зміни не змогли усунути ряд розбіжностей у нормативно-правовому полі, методиці заповнення форм. Знову наявні розбіжності в теорії й практиці складання та подання фінансової звітності. Однак перші суттєві кроки наближення до міжнародної стандартизації фінансової звітності для багатьох підприємств зроблено» [34]. Для початку відобразимо комплектність річної фінансової звітності за НП(С)БО 1 (таблиця 1.4).

За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 3) визначено такі види звітності:

- «– бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів;
- фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про



фінансовий стан, результати діяльності підприємства за звітний період» [9].

Призначення кожної з форм фінансової звітності відображено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Призначення форм фінансової звітності підприємств

Форма звітності	Призначення
Форма № 1 «Баланс» (звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал
Форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (звіт про сукупний дохід)	Звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період
Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»	Звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства у звітному періоді
Форма № 4 «Звіт про власний капітал»	Звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду
Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	Сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами)

Фінансова звітність представляє собою комплекс показників, яким притаманні як логічний, так і інформаційний взаємозв'язок. Логічний взаємозв'язок полягає у взаємодоповненні та взаємній кореспонденції розділів та статей звітних форм. Регулярність формування на підприємствах стандартної звітності дає змогу проводити аналіз оперативно, без витрачання додаткових зусиль на пошук інформації. Крім цього можна говорити про динаміку показників, про визначення загальних тенденцій розвитку підприємства. Окрім перерахованих форм, необхідно мати додаткову інформацію про підприємство, яку не завжди можна виділити з фінансових звітів. Зміст та обсяг інформації визначається характерними особливостями галузі або конкретного підприємства» [65].

Фінансова звітність складається з:

- балансу (звіту про фінансовий стан) (Форма 1);
- звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (Форма 2);

- звіту про рух грошових коштів (Форма 3);
- звіту про власний капітал (Форма 4);
- приміток до фінансової звітності;
- інформації за сегментами.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

«У балансі (звіті про фінансовий стан) відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться» [17].

У звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

«У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів» [9].

«У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік» [14].

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. З 01.01.2018 року цим Законом введено поняття таксономія фінансової звітності – це склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується Міністерством фінансів України.

Основна вимога, що пред'являється до фінансової звітності згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», є правдиве

відображення діяльності підприємства.

Терміни подачі фінансової звітності визначено наступні: не пізніше 30 числа наступного місяця після закінчення кварталу (для квартальної звітності) і не пізніше 28 лютого (для річної звітності).

Форми, правила, методологія складання повного пакету фінансової звітності передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Процес підготовки і безпосереднього складання фінансових звітів включає декілька етапів:

- закриття рахунків доходів і витрат;
- визначення чистого фінансового результату звітного періоду;
- інвентаризація залишків на рахунках активів і зобов'язань;
- внесення корегувань за даними інвентаризації;
- складання балансу, звіту про фінансові результати та інших форм фінансової звітності;
- коректування показників звітності і підготовка приміток по подіях до та після дати балансу.

Баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Актив і пасив балансу поділяється на розділи та статті. Актив балансу складається із 3 розділів:

- I. Необоротні активи;
- II. Оборотні активи;
- III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Пасив балансу складається із 4 розділів:

- I. Власний капітал;
- II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення;
- III. Поточні зобов'язання і забезпечення;
- IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

При заповненні Балансу всі його статті оцінюють відповідно до

затверджених правил оцінки статей балансу. Статті балансу повинні відповідати залишкам на рахунках головної книги на кінець звітнього періоду.

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності.

Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів. Документ завіряється підписами керівника, головного бухгалтера та печаттю підприємства.

У звіті про власний капітал відображаються зміни усіх видів капіталу, що сталися у зв'язку зі зміною облікової політики, виправленням помилок, переоцінкою активів, розподілом прибутку, внесками учасників, вилученням капіталу та ін. Документ завіряється підписами керівника, головного бухгалтера та печаттю підприємства.

Примітки до фінансової звітності – це не що інше, як сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності

підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ). Використовується інформація форми №5 Приміток до фінансової звітності для оцінки та прогнозу:

- облікової політики підприємства;
- ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання;
- діяльності підрозділів підприємства тощо.

«Підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності і відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства» [44].

Усі вимоги до основних форм фінансових звітів прописані у

НП(С)БО 1, а самі форми наводяться у його додатках.

НП(С)БО 2 – «містить аналогічні форми для консолідованої фінансової звітності. Особливу увагу необхідно звернути на те, що на даний момент не скасовано Наказ Мінфіну № 302 від 29.11.2000 р. «Про Примітки до річної фінансової звітності» [54]. Таким чином, форма Приміток залишається чинною.

«У НП(С)БО 1 визначено мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [28].

«НП(С)БО 1 не дає детального опису кожної статті Балансу і Звіту про фінансові результати. Це пов'язано з тим, що розробники нового стандарту прагнули максимально зблизити форми фінансової звітності з нормами МСФЗ. Це може спричинити певні ускладнення для тих підприємств, які не використовують міжнародні стандарти фінансової звітності, оскільки облік багатьох операцій за правилами П(С)БО не збігається з обліком згідно МСФЗ» [22]. «Таким чином, Н(П)СБО 1 – це черговий крок назустріч міжнародним стандартам фінансової звітності. Проте, даний стандарт в деяких моментах суперечить як вітчизняному законодавству в сфері регулювання бухгалтерського обліку, так і міжнародним стандартам.

Також потрібно, щоб додаткова стаття відповідала таким критеріям:

– її інформація є суттєвою;

– оцінку додаткової статті може бути достовірно визначено» [58].

Вагомим аспектом при формуванні звітності є визначення суттєвості інформації, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності (табл. 1.5).

«Суттєвість інформації визначається відповідними НП(С)БО або МСФЗ та керівництвом підприємства (п. 3 р. I НП(С)БО 1)» [25]. Критерії

суттєвості для визначення статей фінансової звітності відображають в обліковій політиці підприємства.

Таблиця 1.5 – Поріг суттєвості для відокремлення статей фінансової звітності

Назва фінансового звіту	Межа суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності
Баланс	До 5 відсотків підсумку балансу або до 15% підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
Звіт про фінансові результати	До 5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і або до 25% фінансового результату від операційної діяльності
Звіт про рух грошових коштів	До 5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
Звіт про власний капітал	До 5% розміру власного капіталу підприємства

«Значення фінансової звітності не можливо переоцінити, адже це певний підсумок проведеної роботи, результатом якої є або прибуток, або ж невідповідність очікуванням. Для довгострокового функціонування підприємства і отримання доходу, важливою є також перевірка фінансової звітності, за результатами якої можна не лише робити певні висновки по фінансових аспектах, а й перевіряти кваліфікаційний рівень працівників, їхню сумлінність і чесність» [34].

Основні вимоги, що висуваються до звітності, наведені на рисунку 1.3.

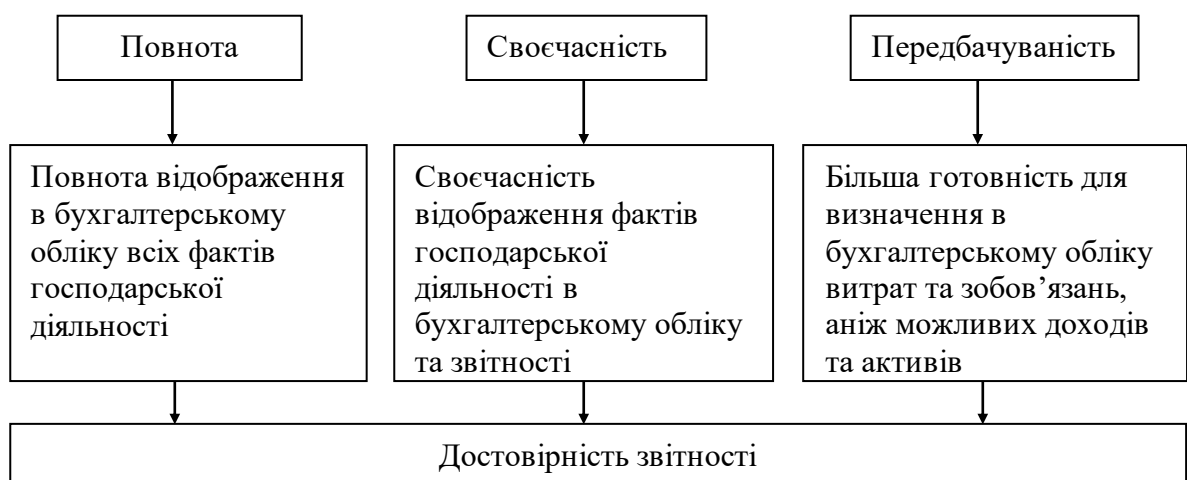


Рисунок 1.3 – Основні вимоги до фінансової звітності



«Фінансова звітність підприємств являє собою систему узагальнених показників, які характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік). Вона складається шляхом підрахунку, групування і спеціальної обробки даних поточного бухгалтерського обліку і є завершальною його стадією.

У звітності необхідно дотримуватися органічної єдності показників, які в ній відображені» [43] (Додаток Б).

«Мета складання будь-якої звітності підприємства – це надання необхідної інформації для прийняття рішень. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначена ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [28].

Таким чином, фінансова звітність підприємства повинна задовольняти інформаційні потреби користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Нормативними документами щодо формування саме фінансової звітності є:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України № 628 від 27.06.2013 р. (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.);
- Про примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. (зі змінами та доповненнями);
- НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;
- НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
- НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»;

- НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»;
- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.);
- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р. (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.).

### 1.3 Критерії оцінки фінансового стану підприємства на основі даних фінансової звітності

«В ринкових умовах господарювання підприємствам необхідно докладати дуже багато зусиль, щоб зберегти конкурентоспроможність, бути прибутковими, платоспроможними і не допустити банкрутства. Функціонування суб'єктів господарювання може здійснюватись успішно лише з допомогою ефективного, розумного і зваженого менеджменту. Проблеми і негативні явища, які виникають у діяльності підприємства зазвичай пов'язані з помилками керівництва в аналітичній роботі, успішне здійснення якої допомагає попередити виникнення практично будь-яких кризових процесів. Отже, запорукою стабільної і рентабельної діяльності суб'єкта господарювання, що забезпечує сталий розвиток і стійке становище в сучасних умовах, є належно організована система і якісне проведення фінансового аналізу, що має бути головною метою діяльності менеджменту» [42].

В сучасних умовах кожне підприємство повинно чітко орієнтуватись у складному лабіринті ринкових відносин, правильно оцінювати виробничий та економічний потенціал, стратегію подальшого розвитку, фінансовий стан як свого підприємства так і підприємств – партнерів.

«Фінансовий стан підприємства – це складна, інтегрована за багатьма

показниками характеристика якості його діяльності. Фінансовий стан підприємства можна визначити як міру забезпеченості підприємства необхідними фінансовими ресурсами і ступень раціональності їх розміщення для здійснення ефективності господарської діяльності та своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями» [4, с. 12].

«Фінансовий стан характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, які необхідні для нормального функціонування підприємства, доцільністю їх розміщення та ефективністю використання, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними та фізичними особами, платоспроможністю та фінансовою стійкістю.

Аналізувати фінансовий стан будь – якого підприємства є нагальною необхідністю. Фінансовий аналіз – це засіб оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності. Фінансовий аналіз може виконуватися як управлінським персоналом самого підприємства, так і будь – яким зовнішнім аналітиком» [33].

«Результати фінансового аналізу використовуються для планування, контролю та прогнозування фінансового стану підприємства. Його мета встановити планомірне надходження грошових коштів і розмістити власні та позичені кошти таким чином, щоб забезпечити нормальне функціонування підприємства, одержання максимального прибутку та ефективного управління ним, а також запобігання банкрутства.

Головна мета аналізу фінансового стану – своєчасно виявити й усувати недоліки у фінансові діяльності та знаходити резерви поліпшення фінансового стану підприємства і його платоспроможності» [52].

При цьому необхідно вирішити такі завдання:

«– на підставі вивчення взаємозв'язку між різними показниками виробничої, комерційної і фінансової діяльності дати оцінку виконання плану з надходження фінансових ресурсів та їх використання з позиції поліпшення фінансового стану підприємства;

– прогнозування можливих фінансових результатів, тобто прибутку та

рентабельності, виходячи з реальних умов господарської діяльності й наявності власних і позикових ресурсів, розроблення моделей фінансового стану за різних варіантів використання ресурсів.

– розроблення конкретних заходів, які спрямовані на ефективніше використання фінансових ресурсів і зміцнення фінансового стану підприємства» [26, с. 132].

«Комплексна оцінка фінансового стану – це розгляд кожного показника, одержаного в результаті фінансового аналізу, з погляду відповідності його фактичного рівня нормальному для обраного підприємства рівню, ідентифікація чинників, що вплинули на величину показника і визначення необхідної величини показника на перспективу і засобів її досягнення.

Комплексна оцінка фінансового стану підприємства передбачає визначення його економічного потенціалу, що дає можливість забезпечити ідентифікацію його місця в економічному середовищі.

Оцінка майнового та фінансово-економічного стану підприємства створює необхідну інформаційну базу для ухвалення управлінських і фінансових рішень щодо проблемних питань та залучення або здійснення інвестицій.

Також комплексний аналіз дає змогу виявити проблемні аспекти діяльності підприємства і з'ясувати причини, що їх зумовили, проте на його основі дуже складно зробити детальні висновки про фінансовий стан підприємства загалом»[20].

Так, аналіз фінансового стану передбачає проведення аналізу діяльності підприємства за певними напрямками. Ці напрями відрізняються у вітчизняній практиці та зарубіжному досвіді, що представлено на рисунку 1.4.

Основні показники (коефіцієнти), що характеризують фінансовий стан підприємства, можна об'єднати в такі три групи:

«– показники ділової активності (оборотності);

- показники платоспроможності (фінансової стійкості);
- показники ліквідності (поточної платоспроможності)» [69].

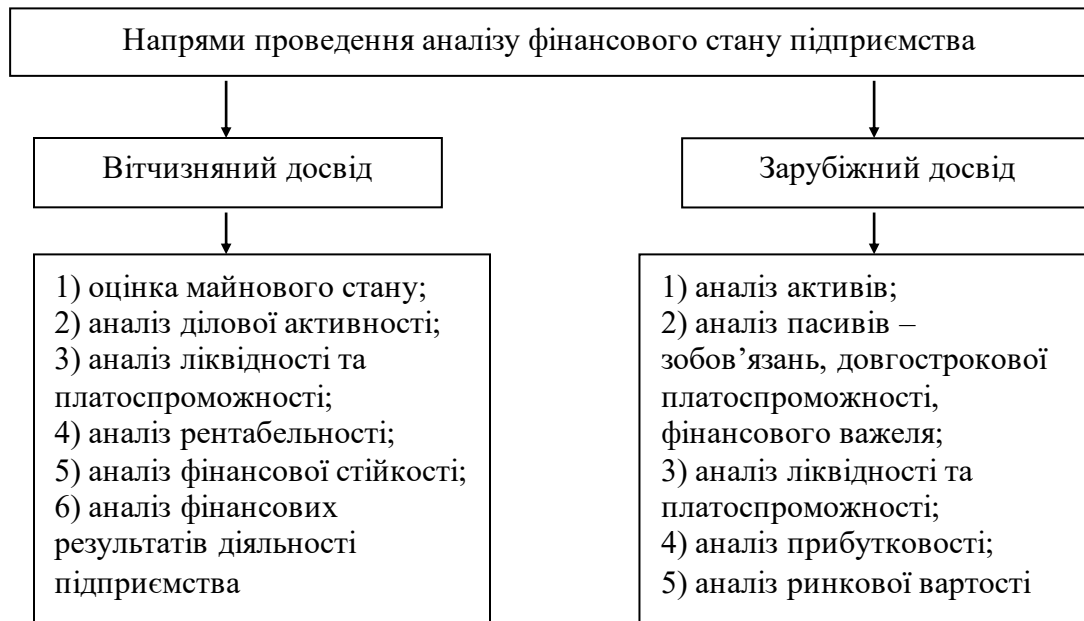


Рисунок 1.4 – Напрями проведення аналізу фінансового стану підприємства

Самі по собі фінансові коефіцієнти несуть не дуже багато інформації, тому для одержання на їх основі висновків про стан підприємства необхідно зіставити аналітичні показники по окремих підприємствах із деякими нормативними чи середньостатистичними показниками.

«У світовій практиці широко використовують нормативні значення, визначені на основі чималої багаторічної практики аналізу діяльності підприємства. На жаль, сьогодні в Україні звернутися до аналогічної практики немає можливості. З іншого боку, використовувати для оцінки в умовах України (умовах нерозвиненого вітчизняного фондового ринку, поширення «тіньового» сектора) набір індикаторних показників, що використовуються за кордоном, неможливо через те, що вони відбивають зовсім інше середовище господарювання» [50].

Так, систематизуємо показники комплексної оцінки фінансового стану підприємства у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Перелік основних індикаторів оцінки фінансового стану підприємства

Показники рентабельності	Показники ліквідності	Показники фінансової незалежності	Показники ділової активності
– рентабельність активів	– коефіцієнт покриття	– коефіцієнт автономії	– коефіцієнт оборотності активів
– рентабельність капіталу	– коефіцієнт швидкої ліквідності	– коефіцієнт маневреності власного капіталу	– коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості
– рентабельність виробництва продукції	– коефіцієнт абсолютної ліквідності	– коефіцієнт фінансового левериджу	– коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості
			– коефіцієнт оборотності виробничих запасів
– рентабельність власного капіталу	– співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	– коефіцієнт фінансової стійкості	– коефіцієнт оборотності власного капіталу
– рентабельність реалізованої продукції		– коефіцієнт фінансової стабільності	– коефіцієнт оборотності основних засобів

Джерело: розроблено автором на основі власного дослідження

Тому доцільно порівнювати фінансові показники, що характеризують діяльність підприємства, не з нормативними значеннями, а із:

- середніми значеннями аналогічних показників, розрахованими для сукупності підприємств кожної галузі, які виробляють основну частку її продукції;

- середніми значеннями таких показників, визначеними в цілому по всьому обсягу випуску відповідної галузі;

- значеннями показників, рекомендованих у працях українських дослідників, які відповідають вимогам безпечного функціонування;

- показниками діяльності найкращих підприємств тощо.

«Недосконалість методів оцінки фінансового стану підприємства – не єдина проблема сьогодення. На сьогоднішній день також існують складності

проведення аналізу фінансового стану, що обумовлено нестабільністю економіки, кризовим станом та політичною невизначеністю» [50].

Взаємозв'язок усіх перерахованих показників представлено на рисунку 1.5.

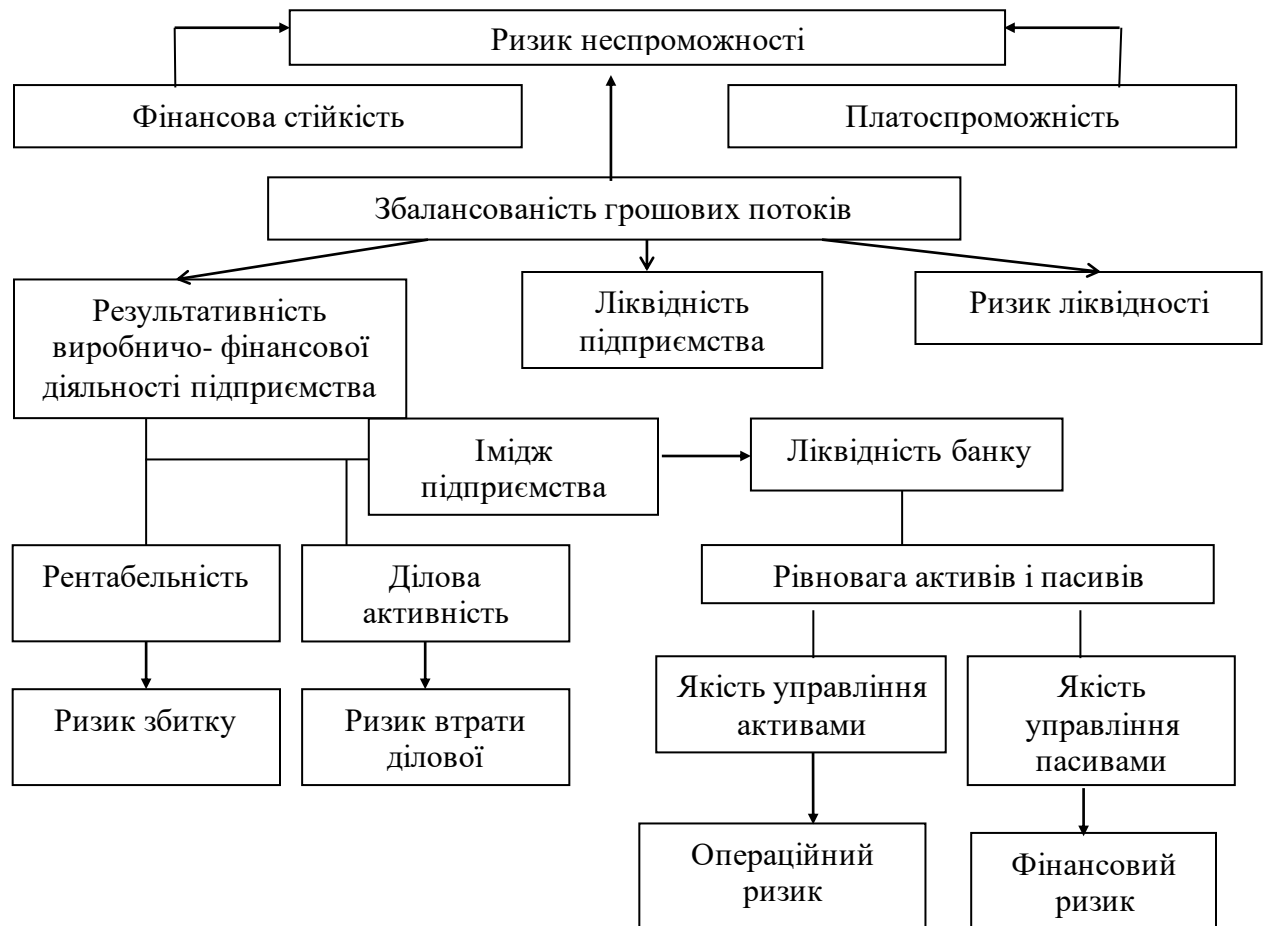


Рисунок 1.5 – Структурно-логічна модель аналізу фінансового стану підприємства

Як уже зазначалося, у ході здійснення господарської діяльності підприємство впроваджує бухгалтерський та управлінський облік. Результатом застосування облікової системи у підприємстві є формування підсумкових показників фінансової звітності. Своєю чергою фінансові показники підлягають всебічному аналізу.

Аналіз фінансових показників підприємства може проводитись з метою:

- оцінки поточного стану фінансового підприємства;
- прийняття рішень щодо коригування поточної діяльності;
- оцінки діяльності відповідальних за певні напрямки роботи осіб;
- виявлення трендів та перспектив для планування подальшої діяльності підприємства.

