

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Удосконалення обліку та аналіз фінансових результатів на підприємстві ТОВ «Січ-Інфоком»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

А.С. Коблік

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

Рецензент к.е.н., доцент Уманська Ю.М.

Запоріжжя – 2019

**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
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь

«_____» _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Коблік Анастасії Сергіївни

1. Тема роботи: Удосконалення обліку та аналіз фінансових результатів на підприємстві ТОВ «Січ-Інфоком»
керівник роботи Сьомченко Вікторія Вікторівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 року № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності установи.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку і аналізу фінансових результатів; проаналізувати нормативно-правові акти щодо обліку та аналізу фінансових результатів; дослідити порядок обліку фінансових результатів в ТОВ «Січ-Інфоком»; проаналізувати фінансові результати в ТОВ «Січ-Інфоком» та визначити основні резерви зростання фінансових результатів діяльності підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 5 рис., 18 табл. і 18 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____
(підпис)А.С. Коблік
(ініціали та прізвище)Керівник роботи _____
(підпис)В.В. Сьомченко
(ініціали та прізвище)**Нормоконтроль пройдено**Нормоконтролер _____
(підпис)В.В. Сьомченко
(ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 97 сторінок, 18 таблиць, 5 рисунків, 65 літературних джерел.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у розробці науково обґрунтованих теоретичних та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку і аналізу фінансових результатів від надання послуг на рівні окремого підприємства на підставі дослідження теоретичних положень та критичного аналізу діючої в Україні практики обліку фінансових результатів.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку і аналізу фінансових результатів та шляхи їх удосконалення.

При виконанні дослідження нами застосовувались як загальні так і спеціальні методи дослідження, а саме: діалектичний підхід до вивчення сучасного стану обліку і аналізу фінансових результатів. Теоретичні аспекти обліку досліджувались із застосуванням методів індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку методики обліку фінансових результатів. Історичний та логічний методи застосовувались у дослідженнях застосування рахунків бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів та відображення їх у звітності.

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 наступному:

– удосконалено категорію «фінансові результати» як 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). Це забезпечить достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства;

- сформульовано загальне визначення «прибутку» як перетвореної, похідної форми додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства;

- запропоновано 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;

- запропоновано до субрахунків 791 та 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» і 7912 «Результат від іншої операційної діяльності» та, відповідно, 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності». Це дозволить при закритті цих рахунків бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством;

- запропоновано запровадити відомість для накопичення інформації яка необхідна для складання фінансової звітності, зокрема, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що дасть змогу не тільки проаналізувати доходи та витрати даного підприємства, але і забезпечить їх порівняльний аналіз в розрізі видів діяльності, а саме операційної діяльності, фінансової діяльності та інвестиційної діяльності.

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

SUMMARY

Qualifying work: 97 pp., 5 fig., 18 tab., 65 references.

The purpose of the qualification work is to develop scientifically sound theoretical and practical recommendations for improving the organization of accounting and analysis of financial results from the provision of services at the level of individual enterprises on the basis of research of theoretical provisions and critical analysis of current practice of accounting of financial results.

The object of the study is the process of organizing accounting and analysis of financial results and ways to improve them.

In carrying out the research, we used both general and special methods of research, namely: a dialectical approach to the study of the current state of accounting and analysis of financial results. The theoretical aspects of accounting were investigated using induction and deduction methods, which identified the general trends in the method of accounting for financial results. Historical and logical methods have been used in studies of the use of accounting accounts to generate financial results and to present them in the accounts.

The scientific novelty of the results obtained is to substantiate theoretical, methodological and organizational provisions and to develop practical recommendations for improving the accounting and analysis of financial results. The main results, reflecting the scientific novelty and personal contribution of the author, are as follows:

– improved the category «financial results» as a result of economic activity, which is the difference between comparing the income and expenses of the enterprise less taxes, which is determined for a certain period and as a whole or by activity and is generalized in the form of profit (loss). This will ensure the accuracy and comprehensibility of the information generated in the accounting system and provides for taking into account the interests of different users of the enterprise's business activities;

– the general definition of «profit» as a transformed, derivative form of added value is formulated, which from the quantitative aspect is the difference between the price of sale of products (goods) and the costs of activity of the enterprise;

– classification of financial results is proposed, which contains the most important ways of grouping information on the formation and distribution of profits in order to improve the analytical information in accounting to meet the needs of different user groups;

– two sub-accounts 791 and 792 were proposed to open two third-order accounts: 7911 «Operating result» and 7912 «Other operating result» and, accordingly, 7921 «Investment result» and 7922 «Financial result». This will allow, at the closing of these accounts, to see profit (loss) from each activity of the enterprise;

– it is proposed to introduce a statement to accumulate the information required for the preparation of the financial statements, in particular, the statement of financial performance (statement of comprehensive income), which will not only analyze the income and expenses of the enterprise, but also provide a comparative analysis of them by activity, namely, operating activities, financial activities and investment activities.

FINANCIAL RESULTS, INCOME, EXPENSES, REPORTING,
ELEMENTS, EXPENSES, DOCUMENTATION, CONSIDERATION, COSTS,
MAIN PRODUCTION FUNDS

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	9
1 Теоретичні аспекти організації обліку і аналізу фінансових результатів	
1.1 Економічна суть фінансових результатів.....	13
1.2 Класифікація фінансових результатів діяльності підприємств та їх характеристика.....	27
1.3 Нормативно-правове регулювання обліку і аналізу фінансових результатів.....	31
2 Облік фінансових результатів та напрями його удосконалення на підприємстві ТОВ «Січ-Інфоком»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	39
2.2 Організація обліку фінансових результатів від реалізації продукції та надання послуг.....	46
2.3 Удосконалення організації обліку фінансових результатів підприємства.....	56
3 Аналіз фінансових результатів на підприємстві ТОВ «Січ-Інфоком»	
3.1 Методика проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.....	63
3.2 Аналіз обсягу, динаміки і структури фінансових результатів підприємства.....	72
3.3 Резерви зростання фінансових результатів діяльності підприємства..	81
Висновки.....	86
Перелік посилань.....	91

ВСТУП

Фінансовий результат від господарської діяльності підприємств має вагомe значення в сучасних умовах господарювання, які склалися в Україні під впливом ринкових відносин. Оскільки методика та послідовність формування фінансового результату від господарської діяльності має свої вагомi особливості, викликані особливостями виробництва, то виникає необхідність у більш глибоких та детальних дослідженнях даного питання, що дасть змогу вирішити цілий ряд питань, пов'язаних з ним.

В умовах нестабільності економіки особливої уваги потребує регулювання законодавчого та методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем обліку та аналізу за фінансовими результатами підприємства, посідають вагомe місце в теорії і практиці.

Проблематика щодо питань обліку фінансових результатів від діяльності підприємства та застосування її до вимог міжнародної практики бухгалтерського обліку висвітлена у працях таких вчених: Плаксієнка В.Я., Дем'яненко М.Я., Огійчука М.Ф., Панченка Л.Г., Сука Л.К., Хом'яка Р.Л., Лемішовського В.І., Маренича Т.Г., Бутинця Ф.Ф. та інших. Питаннями аналізу формування фінансових результатів та відображення їх у звітності займаються Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Білик М.Д., Сопко В.В. та інші.

Незважаючи на це, дискусійними залишаються й досі питання щодо методики визначення фінансового результату взагалі та фінансового результату від надання послуг зокрема.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у розробці науково обґрунтованих теоретичних та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку і аналізу фінансових результатів від

надання послуг на рівні окремого підприємства на підставі дослідження теоретичних положень та критичного аналізу діючої в Україні практики обліку фінансових результатів.

На основі поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- дослідити сутність понять фінансових результатів підприємств;
- здійснити класифікацію фінансових результатів за видами діяльності;
- розглянути вплив на формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств;
- визначити основи організації обліку фінансових результатів діяльності підприємства та послідовність складання звіту про фінансові результати;
- провести аналіз фінансового стану підприємства;
- дати характеристику стану обліку та аналізу фінансових результатів від надання послуг на підприємстві;
- запропонувати напрями вдосконалення організації обліку і аналізу фінансових результатів.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку і аналізу фінансових результатів та шляхи їх удосконалення.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних підходів та методичних положень організації обліку, звітності та аналізу фінансових результатів від господарської діяльності підприємства.

При виконанні дослідження нами застосовувались як загальні так і спеціальні методи дослідження, а саме: діалектичний підхід до вивчення сучасного стану обліку і аналізу фінансових результатів. Теоретичні аспекти обліку досліджувались із застосуванням методів індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку методики обліку фінансових результатів. Історичний та логічний методи застосовувались у дослідженнях застосування рахунків бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів та відображення їх у звітності.

Інформаційною базою дослідження є: інструктивні та методологічні

матеріали щодо ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів, дослідження та пропозиції провідних вчених, річні звіти дослідного підприємства.

