

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

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Облік та аналіз фінансових результатів на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

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

Є.В. Борсук

Керівник \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Рецензент \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Сасенко О.Р.

**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:

Зав. кафедрою \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023р.

**З А В Д А Н Н Я  
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ**

Борсуку Єгору Васильовичу

- 1 Тема роботи: Облік та аналіз фінансових результатів на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»  
керівник роботи Сьомченко В.В., к.е.н., доцент,  
затверджені наказом ЗНУ від 01.05.2023 р., № 650-с., 18.09.2023 р. № 1446-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
- 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): дослідити теоретичні аспекти обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства; вивчити організацію і методику обліку та аналізу фінансових результатів на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) кваліфікаційна робота містить: 24 табл., 14 рис., 9 формул.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студент \_\_\_\_\_  
(підпис)Є.В. БорсукКерівник роботи \_\_\_\_\_  
(підпис)В.В. Сьомченко**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 136 с., 14 рис., 24 табл., 75 літературних джерел.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ЗВІТНІСТЬ, ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ, ДОКУМЕНТАЦІЯ, ОБІВАРТІСТЬ, ПИТОМІ ВИТРАТИ, ОСНОВНІ ВИРОБНИЧІ ФОНДИ

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку і аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів чинної системи обліку й аналізу фінансових результатів підприємств та розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів із урахуванням вимог вітчизняних і міжнародних стандартів, а також передового досвіду.

Дослідження проводилось із використанням системи методів, що застосовують при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: теоретичного узагальнення і порівняння (для уточнення сутності поняття «прибуток»), індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку і аналізу фінансових результатів та осмисленні проблеми їх удосконалення), графічний (для наочного відображення результатів дослідження), абстрактно-логічний і причинно-наслідкових зв'язків (при розробці доповнень, змін і уточнень до законодавчих актів та нормативно-правових документів), наукової абстракції та системного аналізу (при розробці системи методики аналізу фінансових результатів аграрних підприємств).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних та організаційних положень і розробці практичних

рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу фінансових результатів. Основні результати, що відображають наукову новизну й особистий внесок автора, полягають у такому:

– уточнено дефініцію поняття «фінансові результати» як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку). Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства;

– уточнено дефініцію поняття «прибуток» – це перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства;

– удосконалено класифікацію фінансових результатів, яка містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів. Дана класифікація дозволить найбільш точно визначити в теперішньому звітному періоді та спрогнозувати в майбутньому результати діяльності підприємства з урахуванням усієї сукупності факторів, що впливають на їх формування;

– запропоновано ввести нові субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати», що дозволить при їхньому закритті бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством.

## SUMMARY

Qualifying work contains: 136 pp., 14 fig., 24 tab., 75 references.

### FINANCIAL RESULTS INCOME, EXPENSES, ACCOUNTING, COST ITEMS, DOCUMENTS, OBVERSE, UNIT COSTS, FIXED PRODUCTION ASSETS

The object of the research is the process formation of accounting and analysis of financial results at TEKO-PLAST LLC.

The purpose of qualification paper is to study the theoretical, methodological and practical aspects of the current system of accounting and analysis of financial results of enterprises and the development of scientifically based recommendations for improving the organization and methodology of accounting and analysis of financial results with the requirements of national and international standards and best practices.

The study was conducted using the system of methods used in the study of socio-economic processes and phenomena, namely: theoretical generalization and comparison (to clarify the nature of «profit»), induction and deduction (in the study of the process of accounting and analysis of financial results and understanding of the problems of improvement), the graphics (for visual display of the research results), abstract-logical and causal relationships (when designing additions, changes and clarifications in statutes and legal documents), scientific abstraction and system analysis (when developing the system of methods of analysis of the financial results of agricultural enterprises).

The scientific novelty of the obtained results is to study the theoretical, methodological and organizational regulations, and to develop practical recommendations on improvement of accounting and financial analysis results. The main results, reflecting the scientific novelty and personal contribution of the

author, are the following:

- the definition of the concept of «financial results» as an object of accounting has been clarified – it is the result of economic activity, which is the difference from the comparison of the company's income and expenses after deducting the amount of taxes, which is determined for a certain period and in general or by types of activity and is summarized in the form profit (loss). This approach ensures the reliability and comprehensibility of the information generated in the accounting system and provides for taking into account the interests of various users of the enterprise's economic activity;

- the definition of the concept of «profit» is converted, derived form of surplus value, with which the quantitative aspect is the difference between the selling price of products (goods) and costs of enterprise activity;

- improved classification of financial results that includes the most important ways of grouping information on the formation and distribution of profits with the aim of improving analytic information in the account to meet the needs of different user groups. This classification will permit to determine in the present reporting period and to predict future results of the company taking into account all factors influencing their formation;

- prompted to enter a new sub-account to the account 79 «Financial results», which will allow you to close them to see the profit (or loss) from each activity undertaken by the enterprise.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП.....	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ	
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1 Сутність поняття «фінансові результати»: історичний аспект та сучасність .....	15
1.2. Класифікація фінансових результатів діяльності підприємств та їх характеристика.....	30
1.3 Проблеми обліку фінансових результатів промислового підприємства.....	34
1.4 Нормативно-законодавчі та інші джерела для обліку та аналізу фінансових результатів підприємства .....	41
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	48
2.2 Облікова політика підприємства щодо формування фінансових результатів.....	57
2.3 Загальні принципи організації обліку та документальне оформлення фінансових результатів на підприємстві.....	69
2.4 Синтетичний та аналітичний облік фінансових результатів підприємства .....	74
2.5 Удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства.....	86
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»	



3.1 Організаційно-методичні засади аналізу фінансових результатів підприємства.....	93
3.2 Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства.....	106
3.3 Напрями підвищення ефективності діяльності підприємств в результаті покращення фінансових результатів.....	118
ВИСНОВКИ.....	125
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	130

## ВСТУП

Актуальність теми полягає у тому, що для розвитку та ефективності виробництва підприємств велике значення надають реалізації продукції та одержання фінансового результату саме від операційної діяльності. Процес реалізації продукції є одним із найважливішим в його діяльності, так як отримані кошти з обороту підприємства дозволяють відшкодувати витрати і сплатити податки до бюджету, повернути банкам отримані кредити, розрахуватися з постачальниками, кредиторами та з робітниками. Звіт про фінансовий результат показує, як добре організація справлялася з керуванням фінансів в минулому періоді.

Фінансовий результат діяльності визначає стан підприємства як і на сьогодні так і прогнозує його можливості в перспективі, тому необхідним є детальний та кваліфікований підходи до формування його складових частин, а саме доходів та витрат, детально вивчати та аналізувати чинники, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства. Важливість складових даного процесу спонукає до необхідності пошуку шляхів удосконалення організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Економічний розвиток супроводжується змінами законодавства, що регулює підприємницьку, інвестиційну діяльність, податкову політику. Нажаль в Україні розвиток нормативної та методичної бази за різними напрямками здійснюється без відповідної узгодженості, що призвело до значних відмінностей у методиці обліку доходів витрат, визначення фінансових результатів діяльності та відображення їх у звітності для використання різними групами користувачів. Тому питання бухгалтерського обліку доходів і витрат, методики визначення фінансових результатів, оподаткованого прибутку, та контролю за їх формуванням і відображенням

у звітності є досить актуальними, досліджуються як науковцями так і практикуючими бухгалтерами, аудиторами, менеджерами.

Проблеми обліку фінансових результатів у сучасних умовах висвітлювались у працях вітчизняних вчених Білухи М.Т., Дем'яненка М.Я., Гайдуцького П.І., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Лавріненко Л.І., Лишиленка О.В., Моссаковського В.Б., Огійчука М.Ф., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С., Саблука П.Т., Сопка В.В., Сука Л.К., Ткаченко Н.М., Хомина П.Я., Швеця В.Г. Питаннями аналізу формування фінансових результатів займалися Бутинець Ф.Ф., Ковальчук М.І., Лахтіонова Л.А., Мних Є.В., Нападовська Л. В., Савчук В.К., Чумаченко М.Г. Провідні науковці зробили значний внесок у розвиток обліку, однак низка проблем залишається не вирішеною, оскільки становлення нормативної бази обліку і звітності та теоретичне обґрунтування цих процесів перебуває на стадії формування та розвитку.

Відсутність науково обґрунтованої та уніфікованої методики визначення фінансових результатів на основі даних бухгалтерського обліку для відображення їх у звітності та використання різними групами користувачів гальмує розвиток обліку, послаблює роль звітності, породжує нерозуміння та недовіру до аналізу фінансової звітності. Необхідність розробки науково-обґрунтованих підходів до формування інформації про фінансові результати у бухгалтерському обліку та відображення їх у звітності, з урахуванням напрацювань вітчизняної школи бухгалтерського обліку та аналізу визначили актуальність дослідження магістерської дипломної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів чинної системи обліку й аналізу фінансових результатів підприємств та розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів із урахуванням вимог вітчизняних і міжнародних

стандартів, а також передового досвіду.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені наступні завдання:

- визначити зміст фінансових результатів господарської діяльності в історичному аспекті з урахуванням факторів формування та функцій, що вони виконують в процесі сучасного економічного розвитку;
- узагальнити визначення ролі і місця фінансових результатів у складі об'єктів бухгалтерського обліку та звітності підприємств;
- проаналізувати технологічні особливості діяльності підприємства та їх вплив на побудову обліку фінансових результатів на підприємстві;
- дослідити основні аспекти облікової політики щодо формування інформації про фінансові результати у звітності підприємств;
- розкрити організаційно-методичні засади аналізу фінансових результатів підприємства;
- проаналізувати показники фінансових результатів діяльності підприємства;
- розробити рекомендації спрямовані на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування і використання фінансових результатів;
- визначити напрями підвищення ефективності діяльності підприємств в результаті покращення фінансових результатів.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних і прикладних питань, що пов'язані з обліком фінансових результатів, використанням прибутку та проведенням їх аналізу на підприємствах.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку і аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ».

Дослідження проводилось із використанням системи методів, що застосовують при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: теоретичного узагальнення і порівняння (для уточнення сутності поняття «прибуток»), індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку і аналізу фінансових результатів та осмисленні проблеми їх удосконалення),

графічний (для наочного відображення результатів дослідження), абстрактно-логічний і причинно-наслідкових зв'язків (при розробці доповнень, змін і уточнень до законодавчих актів та нормативно-правових документів), наукової абстракції та системного аналізу (при розробці системи методики аналізу фінансових результатів аграрних підприємств).

Теоретичною та методологічною основами кваліфікаційної роботи стали наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, законодавчі акти, нормативно-правові документи та галузеві методичні рекомендації з питань обліку доходів і витрат, формування чистого прибутку (збитку) підприємств. Джерелом фактографічної інформації для дослідження є дані обліку та звітності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ», довідково-інформаційні видання, а також власні дослідження.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці науково обґрунтованих практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення облікового процесу формування і використання фінансових результатів в ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних та організаційних положень і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу фінансових результатів. Основні результати, що відображають наукову новизну й особистий внесок автора, полягають у такому:

– уточнено дефініцію поняття «фінансові результати» як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку). Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства;

– уточнено дефініцію поняття «прибуток» – це перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства;

– удосконалено класифікацію фінансових результатів, яка містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів. Дана класифікація дозволить найбільш точно визначити в теперішньому звітному періоді та спрогнозувати в майбутньому результати діяльності підприємства з урахуванням усієї сукупності факторів, що впливають на їх формування;

– запропоновано ввести нові субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати», що дозволить при їхньому закритті бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством.

За результатами дослідження опубліковано дві тези доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях на тему: «Основні концепції розуміння фінансового результату» та «Фінансовий аналіз у системі аналітичних досліджень підприємств», а також наукова стаття у фаховому виданні на тему «Податкове планування в системі управління фінансово-економічною діяльністю промислових підприємств» та наукова стаття на тему: «Сутність поняття «прибуток»: історичний аспект та сучасність» у кафедральному збірнику статей молодих вчених.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 75 найменувань, містить 24 таблиці та 14 рисунків. Основний зміст роботи викладено на 136 сторінках комп'ютерного тексту.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1 Сутність поняття «фінансові результати»: історичний аспект та сучасність

Трансформація економічної системи, що породила в Україні нові умови господарювання, викликає необхідність переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління підприємствами, в тому числі до однієї із важливих його складових – бухгалтерського обліку і, передусім, обліку фінансових результатів діяльності. Успіх діяльності та навіть питання подальшого існування господарюючих суб'єктів безпосередньо залежать від отриманих результатів. Саме тому важливо оперативно обліковувати і аналізувати фінансові результати діяльності підприємства з метою їх максимізації. Для вирішення теоретичних і організаційно-методичних питань обліку доходів і фінансових результатів діяльності необхідно з нових позицій розкрити сутність і зміст цих понять. Все це дозволить розробити науково обґрунтовану систему обліку фінансових результатів діяльності, визначити основні напрями і методи їх аналізу.

Початковим моментом нашого дослідження є визначення економічного змісту поняття «прибуток». Відомо, що жодне економічне поняття не використовується в такому широкому значенні, як «прибуток». В економічній теорії в різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом глибокого вивчення економічної науки. Однак до теперішнього часу в економічній літературі не існує єдиної думки про сутність даної категорії, особливо багато дискусій ведеться щодо визначення поняття «прибуток», його походженні та функціях.

«Тривалий час в нашій країні вважалося, що найбільш правдиве і єдине правильне тлумачення даного питання було викладене класиками марксизму. Першими, хто дав визначення поняття прибутку були меркантилісти, які вважали, що прибуток виникає у сфері обігу, в зовнішній торгівлі, в результаті продажу товарів за більш високою ціною. Фізіократи вважали, що прибуток створюється тільки в сільському господарстві, де вплив сил природи призводить до перевищення споживчих вартостей над витратами виробництва. А. Сміт і Д. Рікардо обґрунтували ідею створення доданої вартості в галузях матеріального виробництва.

В економічній системі поняття прибутку існує з причини існування товарно-грошових відносин, появою і розвитку інституту власності, особливо приватної. Перші визначення поняття прибутку збігалися зі значенням валового доходу, який за індивідуалістичною системою розподілу поділявся на три категорії: доходи від капіталу, землі та доходи від праці. Вважалося, що кожен із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги у народному господарстві.

Це добре зрозуміли ще засновники класичної школи А. Сміт, Дж. Ст. Мілль, які брали до уваги історичний і юридичний факт володіння тим чи іншим капітальним майном, землею або капіталом (засобами виробництва, матеріалами, коштами) як основу вирішення питання про походження прибутку.

Рікардо Д. виявив протилежну залежність між прибутком та земельною рентою, між заробітною платою і прибутком. «Яка частина продукту сплачується у формі заробітної плати – питання надзвичайно важливе для визначення прибутку. Останній буде високий або низький у тій самій пропорції, в якій буде низькою чи високою заробітна плата», – писав він [60].

Сміт А. і Рікардо Д. «відокремили поняття прибутку в особливу економічну категорію, яку досліджували в тісному зв'язку із процесом накопичення капіталу, із факторами зростання суспільного багатства».

У різні часи А. Сміт «трактував прибуток як:



- закономірний результат продуктивності капіталу;
- винагороду капіталіста за його діяльність і ризик;
- вирахування з частини неоплаченої праці найманого робітника. З цього приводу він, наголошував: «господар отримує частку продукту їх праці, чи частку вартості, яку праця додає до предметів, що нею обробляється; ця доля і складає прибуток господаря» [36].

Пояснення джерел виникнення прибутку, яке зробив А. Сміт, набуло розвитку в різноманітних подальших теоріях прибутку.

У працях відомих теоретиків того часу панували і такі варіанти трактування прибутку, як винагороди за збереження капіталу (теорія стриманості), страхової премії за ризик, а також сприйняття прибутку як результату виявлення законів мінового процесу і вартості, що виникає завдяки зростанню капіталу з часом. Позиція вчених щодо джерел виникнення прибутку формувалась здебільшого залежно від їх поглядів на закони виробництва, розподілу, обміну та споживання.

«Спираючись на досягнення класичної школи, під впливом теорії продуктивності капіталу, а також концепції граничної корисності на рубежі ХІХ-ХХ століть формувалась неокласична теорія прибутку. Вона мала подвійне тлумачення. З одного боку, Дж.Б. Кларк, Л. Вальрас вважали, що прибуток - це винагорода, ціна окремого фактору виробництва – капіталу, не враховуючи винагороди за всі інші фактори – землю, працю. З другого боку, прибуток розглядався як комплексний дохід підприємця від усіх факторів виробництва» [36].

Найбільш загальний підхід до визначення прибутку ми знаходимо у Дж.М. Кейнса, який виходив з того, що «капітал, по суті, – актив, і «про капітал краще говорити, що він приносить протягом періоду його існування вигоду понад його первісної вартості» [36]. Ця вигода і є прибуток. Однак кому необхідний прибуток: бухгалтеру або його роботодавцям, яка його структура і як він визначається – це проблема проблем.

Так, Дж. М. Кейнс розглядав прибуток в системі макроекономічних

показників регулювання соціально-економічних процесів у державі за допомогою ефективного попиту.

Так, в економічній науці ХХ ст. можна виділити основні теорії:

- виробничого капіталу (прибуток – це результат капіталу як обов’язкового фактора будь-якого виробництва);
- утримання, де прибуток – винагорода капіталіста за відстрочення особистого споживання власного капіталу, за ризик в очікуванні ефекту від вкладених у виробництво коштів;
- прибутку як трудового доходу від підприємницької діяльності у всіх її видах;
- прибутку як результату існування монополії.

Потреба у визначенні фінансових результатів діяльності об’єктивно могла виникнути тільки з розвитком капіталістичного виробництва. Цьому передували ряд факторів (рис. 1.1).

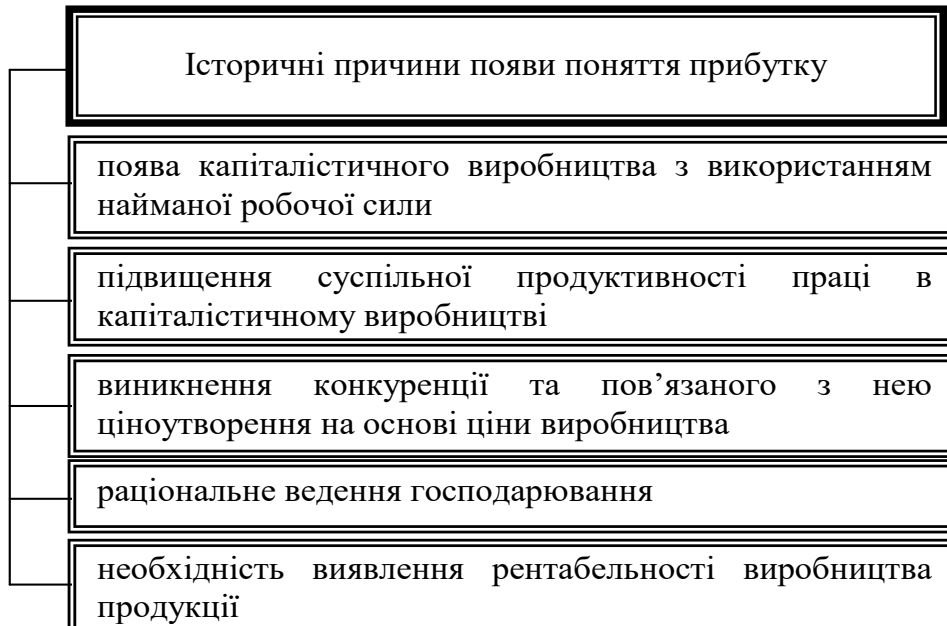


Рисунок 1.1 – Передумови виникнення поняття прибутку

Однак в сучасних умовах проблема визначення прибутку досі має місце. Більшість вчених схильні розглядати прибуток як центральну

категорію бухгалтерського обліку, в умовах ринкової економіки.

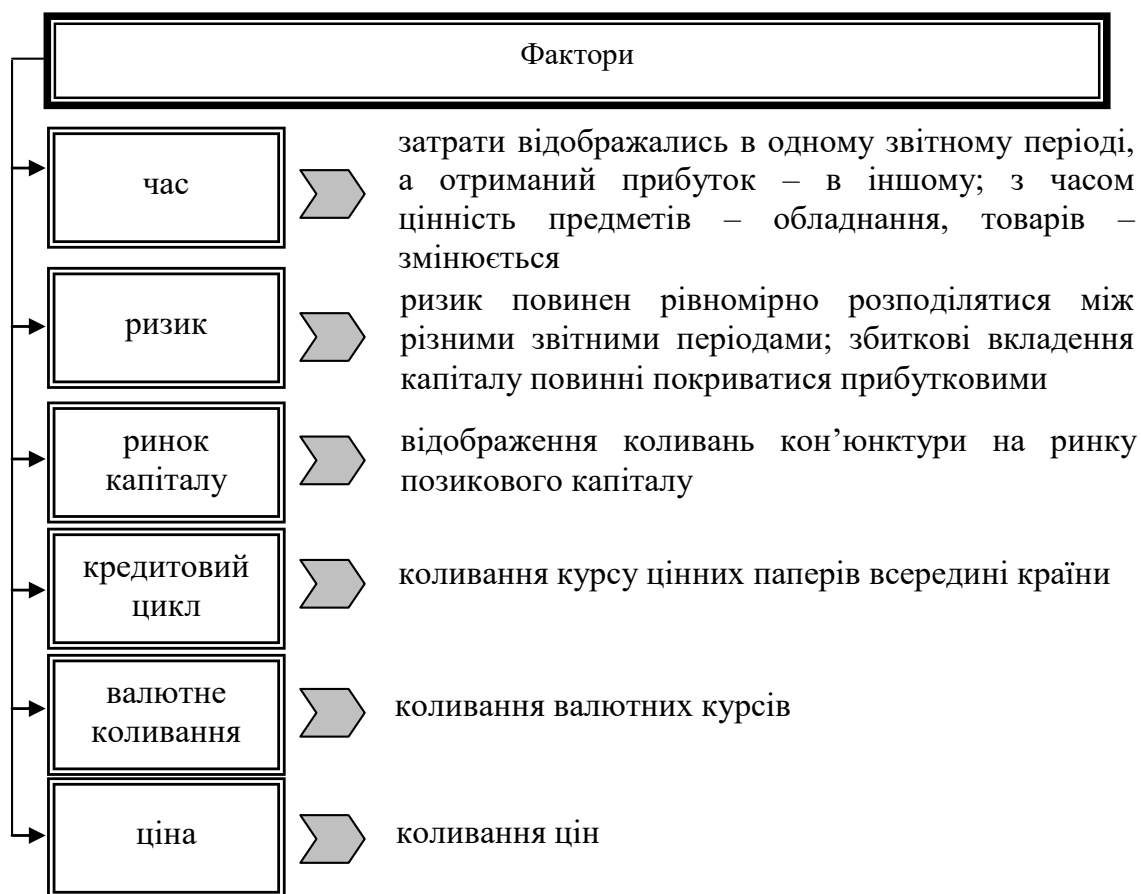


Рисунок 1.2 – Фактори, що враховуються при визначенні фінансових результатів

Точність облікових даних залежить від конкретних умов підприємства, від господарської ситуації. Тому очевидно передбачається умовність визначення прибутку.