Аналіз фінансового стану також може розділитися на аналіз фінансових показників та аналіз управлінських показників діяльності. Хоча обидва ці види взаємозв'язані та мають спільну інформаційну базу, але відрізняються щонайперше метою здійснення аналізу.

Аналіз фінансових показників є зовнішнім та має такі особливості:

- аналізуються показники публічної звітності;
- не орієнтовані на конкретних споживачів;
- доступні зовнішнім користувачам.

Аналіз управлінських показників діяльності, як правило, здійснюється аналітиками підприємства і ґрунтується на широкій інформаційній базі, включаючи й оперативні дані. Відповідно особливістю аналізу управлінських показників є:

- орієнтація на внутрішніх користувачів;
- аналіз даних управлінського обліку з врахуванням центрів формування даних;
- аналіз проводиться з метою оперативного управління діяльністю підприємства.

В обох варіантах застосовують однакові основні прийоми аналізу:

- горизонтальний (часовий) аналіз – використовується для оцінки динаміки певних показників (позицій звітності) порівняно з попереднім періодом;

- вертикальний (структурний) аналіз – визначає зміну структури складових кожної форми звітності або кожного окремого показника.

Плавню переходить у наступний вид – факторний аналіз;



- трендовий аналіз – динаміка певного показника (позиції звітності) оцінюється за кілька періодів з метою формування трендів (моделювання подальшої динаміки показників). Цей метод використовують для оцінки перспектив діяльності підприємства;

- аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників;

- порівняльний аналіз – порівнюються однакові показники як структурних підрозділів одного підприємства (внутрішньогосподарський аналіз), так і показників конкурентів (міжгосподарський аналіз). Також порівнюють показники і фірми із середньо галузевими показниками для визначення позиціонування підприємства на ринку.

- факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник.

У процесі фінансового аналізу широко застосовуються і традиційні методи економічної статистики (середніх та відносних величин, групування, графічний, індексний, елементарні методи обробки рядів динаміки), а також математико-статистичні методи (кореляційний аналіз, дисперсійний аналіз, факторний аналіз, метод головних компонентів). Використання видів, прийомів та методів аналізу для конкретних цілей вивчення фінансового стану підприємства в сукупності становить методологію та методику аналізу.

Під час аналізу відхилень фактичних показників від планових не слід нехтувати аналізом показників, які мають позитивне відхилення. Це дасть змогу встановити причини поліпшень показників та зробити їхній вплив більш тривалим, виключити «випадкові» фактори, скоригувати планові показники відповідно до змін на ринку.

Як правило, схема аналізу будують за принципом «від загального до окремого». Тобто спочатку дається опис найбільш загальних, ключових характеристик об'єкта чи явища, що аналізується, і лише потім приступають до аналізу окремих складових. У ході аналізу детально вивчають вплив цих

складових на кінцевий результат. Саме вивчення впливу складових на загальний результат і є факторним аналізом.

Факторний аналіз дає змогу встановити найбільш впливові фактори досягнення комплексного показника та зосередити зусилля на досягненні зростання найбільш впливових факторів. Пам'ятаємо, що якщо один з факторів, що формують показник, не виконано, то невиконання іншого фактора посилює загальний рівень невиконання. З іншого боку, якщо один з факторів, що формують показник, не виконано, то можна нівелювати (або зменшити) негативний вплив невиконання на загальний результат шляхом перевиконання іншого фактора.

Результати факторного аналізу застосовуються при плануванні показників наступних періодів по кожному напрямку діяльності. Так плануються спочатку «часткові» показники (фактори) і вже на підставі спланованих факторів отримуємо загальний результат. При плануванні закладаються стратегічні прирости формуючих фінансові показники факторів. При встановленні рівня стратегічних приростів враховуються дані про: ріст ринку; рівень інфляційних процесів; календарну динаміку показників; активність конкурентів в регіоні; планові якісні зміни на ТЗ (ребрендинг, операційні процеси).

Отже, результатом проведення аналізу фінансових та управлінських показників діяльності підприємства є вивчення причин досягнення певних результатів (як позитивних, так і негативних). Глибоке розуміння суті господарських процесів процесів як формуючих показники факторів дозволяє приймати ефективні управлінські рішення та оперативно коригувати діяльність підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика аптеки

Товариство з обмеженою відповідальністю «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» – підприємство із роздрібною торгівлю фармацевтичними засобами та супутніми товарами було засноване 08 лютого 1996 року.

Підприємство є юридичною особою та має такий ідентифікаційний код (ЄДРПОУ): 23879012 (ДОДАТОК В).

Місцезнаходження юридичної особи – 69121, м. Запоріжжя, вулиця Ладозька, будинок 18.

Основні торгові точки Підприємства розташовані у місті Запоріжжя. До початку війни у 2022 році, місцезнаходженням торгових точок були міста Вільнянськ та Токмак. Торгівельні точки у місті Токмак втрачені через окупацію цього міста. Торгівельні точки у місті Вільнянськ закриті через ряд військових чинників (евакуація персоналу, тощо), як не рентабельні.

Місцезнаходження виробничих потужностей Підприємства є зручним з точки зору доставки продукції в будь-яку точку м. Запоріжжя, враховуючи вплив транспортних витрат на роздрібну ціну продукції. Окремих філій, представництв чи дочірніх підприємств Товариство не має.

Статутний капітал Підприємства складає 3 664 грн.

Загальні збори є вищим органом Підприємства. Загальні збори як вищий орган Підприємства мають право приймати рішення з усіх питань діяльності Підприємства, у тому числі і з тих, що передані загальними зборами до компетенції Наглядової ради або Виконавчого органу (директора). Компетенція загальних зборів визначається чинним законодавством України та Статутом Підприємства. До компетенції

загальних зборів учасників належать:

- 1) визначення основних напрямів діяльності товариства;
- 2) внесення змін до статуту товариства, прийняття рішення про здійснення діяльності товариством на підставі модельного статуту;
- 3) зміна розміру статутного капіталу товариства;
- 4) затвердження грошової оцінки негрошового вкладу учасника;
- 5) перерозподіл часток між учасниками товариства у випадках, передбачених цим Законом;
- 6) обрання та припинення повноважень наглядової ради товариства або окремих членів наглядової ради, встановлення розміру винагороди членам наглядової ради товариства;
- 7) обрання одноосібного виконавчого органу товариства або членів колегіального виконавчого органу (всіх чи окремо одного або декількох з них), встановлення розміру винагороди членам виконавчого органу товариства;
- 8) визначення форм контролю та нагляду за діяльністю виконавчого органу товариства;
- 9) створення інших органів товариства, визначення порядку їх діяльності;
- 10) прийняття рішення про придбання товариством частки (частини частки) учасника;
- 11) затвердження результатів діяльності товариства за рік або інший період;
- 12) розподіл чистого прибутку товариства, прийняття рішення про виплату дивідендів;
- 13) прийняття рішень про виділ, злиття, поділ, приєднання, ліквідацію та перетворення товариства, обрання комісії з припинення (ліквідаційної комісії), затвердження порядку припинення товариства, порядку розподілу між учасниками товариства у разі його ліквідації майна, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, затвердження ліквідаційного балансу

товариства;

14) прийняття інших рішень, віднесених цим Законом до компетенції загальних зборів учасників.

Загальні збори не мають права приймати рішення з питань, не включених до порядку денного загальних зборів.

Директор є виконавчим органом Підприємства, який здійснює керівництво його поточною діяльністю. Директор підзвітний Загальним зборам учасників Підприємства і Наглядовій раді та організовує виконання їх рішень. Директор діє в інтересах Підприємства в межах, передбачених Статутом Підприємства та іншими внутрішніми нормативними актами Підприємства. Директор здійснює підготовку до проведення та забезпечує проведення Загальних зборів, забезпечує та сприяє діяльності Наглядової раді Підприємства.

Директор Підприємства виконує функції, покладені на нього як на керівника Підприємства, згідно до законодавства України та укладеного з ним контракту, у тому числі:

- затверджує штатний розпис Підприємства, приймає на роботу та звільняє працівників;
- забезпечує виконання рішень Загальних зборів, Наглядової ради, норм чинного законодавства, Статуту Підприємства, внутрішніх нормативних актів Підприємства;
- організує виконання планів діяльності Підприємства, виконання Підприємством зобов'язань перед державою і контрагентами за господарськими договорами, вимог по охороні праці та техніки безпеки, вимог щодо охорони навколишнього природного середовища;
- організує збереження майна Підприємства і його належне використання;
- організує ведення в Підприємстві бухгалтерського обліку та формування звітності;
- розробляє умови колективного договору;
- виконує інші повноваження, покладені на нього як на керівника

Підприємства чинним законодавством, Загальними зборами чи Наглядовою радою Підприємства.

Директор Товариства в межах своєї компетенції:

- планує діяльність Підприємства, його філій, відділень;
- розробляє поточні фінансові звіти та надає звіти про свою діяльність на вимогу Наглядової ради Підприємства;
- приймає рішення по кадровому складу Підприємства; про здійснення будь-яких правочинів, якщо сума правочину не перевищує розмір суми встановлений Наглядовою радою;
- організовує матеріально-технічне забезпечення господарської та іншої діяльності Підприємства, збут товарів, робіт та послуг;
- взаємодіє з постачальниками товарів та послуг, а також з споживачами продукції Підприємства;
- організовує фінансово-економічну роботу, облік і звітність, ведення грошово-розрахункових операцій, зовнішньоекономічну діяльність, облік кадрів, роботу структурних підрозділів Підприємства, затверджує інструкції та положення, що регламентують їх роботу, соціально-побутове обслуговування працівників Підприємства, архів Товариства, забезпечує роботу канцелярії;
- контролює стан приміщень, споруд, обладнання, рух матеріальних та грошових цінностей;
- делегує частину повноважень керівникам, філій, представництв і структурних одиниць Підприємства;
- готує та затверджує внутрішні інструкції та правила, що стосуються господарської та поточної діяльності Підприємства;
- дає пропозиції з розподілу і використання прибутку, визначення розмірів фондів, які створюються Підприємством відповідно до чинного законодавства України, розміру і форми виплати дивідендів, виносить їх на розгляд Наглядової ради та Загальних зборів учасників.

Директор Товариства повинен щорічно звітувати перед Загальними

зборами про результати виконання плану діяльності Товариства за звітний рік. Одночасно зі звітом, Директор Товариства повинен пропонувати на затвердження план діяльності Товариства на наступний звітний період.

Окрім основного виду діяльності – 47.43 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах, Підприємству може здійснювати наступні види діяльності:

- виробництво основних фармацевтичних продуктів;
- виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів;
- оптова торгівля фармацевтичними товарами;
- інша діяльність у сфері охорони здоров'я, неспеціалізована оптова торгівля.

Підприємство фактично входить до групи компаній, заснованих відповідними кінцевими бенефіціарами та відповідною структурою керування, яка нагадує холдинг, що вносить певну особливість в організацію управління Підприємством.

На підприємстві, станом на 01.10.2023 р.. працює 11 осіб, з них: директор – 1 особа, провізори – 3 особи, фармацевти – 2 особи; старша медична сестра – 1 особа, медична сестра – 1 особа, санітарка-прибиральниця – 1 особа, головний бухгалтер – одна особа, бухгалтер – 1 особа. Організаційна структура підприємства, спеціалісти ( провізори та фармацевти ), рівень їх кваліфікації дозволяють реалізувати основну мету підприємства - надання послуг високого рівня як городянам так і підприємствам ліку вально-профілактичного. На Підприємстві збережено високо кваліфікаційний потенціал працівників, регулярно виплачується заробітна плата, йдуть відрахування по обов'язковим плаї ежам.

Відповідно, у холдингу для ведення бухгалтерського та управлінського обліку використовують єдиний Робочий план рахунків приведений до діючого Положення «План рахунків».

Облік витрат ведеться з використанням 9 класу рахунків «Витрати діяльності». При цьому, Підприємство від свого імені укладає договори,

набуває майнових та немайнових прав, вступає в зобов'язання, може бути позивачем та відповідачем у суді. Вчиняє усі інші, не заборонені чинним законодавством дії, які впливають із статусу юридичної особи.

У своїй діяльності Підприємство керується чинним законодавством України «Про підприємництво», ЦПК, Законом України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України», ПКУ, НП(С)БО.

Товариство, у відповідь на виклики, пов'язані з COVID-19 та агресією росії, здійснило переведення більшості офісних працівників на дистанційний режим роботи.

Питання організації бухгалтерського обліку на Підприємстві належать до компетенції його власників відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе директор Підприємства.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку Підприємство самостійно обрало наступну форму його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

Підприємство на законодавчому рівні самостійно:

- визначає за погодженням з Наглядною Радою Підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання



бухгалтерських документів;

– затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

– визначає доцільність застосування Міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Директор Підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до бухгалтерії первинних документів.

Бухгалтерію ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» очолює головний бухгалтер, в основні обов'язки якого входить:

1. Забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних принципів, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням особливостей діяльності Підприємства й технології обробки облікових даних.

2. Організовує роботу бухгалтерської служби та контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

3. Вимагає від усіх підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

4. Вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого строку.

5. Забезпечує складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, її підписання та надання в установлені

строки користувачам.

6. Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

7. Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, що передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого управління відповідно до нормативних актів, затверджених форм та інструкцій.

8. За погодженням з директором Підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, провадить розрахунки з іншими кредиторами згідно з договірними зобов'язаннями.

9. Здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

10. Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на Підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, розкрадань і псування активів Підприємства.

11. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у відокремлених підрозділах.

12. Організовує роботу з підготовки пропозицій для директора Підприємства щодо:

- визначення облікової політики Підприємства, унесення змін до вибраної облікової політики;

- вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- розроблення системи та форм управлінського обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків та реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю господарських операцій;

- визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

– вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;

– поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;

– запровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства або удосконалення діючої;

– забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріалів, трудових і фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення.

13. Керує фахівцями бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання та обов'язки. Ознайомлює працівників з нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, що стосуються діяльності цих працівників, а також зі змінами в чинному законодавстві.

14. Погоджує призначення, переміщення та звільнення матеріально відповідальних осіб.

15. Проводить інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і збереження цінностей, що перебувають на їх повній матеріальній відповідальності.

16. Аналізує та узагальнює інформацію, продукує нові ідеї, управлінські рішення, соціальні технології.

17. Розробляє планові та керівні матеріали, створює можливості для майбутнього розвитку, формування інноваційної моделі розвитку.

18. Запроваджує нормативні та інструктивні матеріали, забезпечує умови для вдосконалення організації праці, виконання робіт і управління підрозділами.

19. Забезпечує дотримання вимог посадових інструкцій.

20. Сприяє встановленню ефективних виробничих взаємовідносин та

зв'язків між працівниками.

21. Аналізує стан виконання планів, організації робіт, виконавчої майстерності працівників, задоволення вимог замовників і технологічні, ринкові, фінансові досягнення чи прорахунки.

22. Удосконалює форми мотивації праці працівників відповідно до їх професійних і ділових якостей, складності та умов праці, результатів господарської діяльності підприємства.

23. Запроваджує заходи щодо професійного розвитку персоналу з метою досягнення високих економічних результатів.

24. Створює необхідні умови для успішного ведення робіт, виготовлення нових виробів (надання нових послуг), розповсюдження їх на товарні ринки (ринки послуг), установлення партнерських відносин з постачальниками, споживачами та конкурентами.

25. Застосовує світовий досвід і передову вітчизняну практику організації робіт.

Бухгалтер не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

Всі звіти на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» готуються за допомогою доопрацьованого програмного забезпечення 1С з поданням до відповідних органів через програмне забезпечення М.Е.ДОС.

Середньооблікова кількість штатних працівників – 225 осіб. Фонд оплати праці у 2022 році склав 14 251 тис. грн.

ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» у бухгалтерському обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форми власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, застосовують загальний План рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, а також відповідні зміни і доповнення до них, а також інших документів згідно з чинним законодавством України, вимогами відповідних компетентних органів.

ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» має право вибору системи рахунків бухгалтерського обліку, а саме:

а) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291:

– використання одночасно рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»;

– використання тільки рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;

– використання тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;

б) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом МФУ від 19.04.2001 р. № 186.

Спрощений План рахунків відрізняється від повного кількістю рахунків, на яких накопичується та систематизується більш узагальнена інформація про однорідні об'єкти обліку.

З метою забезпечення необхідної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації підприємства можуть вводити до спрощеного Плану рахунків субрахунки, виходячи з призначення рахунків і потреб управління [33, с.127].

ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» складає фінансову звітність відповідно до норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 р. затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів підприємництва, так званий План рахунків.

За потреби деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації до синтетичних рахунків Плану рахунків підприємством вводять субрахунки, виходячи з потреб управління підприємством (Додаток Є).

Ведення облікових реєстрів та контирування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням коду класу рахунків й коду синтетичного рахунку.

Збільшення значення терміну одного обороту протягом періоду дослідження є негативною тенденцією, оскільки це означає, що на формування запасів витрачається більше коштів.

Зміна обсягів реалізованого товару за 2021-2022 роки на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Динаміка обсягу реалізації продукції порівняно зі зміною чисельності працівників ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021 р.	2022 р.	абс. +/-	відн., %
Обсяг реалізації товару, тис.грн	553707	516072	-37635	93,2%
Середня кількість працівників, осіб	240	225	-15	93.75%
Продуктивність праці, тис. грн./особу	2307,1	2293,7	-13.4	99.4%

У результаті проведених розрахунків табл. 2.1 у 2021-2022 рр. чистий дохід ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» у 2022 р. склав 516079 тис. грн., що нижче за 2021 році на 37628 тис. грн. або на 6,8%. Зменшення доходу свідчить про зменшення обсягу реалізації продукції, або зміни у ціноутворенні. Інші операційні доходи за аналізований період також мають тенденцію до зростання (менше у 2020 році ніж у попередньому на 5 тис. грн).

ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» щорічно проводить аналіз фінансово-економічної діяльності, який наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні показники фінансово-економічної діяльності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021 р.	2022 р.	± Δ	% відх.
1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	553707	516079	-37628	93,2
2. Інші операційні доходи	1	6	5	600
3. Разом чисті доходи, тис. грн.	553708	516085	-37623	93,2
5. Чистий прибуток, тис. грн.	6749	3009	-3740	44,6
6. Вартість активів підприємства, тис. грн.	183046	167499	-15547	91,5
7. Вартість необоротних активів, тис. грн.	16977	18425	1448	108,5
8. Частка необоротних активів в загальній вартості активів, %	9,3	11	1,7	118,3
9. Вартість оборотних активів, тис. грн.	166069	149074	-16995	89,7
10. Частка оборотних активів в загальній вартості активів, %	90,7	89	-1,7	98,1
11. Вартість власного капіталу, тис. грн.	6762	7156	394	105,8
12. Частка власного капіталу в загальній вартості пасивів, %	3,6	4,3	0,7	119,4
15. Фондовіддача необоротних активів, тис. грн. (п.1/п.7)	32,6	28	-4,6	85,9
16. Рентабельність продажу, % (п.5/п.1)*100%	12,2	0,6	-11,6	4,9
17. Рентабельність сукупних активів, % (п.5/п.6)*100%	3,7	1,8	-1,9	48,6
18. Рентабельність власного капіталу, % (п.5/п.11)*100%	99,8	42	-57,8	42,1
19. Середньорічна чисельність штатних працівників, чол.	240	225	-15	93,8
20. Продуктивність праці, тис. грн. на 1 чол. (п.1/п.19)	2307	2400	93	104

Вартість активів у 2022 році відносно 2021 року зменшилась – на 15547 тис. грн. або 8.5%, що відбулося за рахунок втрати точок продажу та фізичних обсягів продажу, що вказує на зменшення ділової активності підприємства у військовий час. За звітний період ми бачимо також зменшення фондівіддачі, що свідчить про погіршення ефективності використання необоротних активів.

Таким чином, можна зробити висновок про те що, ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» є юридичною особою, яка має успішно функціонує на ринку продажу продукції фармацевтичної галузі.

## 2.2 Організація облікового процесу в аптеці

Організація системи бухгалтерського обліку на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» керується прийнятою обліковою політикою Підприємства.

Продавці-фармацевти завжди консультують покупців за лікарськими засобами, підказують, які саме лікарські засоби потрібні за описаними симптомами і списують їх з бази даних. «Видача лікарських засобів проводиться як готівковим розрахунком, так і за банківськими картками. Якщо ж видачу за готівковим розрахунком відразу можна відобразити як продаж, то розрахунок за банківською картою відбувається через 3-5 днів після оплати товару» .

У ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» лікарські препарати вилучаються з обігу в установленому порядку, направляються на підприємства, які мають право та ліцензію на знищення лікарських засобів.

Передача ліків з ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» на подальше знищення здійснюється на підставі укладеного договору з дотриманням вимог нормативних та технічних документів з охорони навколишнього середовища та проводиться комісією зі знищення лікарських засобів.

Реалізація, визначення собівартості та прибутку від продажу лікарських засобів у ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» відображається такими обліковими записами (таблиця 2.3):

Таблиця 2.3. – Бухгалтерський облік реалізації, визначення собівартості та прибутку від продажу лікарських засобів на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Бухгалтерські проведення з придбання ліків та медвиробів				
№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
Придбання лікарських засобів та медичних виробів – виробничих запасів				
1.	Придбано лікарських засобів та медичних виробів за ставкою 7%	281	631	14 000,00
2.	Визнання податкового кредиту 7%	644	631	980,00
3	Оплата постачальнику	631	311	14 980,00
4.	Отримання податкової накладної	641	644	980,00



## Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5
Придбання лікарських засобів та медичних виробів – виробничих запасів				
1.	Придбано лікарських засобів та медичних виробів за ставкою 20%	281	631	10 000,00
2.	Визнання податкового кредиту 20%	644	631	2 000,00
3.	Оплата постачальнику	631	311	12 000,00
4.	Отримання податкової накладної	641	644	2 000,00
Передано лікарські засоби та медичних вироби до відділу реалізації				
1.	Передано лікарські засоби	282	281	24 000,00
2.	Визначення торгової націнки	282	285	3 600,00
Отримана виручка				
1.	Отримана виручка	301,31	702	27 600,00
Собівартість реалізованих лікарських засобів та мед. виробів				
1.	Реалізовані лікарські засоби та медичні вироби	902	282	24 000,00
2.	Реалізована торгова націнка	285	282	3 600,00
Списання доходу та визначення фінансових результатів				
1.	Списання доходу	791	902	24 000,00
2.	Списання виручки	702	791	27 600
3.	Визначення прибутку	3 600,00		

Виходить, що лікарських засобів на складі та в базі даних вже немає і оплати за цей лікарський засіб також немає. Тоді у ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» виникає кредиторська заборгованість за проданими лікарськими засобами та «висить» до надходження грошей на розрахунковий рахунок аптеки. Після цього відбувається залік суми оплати за лікарські засоби та кредиторська заборгованість ліквідується.

Насьогодні більшість покупців розраховуються за лікарські засоби за безготівковим розрахунком, і уникнути виникнення кредиторської заборгованості неможливо.