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 наступному:

- удосконалено категорію «фінансові результати» як 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). Це забезпечить достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства;

- сформульовано загальне визначення «прибутку» як перетвореної, похідної форми додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства;

- запропоновано 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;

- запропоновано до субрахунків 791 та 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» і 7912 «Результат від іншої операційної діяльності» та, відповідно, 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності». Це дозволить при закритті цих рахунків бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством;

- запропоновано запровадити відомість для накопичення інформації яка необхідна для складання фінансової звітності, зокрема, Звіту про

фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що дасть змогу не тільки проаналізувати доходи та витрати даного підприємства, але і забезпечить їх порівняльний аналіз в розрізі видів діяльності, а саме операційної діяльності, фінансової діяльності та інвестиційної діяльності.

Основні положення кваліфікаційної роботи апробовані в доповідях і були схвалені на міжнародній науково-практичній конференції з темою «Фінансовий аналіз у системі аналітичних досліджень підприємств» та опубліковані у збірнику праць молодих вчених з темою «Аналіз основних складових комплексної стратегії підприємства та шляхи підвищення ефективності його функціонування»

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та наданні рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу фінансових результатів від господарської діяльності у практику підприємств.

Основний зміст роботи викладений на 97 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 65 найменувань, містить 18 таблиці та 5 рисунків.

1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1 Економічна суть фінансових результатів

Розглядаючи поняття «фінансові результати» потрібно зауважити, що, незважаючи на широту його дослідження, як зарубіжними та вітчизняними науковцями, все ще існує більше протиріч у його трактуванні ніж спільних думок. Повноцінне дослідження сутності фінансових результатів неможливе без аналізу даного поняття в різних економічних школах (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів економічними школами [13]

№ п/п	Економічна школа	Сутність фінансових результатів
1	Меркантилістична	Фінансові результати – це прибуток, що формуються в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства.
2	Фізіократична	Прибуток – це основна форма фінансових результатів, що виникає за рахунок природної родючості землі.
3	Класична	Розглядали прибуток як особливу категорія фінансових результатів. Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, що створюється працею.
4	Неокласична	Фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору; крім того, вони формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів.
5	Інституціоналістична	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів: держава, соціальні групи, профспілки тощо.
6	Теорія трудового доходу	Фінансовий результат трактується як прибуток, що є результатом діяльності і винагородою підприємця.
7	Марксистська	Основним джерелом формування фінансових результатів є додаткова вартість, створена працею найманих працівників в процесі виробництва, що реалізується через сферу обігу.

Більшість економічних шкіл у своєму вченні розглядали фінансові результати як прибуток, що формується під впливом різних факторів у процесі господарської діяльності. Однак, дещо інше трактування досліджуваної категорії надали представники неокласичної школи, які бачили фінансові результати як ціну капіталу [13].

Поняття «фінансові результати» трактується фахівцями у галузях економіки, фінансів та бухгалтерського обліку як прибуток (збиток), підсумки (результат), приріст (зменшення) капіталу, а також як різниця між доходами та витратами.

В більшості наукових публікацій науковці теоретики та практики найчастіше під фінансовим результатом розуміють прибуток. Але в умовах тієї нестабільної ситуації, яка спостерігається в умовах трансформаційних змін національної економіки, фінансовим результатом доцільніше було б ототожнювати як з прибутком, так і зі збитком. Тому, більш правомірним є розгляд як додатного та від'ємного фінансового результату, отримання якого є підсумковим результатом виробничо-господарської діяльності і об'єктом управління будь-якого суб'єкта господарювання

Визначаючи економічний аспект даної категорії, Вороніна О.О. зазначає, що «фінансові результати» – це якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин [13].

На думку Білик Д.О., фінансовий результат – це прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування

подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки його ефективності [6].

Якщо зосередитись на практичному рівні дослідження, Болюх М. А. вважає, що «прибуток – це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення цієї діяльності» [8].

Але варто зауважити, що на практичному рівні дослідження сутність фінансового результату розкривається вже не як категорії, а як показника, який найбільш повно відображає ефективність виробництва та рівень економічного розвитку підприємств.

Фінансові результати підприємств необхідно розглядати як універсальну економічну категорію, яка віддзеркалює результативність діяльності підприємства шляхом зіставлення доходів, отриманих від певного виду продукції, певної галузі, виду діяльності чи в цілому по підприємству з сумою понесених на їх одержання витрат.

Отже, нами запропоновано розглядати «фінансові результати» як 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). Це забезпечить достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства

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 походження та функції.

Також, прибуток є основним внутрішнім джерелом формування

фінансових ресурсів підприємства, які забезпечують його розвиток. Чим вищий рівень прибутку, тим менша потреба в залученні коштів із зовнішніх джерел, і тим вищий рівень самофінансування розвитку підприємства, забезпечення реалізації стратегічних цілей, підвищення конкурентної позиції підприємства на ринку.

Можна також трактувати прибуток з позицій різних теорій капіталу. Їх сутність наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Сутність прибутку в різних концепціях капіталу

Теорія капіталу	Трактування прибутку
Теорія власності	Різниця між доходами та витратами нараховується безпосередньо власнику, відображає зростання його добробуту та збільшує його капітал.
Теорія господарюючої одиниці	Чистий приріст власного капіталу, без урахування оголошених дивідентів та результатів операцій за рахунками капіталу
Теорія залишкового капіталу	Прибуток залежить від зміни майбутньої оцінки активів та зобов'язань підприємства. Задовольняє потребу власників простих акцій в інформації для прийняття управлінських рішень
Теорія підприємства	Прибуток трактується з позицій доданої вартості. Прибуток як додана вартість включає всі платежі акціонерам у вигляді дивідентів, проценти кредиторам, заробітну плату робітників, податки державі та нерозподілений прибуток
Теорія фонду	Прибуток трактується як обмеження на використання активів тільки у визначених цілях (спеціальний фонд, фонд допомоги тощо). Найбільш широко використовується у державних та некомерційних організаціях.

З табл. 1.2 видно, що трактування прибутку відрізняється в залежності від цілей його визначення.

На нашу думку, беззаперечним є той факт, що прибуток формується з врахуванням багатьох факторів, визначальними серед яких є здатність людини до праці та функціонування первинно вкладеного в справу капіталу. Однак, в умовах нестабільної економіки навіть вони не можуть забезпечити прибутковість. Збиток з позицій представників класичної школи можна охарактеризувати як перевищення вартості матеріалів та оплати праці працівника над прибутком підприємця, неефективне функціонування

вкладеного в справу капіталу.

Прибуток відіграє дуже важливу роль в умовах ринкової економіки (див. рис. 1.1).

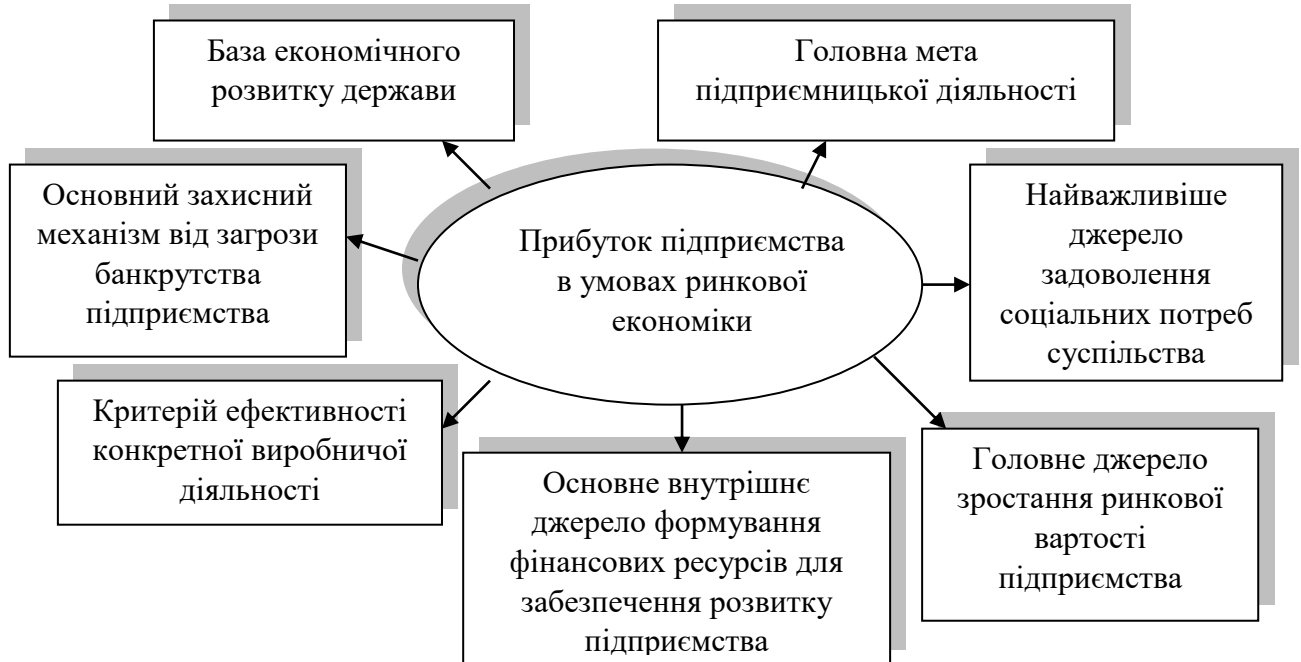


Рис. 1.1 Характеристика ролі прибутку в умовах ринкової економіки

Отже, можемо простежити на рис. 1.1, що прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але і різноманіттям видів, у яких він виступає.