Відповідно до позицій відомих вчених різних національних шкіл бухгалтерського обліку, в історії бухгалтерської думки можна виділити основні підходи щодо визначення фінансових результатів в різних школах бухгалтерського обліку (рис. 1.3).

Таким чином, здійснений екскурс в історію бухгалтерської думки показує, що протягом століть вчені намагались визначити роль та значення фінансових результатів в діяльності окремого підприємства, і, відповідно,

його відображення в бухгалтерському обліку.



Рисунок 1.3 – Підходи до визначення поняття прибутку в різних школах бухгалтерського обліку

Розпочнемо із аналізу економічної сутності доходів у системі бухгалтерського обліку. Це поняття було і є предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл і течій, трактування якої в загальноекономічній літературі так чи інакше зводиться до таких двох визначень:

– доходи – це грошові або інші надходження (П.І. Юхименко, П.М. Леоненко, Р.М. Пушкар, Н.П. Тарнавська, В.С. Загорський, О.Д. Вовчак, І.Г. Благун, І.Р. Чуй, Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева, І.М. Бойчук, П.С. Харів, М.І. Хопчан, Ю.В. Піча);

– доходи – це виручка (виторг) від реалізації (О.І. Ястремський, О.Г. Грищенко, В.С. Сухарський).

Проте у практичній площині наведені визначення є дискусійними з таких міркувань. З одного боку, виручка (виторг) від реалізації – це хоча і вагома, але лише окрема складова доходів сучасного підприємства. Оскільки

існують ще відсотки та одержані дивіденди, доходи від участі у капіталі інших підприємств, отримані штрафи, пені, неустойки, благодійні внески, спонсорська допомога тощо. З іншого боку, трактування сутності доходів як надходжень грошових коштів чи матеріальних цінностей не відповідає принципу нарахування, який застосовується в бухгалтерському обліку. Адже доходи визнаються не у момент надходження грошових коштів від контрагентів, а в момент реалізації товарів, робіт, послуг, тобто відвантаження та передачі права власності на активи. До того ж не всі надходження грошових коштів чи матеріальних цінностей визнаються в бухгалтерському обліку доходами.

Отже, поняття «дохід» є досить складним та неоднозначним. Це свого часу визнав один із світових авторитетів у цій сфері – відомий англійський економіст Джон Річард Хікс, який зазначав, що багато вчених викликали один в одного (та й у самих себе) певне замішання, приймаючи різні визначення доходу, що були досить суперечливими та не цілком задовільними [36].

Трактування поняття «дохід», подане у п. 5 НП(С)БО 15 «Дохід» та п. 3 розділу I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», полягає в збільшенні економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшенні зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [42, 46]. Проте дане визначення доходу піддається критиці науковців як не зовсім коректне.

Більш узагальнене визначення доходів містить МСБО 18 «Дохід» (п.7), а саме: «валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу». Проте головна відмінність між МСБО і НП(С)БО щодо доходу полягає у скороченій формі останнього. Тобто під час складання національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті, а саме:

1. НП(С)БО 15, на відміну від МСБО 18, не визнає доходом суми

попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції, суми завдатку під заставу або в погашення позики (якщо це передбачено відповідним договором), надходження від первинного розміщення цінних паперів.

2. У національних стандартах оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві істотні ризики та винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій для впевненості в передачі ризику.

3. Національні стандарти не задовольняють критерії визнання доходу після доставки товарів клієнту.

4. НП(С)БО 15 не регламентує ситуацію отримання готівки від реалізації до того, як здійснюється доставка товару або виконання послуг.

5. Проблема невідповідності НП(С)БО 15 до МСБО 18 проявляється у ситуації, коли товари продано з гарантією та ін.

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, відповідно до якого для визначення фінансового результату звітного періоду варто зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Перейдемо до аналізу поняття «витрати». Серед вчених-економістів досягнуто певного консенсусу щодо трактування сутності витрат як вартості ресурсів, використаних підприємством для здійснення господарської діяльності. Так, Г.Н. Климко, В.П. Нестеренко та Л.О. Каніщенко та Чухно А.А. вважають, що «витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності» [29].

А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило «під витратами розуміють вартісне вираження абсолютної величини застосовано споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [66].

І.А. Бланк розтлумачує «витрати як виражені в грошовій формі

ресурси, які підприємство використало у процесі здійснення господарської діяльності» [4].

На думку Олініченко К.С. «витратами є матеріальні, трудові, фінансові, природні, інформаційні та інші види ресурсів у вартісному виразі» [49].

Проте продовжуються дискусії щодо розмежування понять «витрати» і «затрати». Відзначимо, що затрати – найбільш невизначене слово у бухгалтерському обліку, яке часто вживається в різних смислових значеннях. Національне законодавство трактує лише поняття «витрати». Так, у п. 3 НП(С)БО 1 під витратами розуміється «зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)». До того ж існує НП(С)БО 16 «Витрати», що повністю присвячено особливостям визнання та складу витрат у бухгалтерському обліку [47]. Підходи до трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведемо в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку

№ з/п	Стандарт	Визначення
1.	п.3 НП(С)БО1	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
2.	п.6 НП(С)БО 16	зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
3.	п.2 ПБУ 10/99	зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)
4.	IFRS	зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається в формі відпливу або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками
5	GAAP	Фактичні чи передбачувані відпливи грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії

Законодавці не розв'язали проблему трактування понять і в Господарському кодексі України. Так, тлумачення понять терміну «збитки», яке ототожнюється з втратами та певними витратами. Так, «збитки це:

– втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або має зробити для відновлення свого порушеного права – згідно з п. 2 ст. 22 Цивільного кодексу України 21;

– витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною згідно з п. 2 ст. 224 ГКУ 22» [5].

Отже, має місце певна неузгодженість визначень. Як зазначає М.І. Скрипник, термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час як термін «витрати» – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за цей період ставляться у відповідність доходам. На думку автора, «використання в економічній літературі поряд з термінами «витрати» і «затрати» таких, як «видатки», «втрати», «збитки», є неправомірним, оскільки останні належать до фінансових результатів діяльності та означають: втрати – зменшення активу в результаті непередбачених обставин (тільки в результаті фактів-подій), збитки – перевищення декапіталізованих витрат над доходами» [38].

Автор Л.В. Івченко зазначає про «відмінність поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному зі всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Отже, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому витрат зумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання» [25].



На думку Олексюк О. І., «під затратами потрібно розуміти явні (фактичні) витрати підприємства, тобто вартісні оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності. Тоді як витратами організації визнається вартість використаних ресурсів, які повністю витрачені протягом певного періоду для отримання доходу. Такий підхід називається відповідністю витрат і доходів. Як наслідок, в бухгалтерському обліку всі доходи повинні співвідноситися з витратами на їх отримання» [48].

Відповідно до позиції Л.А. Ільків, з облікового погляду «затрати та витрати є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності. Проте затрати є більш загальним поняттям, оскільки містять витрати, охоплюючи ще ряд об'єктів обліку (зокрема, закупівлю запасів, інвестиції тощо)» [26].

Не існує в економічній науці і єдиного трактування поняття «фінансові результати». Полеміка протягом десятиліть значною мірою розгорталася навколо сутності, форм та джерел формування результатів діяльності, методики їх визначення. У цілому можна виділити три основні концепції розуміння фінансового результату:

- семантична;
- синтаксична;
- прагматична.

Особливість семантичної концепції трактування фінансового результату полягає в тому, що за величиною даного показника оцінюють ефективність господарської діяльності підприємства. Доцільність семантичного підходу є очевидною при проведенні аналізу та оцінки діяльності підприємства. У межах цієї концепції передбачається наближення показників фінансового результату, розрахованих за бухгалтерським та економічним варіантами.

При синтаксичному підході до поняття «фінансовий результат» досліджують його структуру та особливості формування. Значна увага приділяється показникам фінансових результатів за видами господарської діяльності підприємства (операційної, інвестиційної, фінансової),

особливостям їхнього формування та відображення у фінансовій звітності підприємства. Дана концепція може характеризуватися іншою назвою – «операційна», яка передбачає, що фінансовий результат виступає узагальнюючим показником сукупності фактів (операцій) господарської діяльності підприємства.

Прагматична концепція пов'язана з процесами прогнозування майбутнього значення показника фінансового результату, а отже, результативності господарської діяльності підприємства у цілому. Можливість використання цього підходу є важливою під час процесів оцінки та прогнозування прибутковості підприємства, нейтралізації негативних впливів різноманітних ризиків на величину фінансового результату.

У межах цієї концепції відбувається розробка стратегічних напрямів розвитку підприємства та процес прийняття управлінських рішень контрагентами (кредиторами, інвесторами) суб'єкта господарювання.

У міжнародній практиці можна виділити три основні підходи до визначення величини фінансового результату діяльності підприємства:

– фінансовий результат, як зміна величини чистих активів підприємства протягом звітного періоду (формула 1.1). Розмір чистих активів визначається як вартісна оцінка сукупного майна підприємства за вирахуванням загальної суми його заборгованості та додаткових внесків власників.

$$\Phi P = \Delta \text{ЧА} = (\text{ЧА}_1 - \text{ЧА}_0) \quad (1.1)$$

де  $\Phi P$  – фінансовий результат;

$\Delta \text{ЧА}$  – зміна величини чистих активів;

$\text{ЧА}_0, \text{ЧА}_1$  – величина чистих активів на початок та на кінець звітного періоду відповідно;

– фінансовий результат виступає як різниця між величиною доходів і

витрат діяльності підприємства (формула 1.2):

$$\Phi P = D - B \quad (1.2)$$

де  $D$  – доходи діяльності підприємства;

$B$  – витрати діяльності підприємства;

– фінансовий результат трактується, як зміна величини власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду (формула 1.3):

$$\Phi P = \Delta BK = (BK_1 - BK_0) \quad (1.3)$$

де  $\Delta BK$  – зміна розміру власного капіталу;

$BK_0, BK_1$  – величина власного капіталу на початок та на кінець звітного періоду відповідно.

Ми переконані, що вказані методичні підходи до визначення величини фінансових результатів переважно виходять із змістовної сутності концепції капіталу і збереження капіталу, які містяться в Концептуальній основі фінансової звітності, а саме:

1. Концепція фінансового капіталу (капітал – інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність), за якою «капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства». Відповідно до концепції збереження фінансового капіталу позитивний фінансовий результат (прибуток) вважається заробленим, якщо фінансова (або грошова) величина чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) величину чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників впродовж даного періоду.

2. Концепція фізичного капіталу (капітал – виробнича потужність) капітал трактують у вигляді продуктивності підприємства, яка базується,

наприклад, на одиницях продукції за день.

За концепцією збереження фізичного капіталу позитивний фінансовий результат буде мати місце за умови, що «фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду» після вирахування будь-яких виплат власникам та внесків власників впродовж даного періоду. Відповідно до цієї концепції позитивний фінансовий результат відображає зростання капіталу за певний період.

Концептуальна основа розглядає поняття позитивного фінансового результату як залишкову суму «після вирахування витрат (що включає збереження капіталу в разі необхідності) з доходу». Зазначимо, що залишкова сума перевищення витрат над доходами визнається негативним фінансовим результатом (чистим збитком).

Досвід міжнародної практики бухгалтерського обліку передбачає два головні методи визначення фінансового результату діяльності підприємства:

- балансовий метод – визначення фінансового результату на підставі основного балансового рівняння, за яким величина активу підприємства відповідає сумі власного капіталу (статутний, резервний, додатковий капітал, прибуток минулих років) та зобов'язань суб'єкта господарювання. Згідно з цим показник фінансового результату буде відображати зміну вартості чистих активів протягом звітного періоду;

- метод «витрати – випуск» (в основу покладено модель В. Леонт'єва)
- розрахунок фінансового результату здійснюється шляхом зіставлення доходів та витрат діяльності підприємства, з наступними коригуванням цієї різниці на суму зміни залишків запасів та вартості незавершеного будівництва впродовж звітного періоду.

Саме цей метод отримав найбільше поширення у діяльності підприємств, в т. ч. у вітчизняних реаліях відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [42]. Так, у п. 6 Положення зазначається, що

«... для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей».

Систематизуємо основні підходи та методи розрахунку показника фінансового результату господарської діяльності підприємства відповідно до наявного досвіду міжнародної практики (див. рис. 1.4).

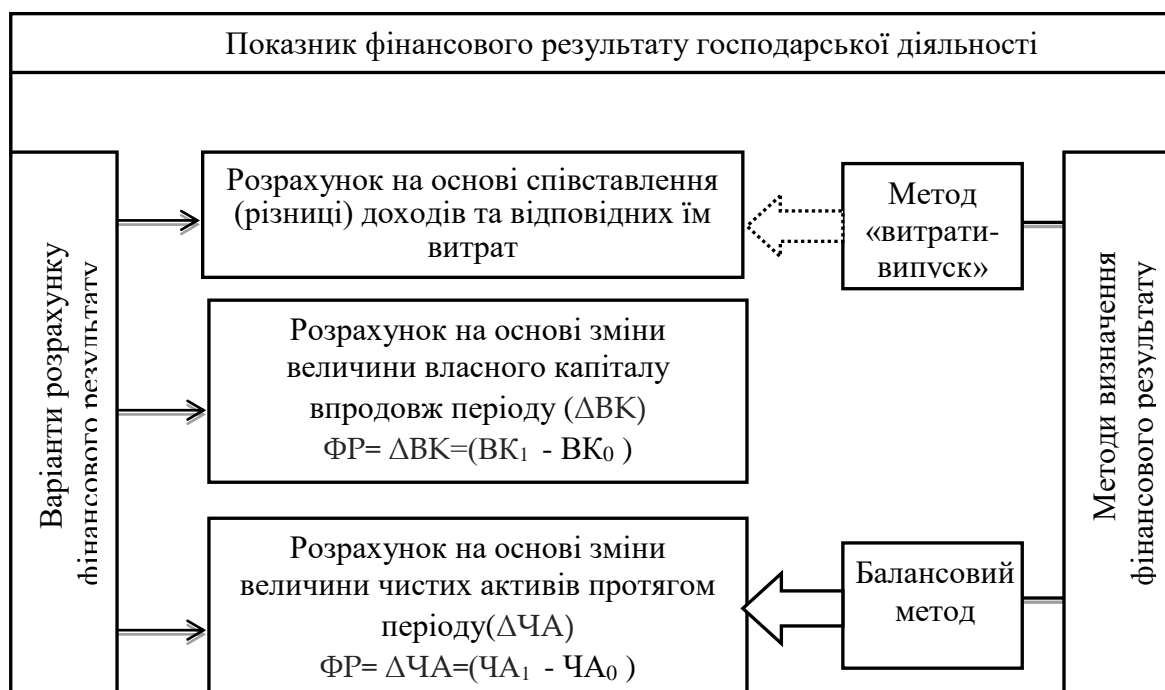


Рисунок 1.4 – Порядок розрахунку показника фінансового результату

Отже, хоча вітчизняній практиці визначення фінансового результату діяльності підприємства переважно притаманним є метод «витрати-випуск», вважаємо, що недоцільно нехтувати можливістю використання балансового методу для розрахунку цього показника в аналітичних цілях.

Зважаючи на розвиток сучасних економічних відносин, вважаємо, поняття «фінансовий результат» доцільно розглядати з урахуванням впливу на облікове відображення господарських операцій економічного, податкового та управлінського підходів до трактування сутності

досліджуваної дефініції. Зокрема, фінансовий результат як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Новизна запропонованого визначення полягає у поєднанні різноманітних підходів до визначення фінансового результату, які впливають на облікове відображення господарських операцій. Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства.

## 1.2 Класифікація фінансових результатів діяльності підприємств та їх характеристика

В сучасних умовах господарювання найбільший інтерес для користувачів фінансової звітності підприємства представляє інформація про сформовані фінансові результати, що виражаються прибутком або збитком.

Під загальним поняттям прибутку (збитку) розуміються його найрізноманітніші види. При цьому певна складність у його дослідженні зумовлена відсутністю у теорії і на практиці чіткої класифікації фінансових результатів, що не може не позначатися на обліковій роботі підприємства, від якості якої залежить достовірність та об'єктивність інформації необхідної для прийняття управлінських рішень.

За результатами зіставлення проаналізованих документів можна зробити наступні висновки:

По-перше, чинні НП(С)БО містять лише порядок визначення фінансових результатів за звітний період, що включає деякі види діяльності

підприємства, але при цьому класифікаційні ознаки фінансових результатів в них не виділено.

По-друге, з метою спрощення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення достатньою інформацією користувачів звітності для прийняття управлінських рішень, необхідним є розробка обґрунтованої класифікації фінансових результатів та виділення її окремим пунктом у відомчих методичних рекомендаціях.

Крім того здійснений огляд літературних джерел з питань класифікації фінансових результатів дає змогу стверджувати, що:

- більшість авторів у літературних джерелах не називають ознак класифікації прибутку (збитку), а лише перераховують його різноманітні види;
- певна складність класифікації фінансових результатів пов'язана з тим, що деякі науковці по-різному називають один і той самий вид прибутку чи збитку («валовий» і «маржинальний», «нерозподілений» і «балансовий» прибуток.);
- автори інколи замінюють види фінансових результатів синонімами («нерозподілений», «капіталізований» чи «реінвестований» прибуток);
- недоцільним є виділення ознак класифікації прибутку (збитку) під різними назвами, («характер інфляційного очищення» і «методика оцінки»; «мета визначення» і «мета використання»; «вид діяльності, завдяки якій отримано прибуток» і джерело формування»), що ускладнює сприйняття даних понять у різних літературних джерелах.

Таким чином, існуючі класифікації фінансових результатів мають багато дискусійних моментів та невирішених питань, що свідчить про їх недосконалість. Але, разом з тим, вони містять обґрунтовані та плідні результати, які дають змогу автору виділити та деталізувати основні класифікаційні ознаки фінансових результатів підприємств.

Отже, фінансові результати підприємств, на нашу думку, доцільно класифікувати за такими ознаками:

- вид діяльності, що забезпечить наявність інформації про фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності;
- джерело формування, що дасть можливість деталізувати фінансові результати від окремих операцій, здійснюваних підприємством в межах його діяльності;
- період формування, що забезпечить можливість розмежування фінансових результатів підприємства за різними звітними періодами;
- методика розрахунку, що забезпечить можливість визначення фінансового результату за даними різних видів обліку;
- відповідність плану, що забезпечить одержання інформації про відхилення фінансових результатів від планових показників та прогнозування їх розміру в майбутньому;
- характер оподаткування, що забезпечить можливість здійснення відокремленого обліку фінансових результатів від оподатковуваних та неоподатковуваних операцій;
- спосіб використання, що дасть можливість визначити фінансовий результат підприємства, що підлягає розподілу, а також фінансовий результат, що залишається в розпорядженні підприємства.

Отже, запропонована класифікація фінансових результатів містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів.

Дана класифікація дозволить найбільш точно визначити в теперішньому звітному періоді та спрогнозувати в майбутньому результати діяльності підприємства з урахуванням усієї сукупності факторів, що впливають на їх формування.

Крім того, є відмінності і у класифікації доходів (див. табл. 1.2).

Виходячи з інформації, наведеної в табл. 1.2, можна помітити, що класифікація доходів у чинних НП(С)БО певною мірою не збігається. Це пов'язано насамперед зі спрямованістю НП(С)БО 1 на складання фінансової



звітності, а НП(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства [42, 46].

Таблиця 1.2 – Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

НП(С)БО 1	НП(С)БО 15	Інструкція 291
–	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів робіт послуг)	Доходи від реалізації (рах. 70)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів робіт, послуг)	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг)	–
Інші операційні доходи	Інші операційні доходи	Інший операційний дохід (рах.71)
Дохід від участі в капіталі	Фінансові доходи	Дохід від участі в капіталі (рах.72)
Інші фінансові доходи		Інші фінансові доходи (рах.73)
Інші доходи	Інші доходи	Інші доходи (рах.74)

Разом з тим два нормативних документи мають однакове юридичне значення, а тому, на нашу думку, наявність відмінностей є недоцільною.

Щодо податкового законодавства, то згідно з підп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України під доходом розуміється «загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за їх межами»<sup>16</sup>. На наш погляд, недоцільним є тлумачення невідомого поняття через його застосування у самому визначенні: «доходи – загальна сума доходу» [54].

Відмінним порівнянно з бухгалтерським обліком є і поділ доходів:

- дохід від операційної діяльності;
- інші доходи.

З іншого боку з прийняттям ПКУ у принципі визнання доходу відбулися суттєві зміни, що наблизили податковий облік до бухгалтерського.

Зокрема, з 01.04.2011 р. також застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

### 1.3 Проблеми обліку фінансових результатів промислового підприємства

На сьогодні всі сфери економічного життя України охоплені реформуванням. Дієвість і ефективність реформ досягається лише за умови, що вони будуть здійсненні паралельно і у логічному взаємозв'язку у всіх економічних підсистемах, в першу чергу в інформаційному забезпеченні для вибору альтернативних управлінських рішень з метою досягнення кращих фінансових результатів.

Важливим є той факт, що основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності – прибуток. На промислових підприємствах на формування фінансових результатів впливає ряд організаційно-технологічних особливостей галузі, які частково були враховані при розробці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, проте більшість з них являються об'єктами методологічних досліджень науковців.

Значні відмінності у методиці обліку доходів, витрат, визначення фінансових результатів діяльності та відображення їх у звітності для використання різними групами користувачів спричинені розвитком нормативної та методичної бази за різними напрямками без відповідної узгодженості.

Разом з тим, потребують адаптації до специфіки галузі моделі маржинального аналізу та оцінки меж беззбитковості. Саме тому питання методики бухгалтерського обліку доходів і витрат, визначення фінансових результатів та їх формування й відображення у звітності є досить актуальними, їх досліджують як науковці, так і бухгалтери, аналітики та менеджери.

У розробку теорії і практики обліку фінансових результатів

промислових підприємств значний внесок зробили І.О. Белий, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.І. Ковальчук, М.В. Кужельний, Л.І. Лавріненко, Ю.Я. Литвин та інші. Провідні науковці зробили значний внесок у розвиток обліку, однак низка проблем залишається не вирішеною, оскільки становлення нормативної бази обліку і звітності та теоретичне обґрунтування цих процесів перебуває на стадії формування й розвитку.

Запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку не завжди відповідає новим вимогам промислового виробництва. При цьому залишаються нез'ясованими питання обліку фінансових результатів де має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку на рівні підприємства.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності промислових підприємств, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління, зумовили вибір теми даної статті.

Досить важливим є той факт, що рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок цієї діяльності, якими можуть бути як прибутки, так і збитки. Категорія «фінансові результати» враховує обидві сторони інтегрованого завдання: скільки отримано і якою ціною досягнуто [4].