Лікарські засоби в ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» за їх надходженням та списанням за документами, крім виручки, показуються у Товарному звіті з роздрібною та оптовою вартості. Товарний звіт складається у двох примірниках.

Один екземпляр звіту разом із документами з прийому передається до бухгалтерії, другий залишається у завідувача аптекою. Товарні звіти складаються щомісяця у розрізі находження – витрата.

У «надходженні» відображаються дані щодо постачальників та

приходу лікарських засобів протягом місяця за датами прибуткових документів та сум. У «витраті» в основному відображаються суми за списаними лікарськими засобами протягом дня документом «Закриття касової зміни».

Якщо знайдена помилка у Товарному звіті, бухгалтер ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» робить виправлення у своєму варіанті звіту. Причому це виправлення підтверджує матеріально відповідальна особа. Після цього бухгалтер виправляє екземпляр, який залишився у завідувача.

Доходи ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» отримує від операційної та фінансової діяльності. Дохід від операційної діяльності пов'язаний з торгівельною діяльністю. Фінансова діяльність підприємства полягає в операціях, які приводять до змін розміру і/чи складу власного і позикового капіталу.

Списання лікарських засобів «з терміном придатності, що минув, має свої особливості. Такі лікарські засоби застосовувати не можна, і вони підлягають знищенню. В основному, виявлення лікарських засобів з терміном придатності, що минув, відбувається при розподілі нової поставки товару і при інвентаризації перед звітним періодом. При виявленні таких лікарських засобів складається акт на списання і непридатні ліки знищуються».

У бухгалтерському обліку вартість лікарських засобів, що непридатні для використання, слід списати на субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Витрати, пов'язані з утилізацією зіпсованих ліків, слід відображати на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» для списання зіпсованих та прострочених лікарських засобів використовують акт про наявність лікарських засобів, що не підлягають подальшому використанню. Форма акта – у додатку 1 до Правил утилізації та знищення лікарських засобів, затверджених наказом МОЗ від 24.04.2015 № 242.

Залежно від причини псування лікарських засобів їх списання у

бухгалтерському обліку ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» провадиться по-різному.

1. Списання на витрати аптеки:

- особи, винні у псуванні лікарських засобів, відсутні;
- списання лікарських засобів, що підлягають знищенню у зв'язку зі зняттям з виробництва та заборорою їх до застосування, а також у разі інших надзвичайних ситуацій.

2. Списання за рахунок винних осіб відбувається при нестачі або навмисному псуванні матеріальних цінностей. Збиток визначається за цінами даного фармацевтичного підприємства на день заподіяння шкоди.

Облікові записи зі списання лікарських засобів у ТОВ «Аптека Магнолія» мають вигляд (таблиця 2.4):

Таблиця 2.4. – Облікові записи зі списання лікарських засобів

Бухгалтерські проведення зі списання лікарських засобів				
№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума., грн.
Списання лікарських засобів та медичних виробів-виробничих засобів				
1.	Списані використані розчини амінокислот	91 (23)	201, 209	1 000,00
Списання медичних виробів-МШП				
1.	Списані видані на пости й маніпуляційні кабінети марля та бинти	91 (23)	22	600,00
Списання лікарських засобів і медичних виробів, отриманих по гуманітарній допомозі				
1.	Списані використані лікарські засоби і медичні вироби, які надійшли з гуманітарної допомоги	91 (23)	201, 209, 22	1 500,00
2.	Нарахований дохід від використання цільового фінансування (гуманітарної допомоги)	484	718	1 500,00

Облікові записи з надлишку та списання нестач, виявлених під час інвентаризації лікарських засобів у ТОВ «Аптека Магнолія» мають вигляд (таблиця 2.5):

Облік фінансових результатів побудований на системі таких рахунків:

Рахунок 79 – «Фінансові результати», що має такі субрахунки:

- 791 – «Результат операційної діяльності»;
- 792 – «Результат фінансових операцій»;

–793 – «Результат іншої звичайної діяльності».

Таблиця 2.5 – Облікові записи з надлишку та списання нестач, виявлених під час інвентаризації лікарських засобів

Бухгалтерські проведення з обліку інвентаризаційних різниць				
№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
1	Зарахування надлишку до доходу	201, 202, 209, 22, 112, 104	718	12 000,00
Списання нестач				
1	Списання нестачі	947	201, 202, 209, 22, 112, 104	6000,00

По Кт рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків доходів, в по дебету – в порядку закриття рахунків обліку витрат і нарахованого податку на прибуток. Облік фінансових результатів за видами діяльності наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Облік операцій з визначення фінансових результатів

Зміст господарської операції	Дт	Кт
По операційній діяльності		
Списання доходів	70, 71	791
Списання витрат	791	90, 92, 93, 94, 98
По фінансових операціях		
Списання доходів	72, 73	792
Списання витрат	792	95, 96

Дохід від реалізації товарів відображається на рахунку 7 «Дохід від реалізації продукції».

Собівартість реалізованої готової продукції враховується на субрахунку 902 «Собівартість реалізованого товару». По дебету субрахунку 902 «Собівартість реалізованого товару» відображається визнання витрат, а по кредиту – списання їх в Дт субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Доходи від реалізації товарів обліковуються на рахунку 702 «Доходи від реалізації товарів»: по Кт відображається визнання доходу, по Дт сума

непрямих податків, а в кінці звітної періоду – списання чистого податку на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Собівартість реалізованих товарів враховується на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»:

– по дебету відображається визнання витрат в сумі собівартості реалізованих товарів;

– по кредиту в кінці звітної періоду відображається списання витрат в Дт субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Доходи від виконання робіт та надання послуг обліковуються на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»:

– по кредиту відображується визнання доходу;

– по дебету сума непрямих податків, а в кінці звітної періоду – списується чистий дохід на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Собівартість виконаних робіт та наданих послуг відображається на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг».

За Дт – визнаються витрати в сумі собівартості реалізованих робіт та послуг; за Кт – у кінці звітної періоду списуються витрати в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Інші операційні доходи від враховуються у розрізі наступних субрахунків: 703, 711, 712, 713, 714, 714, 717, 719.

По кредиту рахунку 71 «Доходи від операційної діяльності» відображається сума визнаних доходів, а по дебету – суми непрямих податків в складі цих доходів та списання чистого доходу в кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

В ході операційної діяльності підприємства, виникають втрати, які не враховуються в собівартість реалізованої продукції. До таких витрат відноситься: адміністративні витрати, витрати на збут, та інші операційні витрати, які враховуються на 92, 93 та 94 (942, 943, 944, 945, 947, 948, 949, 949) рахунках.

По дебету цих рахунків відображаються суми визнаних витрат, а по кредиту – їх списання в дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

В кінці звітної періоду (кварталу, року) рахунок 79 «Фінансові результати» закривається на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Рахунок пасивний, по кредиту – прибуток, по дебету – збиток. Має три субрахунки:

- 441 – «Нерозподілений прибуток»;
- 442 – «Непокриті збитки»;
- 443 – «Прибуток, використаний в звітному періоді». Облік прибутку

наведений у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Облік операцій з визначення прибутку

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Списання прибутку	791, 792, 793	441
Списання збитків	442	791, 792, 793
Закриття рахунків	441	442

Облік доходів і результатів діяльності ведеться в журнале-ордері № 6 по кредиту рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79.

Облік витрат по рахунках 9 класу по кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 ведеться в журнале-ордері № 5 і в журнале-ордері № 5а.

Облік по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (Непокриті збитки)» ведеться в журнале-ордері № 7. Аналітичні дані до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (Непокриті збитки)» ведуть у відомості до журналу-ордеру № 7.2. З господарської точки зору витрати являють собою споживання або використання товарів та послуг у процесі отримання доходу.

Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з продажем товарів, наданням послуг, виконанням робіт і їх реалізацією. Відповідно до НП(С)БО, витратами звітної періоду називається зменшення економічної вигоди внаслідок вибуття активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, за

умови, що ці витрати можуть бути вірогідно оцінені. Собівартість реалізації є головним ціноутворюючим фактором. Фінансовий потенціал підприємства в умовах конкуренції багато в чому залежить від здатності підтримувати оптимальний рівень собівартості реалізації.

Таким чином, обліковий процес завершується складанням фінансової звітності про господарську діяльність підприємства.

### 2.3 Процес формування фінансової звітності аптеки

На підставі алгоритму, який наведено в таблиці 2.8 заповнюється розділ «Необоротні активи» активу Балансу ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ». Водночас на підприємстві присутні інші необоротні активи. Облік основних засобів і нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюються відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» [72] та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [73].

На практичне застосування в першу чергу впливатиме обрана система оподаткування, систематизація та узагальнення підходів до організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Правильне заповнення розділу 1 «Необоротні активи балансу ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ», вказане в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Алгоритм складання розділу 1 «Необоротні активи активу балансу ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
Основні засоби:	1010	У статті 1010 наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, а також вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, незавершені капітальні інвестиції.

## Продовження таблиці 2.7

1	2	3
		Показник статті 1010 розраховується як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу, тобто: ст. 1011 - ст. 1012.
первісна вартість	1011	У статті 1011 наводиться окремо первісна вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів: сальдо Дт 10 (крім субрахунку 10 у частині інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю), 15, 16.
Знос	1012	У статті 1012 наводиться нарахована в установленому порядку сума зносу основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів: сальдо Кт 13. Дані в рядку 1012 вказуються в дужках.
Інші необоротні активи	1090	У статті 1090 наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю): сальдо Дт 14, 18; Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, потрібно відображати у складі інших необоротних активів, тобто у статті 1090, а не у статті 1165
Усього за розділом I	1095	У статті 1095 відображається загальна сума за розділом I, яка розраховується за формулою: ст. 1010 + ст. 1090.

Важливим елементом для аналізу фінансової звітності є розуміння кількості оборотних активів.

Оцінюючи ліквідність підприємства, проаналізуємо достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань, а також платоспроможність. Розрахунок цих показників наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Алгоритм складання розділу 2 «Оборотні активи» активу Баланс ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
Запаси	1100	У статті 1100 відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги).



## Продовження таблиці 2.8

1	2	3
Поточна дебіторська заборгованість	1155	У статті 1155 відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані товари, роботи або послуги, інших дебіторів, визнана дебіторська заборгованість податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності: сальдо Дт 37, 64 (крім податкового кредиту та податкових зобов'язань), 66, 68. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті 1155, а не у статті 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці».
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165	У статті 1165 відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній валюті: сальдо Дт 30 (в частині грошових коштів), 31. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи у статті 1090.
Інші оборотні активи	1190	У статті 1190 наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи» (тобто не включені до статей 1100, 1155, 1165), зокрема, поточні фінансові інвестиції: сальдо Дт 30 (в частині грошових документів), 35, 64 (в частині податкових зобов'язань та податкового кредиту).
Усього за розділом II	1195	У статті 1195 відображається загальна сума за розділом II, яка розраховується за формулою: ст. 1100 + ст. 1155 + ст. 1165 + ст. 1190.
Баланс	3100	У статті 1300 відображається загальний підсумок активу балансу: ст. 1095 + ст. 1195.

Не заповнюється і строчка «Інша поточна дебіторська заборгованість», але заповнюється строчка «Витрати майбутніх років» (на початок 2020 р. вони склали 1,5 тис. грн.), а на кінець дорівнювали 0. Алгоритм складання розділу «Власний капітал» пасиву Балансу представлено в таблиці 2.9.

На ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» не заповнюється розділ «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення», а також рядок, в якому міститься інформація щодо короткострокових кредитів

банків. Також на підприємстві відсутні доходи майбутніх періодів та інші поточні зобов'язання.

Таблиця 2.9 – Алгоритм складання розділу 1 «Власний капітал» пасиву Балансу суб'єкта підприємництва

Назва розділу	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Капітал	1400	У статті 1400 наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображається вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу: сальдо Кт 40
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	У статті 1420 відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку: сальдо 44 (в частині нерозподіленого прибутку або непокритого збитку); У статті 1420 сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.
Усього за розділом I	1495	У статті 1495 відображається загальна сума за розділом I, яка розраховується за формулою: ст. 1400 + ст. 1420 (- ст. 1420).

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за звітний період. Він є складовою квартальної і річної фінансової звітності [44].

Алгоритм складання розділів «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення» та «Поточні зобов'язання» пасиву Балансу представлено в таблиці. 2.10.

Таблиця 2.10 – Алгоритм складання розділу 2 «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення» та 3 «Поточні зобов'язання» пасиву Балансу

Назва розділу	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
II. Довгострокові зобов'язання,	1595	У статті 1595 наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням,

## Продовження таблиці 2.10

1	2	3
цільове фінансування та забезпечення		зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо): сальдо Кт47, 48, 55
<b>III. Поточні зобов'язання</b>		
Короткострокові кредити банків	1600	У статті 1600 відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної до сплати на кінець звітного періоду суми процентів за їх користування. У цій статті також наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців: сальдо Кт 31, 68.
<b>IV. Поточна кредиторська заборгованість за:</b>		
товари, роботи, послуги	1615	У статті 1615 відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні: сальдо Кт 68
розрахунками з бюджетом	1620	У статті 1620 відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства: сальдо Кт 64
розрахунками зі страхування	1625	У статті 1625 відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників: сальдо Кт 64 в частині розрахунків зі страхування.
з оплати праці	1630	У статті 1630 відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою: сальдо Кт 66.
Інші поточні зобов'язання	1690	У статті 1690 відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу «Поточні зобов'язання» (тобто не включені до статей 1600, 1615, 1620, 1625, 1630), зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами: сальдо Кт 37, 64 (в частині податкового кредиту та податкових зобов'язань), 68.
Усього за розділом III	1695	У статті 1695 відображається загальна сума за розділом III, яка розраховується так: ст. 1600 + ст. 1615 + ст. 1620 + ст. 1625 + ст. 1630 + ст. 1690.
Баланс	1900	У статті 1900 відображається загальний підсумок пасиву балансу: ст. 1495 + ст. 1595 + ст. 1695.

Процес розрахунку прибутку (збитку) звітної періоду і заповнення розділу I Звіту про фінансові результати може бути поділений на такі кроки [10, с. 179]:

Розрахунок валового прибутку (збитку)  $p. 2090, 2095 = p. 2000 - p. 2050$   
 Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) - від операційної діяльності:

$$p. 2190, 2195 = p. 2090, 2095 + p. 2190 - p. 2130, 2150, 2180.$$

Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) - до оподаткування:

$$p. 2290, 2295 = p. 2190, 2195 + p. 2200, 2220, 2240 - p. 2250, 2255, 2270.$$

Визначення чистого прибутку (збитку) звітної періоду:

$$p. 2350, 2355 = p. 2290, 2295 + (-) p. 2300, 2305.$$

Зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання I розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» узагальнені в Додатку Д.

Розділ II Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) надає інформацію про сукупний дохід, а саме: зміни у власному капіталі протягом звітної періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками). Показники розділу II заповнюються на підставі даних, відображених в обліку на рахунках класу 4.

Зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання II розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» узагальнені в таблиці 2.11.

У розділі III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) операційні витрати на виробництво, збут, управління та інші операційні витрати надаються в розрізі економічних елементів, за виключенням внутрішнього обороту. Показники розділу III базуються на даних, відображених в обліку на рахунках класу 8. У разі застосування лише рахунків класу 9 для його заповнення необхідно здійснити аналіз витрат,

відображених у дебеті рахунків 23, 91-94.

Таблиця 2.11 – Методика складання II розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	У статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок. Сума дооцінки, яка включається до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у випадках, передбачених НП(С)БО, до складу сукупного доходу розділу II звіту про фінансові результати не включається (п. 3.27 Методичні рекомендації № 433).
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	У статті «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» наводиться сума зміни вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному п. 38 – 41 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» (п. 3.28 Методичні рекомендації № 433).
Накопичені курсові різниці	2410	У статті «Накопичені курсові різниці» наводиться сума курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході (п. 3.29 Методичні рекомендації № 433).
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	У статті «Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств» наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі (п. 3.30 Методичні рекомендації № 433).
Інший сукупний дохід	2445	У статті «Інший сукупний дохід» наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі (п. 3.31 Методичні рекомендації № 433).
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	У рядку 2450 відображається інший сукупний дохід до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу (п. 3.32 Методичні рекомендації № 433): р. (2400 + 2405 + 2410 + 2415 + 2445)
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	У статті «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом (п. 3.33 Методичні рекомендації № 433).

## Продовження таблиці 2.11

1	2	3
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	У статті «Інший сукупний дохід після оподаткування» наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток (п. 3.34 Методичні рекомендації № 433, п. 47 Методичні рекомендації № 476): р. (2450 +/-2455)
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	У рядку 2465 відображається сукупний дохід, який розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування (п. 3.35 Методичні рекомендації № 433): р. (2350 або 2355 + 2460)

Зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання III розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» узагальнені в табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Методика складання III розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Матеріальні затрати	2500	У рядку 2500 відображаються: обороти за Кт 20, 21, 22, 27, 28 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Витрати на оплату праці	2505	У рядку 2505 відображаються: обороти за Кт 66 та 471, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Відрахування на соціальні заходи	2510	У рядку 2510 відображаються: обороти за Кт 65 та 471, 472, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Амортизація	2515	У рядку 2515 відображаються: обороти за Кт 13 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Інші операційні витрати	2520	У рядку 2520 відображаються: обороти за Кт 20, 21, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Разом	2550	У рядку 2550 відображається: сума рядків 2500, 2505, 2510, 2515, 2520

Розділ IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) стосується лише акціонерних товариств, прості або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, у тому числі таких товариств, які знаходяться у процесі випуску зазначених акцій.

Зміст і методика заповнення IV розділу форми № 2 регламентується П(С)БО 24 «Прибуток на акцію». Мета цього розділу – розрахувати дивіденди на одну просту акцію за єдиною методикою, а саме:

- 1) розрахувати чистий прибуток (збиток) з урахуванням суми прибутку(збитку), який належить власникам простих і привілейованих акцій;
- 2) розрахувати середньозважену кількість простих акцій, які знаходяться в обігу;
- 3) розрахувати чистий прибуток на одну просту акцію (ПНА);
- 4) розрахувати скоригований прибуток на просту акцію;
- 5) розрахувати скориговану середньозважену кількість простих акцій в обігу;
- б) розрахувати скоригований ПНА;
- 7) зазначити суму оголошених дивідендів на кількість простих акцій

[15]. Досліджуване підприємство не заповнює цей розділ, тому зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання IV розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) узагальнені в табл. 2.13 лише в теоретичному аспекті.

Звіт про рух грошових коштів (Форма 3) – це звіт, який відображає надходження й витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді.

Таблиця 2.13 – Методика складання IV розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) акціонерними товариствами

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Середньорічна кількість простих акцій	2600	У статті «Середньорічна кількість простих акцій» наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду (п. 3.39 Методичних рекомендацій № 433). Розрахунок середньорічної кількості акцій здійснюється згідно з п. 5 – 7 П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (п. 3.43 Методичних рекомендацій № 433).
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	У статті «Скоригована середньорічна кількість простих акцій» наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій (п. 3.40 Методичних рекомендацій № 433). Розрахунок скоригованої середньорічної кількості акцій здійснюється згідно з пп. 9.2 П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (п. 3.43 Методичних рекомендацій № 433).



## Продовження таблиці 2.13

1	2	3
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	У статті «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу (п. 3.41 Методичних рекомендацій № 433). Розрахунок чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюється згідно з п. 4 П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (п. 3.43 Методичних рекомендацій № 433).
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	У статті «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу (п. 3.42 Методичних рекомендацій № 433). Розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюється згідно з п. 8-14 П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (п. 3.43 Методичних рекомендацій № 433).
Дивіденди на одну просту акцію	2650	У статті «Дивіденди на одну просту акцію» відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди (п. 3.44 Методичних рекомендацій № 433).

У Звіті про рух грошових коштів наводять інформацію про рух грошових коштів за видами діяльності: операційна, інвестиційна та фінансова. Це вимагає виокремлення сум за певним видом діяльності навіть у випадку, коли рух грошових коштів відбувався в результаті однієї операції.

Усі види надходжень і витрат за видами діяльності наводять розгорнуто. У Звіті про рух грошових коштів знаходять своє відображення лише грошові операції, а негрошові – не наводять.

Таблична частина Звіту про рух грошових коштів складається з трьох розділів:

- I «Рух коштів у результаті операційної діяльності»;
- II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності»;
- III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності».

Інформацію про рух грошових коштів установи відображають,



використовуючи рахунки бухгалтерського обліку 30 «Готівкові кошти та їх еквіваленти» та 31 «Грошові кошти на рахунках».

Складністю під час заповнення Звіту про рух грошових коштів (Форма 3) є те, що інформацію для заповнення відповідних рядків потрібно згрупувати за певними ознаками, а не перенести з певного субрахунку. При цьому доцільно вести картки аналітичного обліку, у яких накопичувати потрібну інформацію для заповнення відповідних рядків Звіту про рух грошових коштів. Яку саме інформацію слід наводити у відповідних статтях Звіту про рух грошових коштів згідно з Порядком № 307, подано в ДОДАТКУ Е.

Далі поетапно наведемо по колонкам зміну кожної компоненти власного капіталу (Форма 4). На них мають вплив:

- коригування внаслідок виправлення помилок (НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»);
- чистий прибуток (збиток) – з розділу I Звіту про фінансові результати;
- інший сукупний дохід (за компонентами) – з розділу II Звіту про фінансові результати;
- розподілу прибутку (нарахування дивідендів) – з аналітики по субрахункам 441, 443, 671;
- внески учасників – аналітика по рахункам 46, 40;
- вилучення капіталу – аналітика по рахункам 45, 40.

Наступним етапом підраховуються загальні зміни в капіталі. Вони можуть бути як зі знаком «+», так і в дужках (знак «-»). Потім визначається залишок власного капіталу на кінець з урахуванням залишку на початок та змін в капіталі за звітній період.

Залишок власного капіталу на кінець та відповідні його складові мають збігатися з показниками I розділу Звіту про фінансовий стан (баланс) на кінець звітнього року.

Зазначимо, що значення іншого сукупного доходу, коригувань, внесків учасників і вилучення капіталу – нульові. Дивіденди теж частіше не нараховують. Через це Звіт про власний капітал (Форма 4) частіше містить лише заповнені рядки щодо впливу чистого прибутку (збитку) та залишків власного капіталу на початок і кінець періоду.