Отже, на основі проведеного дослідження, можемо сформулювати загальне визначення «прибутку» як перетвореної, похідної форми додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства

Розглянемо більш детально економічну сутність доходів у системі бухобліку. Це поняття було і залишається предметом дискусій серед представників різних економічних шкіл і течій, трактування якої в загальноекономічній літературі так чи інакше зводиться до таких двох визначень:

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

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

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.

Трактування поняття «дохід», подане у п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» [36] та п. 3 розділу І НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [42], 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). 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 П(С)БО щодо доходу полягає у скороченій формі останнього. Тобто під час складання національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті, а саме:

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

5. Проблема невідповідності П(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.

Розглянемо сутність поняття «витрати». Серед вчених-економістів досягнуто певного консенсусу щодо трактування сутності витрат як вартості

ресурсів, використаних підприємством для здійснення господарської діяльності. Так, Климко Г.Н., Нестеренко В.П. та Каніщенко Л.О. вважають, що витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.

Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. під витратами розуміють вартісне вираження абсолютної величини застосованих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Бланк І.А. розтлумачує витрати як виражені в грошовій формі ресурси, які підприємство використало у процесі здійснення господарської діяльності. На думку Трубочкіної М.І., витратами є матеріальні, трудові, фінансові, природні, інформаційні та інші види ресурсів у вартісному виразі.

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 П(С)БО 16 «Витрати» [43], що повністю присвячено особливостям визнання та складу витрат у бухгалтерському обліку.

Підходи до трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.3.

Законодавці не розв'язали проблему трактування понять і в Господарському кодексі України (далі – ГКУ).

Так, тлумачення поняття «збитки», яке ототожнюється з втратами та певними витратами. Тож, 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 Господарського кодексу України (далі – ГКУ)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.

Таблиця 1.3

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 П(С)БО16	або 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

Отже, має місце певна неузгодженість визначень. Як зазначає Скрипник М.І., 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.

Автор Івченко Л.В. 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, що зумовлені обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

На думку Грищенко О.В., 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 втрачені 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.

На думку Одінцової Т.М., 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).

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 (*financial result*), як зміна величини чистих активів підприємства протягом звітного періоду (формула 1.1). Розмір чистих активів (*net assets*) 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 ΦP – 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 ΔBK – 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:

1) 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;

2) 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». 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».

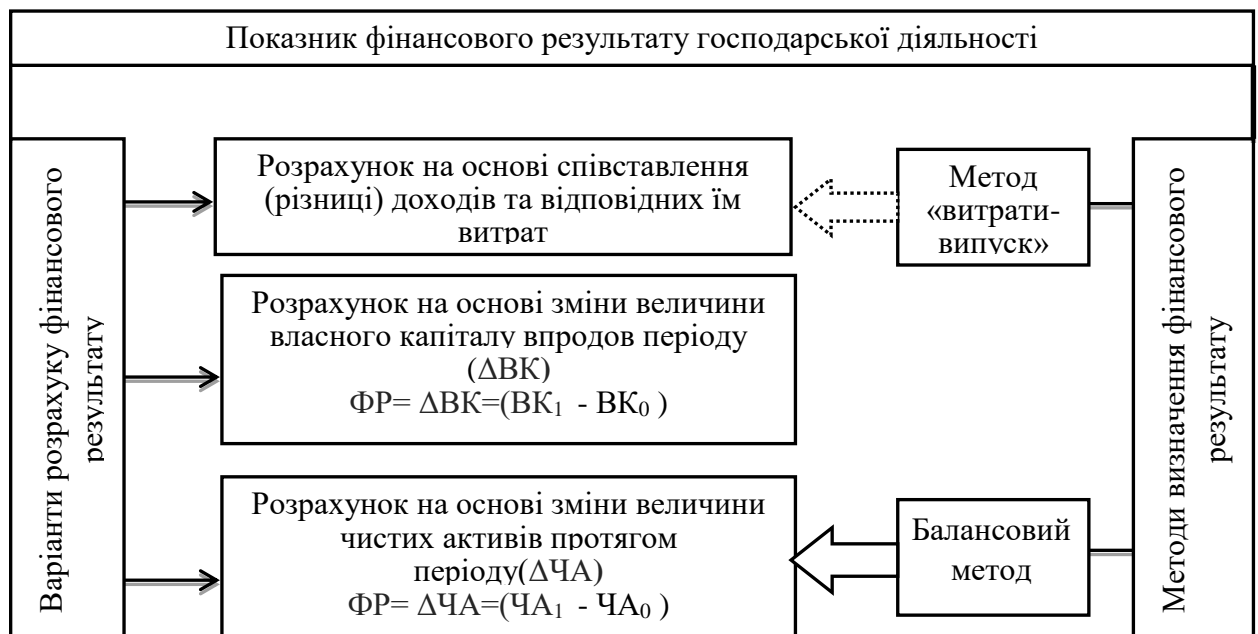


Рис. 1.2 Порядок розрахунку показника фінансового результату

Систематизовані основні підходи та методи розрахунку показника фінансового результату господарської діяльності підприємства відповідно до наявного досвіду міжнародної практики наведено на рис. 1.2.

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. Варто зауважити, що фінансовий результат – це прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства. При позитивному результаті він є додатковою вартістю, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної 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 П(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:

1) більшість авторів у літературних джерелах не називають ознак класифікації прибутку (збитку), а лише перераховують його різноманітні види;

2) 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.);

3) автори інколи замінюють види фінансових результатів синонімами («нерозподілений», «капіталізований» чи «реінвестований» прибуток);

4) 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 (рис. 1.3):



Рис. 1.3 Запропонована класифікація фінансових результатів

- 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. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

НП(С)БО 1	П(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)

Виходячи з інформації, наведеної в табл. 1.3, можна зазначити, що

класифікація доходів у чинних П(С)БО певною мірою не збігається. Це пов'язано у першу чергу зі спрямованістю НП(С)БО 1 на складання фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. 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 (далі – ПКУ) 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»¹⁶. На наш погляд, недоцільним є тлумачення невідомого поняття через його застосування у самому визначенні: «доходи – загальна сума доходу».

Відмінним порівняно 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 Нормативно-правове регулювання обліку і аналізу фінансових результатів

Сучасне вітчизняне законодавство, що регулює бухгалтерський облік фінансових результатів, представляє собою багаторівневу систему, що

знаходиться на стадії активного формування. Залежно від призначення і статусу, нормативні документи доцільно представити у вигляді певної багаторівневої системи. А саме: перший рівень – законодавчий, визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності; другий рівень – нормативний, встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та подання інформації у фінансовій звітності; третій рівень – методичний, документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку фінансових результатів; четвертий рівень – організаційний, документи у вигляді внутрішніх форм та інструкцій визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства.

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ухвалений Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [45]. Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Варто зазначити, що на сьогодні Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, повністю виконана, у результаті чого в нашій державі почала

функціонувати така законодавча база, яка відповідає як міжнародним, так і українським нормам ведення бухгалтерського обліку [9].

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. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам» [46]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

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 [13]. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [33], 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.

Критична оцінка структури й змісту фінансової звітності, відповідно до НП(С)БО 1, свідчить про зміну методики її складання через укрупнення та перегруповування окремих статей звітності, включення до її складу додаткових розділів тощо. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями. Однак, недоліком НПСБО 1, порівняно з відмінними П(С)БО 1-5, є відсутність у даному стандарті інформації відносно постатейного заповнення форм звітності. Особливо це стосується нових розділів даної форми звітності.

Важливою при визначенні фінансового результату діяльності підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Ці Положення (станданти) визначають методологічні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, у П(С)БО наводяться умови визнання, оцінка та класифікація доходів і витрат. Така інформація надає можливість користувачам фінансової звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [40].

Далі проведемо зіставлення національного положення бухгалтерського обліку та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку «Дохід». З метою визначення інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, у вітчизняному обліку використовують П(С)БО 15 «Дохід», а за кордоном – МСБО 18 «Дохід». Просте зіставлення основних складових цих стандартів свідчить, що структура МСБО 18 є більш ширшою, ніж П(С)БО 15, а також існують відмінності у змісті цих положень [40]. А саме: в

національних стандартах доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Відповідно до МСБО 18 «Дохід», доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є більш обмеженою, порівняно з класифікацією в П(С)БО 15.

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 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 П(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 [39].

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 09.12.2011р. 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.

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) [3]. 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 реєстрах дають нам Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів 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 (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79).

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 П(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.

2 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СІЧ-ІНФОКОМ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Січ-Інфоком» є дочірньою компанією спільного підприємства «Інфоком», було засновано у 1998 році та є на цей момент провідним оператором на ринку Запорізької області, що надають телекомунікаційні послуги.

Товариство є юридичною особою з моменту його державної реєстрації і має усі передбачені для юридичних осіб чинним законодавством України права та обов'язки. Знаходиться за адресою: Запорізька обл., м. Запоріжжя, Вознесенівський район, вул. Перемоги, буд. 16, прим. 9.

Товариство створене з метою отримання прибутку шляхом задоволення потреб підприємства, установ та організацій всіх форм власності і громадян у товарах та послугах, що виробляються у сферах, визначених предметом діяльності Товариства, для реалізації за рахунок отриманого прибутку соціальних та економічних інтересів Учасників.