В умовах ринкової економіки України прибуток розглядають не тільки як результативний і оціночний показник діяльності підприємств. Він став метою діяльності підприємства, головною умовою його ділової активності та подальшого розвитку, ефективного здійснення своїх функцій на споживчому ринку відповідно до попиту на продукцію (роботи, послуги), які виготовляє (виконує, надає) підприємство. Прибуток набуває нових суттєвих рис, зокрема його розглядають як дохід на вкладений капітал в той чи інший вид бізнесу.

Досить важливим є той факт, що на сьогоднішній день на превеликий

жаль, існує законодавче розмежування понять чистого прибутку та прибутку до оподаткування, що обумовлено різними законодавчими підходами до визначення доходів, витрат, а разом з тим, і формування фінансового результату діяльності підприємства. Причиною такого явища є те, що прибуток виступає основним джерелом фінансових ресурсів як на мікро- так і на макрорівнях і тому відображає суперечності між загальнодержавними інтересами та розвитком підприємств як суб'єктів господарювання.

Зрештою, прибуток є основним рушійним стимулом розвитку ринкової економіки. Саме його високий рівень свідчить про привабливість підприємств тієї чи іншої галузі з погляду віддачі від вкладення інвестицій і змушує капітали мігрувати. В сучасних умовах глобалізації, коли капітали вільно «перепливають» з однієї країни в іншу, перебудовуючи структуру національної економіки кожної з країн, прибуток привертає увагу не тільки практиків, а й теоретиків.

Саме тому, у процесі розвитку економічної теорії визначення понять «прибуток» і «збиток» постійно вдосконалювалося.

В умовах ринкової економіки прибуток на рівні підприємства виступає як безпосередня мета виробництва, що зумовлено притаманною капіталу тенденцією до самозростання.

«Враховуючи складність визначення сутності прибутку, доцільно було б розглянути основні його характеристики:

- прибуток являє собою форму доходу підприємства, яке здійснює певний вид діяльності;
- категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу, оскільки прибуток є формою доходу підприємства, яке здійснює капіталовкладення для досягнення комерційного успіху;
- прибуток характеризує не весь дохід, отриманий в процесі підприємницької діяльності, а тільки ту частину доходу, яка залишається за вирахуванням витрат на здійснення даної діяльності;
- прибуток є вартісним показником, що виражений в грошовій формі»

[7].

Традиційні теорії стверджують, що перевагами прибутку користуються не тільки господарі підприємств. Суспільство також користується істотними вигодами, бо підприємство, метою якого є одержання прибутку, отримує винагороду тоді, коли виробляє продукцію, необхідну для споживачів. Але найбільший аргумент на користь прибутку – це те, що він дає можливість підприємствам бути корисним соціальним і економічним механізмом.

На нашу думку прибуток характеризує ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності: виробничою, збутовою, постачальницькою, фінансовою та інвестиційною. Він є основою економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин з партнерами.

Отримання прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) залежить від здійснення основної діяльності суб'єктів господарювання. Прибуток є складовою частиною виручки від реалізації. Однак на відміну від виручки, надходження якої на поточний рахунок підприємства фіксується регулярно, обсяг отриманого прибутку визначається тільки за певний період (квартал, рік) на підставі даних бухгалтерського обліку.

Реально формування прибутку на підприємстві відбувається в міру реалізації продукції. Згідно із законодавчими актами України момент реалізації визначається за датою відвантаження продукції (товарів), а для робіт (послуг) – за датою фактичного виконання (надання) таких, або за датою зарахування коштів покупця на банківський рахунок постачальника.

Однак незалежно від визначення моменту реалізації в законодавчих актах реальне формування на підприємстві прибутку від реалізації продукції має місце тільки за умови, коли така відбувається насправді, тобто коли кошти від покупця надходять на банківський рахунок постачальника.

Визначення моменту реалізації за датою відвантаження товарів і встановлення податкових зобов'язань підприємств згідно з цією датою може призводити до використання оборотних коштів підприємств на сплату

податків, погіршення їхнього фінансового стану [8].

На рис. 1.5 наведено структурно-логічну схему формування прибутку від реалізації продукції, а також названо основні показники, що впливають на прибуток від реалізації.

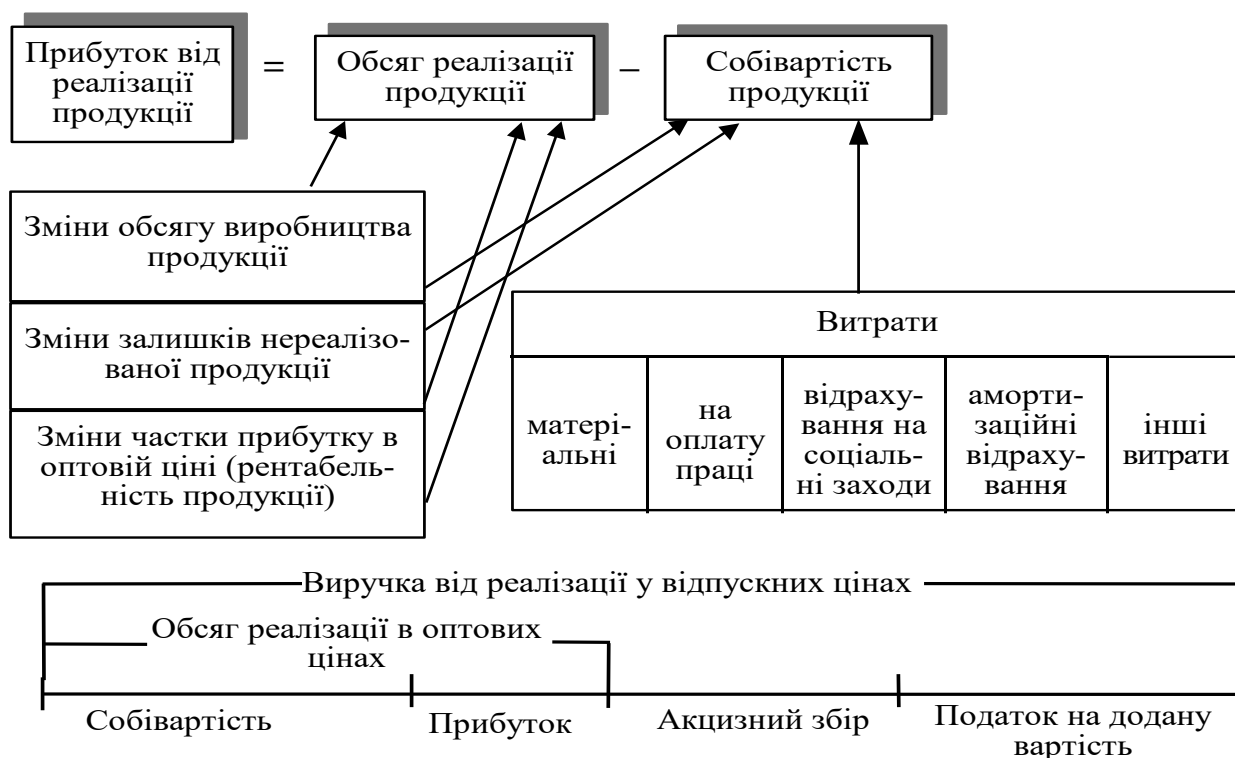


Рисунок 1.5 – Структурно-логічна схема формування прибутку від реалізації продукції

Прибуток від реалізації продукції безпосередньо залежить від двох основних показників: обсягу реалізації продукції та її собівартості. На зміну обсягу реалізації продукції впливає зміна обсягу виробництва, залишків нереалізованої продукції, частки прибутку в ціні продукції (рентабельність продукції).

Треба звернути увагу на те, що зміна обсягу виробництва, залишків нереалізованої продукції справляють вплив не тільки на обсяг реалізації продукції, а й на її собівартість, оскільки змінюються умовно-постійні витрати (за зміни обсягу виробництва продукції); витрати на зберігання

продукції, інші витрати (за зміни залишків нереалізованої продукції).

Істотний вплив на обсяг реалізації продукції, а також і на прибуток від реалізації справляє розмір прибутку, що включається в ціну виробів. За умов формування ринкової економіки державного регулювання рентабельності продукції, як правило, уже нема.

Отже, створюється можливість збільшення прибутку підприємства за рахунок збільшення частки прибутку в ціні окремих виробів. Цьому сприяє брак належної конкуренції, монопольне становище деяких підприємств у виробництві та реалізації багатьох видів продукції [6].

Отже, можна зробити висновок, що можливості підприємств впливати на обсяг прибутку від реалізації, змінюючи обсяги виробництва продукції, залишки нереалізованої продукції, її рентабельність, є досить суттєвими.

Для розкриття суті та поняття фінансових результатів на промислових підприємствах розглянуто основні характеристики прибутку підприємств і його вплив на розвиток економічних процесів, що здійснюються на цих підприємствах (рис. 1.6).

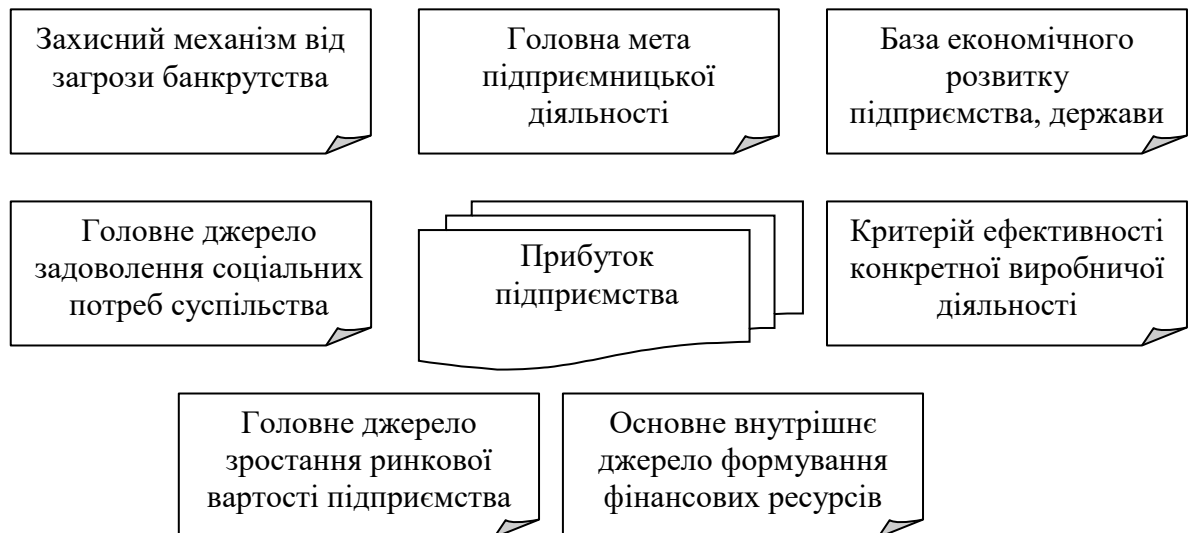


Рисунок 1.6 – Загальна характеристика прибутку підприємства

Досить важливо відзначити, механізм розподілу прибутку

підприємства через податкову систему дозволяє поповнювати дохідну частину державного бюджету, що дає можливість державі здійснювати заплановані програми розвитку економіки.

Характеризуючи роль прибутку в ринковій економіці, на думку багатьох економістів, його роль не завжди позитивна, так як окремі види прибутку є джерелом лише особистого збагачення окремих категорій людей і не приносять користі суспільству. Це стосується перш за все прибутку, отриманого від спекулятивних комерційних операцій, невиправдано високих цін у зв'язку з монопольним становищем на ринку, від «тіньової» діяльності підприємств.

Крім підприємницького прибутку в економічній літературі [1, 3, 7] розглядаються й інші види прибутку (бухгалтерський; від страхування; економічний; емісійний; капіталізований; нормальний; плановий; на акцію; реінвестований; чистий; біржовий; валовий; внутрішній; додатковий; курсовий; мінімальний; монопольний; фінансовий).

Отже, на основі цього, нами сформульовано загальне визначення прибутку.

Прибуток – це перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства. Як перетворена форма додаткової вартості, прибуток – результат усього авансованого капіталу, факторів виробництва.

Такими факторами в сучасних умовах західна економічна наука називає працю, капітал (засоби виробництва), землю, діяльність управлінського апарату з організації виробництва, підприємницьку діяльність (щодо нових комбінацій техніки і технології, створення нових товарів, освоєння нових джерел сировини, впровадження досягнень НТП), а також ризик, інформацію тощо.



#### 1.4 Нормативно-законодавчі та інші джерела для обліку та аналізу фінансових результатів підприємства

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації.

Методологічне керівництво бухгалтерським обліком в Україні покладено на Міністерство фінансів, яке здійснює методологічне керівництво обліком, державний контроль за дотриманням фінансової дисципліни, затверджує за погодженням з Державним комітетом статистики України типові плани рахунків, форми бухгалтерського обліку, розглядає бухгалтерські фінансові звіти та ін. [28].

Важлива роль в управлінні і розвитку бухгалтерського обліку належить громадським організаціям, секції бухгалтерського обліку науково-технічної ради Міністерства фінансів України, асоціації бухгалтерів.

Бухгалтерський облік спирається на широку законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Нормативна база - це відповідні закони, постанови, накази, інструкції, положення, методологічні рекомендації з обліку та аудиту, НП(С)БО. Бухгалтерський облік в Україні офіційно регламентований від визначення і первинної реєстрації об'єктів обліку до їх узагальненого відображення в звітності підприємства.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідні підвалини визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також зіставляти ефективність господарювання з

метою релевантної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень.

Загальним нормативно-правовим актом, який регулює ведення бухгалтерського обліку на підприємствах всіх форм господарювання та форм власності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [57]. Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Згідно даного закону бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами, так як фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [57].

Зазначений Закон регламентує визначення статей фінансових результатів та правильність їх відображення у фінансових звітах, що надає можливість користувачам інформації зробити висновок про фінансовий стан підприємства.

Загальні вимоги до ведення фінансової звітності підприємствами України викладено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке встановлює: складові її елементи і мету складання фінансової звітності, звітний період, якісні характеристики та принципи складання фінансової звітності, вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності [42].

Щодо обліку фінансових результатів, то нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати. А загальні вимоги до розкриття його статей наведено в

Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433. З прийняттям НП(С)БО №1, відмінено дію П(С)БО 1-5, що регламентували порядок складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал [42].

Зважаючи на те, що чинний НП(С)БО 1, по суті, регулює лише загальні положення щодо змісту та форми фінансової звітності, під час складання останньої необхідно керуватися законодавчими актами: «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності» [37] і «Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності», що містять формули, які дозволяють перевірити взаємозв'язок даних рядків балансу.

Методологічні засади відображення та формування даних про фінансові результати у звітності визначає в Україні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності». У міжнародній практиці окремого стандарту немає, проте форми фінансової звітності визначено у МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Під час здійснення оподаткування прибутку, визначення розміру податку на прибуток та відображення його в обліку необхідно користуватися нормами Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755-VI (зі змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 22.12.2011 № 4279-17) та Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», в яких надається вся необхідна інформація щодо визначення доходів і витрат із податку на прибуток та порядок відображення її в бухгалтерському й податковому обліку.

Проте, принципові суперечності виявлено в класифікації та складі витрат діяльності, відповідно до вимог НП(С)БО, МСФЗ та Податкового кодексу України. Перш за все, слід зазначити, що в Податковому кодексі не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та

надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними й міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд із цим, у п.1 ст.138 Податковим кодексом проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом Податкового кодексу, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином п. 138.1 Податкового кодексу потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності, витрати іншої операційної діяльності, інші витрати [51].

«Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Але недоліком нового плану рахунків є відсутність субрахунків для обліку доходів, витрат і фінансових результатів» [53].

«З метою кращого розуміння, для чого саме необхідні ті чи інші

рахунки в Плані рахунків бухгалтерського обліку, що на них відображується та як вони кореспондуються, призначена Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. № 1204) [45]. В Інструкції подано коротку характеристику кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглянуто їхню структуру і призначення, наведено порядок обліку найбільш типових господарських операцій. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунки класу 7 призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій; рахунки класу 8 є транзитними і використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду, а рахунки 9 класу застосовуються для відображення витрат операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Недоліком є відсутність характеристики до субрахунків, що не дає можливості деталізації в розрізі видів діяльності.

Інформацію про відображення облікових даних в регістрах дають нам Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. п. 36-43. Відповідно до них, для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства» [37]. Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку витрат застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1.

Загалом, зміни у законодавстві стосовно організації бухгалтерського

обліку та складання фінансової звітності підприємств України були об'єктивно обумовлені з огляду на реформаційні процеси в економіці держави. Істотні нововведення мали б наблизити фінансову звітність вітчизняних підприємств до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, проте на практиці формати фінансових звітів для підприємств України видозмінені не суттєво, але підходи до заповнення окремих статей звітності містять принципові відмінності та потребують уточнення.

Зважаючи на вищезазначені проблеми, питання нормативно-правового забезпечення та регулювання складання та подання фінансової звітності в Україні є предметом численних наукових дискусій.

Перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку на сьогоднішній день, вбачається встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за єдиними правилами для всіх суб'єктів. У зв'язку з цим назріла потреба вдосконалення не лише системи бухгалтерського обліку в Україні, але також інститутів його регулювання, про що свідчить наукова полеміка. У науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цих проблем: від удосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу.

У державі немає чіткого визначення відповідального суб'єкта за стан бухгалтерського обліку, у зв'язку з тим, що збирає та обробляє фінансову звітність Державний комітет статистики України, а визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Міністерство фінансів. Крім того, обмежені можливості й невизначений статус Методологічної ради з бухгалтерського обліку не сприяють вирішенню проблем щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні та інститутів його регулювання.

Обмеженими є можливості й інших державних інституцій, існуючих професійних бухгалтерських організацій, науки й освіти, розв'язувати проблемні питання бухгалтерської кризи в Україні.

Отже, аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє

зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в НП(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО. Також, пропонується доповнити вітчизняні стандарти міжнародними, що не мають аналогів на сьогодні: МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», 2 «Платіж на основі акцій», 4 «Страхові контракти», 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» і 34 «Проміжна звітність». Тому, з метою наближення до міжнародних стандартів, необхідно розробити відповідні адекватні аналоги.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Компанія Товариство з обмеженою відповідальністю «ТЕКО-ПЛАСТ» створено у відповідності з діючим законодавством України. Свою діяльність товариство здійснює по всій території України, а також поза її межами шляхом здійснення виробничої, торгівельної та іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому законами. Товариство здійснює свою діяльність з метою отримання прибутку та наступного його розподілу між учасниками. Діє на підставі статуту. Здійснює діяльність в сфері виробництва інших виробів з пластмас. Підприємство є одним з провідних заводів-виробників підлогових пластикових плінтусів під торговою маркою «ТЕКО». Місцезнаходження: м. Запоріжжя, Хортицький р-н, вул. Новобудов, буд. 5. Керівник Новіков Олександр Миколайович. Товариство вважається створеним і набуває статусу юридичної особи з дня його державної реєстрації 08.08.2005 виконавчим комітетом Запорізької міської ради.

Товариство є юридичною особою, має відокремлено майно, баланс, рахунки в установах банків зі своїм найменуванням та індефікаційним кодом. Товариство самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним йому майном. Учасники товариства не відповідають за його зобов'язаннями і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю, у межах вартості своїх вкладів.

Товариство здійснює свою діяльність у сфері споживання. Основними видами його діяльності є:

- виробництво будівельних та інших матеріалів та їх реалізація;



- виробництво склопакетів, виробів з пластмас, виробів з алюмінію та інших видів металу;
- виробництво та реалізація металопластикових виробів;
- виконання ремонтно-будівельних, будівельно-монтажних, монтажних послуг;
- торгівельна діяльність, в тому числі оптова, дрібнооптова, роздрібнооптова;
- торгівельно-закупівельна та торгово-посередницька діяльність;
- створення оптово-роздрібних закладів торгівлі і послуг населенню, продаж товарів через власну торгівельну мережу;
- експорт-імпорт сировини, матеріалів, товарів;
- надання посередницьких, дилерських послуг;
- здача в оренду приміщень виробничого та не виробничого призначення, тощо.

У теперішній час українському споживачеві підприємство пропонує чотири колекції пластикових плінтусів: ТЕКО-Класик, ТЕКО-Авангард, ТЕКО-Престиж, ТЕКО-Стандарт, які здатні задовольнити потреби широкого кола споживачів. Особливістю плінтусів «ТЕКО» є яскрава деревоподібна текстура, що імітує різні породи деревини, а так само інноваційні системи кріплення і прокладки проводів.

Завдяки застосуванню сучасних технологій та використання високоякісної сировини провідних європейських виробників, ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» пропонує своїм клієнтам продукцію з найкращим співвідношенням ціни та якості. Компанія постійно розширює асортимент продукції і запрошує до співпраці регіональних представників.

Майно товариства становлять виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самотійному балансі товариства. Товариство є власником:

- майна, переданого йому у власність засновниками та внесками учасників;

- продукції, виробленої в результаті господарської діяльності товариства.
- доходів, одержаних від господарської діяльності;
- іншого майна, набутого товариством на підставах, не заборонених законом.

Управління товариством здійснюють його органи та посадові особи, склад і порядок обирання яких здійснюється відповідно до статуту. Посадовими особами органів управління є директор та голова ревізійної комісії. Вищим органом товариства є збори учасників, вони складаються з учасників товариства або призначених ними працівників. Керівництво поточною діяльністю здійснює директор. Директор призначається на посаду на зборах учасників товариства.

Відповідно до чинного законодавства ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» самостійно здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає статистичну інформацію, а також надає відповідно до вимог закону фінансову звітність та статистичну інформацію щодо своєї господарської діяльності. Метою складання звітності є надання користувачам необхідної, повної достовірної інформації про фінансовий стан.

ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» є суб'єктом малого підприємства і перебуває на спрощеній системі оподаткування. ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» сплачує єдиний податок у розмірі 3% а також є платником податку на додану вартість відповідно до свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість.

Розглянемо основні показники виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства (табл. 2.1).

Проаналізувавши дані таблиці 2.1, видно, що чисельність працівників зросла на 11 осіб, що в процентному виразі – 25,5%. Одночасно зріс і фонд оплати праці з 443,76 тис. грн. в 2019 році до 1360,8 тис. грн. в 2021 р. що на 206,6 % більше, це свідчить про підвищення заробітних плат в підприємстві, що є позитивним явищем. Так, в 2019 році середній розмір зарплати по підприємству становив в межах 900,00 - 1000,00 грн., в 2020 р. в межах

1200,00 - 1400,00 грн., в 2021 році в межах 1800,00 - 2300,00 грн.