Детальніше інформація по заповненню Звіту про власний капітал наведена в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Методика заповнення Звіту про власний капітал

Стаття	Код рядка	Джерела інформації для формування показника (статті)
1	2	3
Залишок на початок року	4000	Сальдо рахунків 40-46 на початок звітного року
Коригування (відображаємо суми коригувань, передбачені НП(С)БО 6)		
Зміна облікової політики	4005	Дт 40, 41, 42, 43, 44, 45 Кт 40, 41, 42, 43, 44, 45. Наводиться зокрема зміна облікових оцінок, яка вплинула на статті власного капіталу
Виправлення помилок	4010	Обороти за рахунком 44. Здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рах. 44) на початок звітного року у випадку, коли в попередніх роках під час складання фінзвітності допущені помилки
Інші зміни	4090	Показують суми коригувань, які мали місце після звітної дати й впливають на розмір власного капіталу, та не відображаються у рядках 4005 та 4010
Скоригований залишок на початок року	4095	Сума рядків 4000-4090 за кожною графою
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	Сума чистого прибутку (збитку) з рядків 2350 (2355) зі Звіту про фінансові результати. Дт 79 Кт 441 (Дт 442 Кт 79)
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	Обороти за рахунком 42. Відображається суму іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2460)
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	Обороти по субрахунках 411, 412
Розподіл прибутку		
(наводимо суму виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу)		
Виплати власникам (дивіденди)	4200	Дт 443 Кт 671 Дт 43 Кт 671
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	Наводимо суму зареєстрованих змін у статутному та пайовому капіталі за рахунок розподілу прибутку: Дт 443 Кт 40

## Продовження таблиці 2.14

1	2	3
Відрахування до резервного капіталу	4210	Дт 443 Кт 43
Внески учасників (наводимо дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу)		
Внески до капіталу	4240	Дт 46 Кт 40
Вилучення капіталу (наводимо дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродажу чи анулювання викуплених акцій (часток))		
Викуп акцій (часток)	4260	Дт 45 Кт 30, 31, 672
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Дт 40 Кт 45
Інші зміни в капіталі:	4290	Наводимо дані про решту змін у власному капіталі підприємства, що не були включені до зазначених вище статей
Разом змін у капіталі	4295	Сума рядків 4100-4291 за кожною графою
Залишок на кінець року	4300	Сальдо на 31 грудня рахунків: 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46

Таким чином, методологія складання фінансової звітності потребує поетапного здійснення вибору облікової політики, обґрунтування сукупності принципів, методів, прийомів ведення бухгалтерського обліку в залежності від впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерської фінансової звітності передбачають посилити значний акцент на примітки і пояснення до бухгалтерської фінансової звітності, основною метою яких є розкриття, внесення коректив, уточнення і доповнення інформації, яка розкривається в основних звітних формах. Удосконалення приміток і пояснень повинно полягати перш за все в їх глибокій прив'язці до основних форм, що підвищить їх аналітичну цінність.

### РОЗДІЛ 3

## АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ЇЇ ФОРМУВАННЯ В ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

#### 3.1 Аналіз фінансового стану та результатів діяльності аптеки

Аналіз господарської діяльності підприємства рекомендується провести у двох напрямках:

- традиційного аналізу абсолютних і відносних показників;
- якісного, кількісного та факторного аналізу.

В основу такого аналізу покладено критерій ефективності реалізації, який забезпечить систематизацію різноманітних підходів до розв'язання проблеми підвищення ефективності використання активів.

Склад, структура і зміна активів характеризується натуральними (кількісними), якісними і вартісними показниками. В умовах нестабільності вартісної оцінки поточних активів перевага при аналізі надається натуральним (кількісним) і якісним показникам.

Кількісні показники оцінюють наявність, склад і рівень забезпеченості ними підприємства (у розрізі конкретних видів), функціональну і фізичну придатність ресурсів до використання.

Якісні показники необхідні задля забезпечення запобігання шкоди здоров'ю споживачів.

Під час аналізу перевіряють якість товарів, отриманих від постачальників, їх відповідність стандартам, умовам договорів. У випадку їх порушення пред'являють претензії постачальникам.

Динаміка чистого доходу від реалізації на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» відображена у таблиці 3.1

Таблиця 3 1– Динаміка чистого доходу від реалізації на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021р.	2022р.	Динаміка 2021-2022	
			абс. +/-	відн.,%
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	553707	516079	- 37628	- 7.3%

Першим етапом аналізу є порівняльний аналіз. Горизонтальний аналіз дає змогу вивчити динаміку реалізації у цілому й окремих видів товарів у часі, визначити загальні тенденції їх зміни або тренду. Вертикальний аналіз дає змогу робити висновки про перерозподіл структури товарів. Результати цього аналізу використовуються в процесі оцінки якості складу активів та їх оптимізації.

Чистий дохід від реалізації продукції у 2021 році складає у сумі 553707 тис. грн., у 2022 році він зменшився на 37628 тис. грн. і склав 516079 тис. грн.

Оборотність виробничих (торгівельних) запасів характеризується рядом взаємозалежних показників: кількістю оборотів за певний період (коефіцієнт оборотності), сумою зайнятих на підприємстві оборотних активів на одиницю продукції (коефіцієнт завантаження), тривалістю одного обороту в днях.

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів – відображає число оборотів цього виду активів підприємства за аналізований період та розраховується за формулою 3.1:

$$K_{об} = \frac{ЧД}{\underline{ВЗ}}, \quad (3.1)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції;

$\underline{ВЗ}$  – середня вартість виробничих запасів.

Коефіцієнт завантаження – величина, обернена коефіцієнту

оборотності. Цей показник показує, скільки виробничих запасів підприємства припадає на одну гривню чистого доходу від реалізації продукції і розраховується за формулою 2.2:

$$K_{зав} = \frac{ВЗ}{ЧД} \quad (3.2)$$

Тривалість одного обороту – показує тривалість одного обороту виробничих запасів у днях, та розраховується за формулою 2.3:

$$T_{об} = \frac{360}{K_{об}} \quad (3.3)$$

Аналіз оборотності торговельних запасів на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 Аналіз оборотності торговельних запасів на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021	2022	Динаміка	
			Δ	Тр, %
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	553707	516079	- 37628	92,7
Середня вартість запасів тис. грн.	138892	143545	4653	103,4
Коефіцієнт оборотності	3.39	3.08	-0.31	90,8
Коефіцієнт завантаження	0,005	0,0047	0,003	94
Термін обороту дн.	106.19	116.88	10.69	110

З отриманих даних, можемо сказати, що ефективність використання виробничих запасів зменшилася. Про це свідчить зменшення кількості оборотів виробничих запасів з 3.39 оборотів у 2021 році до 3.08 оборотів у 2022 році, але зменшилась завантаженість торговельних запасів на 0,003 порівняно з 2021 роком і становить 0,047 у 2022 році. А також збільшився термін обороту у 2022 році до 116.88 днів, що більше ніж у попередньому році - 106.19 днів.

Збільшення кількості оборотів виробничих запасів є позитивним

явищем, оскільки, чим вище показник оборотності виробничих запасів, тим менше коштів вкладено в цій найменш ліквідній статті оборотних активів, тим більш ліквідну структуру мають оборотні активи й тим стійкіше фінансове становище підприємства адже чим більше оборотів роблять виробничі запаси на підприємстві за певний період у порівнянні з минулим періодом тим ефективніше їхнє використання.

Збільшення значення терміну одного обороту протягом періоду дослідження є негативно тенденцією, оскільки це означає, що на формування запасів витрачається більше коштів.

Також ми можемо порівняти як змінився обсяг реалізованого товару за роки на підприємстві (таблиця 3.3)

Таблиця 3.3 Динаміка обсягу реалізації продукції на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021 р.	2022 р.	абс. +/-	відн., %
Обсяг реалізації товару, тис.грн	553707	516072	-37635	93,2%
Середня кількість працівників, осіб	240	225	-15	93.75%
Продуктивність праці, тис. грн./особу	2307,1	2293,7	-13.4	99.4%

Побудуємо факторну модель (формула 3.4):

$$O_p = C_{кп} \times П_n, \quad (3.4)$$

де  $O_p$  – обсяг реалізації;

$C_{кп}$  – середня кількість працівників;

$П_n$  – продуктивність праці.

1) Обс. вир. баз =  $240 \times 2307,1 = 553704$  тис. грн – плановий обсяг виробництва;

2) Обс. вир. умов. =  $225 \times 2307,1 = 519097,5$  тис. грн – проміжне значення;

3) Обс. вир. звіт. =  $225 \times 2293,7 = 516082,5$  тис. грн – фактичне значення.

Вплив чисельності робітників на реалізацію продукції становить:

$$\Delta \text{Обс. вир. умов.} = 519097,5 - 553704 = -37621,5 \text{ тис. грн}$$

Вплив зміни продуктивності праці на реалізацію продукції становить:

$$\Delta \text{Обс. вир. звіт.} = 516082,5 - 519097,5 = -3015 \text{ тис. грн}$$

Перевірка:

Загальний вплив факторів:

$$\Delta \text{Обс. вир.} = -37621,5 + (-3015) = -40636,5 \text{ тис. грн}$$

Отже, обсяг реалізації звітнього року зменшився на 37621,5 тис. грн. проти торішнього показника, при чому на зменшення обсягів виробництва впливали наступні фактори: зменшення торгівельних точок, та, відповідно, зменшення чисельності робітників на 15 осіб.

Оцінювати вплив продуктивності праці у період воєнного стану вважається некоректним.

Проте, що фінансові показники позитивні у порівнянні із 2021 роком, показники управлінського обліку на Підприємстві прийнято прив'язувати до твердих світових валют.

Згідно конфіденційних даних управлінського обліку, відмічається значне зниження обсягу реалізації протягом 2022 року. Частково це пояснюється як втратою точок реалізації у м. Токмак та м. Вільнянськ, так і зменшенням загального обсягу реалізації, за виключенням ажіотажного попиту березня місяця.

Загальна тенденція зниження попиту на фармацевтичну продукцію пов'язана із наступними чинниками, викликаними військовим станом, а саме евакуацією значної частини населення м. Запоріжжя та постачання в Україну значної частини фармакологічної продукції у вигляді гуманітарної допомоги.

Головним завданням періодичного аналізу витрат підприємства є виявлення основних напрямків найраціональнішого використання виробничих ресурсів, внутрішньовиробничих резервів зниження витрат.



Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає у всебічній оцінці рівня, динаміки та структури витрат, у обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат.

Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного та комплексного і підходів. Для цього необхідно:

- проаналізувати рівень, динаміку та структуру витрат звичайної діяльності та її змін;
- проаналізувати операційні витрати та визначити вплив факторів на зміну витрат на 1 грн. реалізації;
- проаналізувати собівартість реалізації та підрахувати резерви зниження собівартості реалізації, загальної суми витрат виробництва.

Аналіз структури витрат підприємства є найбільш інформативним для оцінки ефективності діяльності підприємства та розроблення перспективних планів його розвитку, оскільки дає змогу виявити резерви зниження собівартості і відповідно підвищення рентабельності підприємства.

Розглянемо динаміку витрат від звичайної діяльності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Динаміка витрат від звичайної діяльності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» за 2021-2022 рр.

Показники	2021 р.	2022 р.	± Δ	% відх.
Дохід від реалізації, тис. грн.	562496	526774	-35772	93,6
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	553707	516079	37628	93,2
Собівартість реалізованого товару, тис. грн.	471036	442330	-28706	93,9
Операційні витрати, тис. грн.	82603	80617	-1986	97,6
Інші витрати, тис. грн.	519	10	-509	1,9
Всього витрат, тис. грн.	83122	80627	-2495	97

Отже, у 2021 році сукупні витрати підприємства становлять 80627 тис. грн, що на 2495 тис. грн менше, ніж у минулому році. Також можна спостерігати, що дохід від реалізації зменшився на 6.4%. Але, за період, що аналізується, ми можемо простежити, що прибутковість є

пропорційною до витрат, зважаючи на втрату та закриття торговельних точок.

Позитивною є динаміка зменшення собівартості продукції, в порівнянні із минулим періодом, вона знизилася на 28707 тис. грн., або ж на 6.1%. Проведемо аналіз зміни прибутку за допомогою факторного аналізу на основі даних з таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Дані для факторного аналізу зміни коефіцієнту питомих інших операційних витрат ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021 р.	2022 р.	± Δ	% відх.
Прибуток, тис. грн.	6749	3009	-3740	44,6
Дохід від реалізації, тис. грн.	562496	526774	-35772	93,6
Собівартість реалізованого товару, тис. грн.	471036	442330	-28706	93,9
Операційні витрати, тис. грн.	82603	80617	-1986	97,6
Інші витрати, тис. грн.	519	10	-509	1,9

Побудуємо модель розрахунку прибутку від реалізації товару (формула 3.5):

$$П = Д - (C_p + I_{ос} + I_{с}), \quad (3.5)$$

де  $П$  – сума прибутку, отриманого від продажу товару;

$C_p$  – собівартість реалізації;

$I_{ос}$  – інші операційні витрати;

$I_{с}$  – інші витрати.

1)  $П_{баз.} = 6749 - (471036 + 82603 + 519) = -547409$

2)  $П_{умов.1} = 556774 - (471036 + 82603 + 519) = 2616$

3)  $П_{умов.2} = 556774 - (442330 + 82603 + 519) = 31322$

4)  $П_{умов.3} = 556774 - (442330 + 80617 + 10) = 33817$

5)  $П_{звіт.} =$  Вплив доходу від реалізації на прибуток:

$\Delta П_{дох.} = 2616 + 33817 = 36433$

Вплив собівартості реалізації на прибуток:

$$\Delta \text{ П соб.} = -28706 + 547409 + 547409 = 1066112$$

Вплив інших операційних витрат на прибуток:

$$\Delta \text{ П іов} = -1976 + 547409 - 33817 = 511616$$

Вплив інших витрат на прибуток:

$$\Delta \text{ П ів} = -509 + 547409 - 33817 = 513083$$

Перевірка:

загальний вплив факторів

$$\Delta \text{ П} = 36433 + 511616 - 1066112 - 513083 = -1031146$$

Отже, можна зробити висновки, що за досліджуваний період відбувається зменшення по всім показникам. Тобто, на тенденцію зменшення прибутку вплинув кожний із представлених факторів, у більшій мірі саме зменшення собівартості реалізованого товару.

Аналіз фінансових результатів господарюючого суб'єкта здійснюється за двома напрямками: аналіз надходження коштів і їх витрачання. Господарюючий суб'єкт вважається прибутковим, якщо доходи перевищують видатки, спрямовані на отримання цих доходів. Кінцевим позитивним результатом господарської діяльності підприємства є прибуток.

Прибуток – це грошовий дохід, утворений в результаті виробничо-господарської діяльності. Прибуток виконує такі основні функції:

- оцінки підсумків діяльності підприємства;
- розподілу (розподілу доходу між підприємством і державою, підприємством і його робітниками, між сферою виробництва і невиробничою сферою);
- джерела утворення фондів економічного стимулювання і соціальних фондів.

Чистий прибуток (нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду) є основним абсолютним показником беззбитковості функціонування суб'єкта господарювання.

Результативність діяльності за ряд років характеризує відносний показник рентабельності (прибутковості), який розраховується і аналізується

в динаміці. В економічному аналізі існує система показників рентабельності, які умовно поділяють на дві групи: показники рентабельності діяльності суб'єкта господарювання та показники рентабельності активів.

Головними завданнями аналізу фінансових результатів підприємства є:

- систематичний контроль за виконанням планів одержання прибутку;
- виявлення факторів формування показників прибутку та розрахунки їхнього впливу;
- вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку;
- виявлення резервів збільшення прибутку;
- розробка заходів для використання виявлених резервів.

Основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ», їх рівень та динаміка розраховано на основі фінансової звітності Ф№1 – Баланс, Ф№2 – Звіт про фінансові результати, Ф 3,4 та 5.

Розглянемо аналіз фінансового стану, у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Аналіз основних показників фінансово-економічної діяльності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показники	2021 р.	2022 р.	± Δ	% відх.
1	2	3	4	5
1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	553707	516079	-37628	93,2
2. Інші операційні доходи	1	6	5	600
3. Разом чисті доходи, тис. грн.	553708	516085	-37623	93,2
5. Чистий прибуток, тис. грн.	6749	3009	-3740	44,6
6. Вартість активів підприємства, тис. грн.	183046	167499	-15547	91,5
7. Вартість необоротних активів, тис. грн.	16977	18425	1448	108,5
8. Частка необоротних активів в загальній вартості активів, %	9,3	11	1,7	118,3
9. Вартість оборотних активів, тис. грн.	166069	149074	-16995	89,7
10. Частка оборотних активів в загальній вартості активів, %	90,7	89	-1,7	98,1
11. Вартість власного капіталу, тис. грн.	6762	7156	394	105,8
12. Частка власного капіталу в загальній вартості пасивів, %	3,6	4,3	0,7	119,4
15. Фондовіддача необоротних активів, тис. грн. (п.1/п.7)	32,6	28	-4,6	85,9
16. Рентабельність продажу, % (п.5/п.1)*100%	12,2	0,6	-11,6	4,9

Продовження табл. 3.6

17. Рентабельність сукупних активів, % (п.5/п.6)*100%	3,7	1,8	-1,9	48,6
18. Рентабельність власного капіталу, % (п.5/п.11)*100%	99,8	42	-57,8	42,1
19. Середньорічна чисельність штатних працівників, чол.	240	225	-15	93,8
20. Продуктивність праці, тис. грн. на 1 чол. (п.1/п.19)	2307	2400	93	104

У результаті проведених розрахунків таблиці 3.6 у 2021-2022 рр. чистий дохід Підприємства у 2022 р. склав 516079 тис. грн., що нижче за 2021 р. на 37628 тис. грн. або на 6,8%. Зменшення доходу свідчить про зменшення обсягу реалізації продукції, або зміни у ціноутворенні. Інші операційні доходи за аналізований період також мають тенденцію до зростання (менше у 2020 р. ніж у попередньому на 5 тис. грн).

Вартість активів у 2022 р. відносно 2021 р. зменшилась – на 15547 тис. грн. або 8.5%, що відбулося за рахунок втрати точок продажу та фізичних обсягів продажу, що вказує на зменшення ділової активності підприємства у військовий час.

За звітний період ми бачимо також зменшення фондівіддачі, що свідчить про погіршення ефективності використання необоротних активів.

Підприємство є рентабельним, про що свідчать додатне значення показників рентабельності, проте негативним показником є зменшення всіх показників рентабельності, що вказує на менш ефективне використання ресурсів, що має об'єктивні чинники.

Із зменшенням обсягу реалізації товару відмічено також збільшення продуктивності праці, відносно 2021 року – на 4%. Середньорічна чисельність працівників у 2022 році склала 225 осіб (менше ніж у 2021 р. на 15 осіб).

Проведемо факторний аналіз фондівіддачі, фондоємності та рентабельності основних фондів.

Вихідні дані для факторного аналізу представлено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Вихідні дані для факторного аналізу рентабельності

Показники	2021 р.	2022 р.
1. Чистий дохід, тис. грн.	553707	516079
2. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	15378	15278,5
3. Чистий прибуток, тис. грн.	6749	3009

Побудуємо факторну модель фондівдачі (формула 3.6):

$$\Phi = \frac{Ч_д}{Ср_{оз}} \quad (3.6)$$

де  $\Phi$  – фондівдача;

$Ч_д$  – чистий дохід;

$Ср_{оз}$  – середньорічна вартість основних засобів.

Факторний аналіз:

Фв баз =  $553707 / 15378 = 36$  грн./грн.

Фв умов =  $516079 / 15378 = 33,6$  грн./грн.

Фв зв =  $516079 / 15278,5 = 33,8$  грн./грн.

Ось як зміниться фондівдача за рахунок впливу зміни чистого доходу:

$\Delta\text{Фв ЧД} = 33,6 - 36 = - 2,4$  грн./грн.

Негативний вплив, зменшення чистого доходу викликало зменшення фондівдачі – на 2,4 грн./грн.

Зміна фондівдачі за рахунок впливу зміни середньорічної вартості основних засобів:

$\Delta\text{Фв ОЗ} = 33,8 - 33,6 = 0,2$  грн./грн.

Зважаючи на незначну величину впливу зміни середньорічної вартості основних засобів вплив цього показника умовний.

Загальна зміна:

$\Delta\text{Фв} = - 2,4 + 0,2 = - 2,2$  грн./грн.

Отже, в цілому під дією вказаних факторів, фондівдача за період 2021-2022 рр. збільшилась на 2,2 тис. грн.

Побудуємо факторну модель фондоємності (формула 3.7):

$$\Phi = \frac{C_{\text{в.оз}}}{Ч_{\text{о}}} \quad (3.7)$$

Факторний аналіз фондоємності:

$\Phi_{\text{е баз}} = 15378/553707 = 0,028$  грн./грн.

$\Phi_{\text{е умов}} = 15278/5553707 = 0,027$  грн./грн.

$\Phi_{\text{е зв}} = 15278/516079 = 0,029$  грн./грн.

Зміна фондоємності за рахунок зміни вартості основних засобів:

$\Delta\Phi_{\text{е ОЗ}} = 0,027 - 0,028 = - 0,001$  грн./грн.

Даний показник не має суттєвого впливу.

Зміна фондоємності за рахунок зміни чистого доходу:

$\Delta\Phi_{\text{е ЧД}} = 0,029 - 0,027 = 0,002$  грн./грн.

Незадовільний вплив, зменшення чистого доходу викликало несуттєве зростання фондоємності – на 0,002 грн./грн.

Загальний вплив:

$\Delta\Phi_{\text{е}} = - 0,001 - 0,002 = - 0,003$  грн./грн.

Отже, в цілому під дією вказаних факторів, фондоємність за період 2021-2022 рр. незначно підвищилась – на 0,003 грн./грн. В цілому можна сказати, що підприємство функціонує прибутково, та ефективно.

Конкурентоспроможність ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» знаходиться на достатньому рівні. Зменшення чистого прибутку за звітній рік можна пояснити значною втратою торгових точок та зміною кон'юнктури ринку військового часу.

Показники динаміки основних засобів, тощо не значно вплинули на стан Підприємства і, здебільшого викликані вищезгаданими об'єктивними факторами. При цьому, керівництву підприємства вдалось забезпечити беззбиткову роботу за наявності низки викликів.

«Після того, як фінансові звіти проаналізовані, слід зробити

комплексну оцінку фінансового стану підприємства. Для комплексного аналізу фінансового стану підприємства необхідно оцінити тенденції найбільш загальних показників, які з різних сторін характеризують фінансовий стан підприємства.

Показниками та факторами належного фінансового стану підприємства є: стійка платоспроможність, ефективне використання капіталу, своєчасна організація розрахунків, наявність стабільних фінансових ресурсів.

Баланс надає порівняльну грошову оцінку всім економічним, юридичним та адміністративно-господарським відносинам підприємства на кожний даний момент. Шляхом зіставлення основних розділів пасиву балансу: власного капіталу і залучених коштів (довгострокових і поточних) здійснюється оцінка фінансової стійкості підприємства» [10].

«Допоміжним є показник частки власного капіталу в активах підприємства. Крім цих характеристик бухгалтерський баланс дає змогу розрахувати вартість власних оборотних активів, що необхідно для здійснення контролю їх використання, та показник ефективності використання активів, що дає оцінку результатам господарської діяльності підприємства.

До основних напрямів аналізу ефективності фінансування і використання майна підприємства відносяться:

1. Аналіз ефективності використання основних засобів підприємства» [22].

Зважаючи, що 2022 рік є роком воєнного періоду, коректніше порівняннями результати 2020-2021рр. Результати аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства наведено в таблиці 3.8.

Додаткові данні:

Середньооблікова чисельність працівників = 293 осіб. (2021 р.) та 253 чол. (2020 р.)