Предметом діяльності Товариства є будь-яка підприємницька діяльність, яка не суперечить чинному законодавству України. У своїй діяльності товариство керується законодавством України, Статутом, іншими внутрішніми актами, рішеннями, прийнятими Загальними зборами та іншими органами управління Товариства.

Основними видами діяльності, яке здійснює Товариство, є:

– будівництво віртуальних приватних мереж за технологією MPLS за стандартами IEEE 802.3 та 802.1q (VLAN) , протоколу TCP / IP;

– повний спектр інтернет послуг, що включає до себе широкопasmовий доступ по виділеним мідним та волоконно-оптичним лініям зв'язку,

радіотехнологіям;

- послуги для банків, що включають до себе підключення банкоматів та POST-терміналів безпосередньо до центрів обробки інформації;

- послуги VOLP (IP-телефонія);

- інше.

Основними видами діяльності із зазначенням найменування виду діяльності та галузями за КВЕД є:

- діяльність зв'язку;

- консультації з питань інформатизації;

- діяльність, пов'язана з базами даних.

Майно Товариства складають основні фонди та оборотні засоби, а також інші цінності, вартість яких відображається в його самостійному балансі.

Джерелами формування майна Товариства є:

- грошові, майнові та інші внески Учасників;

- доходи, одержані від реалізації продукції, а також інших видів господарської діяльності;

- доходи від цінних паперів.

Організаційна структура управління ТОВ «Січ-Інфоком» є лінійно-функціональна і складається з таких рівнів управління:

- директор ТОВ «Січ-Інфоком»;

- заступник директора з капітального будівництва та інвестицій;

- заступник директора з загальних питань;

- головний інженер;

- заступник директора з сільського телефонного зв'язку, та інші підрозділи, що підпорядковуються директору;

- заступник головного інженера з міського телефонного зв'язку;

- начальник цеха радіофікації;

- підрозділи, що підкоряються керівникам другого рівня управління;

- цех радіофікації і підрозділи, які підпорядковуються заступнику

головного інженера з міської телефонного зв'язку.

До складу організаційної структури управління ТОВ «Січ-Інфоком» входять 38 структурних підрозділів, в т.ч.: станційний цех, цех електронних комутацій, цех систем передач, лінійно-кабельний цех, лінійно-абонентський, цех, планово-фінансовий відділ, бухгалтерія, цех розвитку, група з маркетингу, сектор контролю якості і т.д.

Цех електронних комутацій включає 6 АТС електронного і 3 АТС квазіелектронного лота. Станційний цех включає 5 АТС координатного і 4 АТС декадно-крокового типу.

Результати роботи кожної служби апарату управління організацією оцінюються показниками, характеристиками виконання ними своїх цілей і завдань. По кожній підсистемі формується «ієрархія служб», що пронизує всю організацію згори до низу.

Елементами: організаційної структури ТОВ «Січ-Інфоком» є як окремі працівники (керівники, фахівці, службовці), так і служби та органи апарату управління, в яких працюють фахівці, що виконують певні функціональні обов'язки. Вищий орган влади представлений: директором, заступником з капітального будівництву, заступником з комерції, заступником з загальних питань, заступником з сільського телефонного зв'язку та радіомовлення, заступником з телеграфної та міжміського зв'язку, головним інженером.

З метою виявлення тенденцій розвитку проводиться фінансовий аналіз діяльності підприємства. Дані тенденції можна розглядати на основі фінансової звітності, а саме: Форма 1 «Баланс»; Форма 2 «Звіт про фінансові результати». Додаткову інформацію також несе форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Всі ці форми допомагають краще розкрити інформацію про діяльність підприємства, скласти бізнес-план на майбутнє, спрогнозувати прибутки та збитки, побачити слабкі сторони та загрози в діяльності підприємства. На основі виявлених вад розробляються пропозиції щодо їх усунення. Для більш детального ознайомлення з фінансово-економічної характеристики підприємства варто розглянути оцінки майна та

капіталу господарюючого суб'єкта (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Оцінка майна та капіталу ТОВ «Січ-Інфоком» за 2014-2018 рр., тис. грн.

№ з/п	Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018 р. у % до 2014 р.
	Майно - усього	7182,0	7318,0	7155,0	6585,0	6674,0	92,93
1	Необоротні активи	6222,0	6237,0	6051,0	5917,0	5761,0	92,59
1.1	Основні засоби	4864,0	4761,0	4577,0	4492,0	4273,0	87,84
2	Оборотні активи	960,0	1081,0	1104,0	668,0	913,0	95,10
2.1	Запаси	839,0	905,0	678,0	399,0	812,0	96,78
2.2	Поточна дебіторська заборгованість	105,0	37,0	391,0	257,0	61,0	58,10
2.3	Гроші, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції	16,0	7,0	14,0	1,0	40,0	250,00
2.4	Інші оборотні активи	0,0	132,0	21,0	11,0	0,0	-
	Капітал- усього	7182,0	7318,0	7155,0	6585,0	6674,0	92,93
4.	Власний капітал	6414,0	6586,0	6426,0	6459,0	6520,0	101,65
4.1	Зареєстрований (пайовий) капітал	6397,0	6397,0	6397,0	6397,0	6397,0	100,00
5.	Зобов'язання і забезпечення	768,0	732,0	729,0	126,0	154,0	20,05
5.1	Довгострокові зобов'язання	191,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00
5.2	Поточні зобов'язання	577,0	732,0	729,0	126,0	154,0	26,69
5.3	Поточна кредиторська заборгованість	573,0	472,0	434,0	120,0	133,0	23,21

За даними таблиці 2.1 можна побачити що у проміжок часу з 2014 по 2018 роки відбулися зміни у структурі активу та пасиву у сторону зменшення підсумовуючої суми балансу на 508 тис. грн., або на 7,07%. Дана ситуація визвана зменшенням вартості основних засобів підприємства на 591 тис. грн., або на 12,16%. Зменшення основних засобів було спровоковано збільшенням зносу за останні 5 років на 653 тис. грн., або на 21,69%. Зменшилася вартість запасів на 27 тис. грн., або на 3,22%. Знизилась дебіторська заборгованість по розрахункам з бюджетом на 78 тис. грн., або у 98,73%. Зменшилася інша поточна дебіторська заборгованість на 21 тис. грн., або на 80,77%. У пасиві можна побачити погашення довгострокових зобов'язань на 191 тис. грн.

Зменшилася вартість поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 410 тис. грн., або на 81,11%. Кредиторська заборгованість за страхуванням та із заробітної плати зникла. Таким чином можна зазначити що підприємство працює стабільно і воно позбавилося великої кількості заборгованостей, що звісно є позитивною тенденцією розвитку підприємства.

Вартість основних засобів на кінець 2018 року майже не змінилась, але стрімке збільшенням амортизації на 653 тис. грн., або на 1,69%, а також відсутність вводу нових потужностей показують погану тенденцію наявності основних засобів на підприємстві. Темпи зростання (зниження), зменшилися на 8,54%. Темпи приросту (зменшення) впали на 0,60%, що свідчить про необхідність оновлення основних засобів.

Бухгалтерія здійснює бухгалтерську звітність підприємства, у якій відбиваються підсумкові дані характеризують майнове і фінансове становище організації, результати його господарської діяльності; податковий, бухгалтерський, управлінський облік у вигляді бухгалтерських проводок і багато інше.

Ведення бухгалтерського обліку покладено на бухгалтерію підприємства на чолі з головним бухгалтером підприємства. Головному бухгалтеру ТОВ «Січ-Інфоком» підпорядковуються: бухгалтер з обліку розрахунків з оплати праці, бухгалтер з обліку ТМЦ, бухгалтер по податкам а бухгалтер з основних засобів.

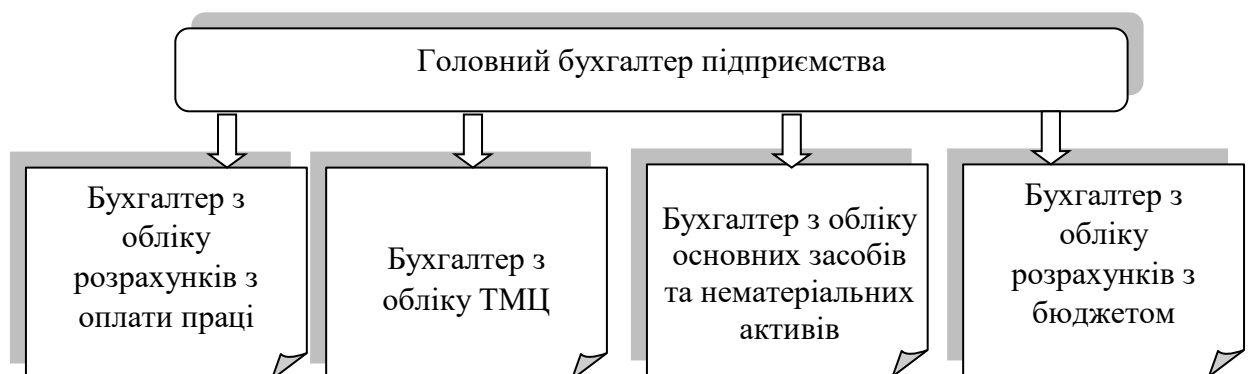


Рис. 2.1 Організація бухгалтерської служби на ТОВ «Січ-Інфоком»

Модель організації бухгалтерської служби підприємства представлено на рисунку 2.1.