Таблиця 2.1 – Кількість працівників та фонд оплати праці по підприємству

Назва показників	2019	2020	2021	2021 у % до 2019
Середньооблікова чисельність штатних працівників, осіб	43	48	54	125,5
Фонд оплати праці усіх працівників, тис. грн.	443,76	691,2	1360,8	306,6
Сума податку з доходів фізичних осіб, що відрахована з фонду оплати праці усіх працівників, тис. грн.	57,7	103,7	204,1	353,7
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	386,0	622,9	1294,9	355,5

Сума податку з доходів фізичних осіб, що відрахована з фонду оплати праці усіх працівників зросла на 206,6%, що також пояснюється зростанням розміру податку з доходів фізичних осіб з 15% до 18 % з 2020 року.

Діяльність буд-якого підприємства залежить від ефективного використання основних засобів. Проаналізуємо забезпеченість і ефективність використання на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» основних засобів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Забезпеченість ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» основними засобами та ефективність їх використання

Показники	2019	2020	2021	2021 у % до 2019	
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	4312,7	6301,0	4336,0	+23,3	100,5
Середньорічна чисельність працівників, чол.	43	48	54	+11	125,6
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	25783,2	27072,0	26340,7	557,5	102,2
Фондовіддача (коефіц.)	5,98	4,30	6,07	+0,09	101,5
Фондомісткість (коефіц.)	0,17	0,23	0,16	-0,01	94,1

Як бачимо середньорічна вартість основних засобів збільшилася на 0,5% (23,3 тис. грн.), це свідчить про розширене відтворення основних засобів тобто підприємство працює з метою розширення виробництва. Показник фондовіддачі збільшилася на 1,5% тобто на 1 грн. основних засобів

ми отримуємо більше прибутку. Фондомісткість зменшилась на 5,9 %. Збільшення фондівдачі та зменшення фондомісткості свідчить про ефективне використання основних засобів ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ».

ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також веде статистичну звітність і подає її у встановленому порядку і обсязі органам державної статистики. Перший фінансовий рік починається з дати реєстрації товариства й завершується 31 грудня цього ж року, наступні фінансові роки визначаються відповідно до календарних.

Фінансово-господарська діяльність ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» здійснюється відповідно до планів, які затверджуються вищим органом товариства.

Відповідальність за стан обліку, своєчасне подання бухгалтерської та іншої звітності покладено на головного бухгалтера. Керівництво підприємства самостійно розробляє та затверджує штатний розклад, визначає оклади, форми та системи оплати праці робітників підприємства та працівників, що залучаються. Праця окремих працівників може здійснюватись, як на засадах штатних посад, так і за сумісництвом. Оплата праці та преміювання працівників підприємства, у тому числі керівників, здійснюється у межах фонду оплати праці. Загальний розмір виплат за результатами праці кожного окремого працівника підприємства не обмежується. В разі необхідності для виконання необхідних робіт, надання послуг, підприємство ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» має право залучати громадян, виробничі колективи, спеціалістів (поза робочим часом за основним місцем роботи) на підставі індивідуальних договорів.

Ефективність керівництва підприємства в багатьох випадках залежить від структури управління – складу і системи взаємозв'язку, підпорядкованості органів і робітників управління. Структура управління знаходить своє конкретне вираження в схемі управління, складі органів і штатах апарату управління, принципах розподілу між ними управлінських функцій, положеннях про структурні підрозділи і посадові інструкції для робітників апарату управління, в системі підпорядкованості органів і

управлінських робітників, їх взаємозв'язках в процесі управління.

На підприємстві ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» лінійно-функціональна структура управління (рис. 2.1). При такій структурі лінійна підпорядкованість по всім питанням, зв'язаним з управлінням даним об'єктом, пов'язується з функціональним управлінням. Загальна кількість зв'язків залишається такою ж як і при функціональній системі, але змінюється характер зв'язків. Лінійно-функціональна система забезпечує ефективне сполучення лінійного керівництва з консультаційним обслуговуванням зі сторони функціональних служб без порушень прав і обов'язків лінійних керівників. Кожний робітник може отримати при цьому обов'язкові для нього розпорядження від інших посадових осіб рівного з ним чи більш високого рангу тільки по визначеним функціям.



Рисунок 2.1 – Структура управління підприємством ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

На підприємстві ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» засновниками призначено директора. Директор призначає та звільняє з посади фінансового директора, директора з виробництва, і працівників бухгалтерії.

Закупівельна робота сировини та матеріалів для подальшого виробництва є основою комерційної діяльності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ». По своїй економічній природі закупки представляють собою матеріалопостачання з метою подальшого використання у виробництві. Матеріально-технічне забезпечення – ланка у виробничо-комерційній, потоково-процесній діяльності в промисловому виробництві та/або експлуатації виробничих або невиробничих об'єктів, зміст якої направлений на постачання відповідних об'єктів необхідними засобами (матеріалами, енергією, комплектуючими, запасними частинами і т. п.).

Постачальників ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» можна розділити на дві категорії:

- постачальників-виробників;
- постачальників-посередників.

До постачальників – виробників належать виробничі підприємства, фірми, організації, заклади, які постачають фірму необхідними для неї товарами, які вони виробляють. Інформація про постачальників – виробників приведена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Основні постачальники ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

№ п/п	Найменування постачальника	Найменування товару	Примітка
1	ТОВ «М-Пласт»	Алюмінієвий профіль	Якісні товари, ціни помірні, постачання ритмічне
2	ТОВ «Світ Скла»	Скло в асторименті	Вироби відмінної якості, широкий асортимент. Поставки згідно графіка завозу.
3	АТ «Гамет»	Фурнітура	Якість забезпечує закордонне обладнання, ціни помірні.

В табл. 2.3 наведено основних постачальників, відносини з якими

передбачені в відповідних договорах, якість продукції яку вони постачають відповідає вимогам ДСТУ, має відповідні сертифікати екологічної безпеки. Постачальники несуть гарантію якості, і виконують заміну забракованих продуктів.

ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» виконує роботи з виробництва металоконструкцій на замовлення населення та організацій. В асортименті продукції, що виробляє підприємство є: металопластикові вікна, які займають 78% всіх замовлень, зовнішні металокострукції (фасадні, рекламні вивіски тощо) – 12%, інший попит – 10%.

В структурі споживачів можна виділити: 35% населення і 65% замовників – це організації.

Побудована система збуту продукції ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» характеризується однорівневим каналом реалізації. Вид збуту – селективний, тобто використовується середня кількість посередників. При цьому враховуються інтереси споживачів, ставиться мета зробити товар якомога доступнішим на значній території та ставиться завдання встановлення тісних зв'язків з посередниками та прямим кінцевим споживачем.

Основна схема виконання індивідуального замовлення наступна:

1. Затвердження ескізу і вартості проекту;
2. Передплата 70% вартості проекту;
3. Оплата залишку 30% по факту виконаного замовлення.
4. Доставка і встановлення (монтаж) у замовника.

Система ціноутворення покликана створювати умови для максимального наближення ціни до суспільно необхідних витрат праці. Лише при такій умові ціна може служити надійним інструментом для розробки планів капітальних вкладень, вибору оптимальних планових і проектних варіантів будівництва підприємств, економічної оцінки діяльності організацій, визначення вартості основних фондів, що вводять в

експлуатацію, розрахунку собівартості продукції підприємства.

Ціна продукції, що виготовляється ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ», складається із суспільно необхідних витрат на виконання виробничих робіт і інших додаткових витрат.

Бухгалтери підприємства ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» використовують не всі рахунки та субрахунки передбачені планами рахунків, а лише ті, які необхідні для відображення господарських операцій, що здійснюються на підприємстві. Крім того, з метою одержання інформації для аналізу та прийняття управлінських рішень, в межах визначених синтетичних рахунків можуть відкриватись додаткові субрахунки. Функції обліку і контролю за проведенням господарських операцій з основними засобами покладено на бухгалтерію підприємства ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ».

Схема відділу бухгалтерії ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» наведена на рис. 2.2.

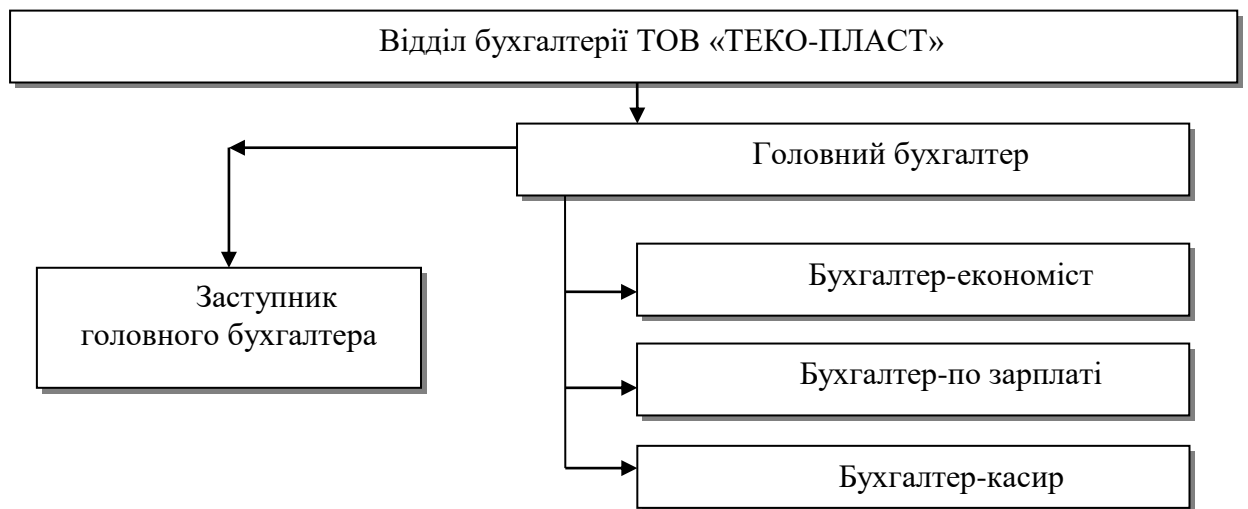


Рисунок 2.2 – Структура відділу бухгалтерії ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

Отже відділ бухгалтерії здійснюється оперативний та бухгалтерський облік результатів роботи, веде статистичну звітність. Бухгалтерія складається з п'яти осіб: головний бухгалтер; заступник головного бухгалтера; бухгалтер-касир; бухгалтер по заробітній платі; бухгалтер-економіст.



## 2.2 Облікова політика підприємства щодо формування фінансових результатів

Формування облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Елементи облікової політики доходів, витрат та фінансових результатів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
1	2	3
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	– вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства та «максимізацію» доходів підприємства. Зокрема, калькулювання витрат за методом, що забезпечує їх «найменшу» величину, універсальний спосіб у даному випадку визначити не можливо,
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	

1	2	3
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Самостійно обираються підприємством	оскільки невідомо чи буде підприємство понесені витрати відобразити у складі собівартості готової продукції чи накопичена сума витрат буде «акумульована» у вигляді вартості готової продукції на складі.
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством	
База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичної потужності	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	Використання інших елементів облікової політики щодо витрат, також залежить від обраної підприємством стратегії та інших факторів. «Збільшення» доходів на конкретну дату може бути досягнуте за рахунок «завищення» розміру виконаних робіт. Вартісно-орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства та «зменшення» доходів. У кожному конкретному випадку ці способи у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначаються самостійно
База розподілу загальновиробничих витрат за нормальної потужності	– прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо	
Схема обліку витрат	Із використанням для обліку витрат рахунків: – 8 класу; – 9 класу; – 8 і 9 класів одночасно	
Періодичність визначення фінансових результатів	– щомісячно; – щорічно	

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (розділ II «Формування облікової політики») передбачено наступні елементи облікової політики підприємства:

Щодо доходів:

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним

контрактом.

Щодо витрат:

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

Щодо фінансових результатів:

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи підприємства визначаються на підставі оцінки ступеня завершеності операцій. Залежно від виду діяльності підприємства у розпорядчому документі про облікову політику необхідно передбачити один із видів визначення ступеня завершеності операцій та (або) робіт за будівельними контрактами.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (п. 11) передбачено застосування наступних способів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Метод рівномірного нарахування доходу використовується у разі надання послуг у вигляді невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). Однак якщо дохід (виручку) від надання послуг достовірно визначити не можна, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручку) від надання послуг достовірно оцінити не можна і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Коли надалі суму доходу можна буде достовірно оцінити, то такий дохід визнається за такою оцінкою. При цьому визнаний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на розмір пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості» [26].

Для підприємств, що у процесі своєї діяльності здійснюють будівництво, Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» передбачено наступні «способи визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної суми) загальних

витрат за контрактом» [16].

Ще одним елементом облікової політики щодо доходів, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику є перелік доходів майбутніх періодів. Хоча нормативно-правовими актами такий елемент облікової політики не передбачено. Враховуючи національну практику, чинні законодавчо-нормативні документи і принципи ведення обліку та складання звітності до основних елементів облікової політики підприємства щодо доходів віднесено: визначення критеріїв оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу; вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг і завершеності робіт за будівельними контрактами, перелік та склад доходів майбутніх періодів.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [42].

Перелік елементів облікової політики щодо витрат, що має бути відображеним у розпорядчому документі про облікову політику є більш розширеним.

Зокрема, важливим елементом облікової політики підприємства є визначення способу обліку транспортно-заготівельних витрат. На підприємстві може використовуватися один із способів, що передбачені чинним законодавством:

- включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів у момент їх оприбуткування;
- облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку із їх подальшим розподілом. Зазначений елемент облікової політики детально розглянутий у п. 3.2.1. даного дослідження.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат на підприємстві можуть бути використані наступні способи їх обліку:

- із використанням рахунків 9 класу;
- із використанням рахунків 8 класу;
- із використанням рахунків 8 і 9 класу одночасно.

Ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно та визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (п. 15), до складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх

організації тощо);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

«Згідно з вимогами п. 16 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяються на змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються між конкретними об'єктами витрат відповідно до зазначеної у розпорядчому документі про

облікову політику бази розподілу, виходячи з фактичної потужності підприємства. що мала місце у звітному періоді. Базою розподілу можуть бути встановлені години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, величина прямих витрат.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат, використовуючи аналогічну базу розподілу, за умови, що підприємство працює при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг у період їх виникнення» [47].

Отже, для розподілу загальновиробничих витрат підприємству у розпорядчому документі про облікову політику доцільно визначити: перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витрат; величину нормальної потужності підприємства та обґрунтувати її розмір у додатках; планову величину змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (п. 14), передбачено, що загальновиробничими витратами, які можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства можуть визначатися:

- витрати, пов'язані зі здійсненням управління підприємством;
- витрати на організацію та обслуговування будівельного виробництва.

Зазначимо, що загальновиробничі витрати необхідно розподіляти між об'єктами будівництва із використанням бази розподілу.

Крім переліку загальновиробничих витрат, що є обов'язковим елементом облікової політики підприємств, що займаються будівництвом, одним із елементів облікової політики є база розподілу загальновиробничих витрат. Базою розподілу загальновиробничих витрат може бути встановлено прями витрати, розмір доходів, витрати на оплату праці, час, відпрацьований машинами і механізмами та ін.

«Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України на підставі даних



бухгалтерського обліку необхідно визначати виробничу собівартість підприємства, що є підставою для визначення розміру бази оподаткування. За вимогами податкового законодавства загальновиробничі витрати до виробничої собівартості не відносяться, їх розподіл не здійснюється. Згідно з пп. 138.10.1 Податкового кодексу України, змінні та постійні загальновиробничі витрати відносяться до складу інших витрат та відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені, про що свідчать дані первинних документів» [54].

Згідно із вимогами податкового законодавства та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначається перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачено перелік статей, що мають бути включені до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До виробничої собівартості повинні бути включені: прямі витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. У розпорядчому документі про облікову політику кожне підприємство повинно конкретизувати перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості і прикласти у додатки до розпорядчого документу про облікову політику.

«Відповідно до п. 138.7 Податкового кодексу України підприємствами самостійно визначається розмір допустимих норм технічно неминучого браку. Обов'язковою умовою є технічне обґрунтування його норм.

Такий підхід може бути використаний підприємством до того часу, коли чинним законодавством не будуть визначені такі норми до відповідних об'єктів обліку. Також у розпорядчому документі про облікову політику варто визначати метод калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання» [54].

Факторами, що зумовлюють вибір того, чи іншого методу обліку калькулювання витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- галузь діяльності, тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва;
- запити управлінців.

Найбільш поширеними методами є наступні: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод «директ-костинг», метод «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Характеристика методів калькулювання витрат

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
1	2
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції. Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод «стандарт-костинг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження

Продовження таблиці 2.5

1	2
---	---

Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства
---------------------------	--

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства [24].

Визначення бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу, що безпосередньо впливає на фінансовий результат підприємства, відображається підприємством у розпорядчому документі про облікову політику та застосовується на підставі принципу послідовності. Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо. Визначаючи склад витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу, варто пам'ятати, що до них включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства. Застосовуючи обрану базу розподілу підприємство розподіляє витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу.

Ще одним елементом облікової політики щодо витрат, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику є перелік витрат майбутніх періодів.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансові результати підприємства можуть бути у вигляді прибутку або збитку. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Збільшення фінансового результату підприємства може відбуватися за рахунок зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) об'єктів основних засобів та

нематеріальних активів. Елементом облікової політики у даному випадку є періодичність сум зарахування (щомісяця, щокварталу, раз на рік).

Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад). Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам».

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

- щомісячно;
- щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший спосіб є найбільш доцільним, оскільки складання проміжної звітності є обов'язковим, тому визначення фінансового результату щомісячно є доречним.

Варто відзначити, що бухгалтерський облік в Україні, відповідно до чинного законодавства, має задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Тому, розширення меж дії облікової політики не лише на показники фінансової звітності, а на систему бухгалтерського обліку в цілому, зумовлює потребу виокремлення елементів облікової політики

щодо управлінського обліку як інформаційної бази, призначеної для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів облікової інформації у процесі управління підприємством.

### 2.3 Загальні принципи організації обліку та документальне оформлення фінансових результатів на підприємстві

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- НП(С)БО 15 «Дохід»;
- НП(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність підприємства формується з дотриманням певних принципів, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства, для обліку доходів та витрат є:

- нарахування;
- відповідності доходів та витрат.

Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів.

Фінансові звіти, складені з дотриманням цього принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що вже відбулися (тобто були отримані або виплачені грошові кошти), але й про зобов'язання

виплатити грошові кошти у майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати у майбутньому.

Принцип нарахування застосовується у поєднанні з принципом відповідності доходів та витрат. Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Конкретизація застосування принципу відповідності доходів та витрат відображена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Застосування принципу відповідності доходів та витрат

Принцип	Приклад
Витрати визнаються витратами періоду в той момент, коли відбувається визнання доходу, для якого вони були здійснені.	Наприклад витрати понесені підприємством на виготовлення продукції, визнаються витратами періоду в момент визнання виручки від реалізації цієї продукції
Якщо певні витрати були понесені, але їх неможливо пов'язати з доходом певного періоду, такі доходи визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені	Адміністративні витрати, витрати на збут.
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати систематично розподіляються між відповідними періодами	Витрати на придбання основних засобів визнаються на періодичній основі у вигляді амортизації

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

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

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

– сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим

аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо:

- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума задатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів» [46].

Документальне оформлення операцій з формування фінансових результатів здійснюється в залежності від наявних видів діяльності на підприємстві.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

Первинними документами, що підтверджують наявність фінансових результатів від реалізаціє є:

- прибутковий косовий ордер;
- виписка банку;
- рахунок-фактура;
- товарно-транспортна накладна;
- вимога-накладна на відпуск матеріалів;
- відомість відпуску продукції в рахунок оплати праці;

Операції з формування фінансових результатів від іншої операційної діяльності відображаються первинними документами:

- товарно-транспортні накладні;
- акти інвентаризації;
- виписки банку
- розрахунки бухгалтерії.

Щомісячне списання фінансових доходів на результат фінансових акцій здійснюється на підставі довідки-розрахнку, оформленої працівником бухгалтерії.

Підставою для відображення в обліку результатів від фінансових операцій можуть бути:

- прибутковий касовий ордер;
- виписка банку;
- бухгалтерська довідка-розрахунок.

Первинними договорами, що підтверджують наявність фінансових результатів діяльності є:

- договори підряду;
- акти передавання підряднику кошторисної документації;
- висновки експертів до проектів, а також претензій, подані до проектної організації.

У подальшому рух документів залежить від формування показників в аналітичному і синтетичному розрізах.

Це значною мірою визначається тією системою і формою обліку, яка застосовується на підприємстві.

На підставі первинних документів дані про доходи і фінансові результати діяльності відображається в облікових регістрах, які потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Наступними етапами обліку є:

- реєстрація відомостей, відображених у первинних документах, у застосованих регістрах бухгалтерського обліку;
- складання фінансової звітності.

Для накопичення інформації про доходи та витрати підприємства Планом рахунків передбачені окремі класи рахунків.

Клас 7 «Доходи і результати діяльності» – призначений для узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства. Рахунки з номера з 70 по 78 – це рахунки доходів. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про результати діяльності підприємства. Рахунки цього класу є пасивними (крім рахунку 79 «Фінансові результати» та субрахунку 704 «Вирахування з доходу»).



Згідно з Інструкцією до застосування Плану рахунків всі підприємства зобов'язані вести рахунки цього класу.

Клас 8 «Витрати за елементами» – призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі елементів. Рахунки цього класу є активними. Підприємства самостійно приймають рішення щодо застосування чи не застосування рахунків цього класу.

Клас 9 «Витрати діяльності» – призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства. Рахунки цього класу є активними.

Згідно з Інструкцією до застосування Плану рахунків усі підприємства зобов'язані вести рахунки цього класу.

Рахунки 8 класу щомісячно закриваються в кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та відповідними рахунками 9 класу (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Рахунки 7 та 9 класів можуть закриватись щомісячно або в кінці звітнього року в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

Слід звернути увагу, що для всіх підприємств (крім тих, які ведуть тільки рахунки 8 класу) рахунок 79 «Фінансові результати» кореспондує лише з рахунками 7 та 9 класів, а також з рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» в порядку його закриття. Структура рахунків 7, 8 та 9 класів побудована таким чином, щоб надавати змогу підприємствам без особливих труднощів заповнювати Звіт про фінансові результати. Найменування рахунків 7 та 9 класів повністю співпадають з відповідними рядками I розділу Звіту про фінансові результати, а рахунки 8 класу (крім рахунку 85 «Інші затрати») повністю співпадають з відповідними рядками II розділу Звіту про фінансові результати.

#### 2.4 Синтетичний та аналітичний облік фінансових результатів

підприємства

Основним джерелом для отримання прибутку підприємства є дохід від реалізації продукції або наданих робіт чи послуг. Таким чином, реалізація продукції, виконаних робіт, наданих послуг – основне джерело грошових надходжень виробників.

Реалізацією вважається відвантажена, відпущена покупцям продукція незалежно від того оплачена вона чи ні. До обсягу реалізації включається продукція продана виробниками: заготівельним організаціям, іншим суб'єктам господарювання, на експорт тощо.