Вартість введених ОЗ = 320 і 450 тис. грн. Вартість вибувших основних



засобів = 293 тис. грн.

Таблиця 3.8 – Аналіз стану та ефективності використання основних засобів ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показник	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення (+, -) 2021р. від 2020р.	Відносне відхилення (%)
1. Фондомісткість	0,21	0,16	-0,05	76,19
2. Фондовіддача	4,69	6,41	1,72	136,67
3. Фондоозброєність	106,67	85,07	-21,6	79,75
4. Коефіцієнт зносу ОЗ	0,65	0,68	0,03	104,62
5. Коефіцієнт придатності ОЗ	0,35	0,32	-0,03	91,43
6. Коефіцієнт оновлення ОЗ	0,004	0,006	0,002	150
7. Коефіцієнт вибуття ОЗ	0,004	0,003	-0,001	75
8. Коефіцієнт приросту ОЗ	0	0,003	0,003	-
9. Рентабельність ОЗ	0,93	1,26	0,33	135,48

На ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» за 2020-2021 рр. спостерігається зменшення вартості основних засобів на 2062 тис. грн., проте є незначна тенденція щодо їх надходження.

Слід звернути увагу на те, що основні засоби зношені на 65% та простежується тенденція до їх збільшення. Коефіцієнт оновлення за досліджений період є дуже низьким та простежується його тенденція до падіння, а саме з 0,35 до 0,32,. Також, зменшилася фондоозброєність підприємства, що потребує детальної уваги керівників. Фондовіддача та рентабельність основних засобів мають чітку тенденцію до зростання, що свідчить про ефективне управління та раціональну торговельну політику на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

## 2. Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів.

Для аналізу ефективності використання матеріалів, аналітиком використовуються такі узагальнюючі показники, як матеріаловіддача та зворотний йому показник – матеріаломісткість (формули 3.10 та 3.11).

«Матеріаловіддача - відношення обсягу випущеної продукції до загальної суми матеріальних витрат:

$$MB = \frac{Q}{M}, \quad (3.10)$$

де MB – матеріаловіддача;

Q – обсяг виготовленої продукції;

M – матеріальні витрати» [20]..

«Матеріалоємність - відношення загальної суми матеріальних витрат до обсягу випущеної продукції.

$$ME = \frac{M}{Q}, \quad (3.11)$$

де ME – матеріалоємність;

M – матеріальні витрати;

Q – обсяг виготовленої продукції» [20].

«Якщо матеріалоємність показує, скільки матеріальних ресурсів у грошовому вимірі припадає на 1 грн. виготовленої продукції, то матеріаловіддача характеризує, скільки продукції виготовлено на 1 грн. матеріальних ресурсів.

Залежно від потреб аналізу вказані показники можна розрахувати як у цілому по продукції, так і по окремих виробках. У процесі аналізу досліджується їх динаміка, проводиться порівняльний аналіз показників суб'єкта господарювання з показниками підприємств - конкурентів. Із метою прийняття управлінських рішень щодо матеріальних ресурсів відпрацьовуються заходи для більш ефективного їх використання та економії.

У процесі аналізу можуть використовуватись такі показники: питома вага матеріальних ресурсів у собівартості продукції, співвідношення темпів росту обсягу продукції і матеріальних витрат, оборотність матеріальних

запасів» [39].

Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» наведений в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 - Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показник	Період			Абсолютне відхилення (+, -) 2021р. від 2020р.	Відносне відхилення (%)
	2019	2020	2021		
Початкові дані					
1. Обсяг виконаних робіт, тис. грн.	98188	126477	159778	33301	126,33
2. Матеріальні витрати, тис. грн.	58168	74124	90656	16532	122,30
3. Собіватість реалізованих робіт, тис. грн.	82725	101075	126990	25915	125,64
4. Виробничі запаси, тис. грн.	3454	5655	7010	1355	123,96
Розрахункові показники					
5. Матеріаловіддача, грн.	1,69	1,71	1,76	0,05	102,92
6. Матеріалоємність, грн.	0,59	0,59	0,58	-0,01	98,31
7. Питома вага матеріальних витрат у собівартості виконаних робіт, %	0,70	0,73	0,71	-0,02	97,26
8. Оборотність виробничих запасів, разів	23,95	17,87	18,12	0,25	101,40
9. Тривалість одного обороту виробничих запасів, дні	15,24	20,43	20,14	-0,29	98,58

Отже, як свідчать дані таблиці 3.9, показники, що характеризують рівень ефективності використання матеріальних ресурсів, у звітному періоді значно кращі у порівнянні з попереднім періодом. Так, знизилась матеріалоємність і відповідно зросла матеріаловіддача на 2,92%, є характерне зменшення питомої ваги матеріальних витрат у собівартості продукції на 2,74%. Також в процесі аналізу було виявлено, що прискорилась оборотність виробничих матеріальних запасів — від 17,87 разів до 18,12 разів, що дозволило скоротити тривалість одного обороту.

«Співвідношення темпів росту обсягу продукції і матеріальних витрат визначається як співвідношення індексів зазначених показників (формула 3.12):

$$K = \frac{I_q}{I_m}, \quad (3.12)$$

де  $K$  – коефіцієнт співвідношення показників;

$I_q$  – індекс обсягу продукції;

$I_m$  – індекс матеріальних витрат» [20].

За даними підприємства співвідношення темпів росту обсягу ремонтних робіт і матеріальних ресурсів становить:

$$K = 126,33 : 122,30 = 1,03.$$

Тобто обсяг ремонтних робіт зростає швидше ніж матеріальні витрати, які направлені на її виготовлення. Обсяг матеріальних витрат на підставі формули 3.13 дорівнює:

$$M = Q \times M\epsilon, \quad (3.13)$$

Це дозволить провести факторний аналіз зміни матеріальних витрат.

Загальна зміна матеріальних витрат у звітному періоді в порівнянні з попереднім становить:

$$\Delta M = M_{\phi} - M_o = 90656 - 72606,19 = 18049,81 \text{ тис. грн.}$$

В тому числі за рахунок змін:

– обсягу ремонтних робіт:

– матеріалоємності:

$$\Delta M_{M\epsilon} = (M\epsilon_{\phi} - M\epsilon_o) \times Q_{\phi} = (0,58 - 0,59) \times 159778 = -1597,78 \text{ тис. грн.}$$

Балансова перевірка:

Отже розрахунки правильні, оскільки сукупний вплив факторів на зміну матеріальних ресурсів збігається з загальною зміною.

Таким чином, зростання матеріальних витрат обумовлено виключно тільки збільшенням обсягу ремонтних робіт. Аналогічно можна оцінити

зміну обсягу ремонтних робіт під впливом змін матеріальних витрат і матеріаловіддачі.

Порівнянням фактичної матеріалоємності з плановою або рівнем попереднього періоду можна визначити зниження або підвищення рівня матеріалоємності. Після визначення абсолютного відхилення матеріалоємності необхідно оцінити, якою мірою окремі фактори вплинули на ці зміни.

В розгорнутому вигляді формулу 3.14 матеріалоємності можна записати у такому вигляді:

$$ME = \frac{\sum q \times m \times p_m}{\sum q p_q}, \quad (3.14)$$

де МЄ – матеріалоємність;

q – обсяг виробництва певного виду продукції;

m – питомі витрати окремих видів матеріалів на виробництво певного виду продукції;

p<sub>m</sub> – ціна одиниці окремого виду матеріалів;

p<sub>q</sub> – ціна одиниці певного виду продукції.

Із формули випливає, що рівень матеріалоємності продукції залежить від зміни асортименту і структури продукції, змін цін і тарифів на матеріали та змін цін на готові вироби.

Щоб оцінити зміну матеріалоємності під впливом зазначених вище факторів необхідно провести багатофакторний аналіз з використанням методу ланцюгових підстановок. І лише у такому випадку можна виділити економію, яка досягнута за рахунок ефективної роботи колективу підприємства.

Ефективність використання майна підприємства характеризується часткою інтенсивних (ресурсовіддача) і екстенсивних (збільшенням розміру майна) чинників у збільшенні виручки від реалізації продукції (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Вхідні дані для визначення частки інтенсивних та екстенсивних чинників у збільшенні виручки від реалізації продукції

Показник	Період (рік)			
	2020		2021	
	ум.зн.	факт.	ум.зн.	факт.
Середньорічний підсумок балансу, тис. грн.	B <sub>1</sub>	60146,5	B <sub>2</sub>	70778,5
Виручка від реалізації, тис. грн.	P <sub>1</sub>	126477	P <sub>2</sub>	159778
Ресурсовіддача	BP <sub>1</sub>	2,10	BP <sub>2</sub>	2,26

Алгоритм розрахунку внесків чинників (спосіб абсолютних різниць):  
екстенсивного (формула 3.15):

$$(B_2 - B_1) \times BP_1, \quad (3.15)$$

Розраховують результат зміни виручки від реалізації, внесок екстенсивного чинника і внесок інтенсивного, визначаючи, наскільки підприємство збільшувало обсяги реалізації переважно завдяки збільшенню активів (майна).

За фактичними даними підприємства вплив екстенсивного фактору склав:

$$(70778,5 - 60146,5) \times 2,10 = 22327,2 \text{ (тис. грн.)};$$

За фактичними даними підприємства вплив інтенсивного фактору склав:

$$(2,26 - 2,10) \times 70778,5 = 11324,56 \text{ (тис. грн.)}$$

У даному випадку спостерігається позитивний вплив як екстенсивних так і інтенсивних факторів на зміну виручки від реалізації. Однак основний внесок за рахунок екстенсивного фактора. Цей факт може бути поясненим збільшенням розміру і вартості майна підприємства.

Методика аналізу фінансового стану підприємства залежить від поставленої мети і таких чинників, як час і необхідна глибина аналізу, інформаційне, методичне, кадрове і технічне забезпечення.

Фінансова стабільність досягається за рахунок ритмічної і ефективної

роботи підприємства, вмілого управління виробничими фондами і джерелами їх формування, тобто управлінням активами і пасивами підприємства. Цьому сприяють прогнозоване розміщення та ефективне використання власного і залученого капіталу, всебічний аналіз і об'єктивна оцінка фінансового стану за даними фінансової звітності, вжиття оптимальних управлінських рішень щодо забезпечення фінансової стабільності.

Основними ознаками фінансової стабільності підприємства є фінансова стійкість, рентабельність, платоспроможність, кредитоспроможність, ліквідність і ділова активність.

Вони є основою аналізу і оцінки фінансового стану підприємства у прийнятті необхідних управлінських рішень щодо його зміцнення.

На початку аналізу фінансового стану провела загальну експрес-діагностику фінансового стану на основі оцінки збалансованості темпів росту чистого прибутку, виручки від реалізації, власного капіталу і сукупних активів так зване «золоте правило» економіки будь-якого підприємства (формула 3.17).

$$T_p \text{ ЧП} > T_p \text{ В} > T_p \text{ ВК} > T_p \text{ А}, \quad (3.16)$$

де  $T_p \text{ ЧП}$  – темп росту чистого прибутку;

$T_p \text{ В}$  – темп росту виручки від реалізації;

$T_p \text{ ВК}$  – темп росту власного капіталу;

$T_p \text{ А}$  – темп росту сукупних активів.

У таблиці 3.11 відображені вихідні дані та початкові розрахунки для експрес-діагностики фінансового стану ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

За фактичними даними підприємства дане рівняння має наступний вигляд:

$$1459,80 > 126,33 > 121,88 > 117,41 \text{ тис. грн.}$$

Відповідність вказаним співвідношенням призводить до зростання

ключових показників ефективності діяльності компанії: рентабельності продажів (П/ВР) та коефіцієнта оборотності активів (ВР/А).

Таблиця 3.11 – Вихідні дані для аналізу фінансового стану

Показник	Період			Темп росту
	2019	2020	2021	
Чистий прибуток	1413	204	2978	1459,80
Виручка від реалізації	98188	126477	159778	126,33
Власний капітал	8738	13609	16587	121,88
Сукупні активи	55182	65111	76446	117,41

Іншими словами, компанія має більшу частку прибутку у виручці і зростаюче число оборотів активів, тобто отримує більше прибутку, використовуючи наявні ресурси, а також про зміцнення фінансової стійкості ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

На основі отриманої інформації менеджери приймають рішення щодо управління поточними і позаоборотними активами і капіталом, своєчасно виявляти негативні тенденції, що призводять до зниження ліквідності балансу і, як наслідок, погіршення фінансового положення компанії в цілому [41].

Поняття платоспроможності та ліквідності підприємства дуже близькі.

Показники розраховуються за даними балансу і відображують фінансові можливості підприємства у певний період його діяльності.

Ліквідність – це здатність підприємства розраховуватися зі своїми поточними зобов'язаннями перед закордонними контрагентами шляхом перетворення активів на гроші. Ліквідність підприємства свідчить про наявність грошових коштів для термінового виконання фінансових зобов'язань даного періоду.

Ліквідність можна розглядати з двох позицій:

- як час, необхідний для продажу активу;
- як суму, одержану від продажу активу.

Склад показників оцінки ліквідності та їх значення за фактичними



даними підприємства відображено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Аналіз ліквідності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показник	Період			Відхилення (+, -)	Нормативне значення
	2019	2020	2021		
Коефіцієнт покриття	1,32	1,40	1,66	0,26	>1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,99	0,95	1,34	0,39	0,6-0,8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,004	0,01	0,03	0,02	>0
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	5076	9043	17962	8919	>0, збільшення

Показники ліквідності підприємства свідчать про високу ліквідність підприємства.

Підприємство може бути ліквідним в більшій або меншій мірі, або у нього взагалі може бути відсутня ліквідність. Для оцінки реального ступеня ліквідності підприємства спочатку необхідно здійснити аналіз ліквідності балансу. Для визначення ліквідності балансу необхідно порівняти підсумки з кожної групи активів і пасивів. Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо виконуються умови формули 3.17:

$$A_1 \geq P_1; A_2 \geq P_2; A_3 \geq P_3; A_4 \leq P_4 \quad (3.17)$$

При проведенні аналізу балансу підприємства, насамперед здійснюють класифікацію активів підприємства за їх ліквідністю та пасивів за терміновістю оплати (таблиця 3.13).

Зазвичай на практиці ці співвідношення порушуються. Недостача коштів однієї групи активів компенсується у вартісній формі лишком іншої, при чому менш ліквідні активи замінюються більш ліквідними. Але фінансовий аналітик повинен пам'ятати, що у практиці зовнішньоекономічної діяльності дотримання вищезначених співвідношень повинно бути більш суворим через додаткові ризики міжнародної торгівлі [23].

Особливе значення для підприємства зовнішньоекономічної діяльності

набуває його платоспроможність. Це пов'язано з необхідністю отримання певного іміджу на міжнародному ринку, встановлення сталих відносин з закордонними партнерами.

Таблиця 3.13 – Класифікація активів та пасивів підприємства

Група активів	Умовне позначення	Характеристика	Група пасивів	Умовне позначення	Характеристика
Високоліквідні	A1	Грошові кошти	Найбільш термінові	П1	Кредиторська заборгованість
Швидколіквідні	A2	Дебіторська заборгованість	Короткострокові	П2	Короткострокові кредити та позикові кошти
Повільноліквідні	A3	Матеріальні цінності	Довгострокові	П3	Довгострокові кредити та позикові кошти
Важколіквідні	A4	Основні засоби	Постійні	П4	Джерела власних коштів

Платоспроможність підприємства свідчить про наявність грошових коштів упродовж достатнього періоду часу для вчасного виконання фінансових зобов'язань. Це можливість підприємства наявними грошовими ресурсами своєчасно погасити свої строкові зобов'язання. При дослідженні поточної платоспроможності порівнюються суми платіжних засобів підприємства зі строковими зобов'язаннями.

Не можна плутати поняття «ліквідність підприємства» і «платоспроможність підприємства». «Платоспроможність — це здатність підприємства сплачувати кошти за своїми зобов'язаннями, що вже настали і потребують негайного погашення, за рахунок наявних грошей на банківських рахунках або в готівці. Для того щоб підтримувати підприємство в платоспроможному стані, фінансова служба повинна дбати про те, щоб його чисті грошові активи відповідали потребам щоденних платежів (постачальникам, у бюджет, робітникам і службовцям, іншим кредиторам)» [70].

Але наявність постійних значних залишків грошей на розрахунковому

рахунку підприємства не є ознакою високого мистецтва управління фінансовими ресурсами, високої ліквідності підприємства. Динаміка залишків коштів на розрахунковому рахунку характеризує не міру ліквідності підприємства, а його поточну платіжну готовність, поточну платоспроможність (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства

Показник	Період			Відхилення (+,-)	Нормативне значення
	2019	2020	2021		
Коефіцієнт автономії	0,16	0,21	0,22	0,01	>0,5
Коефіцієнт фінансування	5,32	3,78	3,61	-0,17	<1, зменшення
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,24	0,29	0,40	0,11	>0,1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,58	0,66	1,08	0,42	>0, збільшення
Коефіцієнт Бівера	0,03	0,004	0,05	0,046	>0,2

За допомогою аналізу коефіцієнтів можна виявити сильні та слабкі сторони підприємства.

Як бачимо з таблиці 3.14 коефіцієнт автономії, фінансування та Бівера не відповідають нормативному значенню, але коефіцієнт автономії та Бівера зріс відповідно на 0,01 та 0,046.

«Фінансова стійкість підприємства є однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства. Вона пов'язана з рівнем залежності від кредиторів та інвесторів і характеризується співвідношенням власних і залучених коштів, яке визначає загальну оцінку фінансової стабільності.

Фінансова стійкість – це надійно гарантована платоспроможність, рівновага між власними та залученими засобами, незалежність від випадковостей ринкової кон'юнктури і партнерів, довіра кредиторів і інвесторів та рівень залежності від них, наявність такої величини прибутку, який би забезпечив самофінансування» [21].

Фінансово стійким можна вважати таке підприємство, яке за рахунок власних джерел спроможне забезпечити запаси та витрати, не допустити невиправданої кредиторської заборгованості, своєчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями.

Фінансову стійкість підприємства характеризують такі чинники:

- фінансова забезпеченість безперервності діяльності;
- фінансова незалежність від зовнішніх джерел фінансування;
- здатність вільно маневрувати грошовими коштами;
- забезпечення покриття затрат на розширення та оновлення виробництва;
- стабільне перевищення доходів над витратами.

Визначення показників забезпеченості запасів та витрат джерелами їх формування дозволяє класифікувати фінансові ситуації за ступенем їх стійкості.

Визначають такі 4 основні форми фінансової стійкості:

1. Абсолютна – з якою стикаються не часто і яка є крайнім типом фінансової стійкості, якщо запаси і витрати менші від суми власного оборотного капіталу (ВОК) і кредитів банку під товарно-матеріальні цінності;
2. Нормальна – гарантує платоспроможність підприємства, якщо запаси і витрати дорівнюють сумі власного оборотного капіталу і кредитам банку під товарно-матеріальні цінності;
3. Нестійка (проблемна) – порушується платоспроможність, але є можливість відновлення рівноваги між платіжними засобами та платіжними зобов'язаннями за рахунок залучення тимчасово-вільних джерел в обороті і збільшення власного оборотного капіталу.

При цьому коефіцієнт забезпечення запасів та витрат джерелами коштів рівний одиниці.

Фінансова стійкість вважається при цьому допустимою, якщо виконуються дві такі умови:

- розміри короткострокових кредитів і позикових коштів, які залучені в оборот для формування запасів та витрат, не перевищують вартості виробничих запасів і готової продукції;
- незавершене виробництво і витрати майбутніх періодів дорівнюють власному оборотному капіталу або менші за його величину. Якщо ці умови не виконуються, то наявне погіршення фінансового стану.

4. Кризова – підприємство перебуває на межі банкрутства, оскільки в даній ситуації запаси і витрати більші від суми власних оборотних коштів, кредитів банку під товарно-матеріальні цінності та залучення тимчасово вільних джерел засобів.

«Стійкий фінансовий стан підприємства в ринкових умовах значною мірою обумовлюється його діловою активністю. Своєчасний та повний аналіз ділової активності сприяє уникненню кризових явищ у виробничо-фінансовій діяльності підприємства, забезпеченню стійкого економічного зростання, мінімізує ризик неефективної діяльності в умовах економічної нестабільності ринкового середовища та конкуренції.

Ділова активність доволі широке поняття й охоплює практично всі аспекти роботи підприємства та передбачає оцінку ринкової ситуації, яка характеризується обсягом виробництва, інвестицій, кількістю і розміром угод, станом портфелю замовлень, динамікою зайнятості, цін, завантаження виробничих потужностей, що в кінцевому підсумку у фінансовому аспекті проявляється, передусім, у швидкості обороту його коштів.

Ділова активність – характеризує рівень ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. Виділяють ділову активність підприємств щодо мобілізації внутрішніх ресурсів економічного зростання та активність у зовнішньому економічному середовищі» [52].

На підставі балансу проаналізовано фінансову стійкість за джерелами формування запасів у таблиці 3.15.

Таблиця 3.15 – Оцінка фінансової стійкості ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» за 2021 рік

Показник	На початок 2021	На кінець 2021	Відхилення (+,-)	Темп росту, %
Запаси	10251	8776	-1475	85,61
НВ	9926	18679	8753	188,18
Довгострокові зобов'язання	28875	32808	3933	113,62
НД	38801	51487	12686	132,70
Поточні зобов'язання	21744	26334	4590	121,11
НЗ	60545	77821	17276	128,53
Розрахункові показники				
+/- НВ	325	-9903	-	-
+/- НД	28550	-42711	-	-
+/- НЗ	6806	-69045	-	-

Внутрішня активність виражається у зростанні економічного потенціалу підприємств чи підвищенні ефективності його використання. Аналіз і оцінка внутрішньої ділової активності здійснюється у кількісному і якісному вимірах.

Кількісні параметри оцінки ділової активності виражені динамікою показників виробничо-фінансової діяльності підприємств, що характеризують зміну обсягів виробництва і реалізації продукції, витрат підприємства і швидкості обороту його коштів. Кількісна оцінка і аналіз ділової активності можуть бути здійснені за двома напрямками:

- ступінь виконання плану за основними показниками, що забезпечують задані темпи їх зростання;
- рівень ефективності використання ресурсів.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті виявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності полягає в дослідженні рівнів і динаміки коефіцієнтів оборотності (таблиця 3.16), які у загальному випадку являють собою відношення чистого доходу від реалізації продукції до середньої за період величини коштів або їх джерел.

Таблиця 3.16 – Аналіз ділової активності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Показник	Період			Відхилення (+, -)	Темп росту, %	Нормативне значення
	2019	2020	2021			
Коефіцієнт оборотності активів	1,77	2,10	2,26	0,16	107,62	Збільшення
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	8,28	9,57	11,62	2,05	121,42	Збільшення
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	6,06	6,74	5,61	-1,13	83,23	Збільшення
Строк погашення дебіторської заборгованості	60,23	54,15	65,06	10,91	120,15	Зменшення
Строк погашення кредиторської заборгованості	44,08	38,14	31,41	-6,73	82,35	Зменшення
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	17,12	13,17	13,35	0,18	101,37	Збільшення
Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	1,30	1,63	2,04	0,41	125,15	Збільшення
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	12,23	11,32	10,58	-0,74	93,46	Збільшення

В процесі аналізу було виявлено, що основні показники ділової активності підприємства мають позитивну динаміку, а саме: коефіцієнт оборотності активів зріс на 7,62%, коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості – на 21,42%, матеріальних запасів – на 1,37%, оборотних засобів на 25,15%.