Як бачимо з рисунку 2.1, організація бухгалтерської служби на досліджуваному підприємстві представлена лінійною моделлю.

Якісний склад працівників обліково-економічного персоналу наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Якісні характеристики працівників обліково-аналітичної служби

Посада	Наявність вищої освіти	У т.ч. за фахом	Рік закінчення ВНЗ	Підвищення кваліфікації	Вік працівника	Література, якою користується	Програмні продукти, якими володіє
1	2	3	4	5	6	7	8
Головний бухгалтер	+	+	1998	Семінари, вебінари, тренінги	42	Закони; посібники; Інтернет	1С:Підприємство MeDOC
Бухгалтер з розрахунків	+	+	2015	Семінари, вебінари	23	Закони; посібники; Інтернет	1С:Підприємство MeDOC АРМ-Зарплата
Бухгалтер з обліку ТМЦ	+	-	2015	Семінари, вебінари	51	Закони; посібники; Інтернет	1С:Підприємство
Бухгалтер з обліку основних засобів та НМА	+	+	2003	Семінари, вебінари	37	Закони; посібники; Інтернет	1С:Підприємство
Бухгалтер з обліку розрахунків з бюджетом	+	+	2013	Семінари, вебінари, курси	34	Закони; посібники; Інтернет	1С:Підприємство

З таблиці 2.1 видно, що весь персонал облікової служби має вищу освіту, і, в тому числі, майже всі (80%) – за фахом. Серед облікового штату немає осіб пенсійного віку. Працівники регулярно відвідують різноманітні тематичні семінари, тренінги, курси підвищення кваліфікації, беруть участь у різноманітних вебінарах та онлайн-лекціях з актуальних питань бухгалтерського обліку. Володіють сучасними програмними продуктами з ведення обліку та складання звітності.

Важливим аспектом є те, що на підприємстві ТОВ «Січ-Інфоком» не

має окремого бухгалтера з розрахунків дані завдання покладає на себе головний бухгалтер підприємства. Що не суперечить законодавчим вимогам, але тим не менш є недоліком, оскільки окремий бухгалтер з розрахунків міг обробляти свою ділянку роботи швидше і детальніше.

Для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві застосовуються бухгалтерські програми «1С: Підприємство 8.1».

Завданнями бухгалтерської служби є:

- ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень бухгалтерського обліку;
- складання на підставі даних бухгалтерського обліку річної фінансової звітності;
- здійснення поточного контролю за правильністю нарахувань до бюджету податків і зборів;
- дотримання порядку ведення розрахунків з покупцями і замовниками;
- зберігання, оформлення та передача до архіву документів;
- здійснення заходів щодо усунення порушень і недоліків, виявлених під час перевірок, проведених контролюючими органами, і т. д.

З метою забезпечення достовірних даних бухгалтерського обліку та звітності перед складанням річного фінансового звіту на підприємстві проводиться інвентаризація активів і зобов'язань підприємства відповідно до ст. 10 Закону № 996. Дата інвентаризації визначається письмовим розпорядженням керівника. Для проведення інвентаризації затверджено постійно діючу комісію в такому складі:

- голова комісії – головний економіст;
- члени комісії: інспектор з відділу кадрів; провідний бухгалтер;
- головний інженер.

Згідно п. 3 Наказу про облікову політику на підприємстві затверджено порядок ведення бухгалтерського обліку окремих господарських операцій на підприємстві.

Доходи в бухгалтерському обліку відображаються з урахуванням норм, установлених П(С)БО 15 «Доходи» [40]. Дохід від реалізації продукції (товарів та інших активів) визнається в момент відвантаження її покупцям з дотриманням вимог п. 8 П(С)БО 15.

Витрати в бухгалтерському обліку відображаються з урахуванням норм, установлених П(С)БО 16 «Витрати».

Наказом затверджено:

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- перелік постійних загальновиробничих витрат;
- перелік змінних загальновиробничих витрат;
- перелік і склад адміністративних витрат.

Отже, проведений нами аналіз показав, що організація бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві здійснюється згідно з положеннями Наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику на ТОВ «Січ-Інфоком». Даний документ складено у відповідності до чинного законодавства України: Закону України від 16.07.99 р. №996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та згідно затверджених положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2.2 Організація обліку фінансових результатів від реалізації продукції та надання послуг

Фінансовий результат в ТОВ «Січ-Інфоком» формується шляхом порівняння доходів і витрат.

Для формування ефективної системи управління фінансовими результатами підприємства необхідні дані обліку по всіх операціях. Первинні документи на досліджуваному підприємстві складаються під час здійснення

господарських операцій, а якщо це неможливо – то одразу після її закінчення в ручному вигляді.

У нашому випадку більшість доходів підприємство отримує в процесі реалізації готової продукції та надання послуг. Підставою для реалізації продукції є укладений договір із покупцями та замовниками. Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей, товарними накладними, а в разі використання транспорту – за товарно-транспортними накладними. Ці документи є підставою для списання цінностей у продавця й оприбуткування у покупця (замовника). Як правило, продукцію на складі підприємства одержує представник покупця на підставі одного з документів: письмового договору (ним може слугувати договір купівлі-продажу, укладений між контрагентами), довіреності (складається за вимогами Цивільного кодексу України, зокрема статтями 244, 245), акту органу юридичної особи (може бути у вигляді наказу директора підприємства-покупця). Зазначені документи фіксують факт виникнення дебіторської заборгованості, яка визнається активом одночасно з нарахуванням доходу від реалізації.

Наше підприємство є платником податку на додану вартість, тому в момент реалізації продукції покупцям у підприємства виникає податкове зобов'язання з ПДВ, яке зменшує суму нарахованого доходу від реалізації продукції. Платник податку (продавець, тобто наше підприємство) складає в електронній формі податкову накладну та реєструє її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Обмін податковими накладними між контрагентами здійснюється за допомогою відповідного програмного забезпечення.

У процесі реалізації в обліку відображається собівартість реалізованої продукції шляхом списання готової продукції зі складу активів підприємства. Готова продукція під час оприбуткування оцінюється за фактичною собівартістю. Тому важливу роль відіграє якість документального забезпечення формування витрат на виробництво продукції.

Для обліку витрат праці формуються такі документи:

- таблиць обліку робочого часу,
- обліковий лист праці і виконаних робіт, наряд на відрядну роботу,
- дорожній лист трактора,
- обліковий лист праці і виконаних робіт тощо.

Для обліку витрат матеріальних цінностей використовують дані

- актів витрат насіння та посадкового матеріалу,
- акт витрати мінеральних,
- бактерицидних та органічних добрив,
- актів використання господарського інвентарю тощо.

Витрати предметів праці формуються на підставі відповідних розрахунків амортизаційних відрахувань. Усі витрати накопичуються у відповідних звітах про витрати і вихід продукції та зведених відомостях. Далі формуються бухгалтерські довідки та розрахунки, де визначається рівень витрат на одиницю виробленої продукції за окремими об'єктами обліку.

У процесі іншої операційної діяльності на підприємстві для формування відповідних доходів і витрат використовують такі первинні документи: акти переоцінки біологічних активів, рішення суду, платіжні вимоги, платіжні доручення (для відображення інформації щодо сплачених чи отриманих штрафних платежів), інвентаризаційні відомості (для відображення витрат і нестачі цінностей), бухгалтерські довідки (для інших видів витрат і доходів) тощо.

Для відображення адміністративних та збутових витрат формуються таблиць обліку робочого часу, рахунки-фактури, рахунки наданих послуг, акти виконаних робіт, звіти про використання коштів, наданих під звіт або на відрядження, тощо. Ці витрати списуються на зменшення фінансового результату в кінці звітної періоду.

Первинні документи є підставою для відображення даних в узагальнюючих документах та регістрах синтетичного й аналітичного обліку на відповідних бухгалтерських рахунках. Узагальнюючим документом щодо формування витрат є відповідні виробничі звіти (звіт про витрати і вихід про

витрати та вихід продукції основного виробництва, звіт про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв, звіти про загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут), дані щодо доходів від реалізації накопичуються у відповідних реєстрах. Для синтетичного й аналітичного обліку витрати і доходів використовуються – оборотно-сальдові відомості за рахунками, картки рахунку, аналіз рахунку за субконто.

Для обліку витрат діяльності призначено рахунки класу 9 Плану рахунків, для обліку доходів – рахунки класу 7. Ці рахунки закриваються шляхом списання відповідних сум на рахунок 79 «Фінансові результати» зі складанням відповідних бухгалтерських довідок та розрахунків.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати робочим Планом рахунків ТОВ «Січ-Інфоком» передбачено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображуються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Рахунок 79 «Фінансові результати» кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 23 «Виробництво»; 26 «Готова продукція»; 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 70 «Доходи від реалізації»; 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»; 95 «Фінансові витрати»; 96 «Втрати від участі в капіталі»; 97 «Інші витрати».

За кредитом кореспондує з дебетом рахунків: 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 70 «Доходи від реалізації»; 71 «Інший операційний дохід»; 72 «Дохід від участі в капіталі»; 73 «Інші фінансові доходи»; 74 «Інші доходи». Кореспонденція рахунка 79 «Фінансові результати» наведена у таблиці 2.3.