Реалізованою також вважається продукція видана в рахунок натуральної оплати праці, продана в рахунок оплати праці, видана в рахунок орендної плати за земельні паї, видана на сплату боргів тощо.

Реалізація продукції окремого підприємства – це перш за все відчуження активів, що належать підприємству шляхом продажу з метою одержання грошових коштів. Реалізація – завершальна стадія кругообігу засобів підприємства.

Реалізацію оформляють відповідними первинними документами (подорожнім листом вантажного автомобіля, облікові листи праці та виконаних робіт, ТТН, актами приймання виконаних робіт і наданих послуг).

Особливістю реалізації виконаних робіт і наданих послуг є те, що їх фактичну собівартість списують на рахунок 903 без оприбуткування на складі.

Для обліку реалізації робіт і послуг застосовують рахунки 90 – собівартість реалізації, 70 – доходи від реалізації.

На рахунку 90 відображають інформацію про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, продукції, робіт, послуг.

В кінці звітнього періоду витрати, що обліковуються на рахунку 90 відносять на фінансовий результат від операційної діяльності.

Рахунок 70 – призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, суми знижок наданих покупцям, інших вирахувань з доходів.

За кредитом рахунку 70 відображають виручку від реалізації, а за дебетом – належну суму непрямих податків пов'язаних з реалізацією.

В кінці звітнього періоду доходи, що обліковуються на рахунку 70 (за винятком вирахувань, непрямих податків тощо) відновиться на фінансовий результат від операційної діяльності.

Регістрами аналітичного та синтетичного обліку до рахунків 90 та 70, синтез є Розділи I і Розділ II Журнал-ордера № 6, 5А.

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності .

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

Розмір прибутку або збитку операційної (основної) діяльності підприємства визначається на результатному субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

По кредиту субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), а по дебету субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Аналітичний облік фінансових результатів від операційної діяльності

ведеться за видами результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством та зазначеними в наказі про облікову політику.

Первинними документами обліку фінансових результатів від операційної діяльності є розрахунок (довідка) бухгалтерії.

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансові результати від основної діяльності (як правило, результати від реалізації), а також прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності.

Обліковий процес формування фінансових результатів операційної діяльності є досить складним.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Нараховано дохід від реалізації:		
	- готової продукції;	30,31,36,681	701
	- товарів;	30,31,36,681	702
	- виконаних робіт, наданих послуг	30,31,36,681	703
2.	Нараховано податок на додану вартість, акциз ний збір, інші податки з доходу від реалізації:		
	- готової продукції;	701	641(643)
	- товарів;	702	641(643)
	- виконаних робіт, наданих послуг	703	641(643)
3	Списано в кінці звітної періоду на фінансові результати доходи від реалізації: - товарів;	702	791
	- готової продукції;	701	791
	- виконаних робіт, наданих послуг	703	791

Для отримання показника прибутку або збитку від операційної діяльності Планом рахунків передбачено субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

У кінці звітної періоду рахунки 70, 71, 90, 92, 93 списуються на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності», за даними якого визначається прибуток (збиток) операційної діяльності.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Методика визначення та облік чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в Звіті про фінансові результати відображається по рядку з аналогічною назвою.

Порядок визначення чистого доходу (виручки) від реалізації (товарів, робіт, послуг) в бухгалтерському обліку буде мати таке відображення:

1. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо), який відповідає критеріям визнання доходу;

2. На зменшення валового доходу послідовно списують нараховані податки, платежі, а саме:

– суму податку на додану вартість, яка була включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– акцизний збір, якщо підприємства – платники акцизного збору відобразили суму, яка врахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

Інші суми, які потрібно віднести на зменшення валового доходу:

– підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку Звіту про фінансові результати :

– надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відображаються у статті «Інші вирахування з доходу».

Фінансовий результат – прибуток (збиток) від операційної діяльності (виробничої, надання послуг або торгової) визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) інших операційних доходів, адміністративних витрат та витрат на збут відповідного виду діяльності та інших операційних витрат.

У Звіті про фінансові результати даний показник відображається по рядку з аналогічною назвою.

Таким чином, на рахунку 791 «Результат операційної діяльності» по

конкретному виду діяльності буде визначено результат діяльності – прибуток або збиток (рис. 2.3).



Рисунок 2.3 – Визначення фінансового результату від операційної діяльності  
Арифметичний підсумок показників рахунків відповідної діяльності

(виробничої, надання послуг, торгової) дає можливість визначити загальний результат діяльності підприємства.

Якщо до підсумку додати суми, які характеризують доходи або витрати іншої операційної діяльності, то підсумок буде характеризувати фінансовий результат від операційної діяльності підприємства в цілому.

Визначену суму фінансового результату від операційної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

– на суму одержаного прибутку:

Д-т рах. 791 «Результат операційної діяльності»

К-т рах. 441 «Прибуток нерозподілений»;

– на суму збитку:

Д-т рах. 442 «Непокриті збитки»

К-т рах. 791 «Результат операційної діяльності»

Фінансовий результат від операційної діяльності підприємства за 2013 рік збиток 519 тис. грн.

В організаційній та управлінській роботі підприємств особливе місце займає фінансова діяльність. Фінансова діяльність – це система форм і методів, які використовуються для фінансового забезпечення функціонування підприємств та досягнення ними поставлених цілей, тобто це практична фінансова робота, що забезпечує життєдіяльність підприємства, поліпшення її результатів.

Фінансову діяльність підприємства спрямовано на вирішення таких основних завдань:

– фінансове забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності;

– пошук резервів збільшення доходів, прибутку, підвищення рентабельності та платоспроможності;

– виконання фінансових зобов'язань перед суб'єктами господарювання, бюджетом, банками;

- мобілізація фінансових ресурсів в обсязі, необхідному для фінансування виробничого й соціального розвитку, збільшення власного капіталу;

- контроль за ефективним, цільовим розподілом та використанням фінансових ресурсів

Фінансова діяльність займає важливе значення в процесі функціонування підприємства та організації його облікової політики.

Становлення в Україні ринкових відносин та виходу з кризи сприяють поліпшенню економічного середовища для діяльності підприємств, зокрема, їх фінансової діяльності. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Але таке тлумачення цього поняття не враховує фінансування капітальних вкладень, сплати податків, виплата дивідендів їх засновникам, амортизаційної політики, формування фінансових ресурсів та ін.

Таким чином, поняття фінансової діяльності можна розглядати як систему методів та форм, що забезпечують ефективне функціонування підприємств різних форм власності, досягнення ними фінансового результату та поставлених цілей.

Підприємства мають можливість створювати філії та інші підприємства для отримання додаткових джерел фінансування своєї статутної діяльності.

Крім того, вони можуть розміщувати тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках, отримуючи пасивні доходи, а також отримувати від обслуговуючого банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами на поточному рахунку. Такі доходи є фінансовими доходами, в кінці звітного періоду підлягають списанню на фінансові результати: Дт 72, 73 – Кт 792. Прибуток або збиток від фінансових операцій підприємства визначається на результатному субрахунку 792 «Результат фінансових операцій». По кредиту субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відображається списання суми доходів від участі в капіталі та інших



фінансових доходів, по дебету – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку доходів від фінансової діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Нараховано дохід від участі в капіталі за методом обліку участі у капіталі	14	72
2.	Нараховано дивіденди за акціями	373	731
3.	Нараховано відсотки за векселями	373	732
4.	Віднесено фінансові доходи на фінансовий результат	72, 731, 732	792

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування отриманими кредитами, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Облік таких витрат здійснюється на рахунках 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі». Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі. В кінці місяця такі витрати списуються на результати фінансової діяльності (табл. 2.9).

Аналітичний облік витрат та результатів фінансової діяльності ведеться за видами витрат, результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами з обліку фінансових результатів від фінансової діяльності та списання на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є розрахунки бухгалтерії.

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Нараховано відсотки за кредит	951	684
2.	Нараховано відсотки за векселями, облігаціями	952	684
3.	Нараховано втрати від участі в капіталі	96	14
4.	Віднесено фінансові витрати на фінансові результати	792	95, 96

Результат фінансової діяльності визначається як прибуток (збиток) від

фінансових операцій підприємства, який є різницею між сумою доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів та сумою фінансових витрат (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 – Визначення фінансового результату від фінансових операцій

Зіставлення доходів і витрат від конкретних подій дають можливість визначити фінансовий результат від визначеної події.

У 2019 році ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» не отримано фінансові доходи та не здійснювались фінансові витрати.

ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» проводить операції з необоротними активами:

уцінку необоротних активів, реалізацію зайвих та списання непридатних необоротних активів.

Перелічені операції, а також операції реалізації фінансових інвестицій, списання позитивної не операційної курсової різниці, дохід від безоплатно одержаних необоротних активів формують інші доходи і підлягають списанню на результати від іншої діяльності Дт 74 (без ПДВ) – Кт 793.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів діяльності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	741
2.	Безоплатно отримані необоротні активи Нараховано амортизацію по безоплатно отриманих активах Одночасно з нарахуванням амортизації частина із іншого додаткового капіталу у розмірі амортизації списується на інші доходи	10, 11, 12 91-93,949  424	424 131-133  745
3.	Відображено дооцінку фінансових інвестицій	14, 35	746
4.	Отримано запаси від ліквідації необоротних активів	20, 22	746
5.	Відображено закриття рахунку доходу на результат іншої діяльності в кінці звітного періоду	741,745,746	793

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої діяльності.

На кредит субрахунка 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від не операційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.).

По дебету субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та

послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від не операційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності).

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунок 793 «Результат іншої діяльності», відповідними запасами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

До складу інших витрат включаються витрати, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг).

Протягом звітної періоду ці витрати обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати».

Типові кореспонденції рахунків обліку інших витрат показано в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Відображено собівартість реалізації фінансових інвестицій	971	14, 35
2.	Відображено уцінку необоротних активів та фінансових інвестицій	975	10-12, 14
3.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів при їх ліквідації	976	10-12
4	Списано витрати в кінці звітної місяця	793	971-976

Порядок визначення фінансового результату від іншої діяльності відображено на рис. 2.5.

У 2020 році ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» понесено витрат іншої діяльності 49 тис. грн., отримано доходів 54,3 тис. грн. Фінансовий результат від іншої діяльності становить 5,3 тис. грн. прибутку.

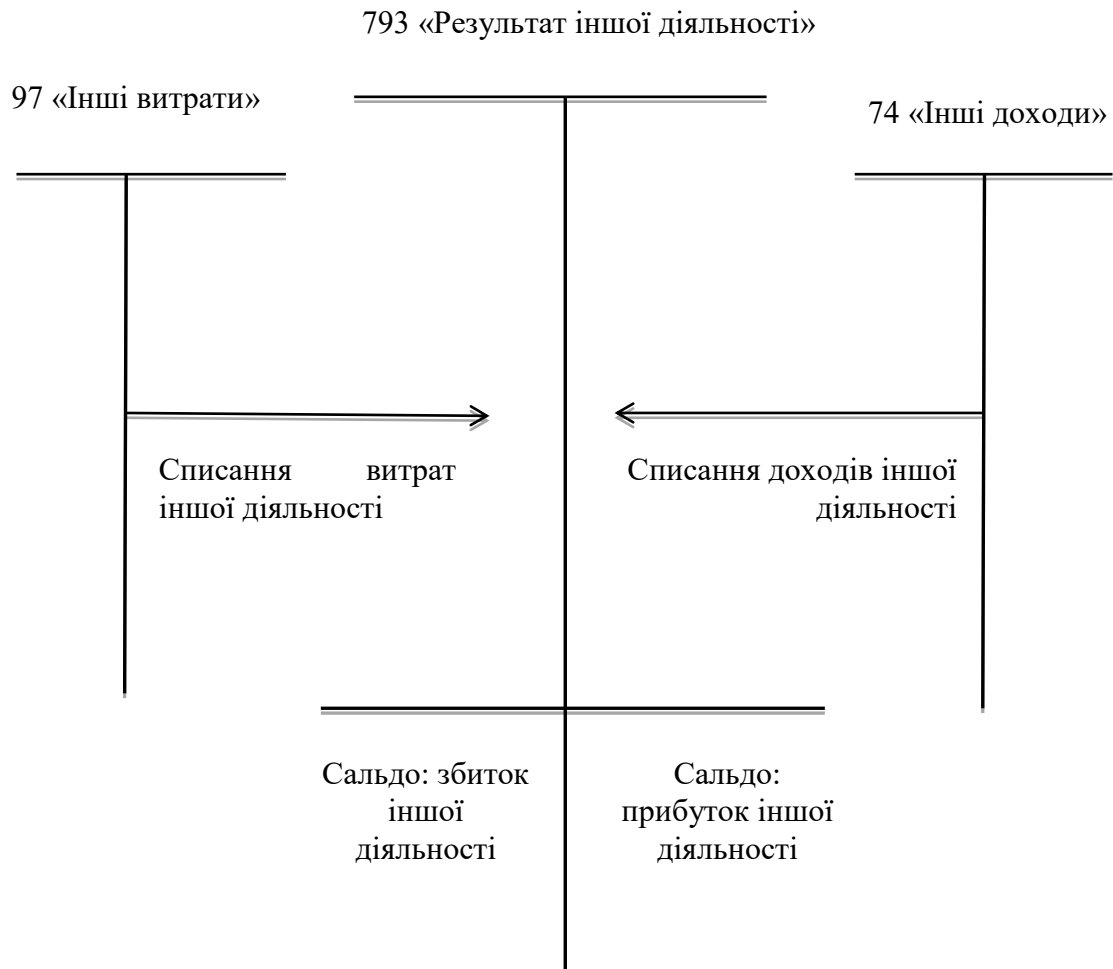


Рисунок 2.5 – Визначення фінансового результату від іншої діяльності

Для визначення чистого фінансового результату за звітний рік рекомендуємо ввести субрахунок 795. В такому випадку кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів можна відобразити наступним чином (табл. 2.12):

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Списано на фінансовий результат операційної діяльності		
	- від реалізації продукції, товарів, послуг	70	791
	- від відшкодування завданих збитків	70	791
	- від реалізації іноземної валюти	711	791

## Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4
2.	Списано на фінансовий результат операційної діяльності:		
	- собівартість реалізованої готової продукції	791	26
	- собівартість реалізованих робіт, послуг	791	23
	- собівартість реалізованої виробничих запасів	791	94
	- нарахування заробітної плати працівникам, зайнятих збутом	791	93
	- непрямі податки та інші відрахування з доходу	791	704
4.	Списано на фінансові результати іншої звичайної		
	- від реалізації фінансових інвестицій	74	793
	- від фінансової оренди активів	74	793
	- від дооцінки основних засобів	74	793
5.	Відображено в кінці звітнього періоду кінцевий результат діяльності у разі прибутку, списано прибуток		
	- від операційної діяльності	791	795
	- від іншої фінансової діяльності	792	795
	- від іншої діяльності	793	795
6.	Відображено в кінці звітнього періоду кінцевий результат діяльності у разі збитку, списано збиток		
	- від операційної діяльності	795	791
	- від фінансової діяльності	795	792
	- від іншої діяльності	795	793
7.	Закрито сальдо на рахунку 79 «Фінансові результати»		
	- прибуток	795	441
	- збиток	442	795

## 2.5 Удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства

В умовах ринкової економіки гостро постає питання обліку і формування фінансових результатів господарювання.

Якісних змін потребують всі важелі управління, в тому числі облік і аналіз. Зробити це неможливо без достовірної, належним чином обробленої та підготовленої для управління інформації про фінансово – господарську діяльність підприємства. Інструментом для одержання такої інформації виступає система бухгалтерського обліку.

Великий внесок у розробку теорії і методики обліку внесли такі

вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Я. Демяненко, Л.К. Сук та інші.

Інтеграція вітчизняної економіки у світовий економічний простір на засадах партнерства потребує проведення поглиблених досліджень теоретико-методологічного і практичного характеру, направлених на забезпечення кардинального підвищення ефективності господарювання.

В умовах ринкової економіки основний показник ефективності господарювання, основа економічного розвитку підприємства – прибуток, що є головним фактором, який визначає гостроту та необхідність вирішення проблем удосконалення обліку фінансових результатів з метою формування надійного фундаменту для підвищення економічної результативності підприємств.

Фінансові результати як облікова категорія визначаються різницею між доходами і витратами або приростом (зменшенням) власного капіталу підприємства, створеним в процесі підприємницької діяльності за звітний період за виключенням зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками.

Таке визначення найбільш повно розкриває сутність фінансових результатів і підтверджується при формуванні фінансової звітності, яка передбачає відображення фінансових результатів, а саме Балансу і Звіту про фінансові результати. Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій фінансові результати формуються в розрізі видів діяльності. Кожен вид діяльності характеризується доходами і витратами, що необхідні для отримання цих доходів (згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат). Слід зазначити, що вищезазначений принцип разом з високим ступенем деталізації доходів і витрат створює систему, яка є досить зручною для складання звітності та максимально наочною для прийняття рішень.

Для приведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів до

єдиної системи групування на нашу думку важливо уточнити вище вказану класифікацію з врахуванням визначень передбачених національними стандартами щодо видів діяльності. Так, згідно з визначенням інвестиційної діяльності доходи і втрати від участі в капіталі (рахунок 72 і 96 відповідно), які на сьогоднішній день відносяться до результатів фінансової діяльності, доцільно віднести до результатів інвестиційної діяльності.

Проаналізувавши структуру «Фінансових доходів» (рахунок 73) можна зробити висновок, що «Дивіденди», такий підхід доцільно використати у вітчизняній практиці, що має ряд переваг: податки з продажу не є доходом (згідно МСБО 18 «Дохід» та НП(С)БО 15 «Дохід»), тому неправомірно їх відображати у складі доходів відображення в бухгалтерському обліку на рахунку «Продаж» («Дохід від реалізації») чистого доходу (виручки) від реалізації підвищує наочність інформації і позбавляє необхідності додаткових вирахувань скорочує алгоритм обчислення прибутку від операційної діяльності для складання Звіту про фінансові результати.

З розподілом доходів, витрат та фінансових результатів по видах діяльності безпосередньо пов'язано також і формування фінансової звітності, а саме Звіту про рух грошових коштів та Звіту про фінансові результати.

На нашу думку більш обґрунтованим є підхід, коли структура Звіту про фінансові результати відповідає розподілу діяльності на операційну, фінансову та інвестиційну, який використовується у Звіті про рух грошових коштів .

Така узгодженість між формами звітності дозволяє досягти комплексного підходу при складанні фінансової звітності та покращує їх взаємозв'язок.

Відповідно до п. 7 НП(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються в такий спосіб:

- дохід (виторг) від реалізації продукції;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;



- інші доходи;
- надзвичайні доходи.

Тобто класифікація доходів не відповідає вище приведеної класифікації видів діяльності. На наш погляд це невірно, доходи повинні класифікуватися за видами діяльності, тобто доходи необхідно розділити на: доходи основної діяльності; інші операційні доходи; доходи від інвестиційної діяльності (ці доходи повинні включати доходи від участі в капіталі (рахунок 72) і деякі доходи відбиті на субрахунках рахунка 74 «Інші доходи» такі як доходи від реалізації фінансових інвестицій, доходи від реалізації необоротних активів і майнових комплексів і інші доходи від операцій з необоротними активами і фінансовими інвестиціями) і фінансові доходи.

Відповідно до інструкції № 291 на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, але на цьому субрахунку відбивають у порядку закриття рахунка іншої операційної діяльності. Таким чином, на цьому субрахунку визначається прибуток (збиток) і від іншої операційної діяльності.

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відбиває списання сум у порядку закриття рахунків 72 «Доходів від участі в капіталі» і інших фінансових доходів, а також рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Утрати від участі в капіталі». Але рахунка 72 «Доходів від участі в капіталі» і 96 «Втрати від участі в капіталі» відносяться до інвестиційної діяльності, відповідно маємо, що на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відбиває результат фінансової діяльності і частково інвестиційної діяльності. Відповідно до інструкції № 291 на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» відображає порядок закриття обліку доходів від інвестиційної й іншої звичайної діяльності. Тобто на цьому субрахунку визначається результат інвестиційної діяльності (у частині операцій з необоротними активами).

З вище викладеного можна зробити висновок, що необхідно ввести такі субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати», щоб при їхньому закритті

бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством. Таким чином, на наш погляд, рахунки 79 «Фінансові результати» повинні мати такі субрахунки:

- 791 «Результат основної діяльності»;
- 792 «Результат іншої операційної діяльності»;
- 793 «Результат фінансової діяльності»;
- 794 «Результат інвестиційної діяльності»;
- 795 «Результат іншої звичайної діяльності»;
- 796 «Результат надзвичайних подій».

Така класифікація показує передумови організації на підприємствах України управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності. На думку Ф. Ф. Бутинця, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат формується внутрішніми (центри відповідальності, центри рентабельності) та зовнішніми (географічні ринки збуту, представники в інших країнах) сегментами [6]. Тобто аналогічно наведеному прикладу можна відкривати аналітичні рахунки 4-го і навіть 5-го порядку та деталізувати отримані фінансові результати щодо кожного центру відповідальності за всіма видами діяльності.

Дослідивши чинне НП(С)БО, можемо сказати, що ним передбачено ведення обліку собівартості реалізованої продукції, доходів від реалізації готової продукції та фінансових результатів від її реалізації з використанням на синтетичних рахунків 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 791 «Результат операційної діяльності». Проте цієї інформації недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління, яким необхідно визначати та враховувати собівартість та виручку від реалізації за місцями отримання доходу (цеху), груп та асортименту продукції, а також категорії покупців.

Дослідивши праці вітчизняних науковців, зазначимо, що Олійничук О.І. для вирішення проблеми відображення фінансових

результатів в бухгалтерському обліку пропонує запровадити відповідні аналітичні рахунки на рахунку 791 «Результат операційної діяльності», а саме: 7911 «Результат основної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності». Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 та 7912 дозволить без додаткових затрат праці та часу отримати інформацію про результати основної та іншої операційної діяльності, а також динаміку їх показників для забезпечення потреб ефективного господарювання [50].

Труфіна Ж.С. при розробці робочого плану рахунків пропонує передбачити на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» субрахунки другого порядку: 791.1 «Результат основної діяльності» та 791.2 «Результат іншої операційної діяльності». Це дозволить виділити фінансові результати окремо від основної та іншої операційної діяльності, що необхідно для поглиблення аналізу структури фінансових результатів, розрахунку меж безбитковості основної операційної діяльності, обґрунтування управлінських рішень, пов'язаних із CVP-аналізом [65].

Проаналізувавши дослідження та пропозиції науковців, Виступаємо проти використання аналітичних субрахунків до рахунку 79 «Фінансові результати»:

791 Операційний результат:

791.1 Операційний результат;

791.11 Результат від реалізації продукції;

791.12 Результат від реалізації продукції переробки;

791.13 Результат від реалізації побічної продукції.

Провівши чітке розмежування результатів щодо видів діяльності, зазначимо, що воно має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства, його стратегічного розвитку, що доводить доцільність та важливість розподілу доходів, витрат та фінансових результатів у частині операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних подій. Така інформація буде корисна керівництву компанії з

метою оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності, а також для прийняття зважених управлінських рішень.