Але негативну тенденцію має коефіцієнт оборотності власного капіталу та коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості.

Можна стверджувати, що «підвищення темпів зростання основних показників має бути досягнуто не будь-якою ціною, а вибором оптимального варіанта розвитку, який передбачає мінімальне витрачання виробничих та фінансових ресурсів.

Крім того, масштаби виробництва мають оцінюватися з обов'язковим урахуванням рівня конкурентоспроможності продукції та ступенем задоволення ними потреб ринку.

Отже, проблема динамічного зростання оціночних показників має розглядатися з позиції довгострокової перспективи, протягом якої в певні періоди можливе навіть зниження їх рівнів задля утворення резерву подальшого розвитку» [33].

### 3.2 Удосконалення фінансової звітності суб'єкта підприємництва відповідно до сучасних вимог

Впровадження ефективних управлінських рішень керівниками або власниками підприємств змушує здійснювати систематичний аналіз фінансово-господарської діяльності та приймати ефективні рішення з метою забезпечення стабільних показників діяльності та можливості конкуренції з великими і підприємствами.

Інформацію про виробничу діяльність та фінансове становище підприємства керівник або власник підприємства отримує з даних бухгалтерського обліку, яка є звітом про минулі події та фіксацію здійснених господарських фактів на підприємстві. Інформація для планування та прогнозування діяльності підприємства на найближчу перспективу формується в системі управлінського обліку, яка є основою для формування інформаційного забезпечення всієї системи управління підприємством.

Аналіз літературних джерел з питань організації та особливостей функціонування управлінського обліку в цілому та суб'єктів підприємства зокрема дозволяє відокремити різні підходи до його значення та ролі в діяльності суб'єктів господарювання.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна забезпечувати виконання інформаційної, контрольної та аналітичної функцій, однак має враховувати його масштаби, рівень інформаційної спроможності системи управління та ресурсні можливості.



Разом з тим, скорочення і спрощення обліку на підприємстві можливе до певної межі, оскільки не повинно впливати на якість і корисність фінансової інформації та задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

На думку В. Ластовецького [47] управлінського обліку немає, є тільки управлінська звітність, в основі якої лежать дані виробничого і комерційного обліку, використовуючи ті ж первинні документи і інформацію, що і бухгалтерський облік.

Л. Нападовська [61, с.27] дотримується думки, що управлінський облік - це окрема дисципліна, яка включає підсистему управління затратами. Академік М. Чумаченко [84, с.4] вважає основою управлінського обліку систему контролю за витратами підприємства відзначає, що за своїм змістом управлінський облік схожий на систему управління собівартістю.

На думку В. Моссаковського [36, с.25] функції управлінського обліку набагато ширші за функції бухгалтерського обліку, оскільки включають планування і аналіз.

Тут слід зазначити, що відмінності окремих груп зовнішніх користувачів у фінансовій інформації вимагає більш детального дослідження та виокремлення найбільш важливих фінансових показників із спрощених форм фінансової звітності, на основі яких здійснюються вибір та обґрунтування управлінських рішень, у тому числі й на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ». Таке виокремлення представлено в таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Фінансові показники, які мають вплив на управлінські рішення в розрізі суб'єктів фінансової інформації

Користувачі фінансової інформації	Основні інформаційні потреби у фінансовій інформації	Основні фінансові показники, які мають вплив на прийняття управлінських рішень
1	2	3
Власники та управлінський персонал	Щодо поточної діяльності: – поточна інформація про надходження грошових коштів;	Доходи і витрати. Дебіторська і кредиторська заборгованість.

## Продовження таблиці 3.17

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– аналіз відхилень в організації виробничого процесу;</li> <li>– аналіз поточної діяльності;</li> <li>– для досягнення стратегічної мети діяльності:</li> <li>– встановлення винагороди та виплати дивідендів;</li> <li>– моніторинг результатів діяльності;</li> <li>– оцінка капітальних витрат;</li> <li>– бюджетування;</li> <li>– планування кредитної та податкової політики підприємства;</li> <li>– визначення потреби у фінансових ресурсах;</li> <li>– підтвердження понесених витрат;</li> <li>– оцінка ефективності прийнятих управлінських рішень.</li> </ul>	<p>Рух грошових коштів. Показники ліквідності і платоспроможності. Показники фінансової стійкості. Напрями отримання доходів і понесення витрат. Співвідношення доходів і витрат. Показники рентабельності.</p>
Постачальники і покупці	<p>Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої договірні зобов'язання. Оцінка перспектив ділових відносин у майбутньому.</p>	<p>Рівень доходів і витрат. Рух грошових коштів. Напрями (джерела) отримання фінансових ресурсів . Показники фінансового стану, ліквідності та платоспроможності. Показники рентабельності.</p>
Кредитори	<p>Оцінка обґрунтування доцільності надання або подовження кредиту. Визначення схеми повернення кредиту. Встановлення розміру відсотків залежно від кредитного ризику. Оцінка можливості підприємства генерувати грошові ресурси. Аналіз джерел отримання грошових коштів для своєчасного погашення кредиту і відсотків. Аналіз напрямів отримання доходів.</p>	<p>Рівень доходів і витрат. Рух грошових коштів. Напрями (джерела) отримання фінансових ресурсів. Показники фінансового стану, ліквідності та платоспроможності. Показники рентабельності.</p>
Інвестори	<p>Оцінка доцільності вкладення грошей в цінні папери підприємства. Можливість отримання доходу на інвестований капітал та зростання вартості бізнесу. Аналіз показників дохідності на вкладений капітал та рентабельності інвестицій. Оцінка ризику підприємницької діяльності.</p>	<p>Рівень доходів і витрат. Рух грошових коштів. Напрями (джерела) отримання фінансових ресурсів. Показники фінансового стану, ліквідності та платоспроможності. Показники рентабельності. Показники інвестиційної привабливості, ризику діяльності.</p>

## Продовження таблиці 3.17

1	2	3
Податкові органи	Інформація про доходи і витрати (для контролю за правильністю їх розрахунку) Інформація про суму валового прибутку Інформація про суми нарахованих податків та інших обов'язкових платежів	Сума доходів і витрат Сума валового і чистого прибутку Суми нарахованих і сплачених податків і зборів
Преса та населення регіону, місцеві органи влади	Інформація про поточний фінансовий стан Інформація про зміни в довго- та короткостроковій перспективі, тенденції розвитку, розширення діяльності	Показники фінансового стану Показники доходу і прибутку за звітний період Аналітична інформація про мету діяльності на майбутнє

Звернемо увагу на тому факті, що суб'єкти підприємництва (якщо вони не акціонерні товариства) не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність на власній веб-сторінці.

При цьому показники фінансової звітності не є конфіденційною інформацією та не становлять комерційної таємниці, тому суб'єкти підприємництва повинні надавати копії фінансової звітності на вимогу юридичних чи фізичних осіб.

Сучасна фінансова звітність вже не є джерелом оперативної, а значить найбільш достовірної і необхідної інформації.

Різним категорія користувачів необхідна різна за своїм змістом інформація.

Тому, для кожної категорії інформацію доцільно подавати у певному, доступному для сприйняття, вигляді, оскільки не всі користувачі мають спеціальну освіту і можуть розуміти порядок формування показників, джерела їх походження чи механізм розрахунку.

Окремо варто виділити і можливість впливу власників чи керівництва суб'єкта господарювання на формування показників фінансової звітності, тому важливою стає і вимога незалежності обліковців, які формують звіти, від впливу зовнішніх чи внутрішніх факторів.

Достовірність інформації забезпечується тим, що в бухгалтерському

обліку всі записи здійснюються на підставі належно оформлених документів.

З даних таблиці 3.17 можна зробити висновок про те, що фінансова звітність, яку складає ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» не дозволяє забезпечити власників та менеджерів, а також інші категорії користувачів повноцінною інформацією, яка необхідна для управління.

Таким чином, можна відзначити, що серед вчених немає єдиної думки щодо місця та ролі управлінського обліку в системі управління діяльністю підприємства, однак його важливість та необхідність впровадження з метою покращення ефективності функціонування підприємства не викликає сумніву у науковців.

Розглянемо більш детально організацію управлінського обліку та склад управлінської звітності на підприємствах з огляду на особливості системи управління та обмежені обсяги облікової інформації в рамках спрощеної форми організації бухгалтерського обліку.

Дослідження значення та ролі обліково-аналітичного забезпечення управління на підприємствах визначило важливість своєчасного забезпечення системи управління якісною та достовірною інформацією. Формування достатнього обсягу інформації для управлінського апарату та його представлення внутрішнім користувачам в необхідній для сприйняття формі повинно відбуватися в рамках управлінського обліку, однак базуватися на загальній єдиній інформаційній базі, яка формується в рамках бухгалтерського обліку з подальшим її використанням для отримання аналітичної інформації та прийняття управлінських рішень.

Відмінності в формах представлення інформації, що формується в рамках управлінського обліку дозволяють виокремити різний склад управлінської звітності, яка повинна максимально забезпечувати інформаційні потреби управлінського апарату. Управлінська звітність є завершальним етапом процесу управлінського обліку та «спрямована на забезпечення внутрішніх користувачів якісною обліковою інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень» [42, с.18]. Своєчасно та в

повному обсязі складена та представлена керівництву управлінська звітність дозволяє забезпечити вирішення великого кола завдань та прийняття виробничих, господарських та фінансових рішень в рамках системи управління.

На формування управлінського обліку та склад управлінської звітності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» впливає ряд внутрішніх факторів, основними з яких є:

- структура системи управління;
- форма організації бухгалтерського обліку;
- потреби внутрішніх користувачів в інформаційному забезпеченні та складність інформаційних потоків;
- політика підприємства щодо управління витратами.

Розглянемо вплив відокремлених факторів більш детально з огляду на особливості організації управлінського обліку на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ».

Структура системи управління залежить від розміру підприємства. Керівний персонал ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» невеликий, а отже потребує облікової та аналітичної інформації в різних обсягах для системи управлінського обліку та складання форм управлінської звітності, однак їх об'єднує загальна мета системи управлінського обліку - отримання своєчасної та повної аналітичної інформації для всіх рівнів системи управління з метою ефективного функціонування підприємства в ринкових конкурентних умовах господарювання.

Невеликі розміри підприємства та спрощена система управління потребують організації спрощеної системи управлінського обліку і звітності, а зростання та розширення підприємства вимагають створення додаткових елементів системи управлінського обліку, розширення інформаційної бази та завдань системи управлінського обліку та звітності.

Отже, незалежно від розміру ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» управлінський облік має бути впроваджено, але він повинен:

- носити інтегрований характер: поєднувати елементи оперативного та стратегічного характеру;
- формуватися в рамках бухгалтерського обліку з метою більш детального розкриття інформації для користувачів;
- функції управлінського обліку повинен виконувати не окремий підрозділ, а їх виконання має бути розподілено між окремими виконавцями, що будуть створювати прості звітні форми для керівництва підприємства.

На організацію управлінського обліку на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» суттєво впливає форма організації бухгалтерського обліку і склад фінансової звітності. Для ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» передбачено спрощений механізм обліку господарських операцій, спрощені форми облікових реєстрів і фінансової звітності. В облікових реєстрах узагальнюється інформація в більш згрупованому вигляді з метою її перенесення до спрощених форм фінансової звітності. Однак, для цілей управління необхідна інформація в більш деталізованому вигляді, ніж вона представлена в системі бухгалтерського обліку, що потребує її деталізації, відповідного перегрупування та надання управлінському персоналу у вигляді управлінської звітності, зв'язок можна побачити в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Взаємозв'язок облікових реєстрів та видів управлінської звітності в умовах спрощеної форми бухгалтерського обліку ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ»

Форми облікових реєстрів	Види управлінської звітності
1	2
Відомість 1-м обліку готівки і грошових документів.	Звіт про рух грошових коштів.
Відомість 2-м обліку запасів.	Звіт про наявність та рух запасів (за видами запасів) та потреба в матеріалах.
Відомість 3-м обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів.	Звіт про нарахування та сплату кредиторської та дебіторської заборгованості (за видами заборгованості).
Відомість 4-м обліку необоротних активів та амортизації (зносу), капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.	Звіт про наявність та рух основних засобів та інших необоротних активів та рівень їх придатності.

## Продовження таблиці 3.18

1	2
Відомість 5-м обліку витрат, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів.	Звіт про продаж (за видами доходів) Звіт про витрати (за видами витрат)

Формування системи управлінського обліку на підприємствах, що мають право застосовувати спрощений облік доходів і витрат повинно здійснюватися в умовах:

- відсутності плану рахунків;
- формування облікової інформації в спрощених облікових регістрах та спрощених формах річної фінансової звітності, що зумовлює наявність обмеженого обсягу інформації в системі обліково-аналітичного забезпечення.

Така система управлінського обліку на підприємствах необхідна з метою можливості своєчасного та якісного проведення контролю та аналізу фінансово-господарського стану діяльності та негативно впливає на планування та прогнозування діяльності підприємства в цілому.

Структура руху та впливу інформації на систему управлінського обліку суб'єкта мікропідприємництва ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» враховуючи зведений звіт зображено на рисунку 3.1.

Впровадження громіздкої окремої структури для реалізації функцій управлінського обліку на ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» буде суперечити принципу співвідношення «витрати - вигоди», коли витрати на впровадження такої системи будуть перевищувати ефект отриманий від її функціонування. А тому головними принципами побудови системи управлінського обліку ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» мають стати простота, доступність і зрозумілість:

- простота системи управлінського обліку і звітності забезпечується; створенням прямих зв'язків в обміні інформацією між ланками системи управління, що дозволяє швидко та якісно отримувати необхідну інформацію для формування управлінських звітів та надання її користувачам;

– доступність системи розуміється як можливість формування та використання системи управлінського обліку працівниками різного рівня управління з їх кваліфікаційним рівнем освіти (бухгалтера, економіста, менеджера, начальника відділу та ін.).

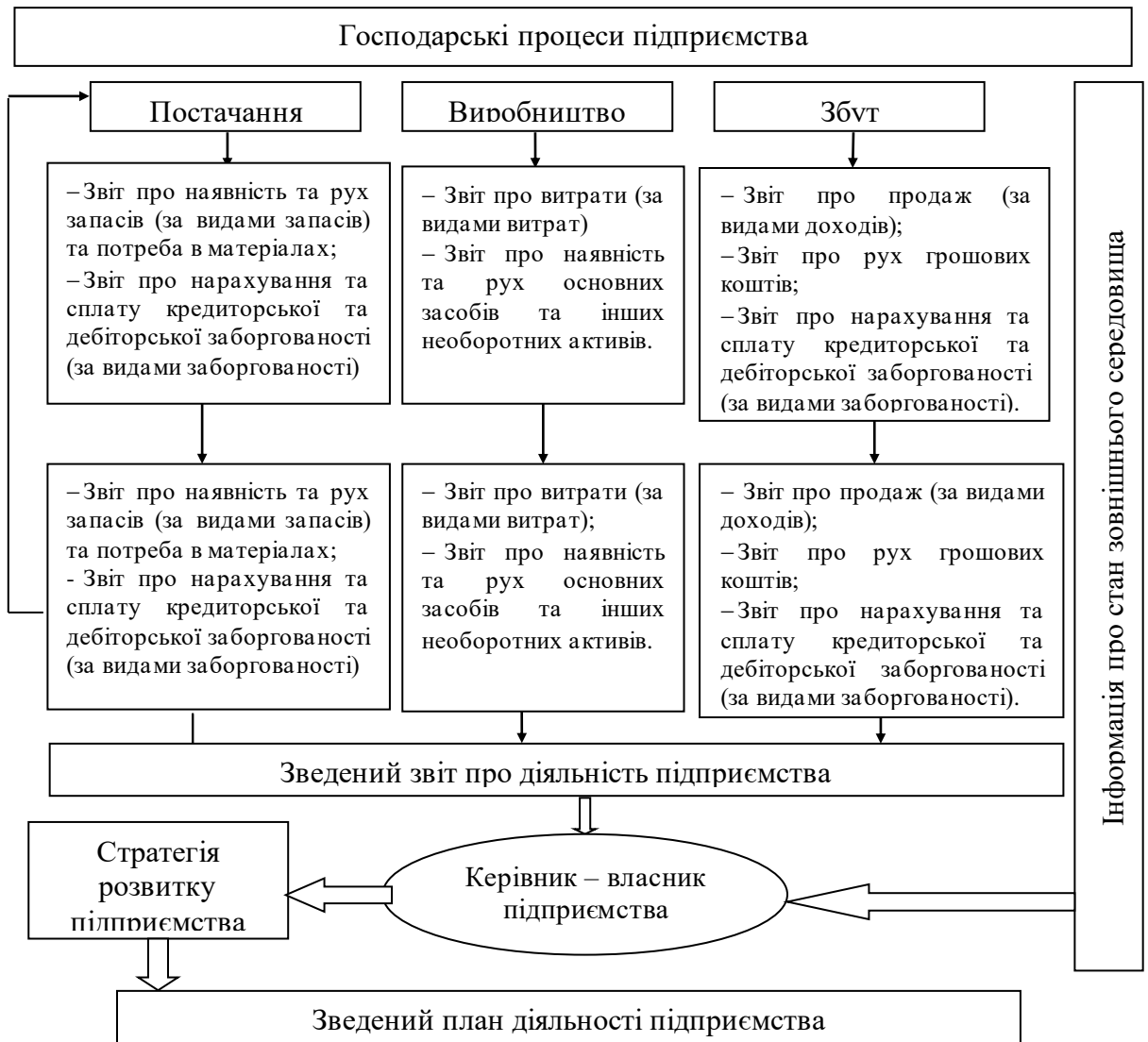


Рисунок 3.1 – Структура руху інформації в системі управлінського обліку ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» за видами господарських процесів.

Дотримання визначених принципів дозволяє побудувати просту систему інформаційних зв'язків між окремими підрозділами управлінського апарату та структурними підрозділами з огляду на спрощену систему управління, обмежений склад управлінського персоналу на специфіку



управлінської звітності в рамках спрощеної форми бухгалтерського обліку.

Отже, для удосконалення складання фінансової звітності ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» рекомендується передати ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в аутсорсинг. На національному рівні доцільно ввести зміни щодо визначення основних статей показників фінансової звітності, які слід обов'язково відображувати в Балансі та Звіті про фінансові результати суб'єктів підприємництва.

### 3.3 Шляхи оптимізації управління фінансовою стійкістю аптеки

Вирішити проблеми методичного забезпечення можна виконуючи заходи удосконалення показників у наступних напрямках:

- раціональне зменшення кількості фінансових коефіцієнтів, що не повинно вплинути на зниження об'єктивності та глибини результатів аналізу;
- забезпечення здатності не просто оцінювати поточний фінансовий стан, але й здійснювати його прогнозування на майбутнє.

Методична база комплексного аналізу повинна базуватись на таких методиках, які б надавали змогу за обмежені строки оцінити фінансовий стан суб'єкта господарювання (рисунок 3.2).

Для задоволення зазначених моментів можливим напрямків розвитку аналізу фінансового стану є його комплексна оцінка. Оскільки вона дозволяє на базі невеликої кількості показників всесторонньо оцінити та об'єктивно порівняти фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Вважається, що цей аналіз уможлиблює проведення як ретроспективної, так і перспективної оцінки фінансового стану підприємства, оптимально відповідає вимогам виконання таких завдань:

- залучення фінансових ресурсів;
- пошук високорентабельних проектів;

- оцінка надійності партнерів;
- оцінка доцільності інвестування;
- оптимізація фінансової діяльності підприємства;
- комплексне фінансове оздоровлення суб'єкта господарювання»

[57].



Рисунок 3.2 – Пропонований підхід до комплексного аналізу фінансового стану

«Слід відзначити, що за тривалістю процедура проведення комплексного аналізу серед інших напрямків фінансового аналізу підприємства посідає друге місце, поступаючись лише експрес-аналізу.

Однак для проведення комплексного аналізу фінансового стану виникає потреба вибору основних показників, що будуть критерієм оцінювання ситуації на підприємстві.

В ході дослідження аналітичних розрахунків були виділені наступні:

1. Коефіцієнт проміжної ліквідності. Вибір цього коефіцієнта серед інших коефіцієнтів ліквідності обґрунтовано тим, що:

– коефіцієнт абсолютної ліквідності не може охарактеризувати реальний стан, оскільки на підприємстві можуть бути ситуації, коли тимчасово відсутні кошти, або ж навпаки, в певний момент є значна їх сума;

– коефіцієнт загальної ліквідності враховує низько ліквідні активи, що суттєво завищує значення даного показника;

2. Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами – оцінює достатність власних оборотних коштів підприємства;

3. Оборотність кредиторської (дебіторської) заборгованості (обирається найменший з двох);

4. Рентабельність продажу – узагальнюючий показник ефективності роботи підприємства.

Суть комплексної оцінки зводиться до встановлення відповідних балів для кожного показника від 0 до 2 (0 – незадовільне значення показника; 1 – задовільне; 2 – значення показника оптимальне).

В якості бази порівняння доцільно взяти: оптимальне значення; нормативне значення, яке використовується на досліджуваному підприємстві; середньогалузеве значення або значення підприємства – еталона.

Отримана величина комплексної оцінки (КО) може коливатися від 0 до 8 балів, зокрема (формула 3.18):

$$\begin{aligned} 6 &\leq KO \leq 8 \\ 3 &\leq KO \leq 5 \\ 0 &\leq KO \leq 2 \end{aligned} \tag{3.18}$$

Відповідно:

- оптимальний фінансовий стан;
- задовільний фінансовий стан;
- незадовільний фінансовий стан.

Запропонована методика комплексної оцінки має ряд переваг, зокрема:

- невелика кількість показників;
- простота у використанні;
- всестороння (комплексна) оцінка фінансового стану;
- можливість співставності та порівняння.

Розроблена методика комплексної оцінки повинна перш за все підвищити зацікавленість керівництва господарюючого суб'єкта і посилити ефективність прийнятих управлінських рішень шляхом їх обґрунтування практичними розрахунками» [54]

По-перше, підприємству ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» потрібно налагодити бізнес-процес придбання та збуту товару. Підприємство закуповує великі поставки товару, які не встигає реалізувати, так як цей товар має свій термін використання, через що підприємство не має права реалізовувати прострочений товар, так як це може нести загрозу людському життю. Відповідно ці товари залишаються на складі і з них немає можливості отримати дохід. Навіть більше, при їх списанні підприємство понесе додаткові витрати у вигляді податку на додану вартість. Тому підприємство має запровадити регулярний поточний аналіз попиту такого товару на ринку та закуповувати той обсяг товару, який вони встигнуть реалізувати до того, як вийде його термін використання, для того, щоб мінімізувати витрати із зберігання та списання такого товару.