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

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

Таблиця 2.3

Кореспонденція по 79 рахунку на ТОВ «Січ-Інфоком»

Зміст операції	Дт	Кт
Списані на фінансові результати доходи:		
дохід від реалізації (готової, товарів, робіт, послуг)	70	79
Інший операційний дохід	71	79
Доход від участі в капіталі	72	79
Інші фінансові доходи	73	79
Інші доходи	74	79
Списані на фінансові результати витрати:		
Собівартість реалізації (готової продукції, товарів, робіт, послуг)	79	90
Адміністративні витрати	79	92
Витрати на збут	79	93
Інші витрати операційної діяльності	79	94
Фінансові втрати	79	95
Втрати від участі в капіталі	79	96
Інші втрати	79	97
Визначено та списано чистий фінансовий результат діяльності підприємства:		
– у сумі отриманого прибутку	79	441
– у сумі збитку	441	79

Для обліку доходів від реалізації призначений рахунок 70 «Доходи від реалізації». Фінансовий результат (прибуток чи збиток) в бухгалтерському обліку визначається порівнянням суми отриманих доходів та витрат, понесених для отримання цих доходів.

Розглянемо рахунки доходів і витрат, які відкривають в господарстві. Доцільно аналітичний облік доходів від реалізації вести за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг і напрямками реалізації.

Кореспонденція даних рахунків наведена у табл. 2.4.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші вирахування з доходу.

Кореспонденція по 70 рахунку на ТОВ «Січ-Інфоком»

Зміст операції	Дт	Кт
Одержано виручку від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг споживачем	30, 31	701
Одержано виручку від реалізації товарів	30, 31	702
Одержано виручку від реалізації робіт і послуг	30, 31	703
Виставлено рахунок покупцю за відвантажену готову продукцію, товари, роботи і послуги	36	701
Виставлено рахунок покупцю за відвантажені товари	36	702
Виставлено рахунок покупцю за надані роботи і послуги	36	703
Списано дохід від реалізації	79	70

За кредитом субрахунків 701-703 відображується збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» в ТОВ «Січ-Інфоком» узагальнює інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг.

Для бухгалтерського обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг в ТОВ «Січ-Інфоком» призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації» з субрахунками 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 904 «Страхові виплати».

За дебетом цього рахунка відображується виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція даного рахунку на ведена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція по 90 рахунку на ТОВ «Січ-Інфоком»

Зміст операції	Дт	Кт
Відображено собівартість реалізованої продукції	901	27
Відображається списання постійних нерозподілених загальновиробничих витрат	90	91
Списано на фінансовий результат собівартість товару	791	901

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Кореспонденція наведена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція по 92, 93, 94 рахунках на ТОВ «Січ-Інфоком»

Зміст операції	Дт	Кт
Нарахована амортизація основних засобів об'єктів загальновиробничого призначення	92	131
Списано на адміністративні витрати на виробничі запаси, МШП	92	20,22
Нараховано оплату праці	92	66
Проведено відрахування на соціальні заходи	92	65
Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92
Відображається списання виробничих запасів на витрати на збут	93	20
Відображається нарахування з/п персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93	66
Відображається нарахування амортизації необоротних активів, що забезпечують збут	93	13
Списано витрат на збут на фінансові результати	79	93
Відображено нестачу основних засобів	94	10
Нестача готівки	94	30
Списано інших витрат операційної діяльності на фінансові результати	79	94

Для обліку витрат на збут передбачено ведення рахунка 93 «Витрати на збут», на якому ТОВ «Січ-Інфоком» відображає витрати, пов'язані з реалізацією продукції та наданням послуг. Списання витрат на збут на підставі бухгалтерської довідки відображують по кредиту рахунка 93

«Витрати на збут» і дебету рахунка 79 «Фінансові результати».

Таким чином зіставлення чистих доходів від реалізації, які відображені на рахунку 70 «Доходи від реалізації» та собівартості реалізованої продукції, яка відображується на рахунку 90 «Собівартість реалізації» дає змогу визначити валовий фінансовий результат (прибуток або збиток), який показується окремо статтею в Звіті про фінансові результати.

Формування інформації про фінансові результати в господарстві представлено на рис. 2.2.

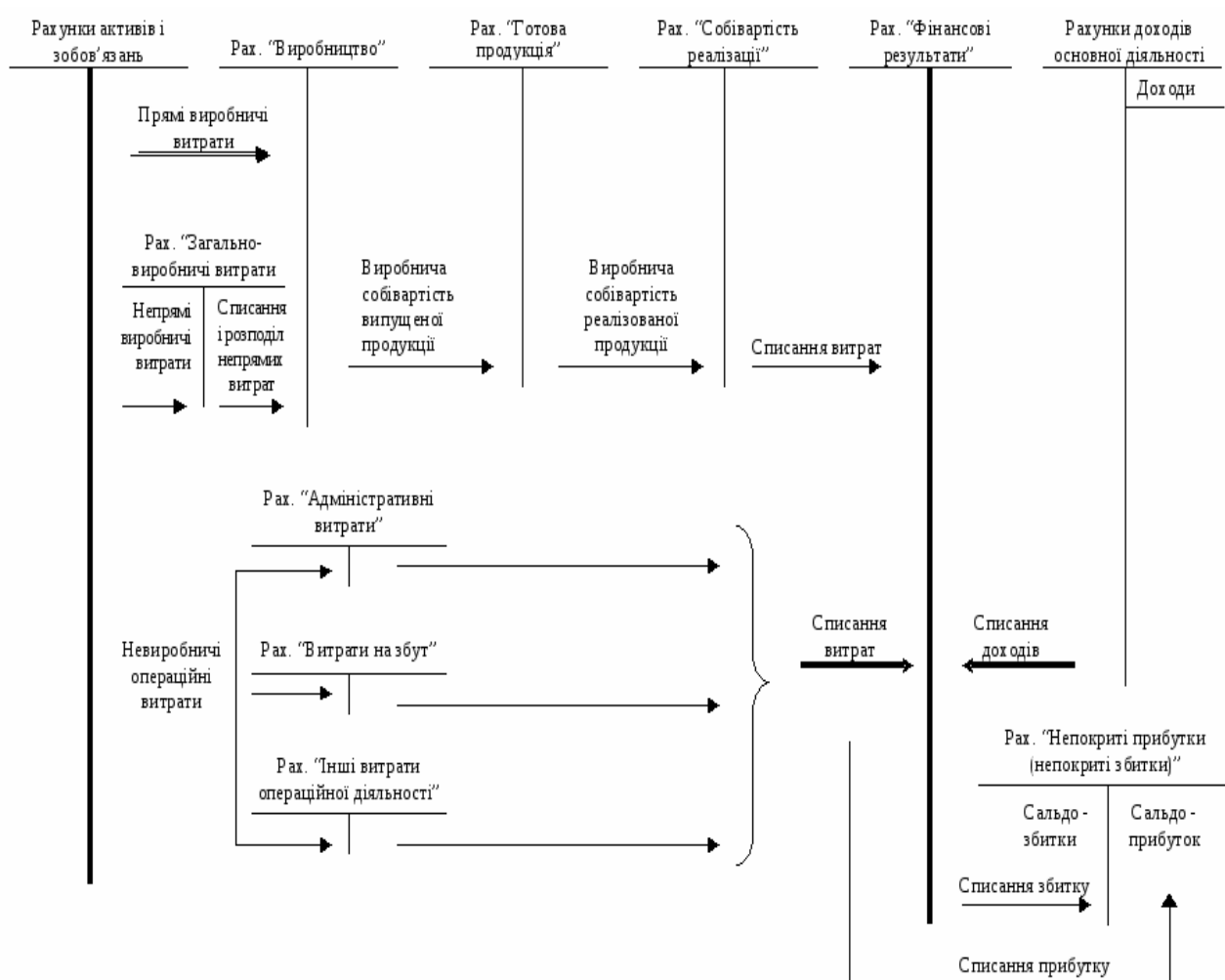


Рис. 2.2 Схема обліку фінансових результатів

У господарстві облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37

«Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати» та ін. При відвантаженні готової продукції покупцеві-замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації».

На синтетичному рахунку 90 «Собівартість реалізації» узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, фактичну собівартість реалізованих товарів, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

У господарстві рахунок 90 «Собівартість реалізації» є номінальним, обороти за дебетом і кредитом якого характеризують фактичну собівартість реалізації, яка є складовою валових витрат для податкового обліку і формує витратну (дебетову) сторону рахунка 79 «Фінансові результати» та є необхідною базою для складання фінансової звітності й податкової декларації.

Момент пред'явлення розрахункових документів або їх оплати є визнанням доходу від реалізаційної операції. При цьому дебетують рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і кредитують рахунки 70 «Доходи від реалізації». Отримана продавцем від покупця вартість продукції, товарів за їх реалізаційними цінами називається доходом або виручкою від реалізації. Одночасно на суму належних до сплати податків та зборів з реалізації дебетують рахунки доходів від реалізації 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Наприкінці звітного року сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають.

Всю інформацію щодо формування витрат і доходів, а також визначення фінансового результату відображають шляхом формування

оборотно-сальдової відомостей, так як на підприємстві застосовуються бухгалтерська програма «1С: Підприємство 8.1».