Узагальнюючи результати нашого дослідження, ми можемо перш за все, зробити висновок, що в сучасних умовах назріла нагальна необхідність зміни підходів до управління вітчизняними підприємствами. Враховуючи динамізм ринкової економіки, обліково-управлінський процес має бути організований таким чином, щоб мати можливість контролювати та безпосередньо впливати на результати діяльності кожного структурного підрозділу, тобто треба децентралізувати відповідальність.

Основним показником діяльності будь-якого підприємства є його фінансовий результат. Сьогодні цей показник залежить не тільки від фінансових можливостей підприємства, а й від уміння ним управляти, ефективно враховувати та контролювати його формування на рівні кожного структурного підрозділу. Пропонуємо розробку управлінського обліку, запровадити на підприємствах двокругову систему обліку з виділенням окремих рахунків для обліку показників центрів відповідальності. Облік за місцем виникнення тепер обов'язковий з урахуванням впровадження НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Розглянуті підходи до вдосконалення бухгалтерського обліку забезпечать управління діяльністю підприємства для отримання максимальних фінансових результатів.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

#### 3.1 Організаційно-методичні засади аналізу фінансових результатів підприємства

«Функціонування будь-якого підприємства, незалежно від видів його діяльності і форм власності, в умовах ринку визначається його здатністю створювати необхідну і достатню величину доходу або прибутку. Аналіз прибутку займає провідне місце в системі комплексного економічного аналізу, оскільки за ним оцінюється ступінь досягнення кінцевої мети діяльності підприємства. Законами України «Про підприємства» та «Про підприємницьку діяльність» отримання прибутку визначено головною метою діяльності господарюючих суб'єктів.

Прибуток є основним джерелом фінансування витрат на виробничий і соціальний розвиток підприємства, найвагомим джерелом формування державного бюджету.

Тому створеного прибутку повинно бути достатньо не тільки для задоволення фінансових потреб самого підприємства, а для фінансування суспільних фондів споживання, розвитку науки, освіти, охорони здоров'я тощо. У збільшенні прибутку зацікавлені підприємство і держава.

Показники прибутковості є визначальними в оцінках ефективності функціонування господарюючого суб'єкта за всіма видами діяльності: виробничою, комерційною, фінансовою та інвестиційною.

В прибутку акумулюються результати виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг), їх якості й асортименту, ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, результати ділового

партнерства та виробничо-фінансового менеджменту» [11].

Враховуючи, що діяльність господарюючого суб'єкта може бути не тільки прибутковою, а й збитковою, формуватися за дією факторів внутрішнього і зовнішнього економічного середовища, в обліку її аналізі дають загальну оцінку фінансових результатів, які характеризуються системою абсолютних і відносних показників. Абсолютними показниками є суми прибутку (чи збитку) за структурою його утворення чи розподілу і використання. Відносні показники фінансових результатів – значення рентабельності, які характеризують відносний (у процентах) ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрат чи отриманого доходу. Ці показники розраховують залежно від мети оцінки відносної прибутковості.

«Основна мета проведення аналізу – підвищення ефективності господарювання і пошук резервів такого підвищення, здобуття певної кількості ключових параметрів, які дають об'єктивну й точну картину фінансового стану підприємства, його прибутків та збитків, змін у структурі активів і пасивів, у розрахунках з дебіторами та кредиторами.

При цьому в оцінюванні поточного фінансового стану підприємства особливу роль відіграє його прогноз на найближчу та більш віддалену перспективу, тобто очікувані параметри фінансового стану.

Основні завдання аналізу фінансових результатів:

- аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;
- аналіз і оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності; аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності;
- визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення прибутку і рентабельності;
- виявлення резервів підвищення фінансових результатів діяльності підприємств та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- аналіз розподілу і використання прибутку» [7].

«При аналізі фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах. У першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності.

Тут пріоритетною є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та упущеної вигоди.

Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному та тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансового результату.

Інформаційне забезпечення фінансово-господарської діяльності має складну структуру і визначається різними чинниками, а саме: рівнем керівництва, цільовим призначенням інформації, складом користувачів тощо. На рівні підприємства основу інформаційного забезпечення фінансової діяльності становлять бухгалтерські дані.

Джерела інформації аналізу фінансових результатів – дані фінансової звітності (ф. 1 «Баланс», ф. 2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)», ф. 5 «Примітки до фінансової звітності», ф. 4 «Звіт про власний капітал»); дані бухгалтерського обліку (журнал 5 «Облік витрат», журнал 6 «Облік доходів і результатів діяльності»); статистична звітність (ф. 5-е «Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт і послуг), (1-б «Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість», ф.6 «Рентабельність окремих видів продукції»); планові дані.

На підприємстві для аналізу використовуються такі показники фінансових результатів:

- а) доходи від реалізації продукції;
  - 1) доходи від інших операцій;
  - 2) доходи від операцій іншої діяльності;
  - 3) прибуток на одиницю продукції;
- б) прибуток від реалізації продукції;
  - 1) прибуток від операційної діяльності;

- 2) прибуток від іншої діяльності;
- 3) прибуток від подій іншої діяльності;
- 4) оподаткований прибуток;
- 5) чистий прибуток.

Показниками для аналізу є також і витратні статті звітності такі як:

– «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» – виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), або собівартість реалізованої продукції;

– «Адміністративні витрати» – загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства;

– «Витрати на збут» – витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), витрати на утримання підрозділів, які займаються збутом продукції (товарів), на рекламу, доставку продукції споживачам;

– «Інші операційні витрати» – собівартість реалізованих виробничих запасів, безнадійні борги і збитки від знецінення запасів; збитки від операційних курсових різниць;

– «Фінансові витрати» – виплата відсотків та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позичкового капіталу» [28].

Усі ці доходи, витрати і прибутки відображено у формі №2 «Звіт про фінансові результати».

Значно ширший діапазон аналітичних досліджень фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта можна отримати за обліковою інформацією, складеною за НП(С)БО.1 Структурована інформація за видами діяльності, за характеристиками визнання доходів і витрат та у співвідношенні до залученого у господарський процес капіталу дає широку гаму кількісних і якісних параметрів одержаного кінцевого фінансового результату.

Схематично загальну модель аналізу фінансових результатів діяльності підприємства зображено на рис. 3.1.



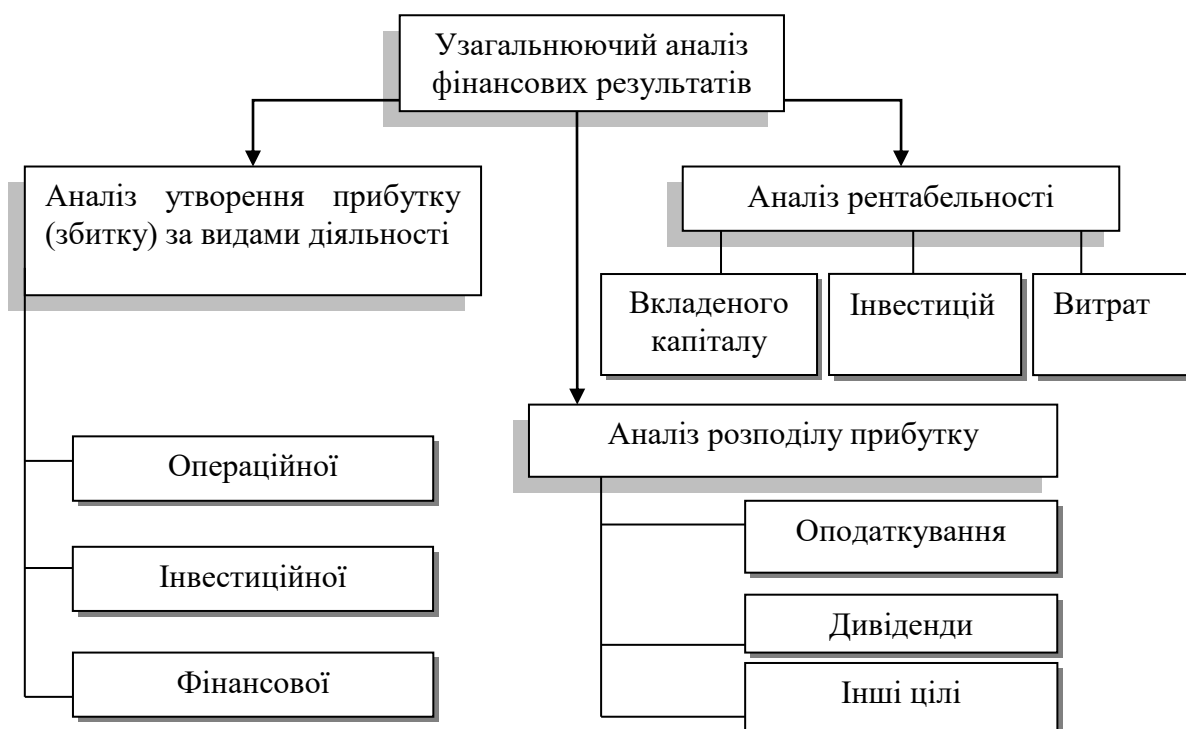


Рисунок 3.1 – Загальна модель аналізу фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта

Важливим моментом аналізу є досягнення зіставлення показників у динамічному ряді з врахуванням інфляційних процесів, зміни облікової політики, зміни обсягу та структури акціонерної діяльності.

Коректнішим є зіставлення можливостей і наслідків впливу на фінансові результати. Це стосується насамперед виробничих, управлінських і збутових можливостей.

Маючи більший простір у визнанні доходів і витрат, працівники облікового апарату змушені мотивувати свою облікову політику, що неминуче збільшує обсяг аналітичних досліджень за змістом розв'язку управлінських завдань. Це призводить до більшої інтеграції обліково-аналітичних робіт, їх поєднання з процесом формування та виконання управлінських рішень. Очевидно, не буде потреби у вузькій спеціалізації підрозділів управлінської системи, треба привести її у налагоджений механізм підприємництва з мотивацією фінансового успіху, а регламентація і

контроль управлінських функцій не будуть пріоритетними.

Практика фінансового аналізу вже виробила основні правила читання (методику аналізу) фінансових звітів. Серед них можна виділити шість основних методів:

1. Горизонтальний (тимчасовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом.

2. Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на результат загалом.

3. Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з поряд попередніх періодів і визначення тренда, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від випадкових впливів і індивідуальних здібностей окремих періодів. З допомогою тренда формують можливі значення показників в майбутньому, а отже ведеться перспективний прогностичний аналіз.

4. Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відносин між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язку показників.

5. Порівняльний (просторовий) аналіз – це як внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності по окремих показниках фірми, підрозділів, так і міжгосподарський аналіз показників даної фірми з показниками конкурентів і середніми господарськими даними.

6. Факторний аналіз – аналіз впливу окремих чинників на результативний показник. Причому факторний аналіз може бути як прямим, коли результативний показник дроблять на складові частини, таким чином, коли його окремі елементи з'єднують в загальний результативний показник.

«Аналіз динаміки складу і структури майна дозволяє встановити розмір абсолютного і відносного приросту або зменшення всього майна підприємства та окремих його видів. Зміна структури майна створює певні можливості для основної виробничої та фінансової діяльності і впливає на

оборотність сукупних активів.

Показники структурної динаміки відображають частку кожного виду майна у загальній зміні сукупних активів. Їх аналіз дозволяє зробити висновки про те, в які активи вкладено нові залучені фінансові ресурси або які активи зменшились за рахунок впливу фінансових ресурсів.

Важливий етап аналізу фінансового стану підприємства – порівняння темпів приросту активів з темпами приросту фінансових результатів (наприклад, виручки або прибутку від реалізації продукції) (формула 3.1).

$$TRЧ.П > TRВ > ТРА > 100 \quad (3.1)$$

де TRЧ.П – темп зростання чистого прибутку;

TRВ – темп зростання виручки від реалізації;

ТРА – темп зростання середньої величини активів.

Перше співвідношення означає зростання рентабельності діяльності підприємства і розраховується за формулою 3.2:

$$(ЧП/В \times 100) \quad (3.2)$$

Друге співвідношення означає прискорення оборотів активності і розраховується за формулою 3.3:

$$(В/А \times 100) \quad (3.3)$$

Випереджальні темпи зростання чистого прибутку порівняно зі збільшенням активів (TRЧ.П > ТРА) означають збільшення чистої рентабельності активів і розраховуються за формулою 3.4:

$$(ЧП/А \times 100) \quad (3.4)$$

Виконання останньої нерівності означає розширення майнового потенціалу. Його досягнення має бути перспективною метою діяльності підприємства» [39].

При аналізі фінансових результатів виділяють, як правило, групи показників, які описують:

- а) ділову активність підприємства, а саме:
  - 1) показники оборотності;
  - 2) фондвіддача.
- б) рентабельність фінансово-господарської діяльності:
  - 1) рентабельність продажів;
  - 2) рентабельність сукупного капіталу;
  - 3) рентабельність власного капіталу.

Показники оборотності мають велике значення для оцінки фінансового стану компанії, оскільки швидкість обороту коштів безпосередньо впливає на платоспроможність фірми. Крім того, збільшення швидкості обороту коштів, за інших рівних умов, відображає підвищення виробничо-технічного потенціалу фірми.

На практиці найчастіше використовуються такі показники ділової активності.

1. Коефіцієнт оборотності активів (коефіцієнт трансформації) характеризує ефективність використання фірмою всіх наявних ресурсів незалежно від джерел їх залучення. Коефіцієнт трансформації показує, скільки разів за звітний період здійснюється повний цикл виробництва та обігу, що дає відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна грошова одиниця активів. Цей коефіцієнт варіюється залежно від галузі, відображаючи особливості виробничого процесу.

2. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки разів у середньому протягом звітного періоду дебіторська заборгованість перетворюється на грошові кошти. Цей коефіцієнт порівнюють із

середньогалузевими коефіцієнтами, із значеннями коефіцієнта підприємства за попередні періоди. Крім того, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості корисно порівнювати з коефіцієнтом оборотності кредиторської заборгованості. Такий підхід дозволяє зіставити умови комерційного кредитування, якими підприємство користується у інших фірм, з тими умовами кредитуванням, які підприємство надає іншим підприємствам.

3. Період погашення дебіторської заборгованості дає розрахункову кількість днів для погашення кредиту, взятого дебіторами. Для оцінки ступеня ділової активності підприємства можна також порівнювати погашення дебіторської заборгованості з фактичними термінами, на які надається кредит покупцям. Таким чином можна визначити ефективність механізмів кредитного контролю в компанії, а також отримати уявлення про надійність дебіторів.

4. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує, скільки оборотів необхідно компанії для оплати наявної заборгованості.

5. Період погашення кредиторської заборгованості дає розрахункову кількість днів для погашення кредиту, отриманого від постачальників компанії.

6. Коефіцієнт оборотності запасів показує, скільки оборотів за рік зроблено запасами, тобто скільки разів вони перенесли свою вартість на готові вироби.

7. Період одного обороту запасів характеризує період часу, протягом якого запаси перетворюються на реалізовані товари. Показники оборотності запасів призначені для того, щоб показати, наскільки успішно адміністрація використала ресурси компанії. У цілому чим вище коефіцієнт оборотності запасів, а отже, менше період обороту запасів, тим менше коштів пов'язано в цій найменш ліквідній статті оборотних коштів, тим більш ліквідну структуру мають оборотні кошти, і тим стійкіший фінансовий стан підприємства (за інших рівних умов). Слід зауважити, що в деяких випадках збільшення оборотності запасів відображає негативні явища

в діяльності підприємства, наприклад, у випадку підвищення обсягу реалізації за рахунок реалізації товарів з мінімальним рівнем прибутку або зовсім без нього.

8. Фондовіддача показує, скільки виручки припадає на одиницю основних виробничих фондів. Для підприємства буде позитивним, якщо цей показник збільшуватиметься.

9. Коефіцієнт оборотності обігових коштів характеризує кількість оборотів обігових коштів за період; скільки виручки припадає на одиницю обігових коштів.

10. Період одного обороту обігових коштів характеризує середній період від витрачання коштів для виробництва продукції до отримання коштів за реалізовану продукцію.

11. Тривалість операційного циклу. На підставі цього показника визначають, скільки днів у середньому потрібно для виробництва, продажу і оплати продукції підприємства. Іншими словами, тривалість перетворення придбаних матеріальних ресурсів на грошові кошти. У більшості випадків підприємству необхідно прагнути до зменшення значення цього показника, тобто до скорочення тривалості операційного циклу.

12. Тривалість фінансового циклу показує період обороту коштів. Зменшення, але від'ємне значення цього показника свідчить вже про нестачу коштів (підприємство живе в «борг»).

13. Коефіцієнт оборотності власного капіталу характеризує скільки чистої виручки від реалізації продукції припадає на одиницю власного капіталу [39]. Щоб зробити висновок про ефективність роботи підприємства, одержаний прибуток необхідно порівняти зі здійсненими витратами.

Співвідношення прибутку з авансованою вартістю або поточними витратами характеризує таке поняття, як рентабельність. Вона означає прибутковість, або дохідність, виробництва і реалізації всієї продукції (робіт, послуг) чи окремих видів її; дохідність підприємств, організацій, установ у цілому як суб'єктів господарської діяльності, прибутковість різних галузей

економіки.

Рентабельність – це рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках, тобто відносний показник. Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямів діяльності, окупність витрат. Ці показники більш повно, ніж прибуток, характеризують остаточні результати господарювання. Для розрахунку рівня рентабельності підприємств можуть використовуватися: загальна сума прибутку; прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), тобто від основної діяльності; прибуток від інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної).

При цьому прибуток порівнюється з авансованою вартістю, яку можна визначити в різних варіантах (весь капітал підприємства, власний капітал, позиковий капітал, основний капітал, оборотний капітал).

«У процесі аналізу фінансових результатів діяльності підприємства здійснюються розрахунок і аналіз таких показників рентабельності:

1. Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності показує скільки прибутку від звичайної діяльності припадає на одиницю коштів, інвестованих в активи.

2. Рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком показує скільки припадає чистого прибутку на одиницю інвестованих в активи кошти.

3. Рентабельність власного капіталу показує скільки припадає чистого прибутку на одиницю власного капіталу.

4. Рентабельність виробничих фондів показує скільки припадає чистого прибутку на одиницю вартості виробничих фондів.

5. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації показує, скільки прибутку від реалізації припадає на одиницю виручки.

6. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності показує скільки прибутку від операційної діяльності припадає на одиницю виручки.

7. Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком показує

скільки припадає чистого прибутку на одиницю виручки.

8. Період окупності капіталу характеризує за який період кошти, що інвестовані в активи, будуть компенсовані чистим прибутком.

9. Період окупності власного капіталу показує за який період власний капітал буде компенсований чистим прибутком.

Важливим етапом в аналізі фінансових результатів є визначення можливих резервів зростання прибутку.

Основними резервами можуть бути:

1. Резерви зростання прибутку від використання резервів обсягу реалізації, які були виявлені під час аналізу обсягу реалізації продукції і факторного аналізу продажу. Резерв збільшення прибутку в результаті збільшення обсягу реалізації ( $\Sigma P_i$ ) можна розрахувати за формулою 3.5:

$$\Sigma P_i = P_i \cdot \Pi_i, \quad (3.5)$$

де  $P_i$  – резерв збільшення обсягу реалізації конкретного виду продукції;

$\Pi_i$  – фактичний прибуток від реалізації конкретного виду продукції.

2. Резерви зростання прибутку від зниження собівартості товарної продукції. Можуть розраховуватись за кожним видом продукції і загалом за всією товарною продукцією. Резерв збільшення прибутку від зниження собівартості кожного виду продукції визначаються за формулою 3.6:

$$\Sigma P_{\Pi} = \Delta P_{ci} \times VP_i, \quad (3.6)$$

де  $\Delta P_{ci}$  – резерв зниження собівартості конкретного виду продукції;

$VP_i$  – можливий обсяг реалізації конкретного виду продукції.

3. Важливим резервом зростання прибутку є поліпшення якості продукції. Сума цього резерву розраховується в процесі аналізу показника якості



продукції: обчислюється середня ціна реалізації продукції і потім різниця в ціні продукції множиться на обсяг фактичного випуску продукції» [39].

Основним завданням аналізу є оцінка результатів господарської діяльності за попередній та поточний роки, виявлення факторів, які позитивно чи негативно вплинули на кінцеві показники роботи підприємства, прийняття рішення про визначення підприємства платоспроможним (неплатоспроможним).

Джерелами інформації для здійснення аналізу є форми фінансової звітності, розрахунки нормативу власних обігових коштів, розшифровка дебіторської та кредиторської заборгованості, бізнес-план, матеріали маркетингових досліджень, інша інформація.



Рисунок 3.2 – Структурно-логічна схема аналізу фінансових результатів підприємства

На основі узагальнення й систематизації концептуальних основ та практики проведення аналізу розроблено структурно-логічну схему здійснення аналізу фінансових результатів підприємств з урахуванням їх особливостей (рис. 3.2).

По-перше, це дає можливість підбити підсумки діяльності підприємства за певний період, а по-друге – дати комплексну оцінку його системоутворюючих показників, які мають важливе значення насамперед з огляду на довгострокову перспективу.

### 3.2 Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства

Аналіз фінансових результатів ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» доцільно розпочати з загальної оцінки їх рівня, зміни в порівнянні з планом та базовим періодом. Для цього використовують дані «Звіту про фінансові результати», в якому міститься інформація за два суміжні (звітній та попередній) періоди а також дані фінансового або бізнес-плану в частині фінансових результатів. У ході аналізу виявляють абсолютні та відносні відхилення, темпи зміни показників та ступінь виконання плану.

Доцільно також здійснити порівняння показників за ряд попередніх періодів та виявити тенденцію, закономірність їх зміни.

За даними управлінського обліку доцільно здійснити аналіз у розрізі окремих видів діяльності, структурних підрозділів підприємства, а по можливості і від окремих крупних операцій та виявити ступінь виконання плану та тенденції у їх зміні. Аналізуються причини зміни окремих видів доходів та витрат, зокрема тих, що впливають на фінансовий результат від операційної діяльності. Зокрема, повинна звертатися увага на причини реалізації товарно-матеріальних цінностей за цінами, що нижчі собівартості їх придбання.

У ході аналізу виявляють збитки, понад планові витрати, з'ясовують їх причини та розробляють заходи по їх скороченню або повному усуненню. Наприклад, у складі інших операційних витрат відображають різного роду економічні санкції (штрафи, пені, неустойки), які підприємство сплатило за порушення обсягів та термінів поставки, низьку якість продукції, затримку платежів, простій транспорту.

Слід вивчати причини цих порушень та намагатись не допускати їх у майбутньому.

Крім того, доцільно здійснити так званий вертикальний аналіз – оцінити співвідношення між окремими показниками фінансових результатів. А саме, виявити пропорції між валовим та операційним прибутком, операційним прибутком та фінансовим результатом від звичайної діяльності до оподаткування, чистим прибутком та податком на прибуток.