По-друге, підприємство має запровадити контроль за зміною дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, а саме знаходження підходів та нових комунікацій з покупцями щодо їх своєчасної оплати за реалізований товар. Через несплату покупцями грошових коштів за реалізований товар підприємству ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» не вистачає

обігових коштів для покриття своїх зобов'язань, через що засновник підприємстварегулярно здійснює додаткові внески до капіталу підприємства у вигляді грошових коштів для покриття таких витрат. Це не є позитивним явищем для підприємства, так як воно певною мірою залежить від бажання та можливості засновника у здійсненні таких додаткових внесків, через що страждає автономність підприємства.

Аналіз ліквідності та платоспроможності дає підстави стверджувати, що підприємство порушує правила фінансування, протягом 2019-2021 років підприємство мало проблеми із ліквідністю балансу, а саме воно не мало достатньо найбільш ліквідних коштів для виконання своїх негайних зобов'язань, що означало, що підприємство було неплатоспроможне на момент складання балансу. «Надалі діяльність підприємства має бути спрямована на забезпечення систематизованого надходження та ефективного використання фінансових ресурсів, зокрема визначення оптимальних обсягів виробничих запасів, координації планів закупівлі та продажу, забезпечення безперебійної роботи підприємства» [90].

Для покращення ефективності діяльності та фінансового стану в цілому управлінському персоналу ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» доцільно застосовувати якісне та ефективне планування грошових потоків, оскільки від спроможності своєчасно та в необхідному обсязі їх генерувати залежить платоспроможність підприємства та ліквідність його активів. Така система повинна включати планування і прогнозування грошових потоків. Загалом для покращення фінансового стану підприємства можна запровадити такі заходи: системний та постійний фінансовий аналіз діяльності; організацію обігових активів відповідно до існуючих вимог з метою оптимізації фінансового стану; впровадження управлінського обліку і на цій підставі оптимізацію витрат підприємства; розробка і реалізація стратегічної фінансової політики підприємства.

## ВИСНОВКИ

Проведені у кваліфікаційній роботі дослідження щодо теоретико-методичного обґрунтування та вирішення комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методичних підходів до формування та аналізу фінансової звітності в аптеках для забезпечення інтересів користувачів в сучасних економічних умовах, дають змогу сформулювати викладені нижче висновки.

Розуміння змісту та визначення місця фінансової звітності в сучасній системі інформаційного забезпечення користувачів вимагає уточнення понятійно-категоріального апарату. Критично оцінивши наукові погляди щодо її розгляду, як інформаційного джерела для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами, на основі аналізу інформаційних потреб користувачів доведено, що фінансова звітність становить основу інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів у процесі оцінки ретроспективних показників, необхідних для прогнозування і прийняття тактичних і стратегічних рішень. З урахуванням вищенаведеного, під фінансовою звітністю слід розуміти самостійну систему подання даних у вигляді сукупності реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку з метою одержання користувачами узагальненої інформації про підприємство. Наведені уточнення дозволили впорядкувати розуміння бухгалтерської термінології, розширити інформаційні межі фінансової звітності та обґрунтувати напрям її подальшого розвитку.

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за відповідними ознаками. В роботі уточнено класифікаційні ознаки фінансової звітності та їх структурні складові, а саме: за обсягом, за рівнем спеціалізації, за обсягом показників, за способом відправки, за складом, за користувачами, за терміном подання, за ступенем узагальнення, за характером спрямування,

за тривалістю, за часом складання, за видами, що на відміну від існуючих відрізняється: повнотою побудови – дозволяє охопити основні фактори, які впливають на фінансову звітність; чіткістю назви ознак – припускає можливість швидко встановити його джерело, що значно полегшує керування конкретним видом розрахункових операцій. Вдосконалення класифікації видів звітності підприємства допоможе вдосконалити систему прийняття управлінських рішень, відкрити нові шляхи до інвестицій, як основної мети ефективності підприємницької діяльності.

З метою удосконалення розуміння користувачами організаційно-методичних засад формування показників фінансової звітності з'ясовано сутність та обґрунтовано важливість наказу про облікову політику підприємства у процесі дослідження використаних альтернативних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Широкі можливості вибору таких варіантів зумовили необхідність дослідити їх вплив на показники управлінської звітності та результати її аналізу, що дозволило обґрунтувати підхід та запропонувати вимоги до розкриття інформації про елементи методичної складової облікової політики підприємства щодо структури руху інформації в системі управлінського обліку за видами господарських процесів до розкриття інформації про елементи методичної складової наказу про облікову політику підприємства у Примітках до річної фінансової звітності (обґрунтування вибору альтернативних способів і методів ведення бухгалтерського обліку, їх вплив на величину показників фінансової звітності та результати аналізу), що сприяє покращенню якісних характеристик звітної інформації та її розуміння зацікавленими користувачами.

З метою поліпшення інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності в кваліфікаційній роботі теоретично обґрунтовано необхідність визначення ранжованого ряду основних категорій користувачів фінансової звітності підприємства, що сприяє упорядкуванню підготовки та подання інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

Аналіз діючої системи нормативно-правової бази фінансової звітності в Україні свідчить про те, що низький рівень придатності показників фінансової звітності для інформаційного забезпечення прийняття рішень зумовлений недосконалістю системи її нормативно-правового регулювання. Зокрема, вона визначає низьку відповідальність підприємств за дотримання якісних характеристик звітної інформації. В Україні використовуються не лише Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, але і Міжнародні стандарти фінансової звітності, а в рамках євроінтеграції, і Європейські стандарти. Різниця між ними полягає в тому, що міжнародні стандарти більш деталізовані, та містять значну кількість тлумачень, які розкривають суть операцій.

Основна інформація про фінансовий стан, власний капітал, фінансові результати, рух грошових коштів та інші показники зосереджена у чотирьох формах фінансової звітності та у її примітках, які були проаналізовані у даній роботі. Для прийняття вигідних економічних рішень, а також для ефективного управління фінансами, підприємство повинно таким чином складати форми фінансової звітності, щоб вони дали змогу оцінити, проаналізувати фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів за звітний період, та планувати фінансову політику підприємства на майбутнє, та здійснювати управління фінансами підприємства так, щоб отримати більший прибуток, ніж був за попередній період.

Враховуючи особливості комплексної реалізації функцій аналізу у процесі забезпечення прийняття управлінських рішень (орієнтація на майбутнє, високий ступінь невизначеності, відносна точність розрахунків, глобальний характер), удосконалено процедури аналітичної обробки показників фінансової звітності в частині обґрунтування набору результативних фінансових показників і коефіцієнтів, та їх дослідження за допомогою визначених основних індикаторів оцінки фінансового стану підприємства, що дозволяє підвищити рівень достовірності результатів



аналізу для обґрунтування оптимальних управлінських рішень.

Результати аналізу досліджуваного підприємства, свідчать, що за період 2021-2022 рр. відбулося зменшення чистого доходу – на 6,8% разом із зменшенням обсягу реалізації продукції на 6,3%. Головним чинником є військовий стан. Зміни у ціновій політиці – не суттєві. Показник валового прибутку також зменшився на 8922 тис.грн у 2022 р., порівняно із 2021 р. Збиток від операційної діяльності у 2021 р. становив 527 тис. грн., у 2022 р. збиток зріс на 6345 тис. грн в порівнянні з 2021 р., що також свідчить про зниження ефективності фінансово-господарської діяльності. Валовий прибуток має негативну тенденцію. Особливо ця негативна тенденція проявляється щодо прибутку від реалізації допоміжних медичних товарів. Отже, з розрахунків вище можна зробити висновок, ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» є прибутковим, платоспроможним підприємством, але спостерігається тенденція погіршення загального показника рентабельності діяльності. Аналіз ліквідності та платоспроможності дає підстави стверджувати, що підприємство порушує правила фінансування, протягом 2019-2021 років підприємство мало проблеми із ліквідністю балансу, а саме воно не мало достатньо найбільш ліквідних коштів для виконання своїх негайних зобов'язань, що означало, що підприємство було неплатоспроможне на момент складання балансу. Надалі діяльність підприємства має бути спрямована на забезпечення систематизованого надходження та ефективного використання фінансових ресурсів, зокрема визначення оптимальних обсягів виробничих запасів, координації планів закупівлі та продажу, забезпечення безперебійної роботи підприємства. Для покращення ефективності діяльності та фінансового стану в цілому управлінському персоналу ТОВ «АПТЕКА МАГНОЛІЯ» доцільно застосовувати якісне та ефективне планування грошових потоків, оскільки від спроможності своєчасно та в необхідному обсязі їх генерувати залежить платоспроможність підприємства та ліквідність його активів. Така система повинна включати планування і прогнозування грошових потоків.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник 2-ге вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2013. 608 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник 3-тє вид., перероб. та доп. Житомир : ЖІТІ, 2017. 120 с.
3. Голов С. Ф. Облік нематеріальних активів : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 135 с.
4. Грабова Н. М., Кривоносов Ю. Г. Облік основних господарських операцій у бухгалтерських проводках : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. та доп. Київ : АСК, 2009. 320 с.
5. Губарик О. М., Корінь А.М. Фінансовий облік в управлінні доходами і фінансовими результатами в діяльності підприємства. *Облік. Оподаткування. Аудит*. Економічний науковий електронний журнал. 2014. №5. С. 85-88. URL : <http://global-national.in.ua/7-2015/172.pdf>.
6. Гуренко Т.О., Байцер Д.Л. Економічна сутність фінансових результатів. *Облік. Оподаткування. Аудит*. Економічний науковий електронний журнал. 2013. №10. С. 199-203 URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof\\_2013\\_10%283%29\\_\\_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10%283%29__34).
7. Дерксен М.Ю. Оптимізація основних аспектів організації обліку. *Управління розвитком*. 2011. №7. С. 20-22.
8. Дудар А. Основні напрямки розвитку системи управління фінансовими результатами діяльності торговельно-виробничої фірми. *Банківська справа*. 2009. № 5. С. 36-51.
9. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. (Дата оновлення: 17.02.2023 р.) URL : <https://buhgalter911.com/spravochniki/> (дата звернення: 12.11.2023).
10. Про затвердження Національного положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 20.11.1999 р. № 290. (Дата оновлення : 03.11.2020 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення : 15.11.2023).

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. (Дата оновлення : 03.11.2020 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. №559. (Дата оновлення : 03.11.2020 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення : 22.11.2023).

13. Завгородний В. П. Бухгалтерський облік в Україні (з використанням національних стандартів) : навч. посіб. 5-е вид., перероб. та доп. Київ : АСК, 2015. 65 с.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (Дата оновлення : 10.08.2022). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

15. Міжнародні стандарти фінансової звітності : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 р. (Дата оновлення : 12.03.2013 р.) URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text). (дата звернення : 15.11.2023).

16. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. (Дата оновлення : 23.11.2023р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення : 25.11.2023).

17. Кожемякіна С.М. Структурні зрушення в економіці України та їх вплив на фінансові результати. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. 20- 26 жовт. (№ 12).С. 230-232.
18. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
19. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності. *Облік. Оподаткування. Аудит*. Економічний науковий електронний журнал. 2010. №6. С. 84-86.
20. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2018. 230 с.
21. Конституція України :відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141. (Дата оновлення : 01.01.2020 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).
22. Господарський кодекс України : Закон від 16.01.2003 р. № 436–IV. (Дата оновлення: 08.10.2023 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
23. Цивільний кодекс України : відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 40-44, ст.356. (Дата оновлення : 05.10.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
24. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419. (Дата оновлення : 02.12.2022 р.) URL : <https://ips.ligazakon.net/document/KP000419>. (дата звернення: 15.11.2023).
25. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. (Дата оновлення : 09.03.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

26. Плешонкова Л. К. Формування витрат згідно НП(С)БО. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 3-4 берез. 2016 р. Запоріжжя, 2016. С. 50–53.
27. Бутинець. Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. *Національна академія статистики, обліку та аудиту*. Житомир, 2013. 672 с.
28. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. (Дата оновлення : 17.02.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
29. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. (Дата оновлення : 10.08.2021 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
30. Голов С. Ф. Особливості обліку витрат на виробничих підприємствах. *Все про бухгалтерський облік*. Київ, 2012. № 31. 32 с.
31. Сопко В. В. Введення в управлінський та виробничий облік. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2016. №31. 780 с.
32. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. №39. (Дата оновлення : 17.02.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
33. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» : Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. №412. (Дата оновлення : 27.05.2022 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
34. Кужельний М. В. Облікова політика підприємства: зміст та

формування. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. Київ, 2017. №3. 478 с.

35. Єфіменко В. І. Економіка підприємства. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2019. № 1. С. 36-66.

36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. (Дата оновлення 29.07.2022). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

37. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : ЦУЛ, 2018. 172 с.

38. Соколов Я. В. Принципи та концепції бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік*. Видавничий центр Ужгородського територіального інституту професійних бухгалтерів. 2020. №57. 214 с.

39. Beigelzimer M. Accounting in production. *All about accounting*. 2016. Vol. 11, № 7. P. 12-19.

40. Bezrukikh P. Analysis of financial results of food industry enterprises. *All about accounting*. 2016. Vol. 23, № 2. P. 58–68.

41. Adov V. Development of the food industry of Ukraine in terms of market transformations (problems of theory and practice). *Collection of scientific papers*. 2018. Vol. 19, № 1. P. 98–108.

42. Grunfest L. Accounting management accounting in food enterprises. *Planning. Accounting. Analysis*. 2020. Vol. 19, № 1. pp. 18–38.

43. Margulis A. Accounting and audit of finished products and its financial results from sales. *Collection of scientific papers*. 2016. Vol. 11, № 5. pp. 11–18.

44. Mark O. Classification and evaluation of finished products of bakery enterprises. *Planning. Accounting. Analysis*. URL : [http://www.nauka.com/3\\_ANR\\_2011/Economics/7\\_78616.doc.htm](http://www.nauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm).

45. Kondrak V. Accounting for production costs and production costs in

market conditions. *Planning. Accounting. Analysis*. 2016. Vol. 11, № 7. pp. 12-19.

46. Lieberman L. Management of enterprise costs : textbook manual. *Center for Educational Literature*. 2016. Vol. 11, № 7. pp. 77-91.

47. Levis V. Grouping of production costs in market conditions. *Economics of agro-industrial complex*. 2019. Vol. 11, № 2. pp. 22-34.

48. Rosenberg N. Cost of production. *Planning. Accounting. Analysis* : textbook. 2020. Vol. 11, № 1. pp. 116-125.

49. Tishkov I. Internal economic mechanism of the enterprise : textbook. *Planning. Accounting. Analysis*. 2017. Vol. 9, № 1. pp. 56-68.

50. Tsurkanu V. Analysis of economic activity of the enterprise. *New Knowledge*. 2018. Vol. 10, № 7. P. 111-1123.

51. Хамян Р.Л., В.І. Лемішовський. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : ЦУЛ, 2005. 1072 с.

52. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. Кив : КНЕУ, 2020. 578 с.

53. Хонгрєн Ч. Т. Бухгалтерський облік: управлінський аспект. *Фінанси та статистика*. 2020. №3. 416 с.

54. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : ЦУЛ, 2016. 172 с.

55. Хорнгрєн Ч. Д. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : ЦУЛ, 2020. 189 с.

56. Юзва Р. П. Моделювання в системі обліку, аналізу та аудиту. *Інноваційна економіка*. 2019. № 2. С. 168-171.

57. Хомин П. Ю. Енциклопедія бухгалтерського обліку. *Галицькі Контракти*. зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 3-4 берез. 2016 р. Запоріжжя, 2016. С. 150–153.

58. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч.-метод. посіб. Львів : ЛНУ, 2020. 102 с.

59. Бабаєв Ю. А. Облікова політика та її вплив на фінансові

результати діяльності підприємства. *Фінанси України*. № 1. С. 54-60.

60. Сопко В.Д., Завгородний В. О. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2019. 453 с.

61. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : навч. посіб. Київ : Талком, 2010. 170 с.

62. Передеренко Н. І. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Талком, 2018. 147 с.

63. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2018. 112 с.

64. Суріна К.П. Методики використання операційного аналізу у господарській діяльності підприємства. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2021. № 132. С. 36-39.

65. Холод З. М. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. Київ : Талком, 2016. 390 с.

66. Сайт Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Міністерство юстиції України. URL : <https://usr.minjust.gov.ua/content/free-search>. (дата звернення : 21.11.2023).

67. Грабова Н.М. Добровський В.М. Бухгалтерський облік у виробничих та торгових підприємствах : навч. посіб. для ВНЗ. Київ : А.С.К., 2019. 624 с.

68. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : ЦУЛ, 2016. 372 с.

69. Наконечний С. І. Економетрія : навч. посіб. Київ : Талком, 2020. 110 с.

70. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз і планування : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2003. 224 с.

71. Єпіфанов А. О. Оцінка кредитоспроможності та інвестиційної



привабливості суб'єктів господарювання : монографія. Суми : УАБС НБУ, 2007. 286 с.

72. Гайдис Н.М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2006. 414 с.

73. Мец, В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2003. 280с.

74. Хомин П.Я. Звітність підприємств : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2006. 656 с.

75. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз : підручник Київ : Талком, 2008. 566 с.

76. Яріш П.М., Касьянова Ю. В. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій. *Управління розвитком*. 2015. №4(144). С. 159–162.

77. Мадзігон В. Шляхи підвищення ефективності підприємницької діяльності підприємства *Молодь і ринок*. 2011. № 3(74). С. 21-25.

78. Маліков В.В., Ковальова Т.В. Аналіз форм фінансової звітності в контексті НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до звітності». *Вісник НТУ «ХП»*. 2013. № 66(1039). С. 169-174.

79. Пігуль Н.Г. Управління прибутком підприємства. *Проблеми перспективи розвитку банківської системи України*: зб. наук. праць. Суми : Вид-во Укр. акад. банків. справи НБУ. 2010. № 28. С. 125-132.

80. Свірідова С.С., Пожар О.О. Оцінка факторів впливу на рентабельність підприємства. *Молодий вчений*. 2014. № 11(14). С. 93-96.

81. Клименко С.М. Управління конкурентоспроможністю підприємства : навч. посіб. Київ.: КНЕУ, 2006. 527 с.

82. Покропивний С. Ф., Економіка підприємства : навч. посіб. Вид. 2-е в, перероб. та доп. Київ: КНЕУ, 2000. 526 с.

83. Проскура К.П. Шляхи удосконалення планування прибутку підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 5 (119). С. 115-121.

84. Денисенко Л.О., Кучерявенко Ю.О. Шляхи поліпшення процесу

управління прибутком на підприємстві. *Вісник КНУТД*. 2014. №1. С. 145-152.

85. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. (Дата оновлення : 10.08.2021 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

86. Бутинець. Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. *Національна академія статистики, обліку та аудиту*. Житомир, 2013. 672 с.

87. Плешонкова Л. К. Формування витрат згідно НП(С)БО. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 3-4 берез. 2016 р. Запоріжжя, 2016. С. 50–53.

88. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419. (Дата оновлення : 02.12.2022 р.) URL : <https://ips.ligazakon.net/document/КР000419>. (дата звернення: 15.12.2023).

89. Завгородний В. П. Бухгалтерський облік в Україні (з використанням національних стандартів) : навч. посіб. 5-е вид., перероб. та доп. Київ : АСК, 2015. 65 с.

90. Покропивний С. Ф., Економіка підприємства : навч. посіб. Вид. 2-е в, перероб. та доп. Київ : КНЕУ, 2000. 526 с.

## ДОДАТОК А

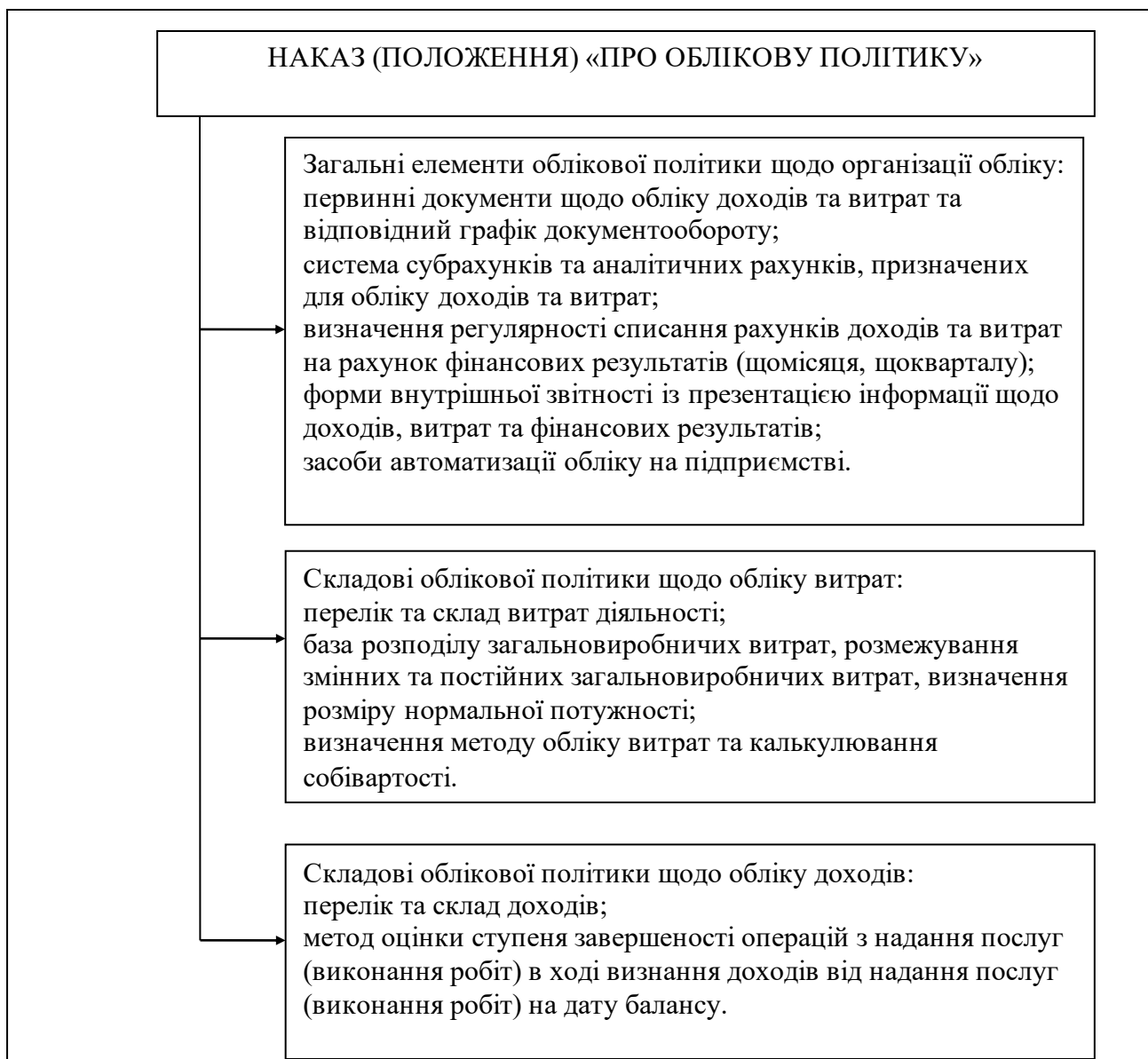


Рисунок А – Складові облікової політики щодо обліку доходів та витрат і визначення фінансових результатів

## ДОДАТОК Б

Таблиця Б – Характеристика окремих факторів впливу на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності

Фактори впливу	Характеристика окремих факторів впливу на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності
1. Технологія	Технічні та технологічні нововведення, особливо сучасні форми автоматизації та інформаційних технологій, здійснюють суттєвий вплив на рівень та динаміку ефективності виробництва; вони призводять до корінних змін в технічному рівні та продуктивності технологічного обладнання, методах та формах організації трудових процесів, підготовці та кваліфікації кадрів.
2. Продукт	Якість, цінова конкурентоздатність, зовнішній вигляд та інші важливі для споживача характеристики продукції є важливими факторами ефективності діяльності підприємства.
3. Основні засоби	Основні засоби, насамперед виробниче обладнання, займають провідне місце в програмі підвищення ефективності, насамперед виробничої, а також іншої діяльності підприємств; продуктивність обладнання залежить не лише від його технічного рівня, а і від відповідної організації ремонтно-технічного обслуговування, оптимальних термінів експлуатації, змінності роботи, завантаження у часі тощо.
4. Матеріальні ресурси	Матеріали і енергія позитивно впливають на рівень ефективності, якщо вирішуються проблеми ресурсозбереження, зниження матеріалоемності та енергоемності продукції, якщо раціоналізується управління запасами і джерелами їх постачання.
5. Працівники	Основним джерелом та вирішальним фактором підвищення ефективності діяльності є працівники – керівники, менеджери, фахівці, виконавці робіт; ділові якості працівників, підвищення продуктивності їх праці багато в чому визначаються діючим на підприємстві механізмом мотивації і рівнем соціального мікроклімату в колективі.
6. Організація та системність	Єдність трудового колективу, раціональне делегування відповідальності, раціональні норми управління характеризують якісну організацію діяльності підприємства, що забезпечує необхідну спеціалізацію і координацію управлінських процесів.
7. Державна економічна та соціальна політика	Політики держави істотно впливає на ефективність суспільного виробництва; основними її елементами є практична діяльність владних структур, законодавство, у тому числі податкове, фінансові інструменти національного банку, економічні правила і нормативи (регулювання оплати праці, контроль за рівнем цін, ліцензування окремих видів діяльності) тощо.
8. Інфраструктура	Важливою умовою зростання ефективності діяльності підприємств є достатній рівень розвитку різних елементів виробничої (зв'язок, транспорт, торгівля) та ринкової (комерційні банки, інвестиційні фонди, страхові компанії, товарні, фондові біржі, біржі праці) інфраструктури.