Хочеться зазначити, що форма обліку, що передбачає застосування комп'ютерів, дозволяє ефективно задовольнити вимоги розподілу облікової праці, аналітичності та оперативності. Перша вимога – можливість здійснення широкого розподілу праці – виконується завдяки тому, що сучасні програмно-апаратні комп'ютерні системи побудовані, як правило, на принципах розподіленої обробки даних (тобто функціонування розподільної системи обробки інформації).

Саме завдяки програмно реалізованому механізму, що дозволяє працювати з однією базою даних кільком користувачам з'явилась можливість одночасно працювати з одним обліковим регістром не одному, а декільком працівникам.

Функціонування автоматизованих систем обробки інформації ґрунтується на машинному перетворенні інформації про господарську діяльність підприємств.

Автоматизована система обробки інформації використовується в обліково-аналітичному процесі у зв'язку із зростанням обсягів інформації до таких меж, коли комплексно обліковувати і контролювати діяльність підприємства без електронно-обчислювальних машин неможливо.

В умовах використання електронно-обчислювальних машин найбільш ефективним з погляду розробки, впровадження і подальшого розвитку є формування загальної бази даних для всіх функціональних підсистем і спеціалізованої для кожної зокрема, у тому числі і для обліку та аналізу фінансових результатів.

Такий підхід особливо важливий при створенні інформаційної моделі керованого об'єкту, оскільки не всі підсистеми і завдання розв'язуються одночасно. Крім того, такий диференційований підхід забезпечує формування даних кожної підсистеми і окремих завдань з урахуванням потреб інших підсистем.

Зауважимо, що і загальні, і спеціалізовані підрозділи бази даних в умовах використання електронно-обчислювальних машин створюються з урахуванням вимог в разі передавання звітної інформації різними органами управління, відділенням, секторам тощо. Режим функціонування баз даних, як відомо, включає створення банку даних і його коригування, відповіді на запити і обслуговування банку даних. Перших два режими – це не що інше, як формування і використання бази даних – основи бухгалтерського обліку, і саме в організації їх вирішальна роль належить працівникам обліку.

2.3 Удосконалення організації обліку фінансових результатів підприємства

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських фінансові результати формуються в розрізі окремих видів діяльності, кожному з яких притаманні певні доходи і витрати. Діючий при цьому принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, одночасно з високим ступенем деталізації даних, створює зручну для складання фінансової звітності систему, яка є максимально наочною для управлінських прийняття рішень.

У нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Труфіна Ж.С. вважає те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова діяльність. Тому до робочого

Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення [56]:

– до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;

– до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності».

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [33] у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, що виникають, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності.

Для того, щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка.

На субрахунку 794 «Інший сукупний дохід» треба групувати інформацію згідно сукупного доходу підприємства.

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. Проте, якщо при складанні Звіту про рух грошових коштів використовується розподіл на операційну, фінансову та інвестиційну діяльність, то Звіт про фінансові результати передбачає розподіл на: операційну діяльність та іншу діяльність.

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. З огляду на це, пропонуємо запровадити відомість для накопичення

інформації яка необхідна для складання фінансової звітності, зокрема, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за формою, наведеною у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Відомість накопичення інформації для складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (проект)

Доходи/прибутки	Сума, грн.	Витрати/збитки	Сума, грн.
Операційна діяльність			
Доход від реалізації	2018,0	Собівартість реалізації	1546,0
		Адміністративні витрати	501,0
		Витрати на збут	-
Інші операційні доходи	-	Інші операційні витрати	-
Прибуток від операційної діяльності	67,0	Збиток від операційної діяльності	-
Фінансова діяльність			
Дохід від участі в капіталі	-	Втрати від участі в капіталі	-
Інші фінансові доходи	3,0	Фінансові витрати	-
Прибуток від фінансової діяльності	3,0	Збиток від фінансової діяльності	-
Інвестиційна діяльність			
Інші доходи	-	Інші витрати	-
Прибуток від інвестиційної діяльності	-	Збиток від інвестиційної діяльності	-

Створення відомості за наведеною формою дасть змогу не тільки проаналізувати доходи та витрати даного підприємства, але і забезпечить їх порівняльний аналіз в розрізі видів діяльності, а саме операційної діяльності, фінансової діяльності та інвестиційної діяльності ТОВ «Січ-Інфоком».

Вважаємо, що підприємство повинно перейти на повну комп'ютеризацію господарської діяльності. При цьому будь які дані будуть відображатися в обліку відразу після їх введення в інформаційну базу даних.

Систематизація і узагальнення облікових і аналітичних даних, що існують в інформаційній базі, здійснюється автоматично і відображається у результатних даних для обліку, контролю і аналізу.

Узагальнення даних в синтетичному і аналітичному обліку здійснюється одночасно на підставі однієї і тієї ж інформації.

Комп'ютерна система передбачає автоматизоване виконання задач бухгалтерського обліку як в регламентному, так і діалоговому (інтерактивному) режимах.

При використанні режиму діалогу збільшується оперативність обліку, контролю і аналізу, з'являється можливість отримання необхідних довідкових і аналітичних даних протягом звітного періоду, а не тільки по його закінченні. При цьому обсяг інформації, що регламентно надається користувачам, значно скорочується і обмежується тільки даними, що необхідні і достатні для виконання конкретних облікових робіт. Додаткові дані можна отримати за запитом. При бажанні можна перевірити правильність розрахунків отримати розшифровки кожного результату із зазначенням всієї вхідної інформації і порядку проведення розрахунків.

В значній мірі автоматизується контроль ведення бухгалтерського обліку, що сприяє підвищенню достовірності і правильності облікових даних. На бухгалтерський апарат при цьому покладено в основному обов'язок контролювати виконання облікових робіт. Бухгалтери при необхідності можуть перевірити показники, відображені у вихідних облікових документах.

В комп'ютерній системі бухгалтерського обліку забезпечується обмежений доступ як до первинної, так і систематизованої інформації шляхом введення паролів секретності, перевірки повноважень на доступ до інформації, виявлення і недопущення несанкціонованого доступу до інформації, що зберігається на машинних носіях.

В сьогоденні умовах дуже поширеним є самостійна організація робочого місця бухгалтера. Переважно спеціалісти самостійно автоматизують і програмують найбільш типові і важливі операції облікового і аналітичного процесу, застосовуючи для цього можливості сучасних інтегрованих пакетів прикладних програм, електронних табличних процесорів, систем управління базами даних.

Microsoft Excel – один з найбільш поширених додатків Microsoft Office, який використовується в роботі спеціалістами різного профілю, оскільки є

потужним програмним засобом для роботи з таблицями даних, які дозволяють впорядковувати, аналізувати та графічно представляти різноманітні види даних.

Електронні таблиці є ідеальним середовищем для виконання обчислень різної складності без особливих затрат на програмування, забезпечують зберігання великих масивів інформації типу реляційних баз даних – більше 60 тис. записів на кожному листі робочої книги. В Microsoft Excel включений розвинутий математичний апарат, спеціалізовані інформаційні технології статистичного аналізу.

Інформаційні технології Microsoft Excel доступні користувачам різної кваліфікації – від кінцевих користувачів, які як правило, обмежуються заповненням таблиць даними, завданням найпростіших розрахункових формул, командами меню до професійних програмістів, які створюють комплексні інформаційні технології, основані на використанні всього арсеналу засобів Microsoft Excel. В першу чергу, це набір вбудованих функцій, стандартні настройки, з допомогою інструментальних засобів (мова програмування Visual Basic) створюють закінчені додатки та спеціальні «надбудови» Microsoft Excel, які забезпечують високий рівень автоматизації обробки інформації.

Microsoft Excel широко використовуються для автоматизації бухгалтерського обліку. Документи розрахункового характеру можуть переводитись в електронну форму, зберігатися як шаблони для багаторазового використання. Microsoft Excel підтримує електронний документообіг, забезпечуючи створення, списання, пошук та зберігання документів складної структури, взаємозв'язок комплексів розрахункових документів.

Широко використовується Microsoft Excel також як додатковий продукт, що дозволяє виконувати функції не доступні або важко доступні для готових програмних продуктів. Для таких цілей на підприємствах використовується Microsoft Excel, в який переноситься інформація,

сформована в SunSystems для подальшої обробки. Так, при необхідності проведення аналізу витрат за ряд періодів в SunSystems формується звіт про обороти окремо за кожний місяць. В такому вигляді інформація є достатньо наочною, проте не підлягає обробці.

Тому, наступним кроком для отримання інформації у необхідному для аналізу вигляді є перенесення даних із звітів, сформованих в SunSystems по кожному періоду окремо в Microsoft Excel. Об'єднавши інформацію з трьох звітів в один масив. В такому вигляді інформація придатна для будь-якої подальшої обробки – горизонтального або вертикального аналізу по статтях витрат, напрямках діяльності тощо.