Слід при цьому мати на увазі, що величина податку на прибуток переноситься у звіт з даних податкової декларації і визначається за прийнятим у податковому обліку порядком. Тому, в практиці діяльності підприємств бувають випадки, що за даними фінансового обліку підприємство має збиток у фінансовому результаті від звичайної діяльності до оподаткування, проте сплачує податок на прибуток.

Аналізуючи показники фінансових результатів, оцінюють якість прибутку.

Якість прибутку – поняття комплексне і деякою мірою абстрактне.

Методика оцінки в кількісному плані не є чітко вираженою і включає ряд критеріїв, які можуть бути визначені експертним шляхом, тобто в суб'єктивному порядку.

При аналізі беруться до уваги такі критерії:

- стабільна позитивна динаміка прибутку фірми;
- стабільність співвідношення структури фінансового результату до оподаткування;
- частка прибутку від основної операційної діяльності у заробленому

прибутку;

- наявність або відсутність негативних факторів формування валового прибутку (зниження обсягів реалізації продукції, зростання собівартості продукції;

- динаміка показників котирування цінних паперів цього підприємства на фондовому ринку;

- ділова репутація керівництва фірми та прогнози щодо кадрових змін у її керівному складі.

Такий аналіз якості прибутку (висока, низька) здійснюється зовнішніми аналітиками і враховується в умовах розвинутого ринку для оцінки надійності суб'єкта як один із напрямків запобігання ризику (кредитні установи, ділові партнери, інвестори).

При низькій якості прибутку скорочується доступ підприємства до фінансових ресурсів, скорочується ринок його матеріальних ресурсів, продукції.

До складу квартальної фінансової звітності входять Баланс, Звіт про фінансові результати. Квартальна звітність складається наростаючим підсумком з початку року.

Річна і квартальна фінансова звітність заповнюється в тисячах гривень і має бути підписана керівником підприємства та головним бухгалтером.

Терміни подання фінансової звітності встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 26.05.05р. №384. Термін подання квартальної фінансової звітності органам державної статистики – не пізніше 25 квітня 2017 року (постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. №419) [2]. Для проведення аналізу прибутку використано вихідні дані дані фінансової звітності та аналітичні дані з форми статистичної звітності.

Розглянемо виконання плану загального прибутку ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» в таблиця 3.1.

Таблиця 3.1 – Виконання плану загального прибутку ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2020-2021рр.

Показники	За минулий період		За звітний період		Відхилення (+/-)	
	Сума, тис. грн.	Частка у % до виручки	Сума, тис. грн.	Частка у % до виручки	Сума, тис. грн.	Частка у % до виручки
1. Доходи (виручка) від реалізації продукції	4350,0	100	1430,2	100	-2919,8	-
2. Податок на додану вартість	725	16,7	238,40	16,7	-486,6	-
3. Інші вирахування з доходу	-		-			
4. Чистий дохід (виручка) від реалізації	3625	83,3	1191,8	83,3	-2433,2	-
5. Собівартість реалізованої продукції	3580	82,3	1513,3	105,8	-2066,7	+23,5
6. Валовий прибуток(+), збиток(-)	+45	1,03	-322	-22,5	-367	-23,53
7. Інші операційні доходи	160	3,7	154,6	10,8	-5,4	+7,1
8. Операційні витрати	190	4,4	351,7	24,6	+161,7	+19,2
9. Фінансові результати від операційної діяльності	+15	0,3	-519	36,3	-534	+36
10. Інші фінансові доходи	47,0	1,1	54,3	3,8	+7,3	+2,7
11. Інші витрати	909	20,9	49,0	3,4	-860	-17,5
12. Фінансові результати до оподаткування	-848	19,5	-513,7	-35,9	+333,7	-55,4
13. Податок на прибуток	-		-			
14. Фінансові результати	-847	19,5	-513,3	-35,9	+333,7	-55,4
15. Чистий прибуток, збиток	-847	19,5	-513,3	-35,9	+333,7	-55,4
16. Рентабельність операційної діяльності, % (р.9 / (р.5+р.8)) × 100%	0,4	x	-27,8	x	28,2	x
17. Середньорічна вартість виробничих фондів	904,3	20,8	1108,4	77,5	+204,1	x
18. Норма прибутку, % (р.15: р.17) × 100%	-93,7	x	-46,3	x	+47,4	x

Аналіз динаміки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) показав, що реалізація продукції у 2021р. знизилась на 2919,8 тис. грн., тобто на 67% порівняно з 2020 р. Відповідно чистий дохід від реалізації зменшився на 2433,2 тис. грн.

Собівартість реалізації продукції порівняно з 2020р. знизилась на 2066,7 тис. грн. (58%). Отримано валовий збиток у 2021р. становив 322 тис. грн., відхилення складає -367 тис. грн. Інші операційні витрати зросли на 161 тис грн., що негативно вплинуло на фінансовий результат від

операційної діяльності. Чистий збиток ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» у 2021 р. складає 513,3 тис. грн., цей показник порівняно з 2020 роком є кращим (відхилення складає +333,3 тис. грн.). Питома вага статей у доході (виручці) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) порівняно з 2020 р. суттєво змінилась. А саме: знизилась питома вага валового прибутку (-23,5 %), інших витрат (-17,7%), чистого прибутку (-55,4). Збільшилась питома вага таких статей як, собівартість реалізованої продукції (+23,5%) та інші операційні витрати (+19,2%).

Динаміку та структуру фінансових результатів від різних видів діяльності наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Динаміка та структура фінансових результатів ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2019-2021рр.

Показники	Роки						2021р. до			
	2019		2020		2021		2019р.		2020р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Фінансовий результат операційної діяльності	281,7	98,8	15,0	(2,0)	(519,0)	101,01	(800,7)	х	(534,0)	х
Фінансовий результат від фінансових операцій	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Фінансовий результат іншої діяльності	3,3	1,2	(863,0)	102	5,3	(1,01)	2,0	160,6	868,3	(0,6)
Чистий прибуток (збиток)	285,0	100,0	(848,0)	100,0	(513,7)	100,0	(798,7)	х	334,3	х

З даних таблиці 3.2 видно, що в 2021 році чистий збиток ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» складає 513,7 тис грн., він менший від показника попереднього 2020 року на 334,3 тис грн., від показника 2019 року на 800,7 тис. грн. Основну питому вагу займає збиток від операційної діяльності 519,0 тис грн. Від іншої діяльності отримано прибуток в сумі 5,3 тис. грн. Отже на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» в 2021 році збиток отримано в результаті операційної діяльності (101,03%). В 2020 році від операційної діяльності отримано незначний прибуток в сумі 15 тис. грн, а в результаті іншої діяльності – збиток 863 тис. грн.(101,8%). В 2019 році ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» отримало прибуток як від операційної 281,7 тис. грн. (98,8%) та так і від іншої

діяльності 3,3 тис. грн. (1,16%).

Отже порівняно з 2019 роком в звітному 2021 році структура фінансових результатів суттєво не змінилась. А порівняно з 2020 роком зміни можна назвати кардинальними, оскільки в 2020 році збиток отримано від іншої діяльності при незначному прибутку від операційної.

Розглянемо більш детально в таблиці 3.3 динаміку реалізації продукції ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ».

Таблиця 3.3 – Динаміка реалізації продукції ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» в 2015-2021рр.

Показники		Роки						
		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Товарна продукція підприємства, тис. грн.		4350,1	5120	4508	6700	7004,5	3580	1097
Абсолютний приріст	ланцюговий	х	770	-612	2192	304,5	-3424,5	-2483
	базисний	х	770	157,9	2349,9	2653,9	-770,1	-3253,1
Темп росту, %	ланцюговий	х	118	88	149	104,5	51	30,6
	базисний	х	118	103,6	154	161	-82,3	-25,5
Темп приросту, %	ланцюговий	х	18	-12	49	4,5	-49	-69,4
	базисний	х	18	3,6	54	61	-17,7	-74,7

За даними таблиці 3.3 видно, що на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» до 2020 р. спостерігалась тенденція зростання обсягів реалізації продукції. В 2020 р. відбулось зниження суми прибутку порівняно з базисним рівнем, темп зростання склав 82,3%, темп приросту (-17,7%), в 2021 р. знову спостерігається зменшення обсягів реалізації порівняно з базисним рівнем темп зростання склав 25,5 %, темп приросту -74,7 %.

Різкі зміни в динаміці валового прибутку свідчать про зниження обсягів виробництва та відповідно і реалізації продукції через низьку платоспроможність замовників.

Одним з важливих етапів аналізу прибутку є вивчення динаміки та структури доходів та витрат підприємства.

Таблиця 3.4 – Структура та динаміка витрат ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»

Показник	2020 рік		2021 рік		Відхилення (+,-)	Темп зростання, %
	Сума, тис. грн.	Частка, %	Сума, тис. грн.	Частка, %		
Собівартість реалізованої продукції	3580	76,5	1513,3	79,1	-2066,2	57,7
Адміністративні витрати	150	3,2	341,0	17,8	+191	227
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-
Інші операційні витрати	40	0,9	10,7	0,6	-29,3	26,7
Інші витрати	909	19,4	49	2,5	-860	5,4
Податок на прибуток	-	-	-	-	-	-
Усього витрат	4679	100	1914	100	-3292	40,9

З-поміж витрат ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» найбільшу питому вагу має собівартість реалізованої продукції – 76,5% у 2020 р., 79,1 % – у звітному році. Значну частку витрат у 2021 р. становлять адміністративні витрати – 17,8% , що на 14,6% більше ніж у 2020р. Абсолютне відхилення складає 191 тис грн., що негативно вплинуло на фінансовий результат діяльності. Структура інших операційних витрат зазнала незначних змін (0,9% у 2020 р. та 0,6% у 2016 р.). Суттєво зменшилась питома вага інших витрат підприємства в 2020 р. – 19,4%, в 2021 р. – 2,5%, абсолютне відхилення складає 860 тис. грн.

В ході аналізу прибутку, важливим є дослідження обсягу реалізації продукції. Аналіз реалізації продукції ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2020-2021 рр. наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Аналіз реалізації продукції ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ», тис. грн.

Показник	2015р.	2016р.	Абсолютне відхилення,	Частка, %	
				2020р.	2021р.
Підлогові пластикові плінтуси	1325	723,2	-601,8	46	61
Пластикові металокопії	2300	468,6	-1831,4	54	39
Загальний обсяг реалізації	3625	1191,8	-2433,3	100	100

Результати аналізу реалізації продукції показали, що обсяг реалізації у



2021 р. зменшився у порівнянні з 2020 р. на 2433,3 тис. грн. Обсяг реалізації підлогових пластикових плінтусів у 2021 р. зменшився проти 2020 р. і складає 723,2 тис. грн., проти 1325 тис. грн. Слід зазначити, що загальний обсяг реалізації теж зменшився, так як знизився також обсяг реалізації пластикових металоконструкцій. Так у 2021 р., підприємством було реалізовано пластикових металоконструкцій на суму на суму 468,6 тис. грн., що на 1831,4 тис. грн. менше ніж у минулому році.

Структура реалізації продукції порівняно з 2020 р. значно змінилася. Якщо в 2020 р. питома вага підлогових пластикових плінтусів складала 46% загального обсягу реалізації, то в 2021 р. частка підлогових пластикових плінтусів складає 61%. Зміна структури реалізації значною мірою вплинула на фінансовий результат, оскільки пластикові металоконструкції є більш рентабельними.

Виходячи з даних доходів і витрат прибуток підприємства має наступний склад та структуру, показаний в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Прибуток ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2020-2021 рр., тис.

грн.

Показник	2020 рік	Частка, %	2021 рік	Частка, %	Відхилення (+,-)
Прибуток	45	1	-322	62	-367
Фінансовий результат від операційної діяльності	-30	3	-197,6	37	-167
Фінансові результати до оподаткування	-832	-	5,7	-	+837,7
Фінансові результати	-832	96	5,7	1	+837,7
Чистий прибуток	-848	100	-513,7	100	-397

Дані таблиці 3.6 показують, що як в 2020 р. так і в 2021 р. ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» отримало збитки відповідно 848 та 513,7 тис. грн. Найбільшу абсолютну суму має в 2020 році збиток від звичайної діяльності і складає 832 тис. грн, прибуток від реалізації продукції (валовий): складає 45 тис. грн..

У 2021 р. ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» теж отримало збиток 513,7 тис грн., але в основному за рахунок збитку від реалізації продукції (питома вага 62 %

в загальній сумі збитку). Збиток від операційної діяльності у звітному році становить 197 тис. грн., що на 167 тис. грн. більше ніж збиток у минулому році. Наступним етапом аналізу прибутку є аналіз звіту про фінансові результати по структурі, а також в динаміці.

Наведемо факторний аналіз прибутку від реалізації продукції, результати якого оформлюють у вигляді відповідної аналітичної таблиці, наведено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Склад і динаміка прибутку ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2019-2021 рр.

№ з/п	Показник	2019р.	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення тис. грн.
1	2	3	4	5	6
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації	6431,0	3625,00	1191,8	-2433,2
2	Собівартість реалізованої продукції	6250,1	3580,0	1513,3	-2066,7
3	Валовий прибуток	180,9	45	-322	-367
4	Інші операційні доходи	352,5	160	154,6	-5,4
5	Адміністративні витрати	200,3	150	341	+191
6	Витрати на збут	-	-	-	-
7	Інші операційні витрати	51,4	40,0	10,7	-29,3
8	Прибуток від операційної діяльності	281,7	15,0	-519,0	-534,0
9	Інші доходи	50,0	47,0	54,3	+7,3
10	Фінансові витрати	-	-	-	-
11	Інші витрати	46,7	909	49	-860,0
12	Прибуток від діяльності до оподаткування	285,0	-848	-513,7	+333,3
13	Податок на прибуток		-	-	-
14	Чистий прибуток	285,0	-848	-513,7	+333,7

Розглянувши таблицю 3.7 можна побачити, що зменшився чистий дохід (виручка) від реалізації продукції на 2433,2 тис. грн. Зменшилась і собівартість реалізованої продукції на 2066,7 тис. грн., валовий прибуток зменшився на 367 тис. грн.

Також зменшився прибуток від операційної діяльності (-534,0 тис. грн.). Зросли адміністративні витрати на 191 тис. грн., витрати на збут відсутні. Інші операційні витрати зменшилися на 29,3 тис. грн., але не відіграють позитивного впливу на фінансовий результат, оскільки відбулося

вагоме зниження валового прибутку.

Інші витрати в 2021 р. знизилися на 860 тис. грн. порівняно з 2020 р., саме це вплинуло на позитивні зміни – зменшення чистого збитку на 333,3 тис. грн.

Вплив факторів на виконання плану прибутку від реалізації окремих видів продукції наведено в табл. 3.8.

Таблиця 3.8 – Вплив факторів на виконання плану прибутку від реалізації окремих видів продукції ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» у 2021 р., тис. грн.

Продукція	Прибуток (+), збиток (-)		Відхилення (+/-)	в тому числі за рахунок			
	за планом	фактично		Кількості продукції	прибутку на 1. продукції		
					Всього	в т.ч. за рахунок	
				Реалізаційних цін		Собівартості	
Підлогові пластикові плінтуси	+431,9	-502,4	-934,3	-261,8	-672,5	+115,3	-787,8
Пластикові металоконструкції	+420,0	+180,8	-239,2	-261,6	+22,4	+72,3	-49,9
Всього	+851,9	-321,6	-1173,5	523,4	-650,1	+187,3	-837,7

Аналіз даних таблиці 3.8 свідчить про те, що по підлоговим пластиковим плінтусах зміна фактичного прибутку у порівнянні з планом складає (672,5) тис. грн., основним фактором, що негативно вплинув на невиконання плану є збільшення собівартості продукції прибутку, що призвело до недоотримання прибутку на 787,8 тис. грн.

Аналізуючи виконання плану прибутку від реалізації пластикових металоконструкцій, видно, що за рахунок збільшення собівартості продукції прибутку недоотримано на 49,9 тис. грн.

На підприємстві ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» основним показником характеристики ефективності його роботи, доходності різних напрямків діяльності є рентабельність. Більш повніше, ніж прибуток рентабельність характеризує кінцеві результати господарювання, тому її величина показує

відношення ефекту з наявними або використаними ресурсами.

Ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямів діяльності характеризується показниками рентабельності.

Показники рентабельності (див табл. 3.9) більш повно характеризують кінцеві результати господарювання, оскільки їх величина вказує на співвідношення ефекту з реальними або використаними ресурсами.

Таблиця 3.9 – Показники рентабельності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2020-2021 рр.

№ з/п	Показник	2020р.	2021р.	Відхилення (+/-)
1.	Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації, %	-2,9	-55,6	-58,5
2.	Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності, %	0,4	-43,5	-43,9
3.	Рентабельність активів за прибутком, %	0,4	-43,0	-43,4
4.	Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком, %	-23,4	-43,0	+19,6

Їх використовують для оцінки діяльності підприємства та як інструмент в інвестиційній політиці.

Аналізуючи дані таблиці 3.9, спостерігається зниження показників рентабельності по всім позиціям.

Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації у 2016 році показує, що на одиницю виручки припадає 55,6 % збитку від реалізації, що на 58,5% менше, ніж у 2020 р.

Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності показує, що 43,5% збитку від операційної діяльності припадає на одиницю виручки і на 43,9% більше, ніж у минулому році.

Зросла рентабельність активів за збитком від звичайної діяльності на 43,4% порівняно з 2020 р., що свідчить про неефективність використання активів та рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком на 19,6%. Це відхилення зумовлено тим, що в 2020 р. підприємство зазнало надзвичайних витрат.

Таблиця 3.10 – Розрахунок показників рентабельності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2019-2021 рр.

№ з/п	Показник	2019р.	2020р.	2021р
1	Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності (%)	15,2	0,8	-33
2	Рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком (%)	15,2	-55	-33
3	Рентабельність власного капіталу (%)	15,3	-83,2	-30
4	Рентабельність виробничих фондів (%)	20,9	-53,8	-46
5	Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації (%)	-0,3	-2,9	-27
6	Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком (%)	4,4	0,4	-43
7	Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності (%)	4,4	-23,4	-44
8	Період окупності капіталу (дні)	7	-	-
9	Період окупності власного капіталу (дні)	7	-	-

На основі таблиці 3.10 можна зробити наступні висновки щодо показників рентабельності ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ»:

33% збитку в 2021 р. від звичайної діяльності припадає на 1 грн. коштів, інвестованих в активи. Як бачимо ситуація погіршилась порівняно із 2019 та 2020 рр., у 2019 р. на 1 грн. коштів припадало 15,2 % прибутку, у 2020 р. – 0,8 %.

Рентабельність капіталу за чистим прибутком склала у 2019 р. 15,2%, у 2020 р. – 55% збитку, а у 2021 – 33 % чистого збитку припадає на 1 грн. інвестованих в активи кошти, але в 2020-2021 рр. цей показник є від'ємним, що свідчить про збиток.

Що стосується рентабельності власного капіталу, то 15,3% чистого прибутку припадає на 1 грн. власного капіталу у 2019 р., у 2020-2021 р. цей показник є від'ємним відповідно 83,2% та 30%.

Рентабельність виробничих фондів є досить високою у 2019 році і має тенденцію до негативного зниження у 2020-2021 рр., через збиткову діяльність підприємства.

Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної

діяльності складає у 2019 році 4,4%. Та через збиток у 2020-2021 рр. цей показник став від'ємним.

Період окупності капіталу характеризує за який період кошти, що інвестовані в активи будуть компенсовані чистим прибутком.

Період окупності власного капіталу показує за який період власний капітал буде компенсований чистим прибутком. У 2019 р. значення цього показника становило 7 днів. У 2020-2021 рр. даний показник не визначається через збиток, отриманий практично від усіх видів діяльності.

Можна зробити висновок, що підприємство останні 2 роки було нерентабельним, через низьку конкурентоздатність.

### 3.3 Напрями підвищення ефективності діяльності підприємств в результаті покращення фінансових результатів

Використання розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямком розвитку системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про активність та результативність роботи підприємства в розрізі окремих видів її діяльності, що є надзвичайно цінним в управлінні підприємством. Важливу роль у підвищенні інноваційної активності підприємств відіграє вибір і реалізація відповідної стратегії інноваційного розвитку підприємства, для якої потрібна інформація щодо величини інноваційного потенціалу та рівня його використання.

Метою оцінки прибутковості є пошук резервів підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного розрахунку як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банками та іншими установами.

Прибутковість ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» потрібно систематично й

усебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Аналіз прибутковості проводиться в порівнянні з планом та попереднім періодом. За умов інформації важливо забезпечити об'єктивність показників та запобігти їх викривленню через постійне підвищення цін. Аналіз проводиться за даними роботи за рік.

Порівняні показники потрібно привести у відповідність із показниками звітного року за допомогою індексації цін, що є надзвичайно трудомісткою та складною процедурою. За ринкових відносин існує персоніфікований інтерес керівництва та колективів підприємств до фактично досягнутого рівня рентабельності, що суттєво впливає на результативність господарської діяльності.

На підприємствах недержавних форм власності для акціонерів та засновників найважливіше місце має рентабельність їхніх пайових і статутних внесків у складі загальних інвестицій. Тому при цьому аспекту оцінки фінансового стану підприємства потрібно приділити серйозну увагу. Ріст обсягу реалізації товарної продукції залежить від товарного випуску і залишків нереалізованої продукції, яка включає готову продукцію на складі і товари відвантажені, але ще не оплачені. Чим більше реалізовується продукції, тим, при інших рівних умовах, більшою є сума прибутку і навпаки, невиконання плану по реалізації зменшує прибуток.

Ліквідація наднормативних залишків готової продукції на складі, надходження оплати за товари, не оплачені в строк і які знаходяться на відповідальному зберіганні у покупців у зв'язку з відмовою від акцепту – резерв збільшення прибутку за рахунок обсягу реалізації.

Суб'єкти господарювання можуть збільшити обсяг отриманого прибутку за рахунок дотримання планової структури продукції, яка випускається. Багато промислових підприємств збільшують випуск прибуткових видів виробів, при цьому зменшують кількість менш рентабельних, але які мають народногосподарське значення. Така тенденція має негативний вплив на збалансованість і фінансовий стан народного

господарства, призводить до виключення окремих видів товарів.

Поряд з технічними рішеннями, які призводять до збільшення прибутку (зниження собівартості), застосовуються нові організаційно-економічні методи зниження витрат на виробництво. Таким методом став функціонально-вартісний аналіз, який знаходить широке розповсюдження у промисловості.

Функціонально-вартісний аналіз – це метод комплексного техніко-економічного дослідження об'єкта з метою розвитку його корисних функцій при оптимальному співвідношенні між їх значимістю для споживача і витратами на їх здійснення.

Проведені дослідження з удосконалення обліку і відображення у звітності інформації про результати діяльності підтверджують необхідність запровадження єдиних класифікаційних ознак і більшої конкретики обліку доходів, витрат, що потребує зміни у формі звіту про фінансові результати і методичних засадах формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів та витрат за джерелами та напрямками їх утворення дає можливість виявити найбільш прибуткові господарські операції.