## ДОДАТОК В

Таблиця В – Детальна інформація про підприємство

Характеристика	Примітки
1	2
Повне найменування юридичної особи	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АПТЕКА-МАГНОЛІЯ»
Скорочена назва	ТОВ «АПТЕКА-МАГНОЛІЯ»
Статус юридичної особи	Не перебуває в процесі припинення
Код ЄДРПОУ	23879012
Дата реєстрації	08.02.1996 р. (27 років 9 місяців)
Уповноважені особи	Шатілов Сергій Вікторович
Розмір статутного капіталу	3 664,00 грн
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
Форма власності	Недержавна власність
Види діяльності	<p>Основний:</p> <p>47.73 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах</p> <p>Інші:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 21.10 Виробництво основних фармацевтичних продуктів</li> <li>• 21.20 Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів</li> <li>• 46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту</li> <li>• 46.34 Оптова торгівля напоями</li> <li>• 46.35 Оптова торгівля тютюновими виробами</li> <li>• 46.39 Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами</li> <li>• 46.46 Оптова торгівля фармацевтичними товарами</li> <li>• 77.35 Надання в оренду повітряних транспортних засобів</li> <li>• 82.11 Надання комбінованих офісних адміністративних послуг</li> <li>• 82.30 Організування конгресів і торговельних виставок</li> <li>• 82.99 Надання інших допоміжних комерційних послуг, н.в.і.у.</li> <li>• 86.90 Інша діяльність у сфері охорони здоров'я</li> <li>• 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля</li> <li>• 47.19 Інші види роздрібно торгівлі в неспеціалізованих магазинах</li> <li>• 47.25 Роздрібна торгівля напоями в спеціалізованих магазинах</li> <li>• 47.26 Роздрібна торгівля тютюновими виробами в спеціалізованих магазинах</li> <li>• 47.74 Роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах</li> <li>• 47.75 Роздрібна торгівля косметичними товарами та туалетними принадлежностями в спеціалізованих магазинах</li> <li>• 47.78 Роздрібна торгівля іншими неживаними товарами в спеціалізованих магазинах</li> <li>• 47.91 Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу інтернет</li> <li>• 49.41 Вантажний автомобільний транспорт</li> <li>• 52.23 Допоміжне обслуговування авіаційного транспорту</li> <li>• 52.24 Транспортне оброблення вантажів</li> <li>• 52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту</li> </ul>

## Продовження ДОДАТКУ В

1	2
Види діяльності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 63.99 Надання інших інформаційних послуг, н.в.і.у.</li> <li>• 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна</li> <li>• 70.22 Консультування з питань комерційної діяльності й керування</li> <li>• 73.11 Рекламні агентства</li> <li>• 73.12 Посередництво в розміщенні реклами в засобах масової інформації</li> <li>• 73.20 Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки</li> </ul>
Місцезнаходження юридичної особи:	Україна, 69035, Запорізька обл., місто Запоріжжя, вулиця Ладозька, будинок 14
Телефон:	+380612204768 +380612204740
Відомості про органи управління юридичної особи	Загальні збори
Частка держави в підприємстві згідно з реєстром Фонду держмайна України	0%
Перелік засновників юридичної особи	<p>ПУЧИН КОСТЯНТИН МИКОЛАЙОВИЧ Розмір внеску до статутного фонду: 1 099,20 грн Частка (%): 30,00%</p> <p>ПРИВАТНА КОМПАНІЯ ОБМЕЖЕНА АКЦІЯМИ «КР МЕНЕДЖМЕНТ КОРПОРЕЙШН ЛТД» (KR MANAGEMENT CORPORATION LTD) Розмір внеску до статутного фонду: 2 198,40 грн Частка (%): 60,00%</p> <p>ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КОМПАНІЯ З УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ «КОІНВЕСТ» (Ідентифікаційний код – 43923724), що діє від свого імені, за рахунок та в інтересах ЗАКРИТОГО НЕДИВЕРСИФІКОВАНОГО ВЕНЧУРНОГО ПАЙОВОГО ІНВЕСТИЦІЙНОГО ФОНДУ «КОІНВЕСТ» (Код за ЄДРІСІ 23301259). Розмір внеску до статутного фонду: 366,40 грн Частка (%): 10,00%</p>
Ліцензії	1 ліцензія
Ознака прибутковості	Відсутня реєстрація в Реєстрі неприбуткових установ та організацій
Реєстр платників ПДВ	Дійсне свідоцтво ПДВ
Індивідуальний податковий номер	238790108285
Дата реєстрації:	15.08.1997 р.
Місцезнаходження реєстраційної справи	Департамент реєстраційних послуг Запорізької міської ради

## ДОДАТОК Д

Таблиця Д – Методика складання I розділу Звіту про фінансові результати  
(Звіту про сукупний дохід) ТОВ «АПТЕКА-МАГНОЛІЯ»

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань (п. 3.3 Методичних рекомендацій № 433): оборот за Дт 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704
Собівартість реалізованої продукції (товарів/робіт, послуг)	2050	У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи». У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї (п. 3.5 Методичних рекомендацій №433). У рядку 2050 відображаються: обороти за Кт 90 в кореспонденції з Дт 791
Валовий: прибуток	2090	У статті «Валовий прибуток» зазначається валовий прибуток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методичних рекомендацій № 433): $p. (2000 + 2010) - (2050 + 2070)$ (якщо значення додатне)
збиток	2095	У статті «Валовий збиток» зазначається валовий збиток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методичних рекомендацій № 433): $p. (2000 + 2010) - (2050 + 2070)$ (якщо значення від'ємне)
Інші операційні доходи	2120	У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; • дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках; • дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; • дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо (п. 3.10 Методичних рекомендацій № 433): оборот за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791

## Продовження таблиці Д

1	2	3
Адміністративні витрати	2130	У статті «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства (п. 3.11 Методичних рекомендацій № 433): обороти за Кт 92 в кореспонденції з Дт 791
Витрати на збут	2150	У статті «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо (п. 3.12 Методичних рекомендацій № 433): обороти за Кт 93 в кореспонденції з Дт 791
Інші операційні витрати	2180	У статті «Інші операційні витрати» відображаються: <ul style="list-style-type: none"> <li>• собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття;</li> <li>• відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;</li> <li>• втрати від знецінення запасів;</li> <li>• втрати від операційних курсових різниць;</li> <li>• визнані економічні (фінансові) санкції;</li> <li>• відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)) (п. 3.13 Методичних рекомендацій № 433): обороти за Кт 94 в кореспонденції з Дт 791</li> </ul>
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	У рядку 2190 відображається прибуток від операційної діяльності, який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (п. 3.14 Методичних рекомендацій № 433): $p. (2090 +/- 2105 +/- 2110 + 2120) - p. (2130 + 2150 + 2180)$ або $p. (2120 +/- 2105 +/- 2110) - p. (2095 + 2130 + 2150 + 2180)$
збиток	2195	У рядку 2195 відображається збиток від операційної діяльності, який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (п. 3.14 Методичних рекомендацій № 433): $p. (2090 +/- 2105 +/- 2110 + 2120) - p. (2130 + 2150 + 2180)$ або $p. (2120 +/- 2105 +/- 2110) - p. (2095 + 2130 + 2150 + 2180)$
Дохід від участі в капіталі	2200	У статті «Дохід від участі в капіталі» відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі (п. 3.15 Методичних рекомендацій № 433): оборот за Дт 72 в кореспонденції з Кт 792
Інші фінансові доходи	2220	У статті «Інші фінансові доходи» відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі) (п. 3.16 Методичних рекомендацій № 433): оборот за Дт 73 в кореспонденції з Кт 792
Інші доходи	2240	У статті «Інші доходи» відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.17 Методичних рекомендацій № 433): оборот за Дт 74 в кореспонденції з Кт 793
Фінансові витрати	2250	У статті «Фінансові витрати» відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (п. 3.18 Методичних рекомендацій № 433): обороти за Кт 95 в кореспонденції з Дт 792



## Продовження таблиці Д

1	2	3
Втрати від участі в капіталі	2255	У статті «Втрати від участі в капіталі» відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі (п. 3.19 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 96 в кореспонденції з Дт 792
Інші витрати	2270	У статті «Інші витрати» відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.20 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 97 в кореспонденції з Дт 793
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	У рядку 2290 відображається прибуток до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.22 Методрекомедацій № 433): р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) (якщо значення додатне)
збиток	2295	У рядку 2295 відображається збиток до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) (п. 3.22 Методрекомедацій № 433): р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) (якщо значення від'ємне)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	У статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (п. 3.23 Методрекомедацій № 433): сума, відображена у звітному періоді за Кт 98 Дт 791 (витрати) або Дт 791 Кт 98 (доходи)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	У статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування» відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації (п. 3.24 Методрекомедацій № 433): вибірка по рахунках відповідних даних, що відображають фінрезультати від припиненої діяльності
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	У рядку 2350 відображається чистий прибуток, який розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (п. 3.25 Методрекомедацій № 433): р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення додатне)
збиток	2355	У рядку 2355 відображається чистий збиток, який розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (п. 3.25 Методрекомедацій № 433): р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення від'ємне)

## ДОДАТОК Е

Таблиця Е – Порядок складання Звіту про рух грошових коштів

Показники звіту	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>		
<b>Надходження від обмінних операцій:</b>		
бюджетні асигнування	3000	Сума всіх отриманих надходжень, що їх обліковують на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування», за винятком асигнувань капітального характеру (вирахування з доходу звітного періоду), які обліковують у складі цільового фінансування (рахунок 54). Сума в цьому рядку відповідає сумі в рядку 2010 форми № 2-дс
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	Кошти, отримані від надання робіт і послуг, а також реалізації виготовленої продукції, що їх обліковують на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Сума в цьому рядку відповідає сумі в рядку 2020 форми № 2-дс. Не враховують у цьому рядку суми ПДВ, акцизного податку та інших неподаткових надходжень, що надійшли на рахунок установи, але підлягають подальшому перерахуванню, а також суми отриманих авансів та суми помилково зарахованих надходжень
надходження від продажу активів	3010	Надходження від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого), а також інші доходи, які обліковують на субрахунку 7211 «Доходи від реалізації активів». Сума в цьому рядку відповідає сумі в рядку 2030 форми № 2-дс
інші надходження від обмінних операцій	3015	Не включені в перелічені вище рядки надходження від обмінних операцій, які за своєю сутністю не можуть належати до інвестиційної та фінансової діяльності, що обліковують на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Сума в цьому рядку відповідає сумі в рядку 2050 форми № 2-дс
<b>Надходження від необмінних операцій:</b>		
податкові надходження	3020	Бюджетні установи — розпорядники бюджетних коштів не заповнюють
неподаткові надходження	3025	
трансферти, з них:	3030	Кошти трансфертів, отримані установою (і ті суми, які виділені для перерахування як трансферт, і ті суми, які отримані як трансферти)
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031	
надходження до державних цільових фондів	3040	Бюджетні установи — розпорядники бюджетних коштів не заповнюють
інші надходження від необмінних операцій	3045	Не включені в перелічені вище рядки надходження від необмінних операцій, зокрема безоплатно отримані кошти, обороти касових надходжень за безоплатно отриманими активами, роботами (послугами) в натуральній формі, що їх обліковують на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями»
Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями	3050	Готівкові кошти та грошові документи, отримані в касу суб'єкта державного сектору, кошти в дорозі
Інші надходження	3090	Кошти, отримані в тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому їх розподіленню, виплаті працівникам, перерахуванню за призначенням. Зазначають обороти за дебетом субрахунку 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»
<b>Усього надходжень від операційної діяльності</b>	<b>3095</b>	<b>Підсумковий рядок надходжень (сума показників, зазначених у рядках 3000–3090)</b>
<b>Витрати за обмінними операціями:</b>		
витрати на виконання бюджетних програм	3100	У рядку показують використання коштів за рахунок асигнувань загального та спеціального фондів (крім касових витрат, що призвели до збільшення вартості необоротних активів), а також інші витрати, пов'язані з виконанням повноважень установи

## Продовження таблиці Е

1	2	3
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	Використання коштів за КЕКВ 2110, 2120, 2200, а також інші витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт
витрати з продажу активів	3115	Оплата послуг, пов'язаних із реалізацією активів, наприклад проведення експертної оцінки, транспортування, демонтажу, послуг сторонніх фахівців тощо
інші витрати за обмінними операціями	3120	Не включені в перелічені вище рядки суми використаних коштів на напрями операційної діяльності за обмінними операціями
<b>Витрати за необмінними операціями:</b>		
трансферти, з них:	3125	Суми, які перераховано як трансферт
кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	
інші витрати за необмінними операціями	3130	Не включені в перелічені вище рядки суми використаних коштів на напрями операційної діяльності за необмінними операціями, зокрема виплачені суми як соцзабезпечення, сплачені суми податкових, неподаткових та інших платежів на безповоротній основі, передбачених законодавством, обороти касових надходжень за безоплатно отриманими активами, роботами (послугами) в натуральній формі
Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями	3135	Використання готівкових коштів, грошових документів з каси суб'єкта державного сектору та зарахування коштів у дорозі на відповідні рахунки
Інші витрати	3180	Використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальше їх розподілення, виплату працівникам, перерахування за призначенням. Зазначають обороти за кредитом субрахунку 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»
<b>Усього витрат від операційної діяльності</b>	<b>3190</b>	Підсумковий рядок витрат від операційної діяльності (сума показників, зазначених у рядках 3100–3180)
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>	Розраховують як різницю між надходженнями (рядок 3095) та витратами (рядок 3190)
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>		
<b>Надходження від продажу:</b>		
фінансових інвестицій	3200	Надходження від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств
основних засобів	3205	Надходження коштів від продажу основних засобів, за винятком надходжень від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету
інвестиційної нерухомості	3210	Надходження коштів від продажу інвестиційної нерухомості
нематеріальних активів	3215	Надходження коштів від продажу нематеріальних активів
незавершених капітальних інвестицій	3220	Надходження коштів від продажу незавершених капітальних інвестицій
довгострокових біологічних активів	3225	Надходження коштів від продажу довгострокових біологічних активів
Надходження цільового фінансування	3230	Надходження коштів, які спрямовують на придбання (створення) необоротних активів
Інші надходження	3235	Інші надходження від інвестиційної діяльності, не включені до попередніх статей
<b>Усього надходжень від інвестиційної діяльності</b>	<b>3240</b>	Підсумковий рядок надходжень від інвестиційної діяльності (сума показників, зазначених у рядках 3200–3235)
<b>Витрати на придбання:</b>		
фінансових інвестицій	3245	Витрати на придбання відповідних необоротних активів. Сума витрат має відповідати обороту за кредитом рахунку 54
основних засобів	3250	
інвестиційної нерухомості	3255	
нематеріальних активів	3260	

## Продовження таблиці Е

1	2	3
незавершених капітальних інвестицій	3265	
довгострокових біологічних активів	3270	
Інші витрати	3285	Інше використання коштів на інвестиційну діяльність, не включене до попередніх статей
<b>Усього витрат від інвестиційної діяльності</b>	<b>3290</b>	Підсумковий рядок витрат від інвестиційної діяльності (сума показників, зазначених у рядках 3245–3285)
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>	Розраховують як різницю між надходженнями (рядок 3240) та витратами (рядок 3290)
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>		
<b>Надходження від:</b>		
повернення кредитів	3300	Надходження коштів у результаті повернення раніше наданих установою кредитів
отримання позик	3305	Надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань: отримання позик, видачі векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю
отримання відсотків (роялті)	3310	Надходження коштів у результаті отримання відсотків, роялті, дивідендів, операцій з кредитування й надання гарантій та коштів, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг
Інші надходження	3340	Інші надходження грошових коштів від фінансової діяльності за обмінними операціями
<b>Усього надходжень від фінансової діяльності</b>	<b>3345</b>	Підсумковий рядок надходжень від фінансової діяльності (сума показників, зазначених у рядках 3300–3340)
<b>Витрати на:</b>		
надання кредитів	3350	Витрачені кошти на надання кредитів
погашення позик	3355	Витрачені кошти для погашення отриманих позик
сплату відсотків	3360	Кошти, використані на сплату відсотків за користування кредитами та іншими запозиченнями
Інші витрати	3380	Витрати, які не знайшли свого відображення в попередніх рядках розділу
Коригування	3385	Бюджетні установи — розпорядники бюджетних коштів не заповнюють
<b>Усього витрат від фінансової діяльності</b>	<b>3390</b>	Підсумковий рядок витрат від фінансової діяльності (сума показників, зазначених у рядках 3350–3385)
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3395</b>	Розраховують як різницю між надходженнями (рядок 3345) та витратами (рядок 3390)
<b>Чистий рух коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>	Підсумковий рядок руху коштів в установі (сума рядків 3195, 3295 та 3395)
Залишок коштів на початок року	3405	Рядок заповнюють на підставі даних Балансу (форма № 1-дс), рядки 1160, 1165, 1170, 1175 графа 3
Залишок коштів отриманий	3410	Сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), яка отримана від суб'єкта державного сектору відповідно до законодавства України у звітному періоді та не може бути віднесена на збільшення надходжень звітного періоду
Залишок коштів перерахований	3415	Сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), яка перерахована відповідно до законодавства України у звітному періоді (повернена суб'єкту державного сектору, що надав ці кошти, тощо) та не є використанням цих коштів, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного періоду
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3420	Сума збільшення або зменшення (наводять у дужках або зі знаком «—») залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти в разі зміни валютних курсів протягом звітного періоду
Залишок коштів на кінець року	3425	Рядок заповнюють на підставі даних Балансу (форма № 1-дс), рядки 1160, 1165, 1170, 1175 графа 4

## ДОДАТОК Є

Таблиця Є – Погодження рахунків загального і спрощеного Плану рахунків

Спрощений План рахунків		Загальний План рахунків	
код рахунку	назва рахунку	назва рахунку	
1	2	3	
10	Основні засоби	10	Основні засоби
		11	Інші необоротні матеріальні активи
		12	Нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів	13	Знос (амортизація) необоротних активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	14	Довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції	15	Капітальні інвестиції
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	16	Довгострокова дебіторська заборгованість
18	Інші необоротні активи	18	Інші необоротні активи
20	Виробничі запаси	20	Виробничі запаси
		22	Малоцінні та швидкозношувальні Предмети
21	Поточні біологічні активи	21	Поточні біологічні активи
23	Виробництво	23	Виробництво
26	Готова продукція	26	Готова продукція
		27	Продукція сільськогосподарського виробництва
		28	Товари
30	Каса	30	Каса
31	Рахунки в банках	31	Рахунки в банках
35	Поточні фінансові інвестиції	35	Поточні фінансові інвестиції
37	Розрахунки з різними дебіторами	34	Короткострокові векселі одержані
		36	Розрахунки з покупцями та замовниками
		37	Розрахунки з різними дебіторами
		38	Резерв сумнівних боргів
39	Витрати майбутніх періодів	39	Витрати майбутніх періодів
40	Власний капітал	401	Статутний капітал
		42	Додатковий капітал
		43	Резервний капітал
		46	Неоплачений капітал
44	Нерозподілені прибутки(непокриті збитки)	44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)

## Продовження таблиці Є

47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
48	Цільове фінансування і цільові надходження	48	Цільове фінансування і цільові надходження
55	Інші довгострокові зобов'язання	50	Довгострокові позики
		51	Довгострокові векселі видані
		52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями
		53	Довгострокові зобов'язання з оренди
		55	Інші довгострокові зобов'язання
64	Розрахунки за податками та платежами	64	Розрахунки за податками та платежами
		65	Розрахунки за ЄСВ
66	Розрахунки з оплати праці	66	Розрахунки з оплати праці
68	Розрахунки з іншими операціями	60	Короткострокові позики
		61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
		62	Короткострокові векселі видані
		63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
		67	Розрахунки з учасниками
		68	Розрахунки з іншими операціями
69	Доходи майбутніх періодів	69	Доходи майбутніх періодів
70	Доходи від реалізації	70	Доходи від реалізації
		71	Інший операційний дохід
		72	Дохід від участі в капіталі
		73	Інші фінансові доходи
74	Інші доходи	74	Інші доходи
79	Фінансові результати	79	Фінансові результати
90	Собівартість реалізації	90	Собівартість реалізації
91	Загальновиробничі витрати	91	Загальновиробничі витрати
96	Інші витрати	96	Інші витрати