Проблеми управління, формування і використання прибутку підприємства, його діяльності в різних аспектах досліджували науковці України і зарубіжжя. Серед них можна назвати Г. Азгальдова, І. Бланка, І. Балабанова, Л. Бадалова, Б. Данилишина, Дж. Джурана, С. Дорогунцова, І. Каца, Г. Крамаренко, М. Коробова, Л. Лігоненко, А. Мазаракі, А. Маршалову, Н. Менкью, М. Мельникову, Л. Омелянович, А. Поддєрьогіна, Р. Солоу, А. Садєкова, Р. Сайфуліна, О. Стоянову, Н. Ушакову, Н. Чумаченка, А. Шеремета.

Мета полягає в обґрунтуванні теоретичних засад визначення прибутку та виявленні шляхів удосконалення формування та розподілу прибутку. Для того, щоб досягти мети, необхідно розглянути теоретичні та методологічні



засади визначення прибутку, а також визначити шляхи підвищення прибутковості підприємства.

В умовах ринкової економіки прибуток на рівні підприємства виступає як безпосередня мета виробництва, що зумовлено притаманною капіталу тенденцією до самозростання.

Прибуток називають об'єктивною економічною категорією товарно-грошових відносин, важливим фінансовим синтетичним показником діяльності підприємства, а також джерелом фінансових ресурсів підприємства, які відіграють вирішальну роль у фінансовому забезпеченні підприємницької діяльності. Також прибуток зараховують до складового елементу ринкових відносин, що займає особливе місце в створенні ринку засобів виробництва, предметів народного споживання, цінних паперів.

Управління прибутком – це складна багаторівнева система трансакцій, яка містить у собі як мінімум три підсистеми: формування, розподіл та використання. Для кожної з них притаманні свої конкретні цілі, завдання, інструментарій їх досягнення.

Спрощена схема управління прибутком наведена на рисунку 3.3.

Управління прибутком у вузькому розумінні полягає у :

- збільшенні доходів підприємства;
- зменшенні витрат;
- формуванні та реалізації ефективної податкової політики;
- оптимальному розподілі прибутку.

Основними завданнями управління прибутком є: виявлення резервів збільшення прибутку за рахунок виробничої діяльності, інвестиційних і фінансових операцій.

– пошук резервів нарощування прибутку за рахунок оптимізації постійних і змінних витрат, обґрунтування облікової політики підприємства, цінової та податкової політики;

- оцінювання прибутковості виробничої і комерційної діяльності;
- визначення підприємницького ризику;

– зміцнення конкурентних позицій підприємства за рахунок підвищення ефективності розподілу і використання прибутку.

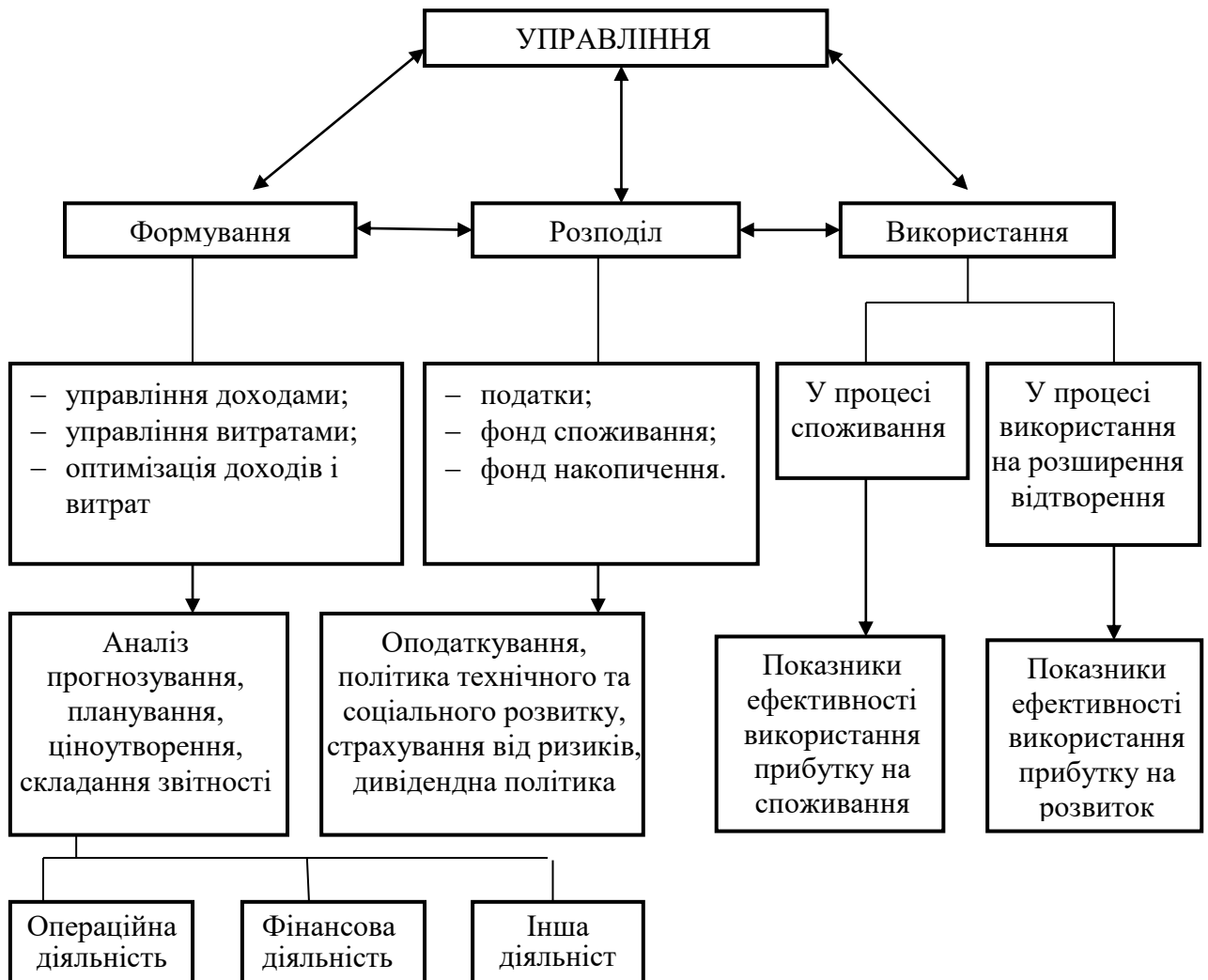


Рисунок 3.3 – Управління прибутком підприємства

З метою ліквідації збитковості та розробки сучасного, обумовленого ринковими умовами механізму формування прибутку пропонується виробити чітку політику управління (на мікрорівні) прибутком. Допомагає вирішити дане завдання стратегічний аналіз, який дає змогу вибрати гнучке рішення як отримати прибуток, як вкласти гроші найчасніше і найвигідніше.

Для вдосконалення формування прибутку підприємства та економічного обґрунтування його потреби пропонуємо здійснювати

планування розподілу прибутку в такому порядку:

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

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

- визначення пріоритетного напрямку використання прибутку – капіталізації коштів, що сприяють подальшому розвитку підприємства та покращенню фінансових результатів від діяльності підприємства;
- оптимізація розміру коштів, спрямованих на фонд споживання, зокрема грошових коштів, спрямованих на матеріальне заохочення працівників, що сприятиме підвищенню продуктивності праці і, як наслідок, розміру прибутку в майбутні періоди, а також соціального розвитку підприємства;
- розрахунок оптимального розміру резервного фонду та скерування коштів на забезпечення його збільшення;
- оптимізація коштів, що спрямовуються в інші цільові фонди та на інші цілі;
- забезпечення умов діяльності підприємства, за яких прибуток, що підлягає розподілу підприємства, не буде використовуватися для сплати підприємством штрафних санкцій;
- складання детального плану використання та розподілу прибутку підприємства з визначеними датами та конкретним кошторисом;
- проведення чіткого контролю над виконанням поставлених завдань у плані використання та розподілу прибутку;
- проведення економічної роботи щодо аналізу динаміки та чинників

отриманих прибутків у базовому періоді, виявлення резервів, що сприятимуть максимізації прибутку, а також планування формування, розподілу та використання прибутку на наступні періоди [14].

Отже, підвищення ефективності діяльності підприємств в результаті покращення фінансових результатів значною мірою визначає рівень їх активної позиції на вітчизняному ринку. Поліпшення організації та повніше використання економічного аналізу в управлінні тісно пов'язані з усією системою вдосконалення господарського механізму в нашій країні, спрямованою на підвищення ефективності виробництва і якості праці в усіх ланках національної економіки.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне й практичне обґрунтування методики обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств і запропоновано нове вирішення наукових проблем та практичних завдань. Вони знайшли втілення у рекомендаціях щодо вдосконалення облікової моделі формування фінансових результатів підприємств, уточнення й відображення фінансових результатів діяльності в облікових регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності та адаптації моделей комплексного аналізу фінансових результатів і їх прогнозування на основі маржинального аналізу до умов галузі. Це знайшло відображення в таких наукових і практичних результатах, отриманих автором:

Дослідження сутності фінансових результатів та прибутку показали, що в економічній літературі існують різні тлумачення. Тому нами запропоновано поняття:

– «фінансові результати» як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку). Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства;

– «прибуток» – це перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства;

Визначено власну класифікацію фінансових результатів, яка містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл

прибутку з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів. Дана класифікація дозволить найбільш точно визначити в теперішньому звітному періоді та спрогнозувати в майбутньому результати діяльності підприємства з урахуванням усієї сукупності факторів, що впливають на їх формування;

Аналіз досвіду роботи ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» показав, що операції з обліку і аналізу фінансових результатів оформляються первинними документами. На організацію обліку фінансових результатів впливають положення облікової політики та вид діяльності підприємства.

Удосконалення обліку, звітності та аналізу при формуванні фінансових результатів підприємства дадуть можливість регулювати фінансово-господарські відносини відповідно до ринкових механізмів на мікро – та макроекономічному рівнях, а також впливати на ефективність розвитку галузі.

На нашу думку більш обґрунтованим є підхід, коли структура Звіту про фінансові результати відповідає розподілу діяльності на операційну, фінансову та інвестиційну, який використовується у Звіті про рух грошових коштів. Така узгодженість між формами звітності дозволяє досягти комплексного підходу при складанні фінансової звітності та покращує їх взаємозв'язок.

Щодо аналізу обліку фінансових результатів можна зробити висновок, що необхідно ввести такі субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати», щоб при їхньому закритті бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством. Таким чином, на наш погляд, рахунки 79 «Фінансові результати» повинні мати такі субрахунки:

- 791 «Результат основної діяльності»;
- 792 «Результат іншої операційної діяльності»;
- 793 «Результат фінансової діяльності»;
- 794 «Результат інвестиційної діяльності»;
- 795 «Результат іншої звичайної діяльності»;

## 796 «Результат надзвичайних подій».

На основі узагальнення й систематизації концептуальних основ та практики проведення аналізу фінансових результатів нами розроблено структурно-логічну схему здійснення аналізу фінансових результатів підприємств з урахуванням їх особливостей. По-перше, це дає можливість підбити підсумки діяльності підприємства за певний період, а по-друге – дати комплексну оцінку його системоутворюючих показників, які мають важливе значення насамперед з огляду на довгострокову перспективу.

В роботі здійснено аналіз обсягу витрат виробництва, їх динаміки, структури, а також досліджено собівартість готової продукції. Запропонований аналіз дає можливість підприємству вивчати поведінку витрат з метою підвищення ефективності поточної виробничої діяльності.

Аналіз динаміки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) показав, що реалізація продукції у 2021р. знизилась на 2919,8 тис. грн., тобто на 67% порівняно з 2020 р. Відповідно чистий дохід від реалізації зменшився на 2433,2 тис. грн. Собівартість реалізації продукції порівняно з 2020 р. знизилась на 2066,7 тис. грн. (58%). Отримано валовий збиток у 2021 р. становив 322 тис. грн., відхилення складає -367 тис. грн. Інші операційні витрати зросли на 161 тис грн., що негативно вплинуло на фінансовий результат від операційної діяльності. Чистий збиток ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» у 2021 р. складає 513,3 тис. грн., цей показник порівняно з 2015 роком є кращим (відхилення складає +333,3 тис. грн.). Питома вага статей у доході (виручці) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) порівняно з 2020 р. суттєво змінилась. А саме: знизилась питома вага валового прибутку (-23,5 %), інших витрат (-17,7%), чистого прибутку (-55,4). Збільшилась питома вага таких статей як, собівартість реалізованої продукції (+23,5%) та інші операційні витрати (+19,2%).

Аналізуючи динаміку та структуру фінансових результатів ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» за 2019-2021 рр. видно, що в 2021 р. чистий збиток ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» складає 513,7 тис грн., він менший від показника

попереднього 2020 року на 334,3 тис грн., від показника 2019 року на 800,7 тис. грн. Основну питому вагу займає збиток від операційної діяльності 519,0 тис грн. Від іншої діяльності отримано прибуток в сумі 5,3 тис. грн. Отже на ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» в 2021 р. збиток отримано в результаті операційної діяльності (101,03%). В 2020 р. від операційної діяльності отримано незначний прибуток в сумі 15 тис. грн., а в результаті іншої діяльності – збиток 863 тис. грн.(101,8%). В 2019 р. ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» отримало прибуток як від операційної 281,7 тис. грн. (98,8%) та так і від іншої діяльності 3,3 тис. грн. (1,16%). Отже порівняно з 2019 р. в звітному 2021 р. структура фінансових результатів суттєво не змінилась. А порівняно з 2020 роком зміни можна назвати кардинальними, оскільки в 2020 р. збиток отримано від іншої діяльності при незначному прибутку від операційної.

На ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» до 2020 р. спостерігалась тенденція зростання обсягів реалізації продукції. В 2020 р. відбулось зниження суми прибутку порівняно з базисним рівнем, темп зростання склав 82,3%, темп приросту (-17,7%), в 2021 р. знову спостерігається зменшення обсягів реалізації порівняно з базисним рівнем темп зростання склав 25,5 %, темп приросту -74,7 %.

З-поміж витрат ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» найбільшу питому вагу має собівартість реалізованої продукції – 76,5% у 2020 р., 79,1 % – у звітному році. Значну частку витрат у 2021 р. становлять адміністративні витрати – 17,8% , що на 14,6% більше ніж у 2020р. Абсолютне відхилення складає 191 тис грн., що негативно вплинуло на фінансовий результат діяльності. Структура інших операційних витрат зазнала незначних змін (0,9% у 2020 р. та 0,6% у 2021 р.). Суттєво зменшилась питома вага інших витрат підприємства в 2020 р. – 19,4%, в 2021 р. – 2,5%, абсолютне відхилення складає 860 тис. грн.

ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» у 2021 р. від звичайної діяльності припадає на 1 грн. коштів, інвестованих в активи отримало 33% збитку. Як бачимо ситуація погіршилась порівняно із 2019 та 2020 рр., у 2019 р. на 1 грн. коштів



припадало 15,2 % прибутку ,у 2020 р. – 0,8 %. Рентабельність капіталу за чистим прибутком склала у 2019 р. 15,2%, у 2020р. – 55% збитку, а у 2021 – 33 % чистого збитку припадає на 1 грн. інвестованих в активи кошти Але в 2020-2021 рр. цей показник є від'ємним, що свідчить про збиток. Що стосується рентабельності власного капіталу, то 15,3% чистого прибутку припадає на 1 грн. власного капіталу у 2019 р., у 2020-2021 р. цей показник є від'ємним відповідно 83,2% та 30%. Рентабельність виробничих фондів є досить високою у 2019 р. і має тенденцію до негативного зниження у 2020-2021 рр., через збиткову діяльність підприємства. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності складає у 2019 році 4,4%. Та через збиток у 2020-2021 р. цей показник став від'ємним.

Період окупності капіталу характеризує за який період кошти, що інвестовані в активи будуть компенсовані чистим прибутком. Період окупності власного капіталу показує за який період власний капітал буде компенсований чистим прибутком. У 2019 р. значення цього показника становило 7 днів. В 2020-2021 рр. даний показник не визначається через збиток, отриманий практично від усіх видів діяльності.

Отже проведений аналіз свідчить, що діяльність ТОВ «ТЕКО-ПЛАСТ» є збитковою. Проте, підприємство в своєму розпорядженні має більше коштів, ніж може ефективно використати, що призводить до погіршення ефективного використання всіх видів активів та впливає на кінцевий фінансовий результат.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Ануфриев В. Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 10. URL : <http://www.lawmix.ru/bux/140627/>
2. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис... канд. екон. наук: 08.06.04. / Національний аграрний ун- т. Київ. 2005. 234 с.
3. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : 2000. 692 с.
4. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : учебный курс. [2-е изд., перераб. и доп.]. Киев : Эльга, Ника–Центр. 2004. 656 с.
5. Булова Ф. С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навч.-практич. посіб. / за ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-клуб», 2005. 832 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік : облікова політика і план рахунків, звітність: навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир : ПП «Рута», 2001. 512 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута». 2001. 680 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік Житомир : ЖІТІ, 2000. 672 с.
9. Бухгалтерський облік в галузях економіки : підручник для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Загожай та ін.; за ред. В. Б. Загожая, М. Ф. Базася. Київ : МАУП, 2005. 968 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін.; за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
11. Велш А. Г., Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку : Київ : Основа, 1997.

943 с.

12. Виноградська А.М. Комерційне підприємництво: сучасний стан, стратегії розвитку : монографія. Київ : КНЕУ 2004. 807 с.
13. Власова Н. О., Мелушова І. Ю. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлі : монографія. Харків : Харківський державний університет харчування і торгівлі, 2008. 259 с.
14. Вороніна О. О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Харків : 2009. URL: <http://disser.org.ua/file23976.html>.
15. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. Київ : Лібра, 2004. 880с.
16. Грицай О. М. Інформаційно-пошукові системи податкового і бухгалтерського обліку. *Все про бухгалтерський облік*. 2007. С. 19-21.
17. Гуцайлюк З. Р. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №11. С. 12-15.
18. Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол. : С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : ВЦ «Академія», 2000. 864 с.
19. Економічний аналіз : навч. видання. / В.Я. Дмитрук та ін. Київ : НМЦ Укоопспілки «Укоопосвіта», 2006. 54 с.
20. Економічний аналіз : навч. посіб. / М.А. Болюх та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2004. 540 с.
21. Єлейно Я. І., Кандиба О. М., Лапішко М. Л., Смовженко Т. С. Основи фінансового аналізу. Львів : Львівський банківський інститут Національного банку України, 2004. 141 с.
22. Житній П. П. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4. С. 25-28.
23. Загородний В. П. Бухгалтерський облік в Україні Київ : А.С.К., 2005. 159 с.

24. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит : термінологічний словник. Львів : «Центр Європи», 2002. 671 с.
25. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : МАУП, 2006. 152 с.
26. Ільків Л. А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 1–2. С. 105-108.
27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (Дата оновлення 29.07.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 10.09.2023)
28. Іхватенко В. М. Курс економічного аналізу : навч. посіб. 3-те вид., доп. і перероб. Київ : Знання-Прес, 2006. 617 с.
29. Климко Г. Н., Нестеренко В. П., Каніщенко Л. О., Чухно А. А. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник для студентів економічних спеціальностей вищих закладів освіти. Київ : Вища школа, 1999. 743 с.
30. Кобилянська О. І. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2004. 473 с.
31. Кононенко О. О. Читаємо фінансову звітність. Харків : Фактор, 2003. 96 с.
32. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посіб. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2004 378 с.
33. Косміна Р. В. Деякі дискусійні питання сучасного бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 3.
34. Лежненко Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис. ...канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 19 с.
35. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. Київ : Центр

- навчальної літератури. 2005. 632с.
36. Макконнелл К., Брю С. Экономикс: принципы, проблемы и политика. / пер. с англ. 11-го изд. Киев : Хагар-Демос, 1993. 785 с.
  37. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства України від 29.12.2000 р. № 356 (Дата оновлення 21.07.2021) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення 07.08.2023)
  38. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансово-економічного стану підприємства : навч. посіб. Київ : Вища школа, 2003. С. 236-278.
  39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (дата оновлення 01.01.2012) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929025#Text> (дата звернення 07.07.2023)
  40. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : ЦУЛ, 2003. 412 с.
  41. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.
  42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 12.10.2023).
  43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства України від 08.10.99 р. № 237 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2023).
  44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства України від 31.01.2000 р. № 20 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2023).
  45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: Наказ Міністерства України від 26.04.2000 р. № 91 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2023).
  46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»:

- Наказ Міністерства України від 29.11.99 р. № 290 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2023).
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства України від 31.12.99 р. № 318 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2023).
48. Олексюк О. І. Економіка результативності діяльності підприємства : монографія. Київ : КНЕУ, 2008 362 с.
49. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. *Вісник Міжнародного слов'янського університету. Економічні науки.* 2007. № 1. С. 39–37.
50. Олійничук О. І. Організаційно-методичні аспекти обліку фінансового результату операційної діяльності підприємств. *Інноваційна економіка.* 2010. № 2 (16). С.114-120
51. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / за ред. проф. Бутинця Ф.Ф. – 3-тє вид., перероб. і доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
52. Перезовова І. В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств газотранспортного комплексу України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2003. 20 с.
53. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 20.10.2023).
54. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.10.2023).
55. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства України від 24.05.95 р. №88 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2023).

56. Попович П. Я. Економічний аналіз суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 454с.
57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.10.2023).
58. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посіб. Київ: Карт-бланш, 2004. 141 с.
59. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.
60. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2004. 654с.
61. Свідерський Д. Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації «Київцукор») : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Київ 2002. 20 с.
62. Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal1/natura1/npkntu\\_e](http://www.nbu.gov.ua/portal1/natura1/npkntu_e). (дата звернення: 29.10.2023).
63. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 253 с.
64. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : навч. посіб. Київ : Вища школа, 2003. 278 с.
65. Труфіна Ж.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація. – автореф. дис. ... канд. екон. наук. 08.00.09. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ. 2010. 23 с.
66. Турило А.М., Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
67. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-

видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2003. 820 с.

68. Червінська С. Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.
69. Sen A. Development as Capability Expansion. *Journal of Development and Planning*. 1989. № 19.
70. Absetzung für Abnutzung (AfA-Tabelle) Österreich. Bundesministeriums für Finanzen. URL: <https://www.bmf.gv.at>.
71. Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS). USA. Bureau of Economic Analysis. URL: <http://www.bea.gov>.
72. Accounting Information Systems by Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart Hardcover, Tenth Edition, 2005. 805 p.
73. Financial Accounting: IFRS. Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel John Wiley & Sons, 2010. 848 p.
74. Nassim Nicholas Taleb. The Black Swan: The Impact of the Highly Improbable», The New York Times, by, April 22, 2007.
75. Ricci A. Luca. A Model of an Optimum Currency Area. IMF WP 97/76. June. 1997. P. 5.