Крім того, робота з табличним процесором Excel дозволяє:

- використовувати для збереження взаємозалежних таблиць робочу книгу, що складається з окремих аркушів, які можна в процесі роботи видаляти, перейменовувати, переставляти місцями, копіювати і приховувати;
- застосовувати зустрічні засоби коректування даних у таблиці, використовувати широкий спектр можливостей роботи з фрагментами;
- для розрахунків, крім написання формул, використовувати великий набір убудованих функцій, для завдання яких може застосовуватися Майстер функцій;
- застосовувати імена для посилання;
- здійснювати належне оформлення таблиць – застосовувати різноманітні шрифти, способи вирівнювання тексту і чисел, зміни ширини стовпців і висоти рядків, затемнення й обрамлення ячеек;
- застосовувати різноманітні формати відображення числових даних;
- для графічного представлення даних робітника листа застосовувати широкий набір діаграм; належним чином оформляти їх і друкувати;
- виконувати зведення даних з декількох таблиць шляхом їхньої консолідації;
- автоматично розраховувати проміжні підсумки, створювати зведені таблиці.

Під час розв'язання задач з використанням пакету електронних таблиць: по-перше, не губиться алгоритм розв'язку задачі; по-друге, користувач звільняється від рутинної роботи розрахунків, по-третє, економія часу, по-четверте, є можливість графічної інтерпретації результатів спостереження.

Основна перевага й відмінність електронних таблиць полягає саме у простоті використання засобів обробки даних. Хоча ці засоби за своїми можливостями можна порівняти з базами даних, робота з ними не потребує від користувача спеціальної підготовки в області програмування.

Обробка включає в себе:

- проведення різноманітних обчислень з використанням потужного апарату функцій та формул;
- дослідження впливу різноманітних факторів на дані;
- вирішення задач оптимізації;
- отримання вибірки даних, які задовольняють певним критеріям;
- побудова графіків та діаграм;
- статистичний аналіз даних.

3 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СІЧ-ІНФОКОМ»

3.1 Методика проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Адекватна оцінка формування прибутку підприємства зумовлена оптимальним вибором методичного підходу її проведення. Нині існують різні рекомендації щодо аналізу прибутку підприємства. Кожен автор має свою точку зору з цього питання, тому різні методики мають свої специфічні елементи. Нами була здійснена спроба узагальнити різні підходи проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Так, в Положенні про порядок проведення аналізу фінансового стану підприємства, затвердженому Міністерством фінансів України і Фондом державного майна України, оцінка фінансових результатів діяльності підприємства, ґрунтується на проведенні структурного і факторного аналізу прибутку підприємства.

За методикою, розробленою Шереметом А.Д., Сайфуліним Р.С., Негашевим Е.В., Маркоряном Е.А., Герасименко Г.П., Грищенко О.В. аналіз фінансових результатів діяльності підприємства є першим етапом будь-якої оцінки діяльності підприємства, який ґрунтується на вивченні абсолютних показників які прямо впливають на фінансовий результат діяльності підприємства [42].

Авторами Ковальовим В. В., Волковим О. Н. і Мец В. О. оцінку фінансових результатів діяльності підприємства запропоновано включати як до експрес-аналізу, так і до деталізованого аналізу фінансового стану [44].

За експрес-аналізу розмір прибутку оцінюється на основі вивчення показників прибутковості і рентабельності в динаміці. При деталізованому

аналізі вивчається виробнича діяльність підприємства та тенденції зміни показників рентабельності.

Методика оцінки фінансових результатів, розроблена Балабановим І. Т., Калиною А. В., Конєвою М. І., Яценко В. А. ґрунтується на проведенні аналізу прибутковості (рентабельності), який передбачає розрахунок відносних і абсолютних показників прибутковості та проведення директ-костингу [47].

Аналіз фінансових результатів за методикою Савицької Г. В., Ковальнової А. М., Берднікової Т. Б., Артеменко В. Г., Белендера М. В. і Лахтіонової Л. А. базується на оцінці ефективності використання капіталу, яка передбачає [50; 56; 59; 63; 72]:

- аналіз абсолютних і відносних показників прибутковості;
- проведення факторного аналізу;
- вивчення показників оборотності і ділової активності.

Так авторами Білик М. Д., Павловською О. В., Притуляк Н. М., Невмержицькою Н. Ю. та Цал-Цалко Ю. С. підкреслено, що аналіз прибутковості та рентабельності базується на:

- вивченні формування прибутку підприємства;
- факторному аналізу прибутку підприємства;
- розрахунку відносних показників рентабельності і вивчення їх у динаміці [5, с. 154].

За підходом Савчука В. П., аналіз фінансових результатів діяльності підприємства повинен базуватися на:

- виявленні тенденцій зміни абсолютних показників прибутку, на основі звіту про фінансові результати;
- аналізі операційних витрат;
- розрахунку показників прибутковості (рентабельності) та вивченні їх у динаміці та у порівняння їх з галузевими показниками;
- оцінка тенденцій зміни виручки та відносного валового доходу [5, с. 134].

Як видно з вищевикладеного, існує багато методик аналізу прибутку підприємства, в більшості з яких акцент зроблено на необхідність проведення факторного аналізу прибутку.

До основних факторів, що впливають на операційний прибуток, віднесено:

- ціну на реалізовану продукцію;
- обсяг реалізації продукції;
- структуру реалізованої продукції;
- собівартість одиниці продукції;
- собівартість продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції [67, с. 252].

Сутність методичних підходів до розрахунку впливу на операційний прибуток вказаних вище факторів полягає в послідовному аналізі кожного з них, тобто припускається, що інші фактори в цей час залишаються незмінними. Вплив кожного фактора на прибуток визначається за певним алгоритмом.

Вплив зміни ціни на реалізовану продукцію на прибуток визначається як (формула 3.1):

$$\Delta P^p = \sum_{i=1}^n Q_i (p_{i_1} - p_{i_0}) \quad (3.1)$$

де ΔP^p – зміна ціни на реалізовану продукцію;

Q_i – кількість реалізованої продукції;

p_{i_1}, p_{i_0} – ціна на продукцію на кінець та на початок періоду [6].

Вплив зміни обсягів реалізації на прибуток розраховується за формулою 3.2:

$$\Delta P^Q = P_0 \left(\frac{S_{1,0}}{S_0} - 1 \right)$$

$$S_{1,0} = \sum_{i=1}^n s_{i0} Q_{i1}$$

$$S_0 = \sum_{i=1}^n s_{i0} Q_{i0}$$
(3.2)

де ΔP^Q – вплив зміни обсягів реалізації на прибуток;

$S_{1,0}$, S_0 – собівартість реалізованої продукції на кінець та початок періоду;

s_{i0} , s_0 – собівартість одиниці реалізованої продукції на кінець та початок періоду [6].

За допомогою цих формул з'ясовується скільки додатково було отримано прибутку тільки завдяки збільшенню обсягів виробництва окремих видів продукції.

Вплив змін у структурі реалізованої продукції на прибуток визначається як (формула 3.3):

$$\Delta P^Q = P_0 \left(\frac{V_{1,0}}{V_0} - \frac{S_{1,0}}{S_0} \right)$$

$$V_{1,0} = \sum_{i=1}^n Q_{i1} P_{i0}$$

$$V_{1,0} = V_{1.1,0} + V_{2.1,0} + V_{3.1,0} + V_{4.1,0}$$
(3.3)

де $V_{1,0}$ – виручка від реалізації продукції [6].

Вплив зміни собівартості одиниці продукції на прибуток розраховується за формулою 3.4 [6]:

$$\Delta P^s = \sum_{i=1}^n (s_{i1} - s_{i0}) Q_{i1} \quad (3.4)$$

Вплив змін собівартості продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції на прибуток визначається як (формула 3.5) [6]:

$$\Delta P^{SQ} = S_0 \frac{V_{i0}}{V_0} - S_{1,0} \quad (3.5)$$

Сукупний вплив чинників від реалізації продукції на прибуток являє собою сумарне значення всіх впливів (формула 3.6) [6]:

$$\Delta P^{3AG} = \Delta P^p + \Delta P^Q + \Delta P^{Q^1} + \Delta P^s + \Delta P^{SQ} \quad (3.6)$$

Щоб зробити висновок про рівень ефективності підприємства прибуток необхідно порівняти зі здійсненими витратами, тобто розрахувати показники рентабельності.

Нині в практичній діяльності будь-якого підприємства виняткового значення набуває прогнозування, оскільки воно дозволяє вчасно виявити негативні тенденції та вжити заходів щодо їх уникнення. Це стосується і формування прибутку, оскільки за достовірного прогнозування підприємствами свого прибутку вони зможуть ефективніше управляти поточною діяльністю підприємства, розробляти реальні стратегічні плани та впроваджувати їх у практичну діяльність.

Розробка прогнозу може здійснюватися з використанням багатьох базових методів, але при фінансовому прогнозуванні найбільш поширеним є метод експертних оцінок, методи обробки просторово-часових сукупностей і ситуаційні методи [65].

Методи експертних оцінок є, нібито, найпопулярнішими, і мають давню історію. Зокрема, так званий дельфінський метод (названий так у честь давньогрецького міста Дельфи, відомого своїми оракулами), базується на

багатоступінчастому експертному опитуванні (методом «мозгової атаки») з наступною обробкою даних методами економічної статистики. [73].

Метод колективної генерації ідеї заснований на двох елементах: на розробці можливих варіантів розвитку об'єкту прогнозування з їхньою наступною оцінкою. Основу даного методу складає «мозкова атака» проблемної ситуації, що припускає вироблення певної ідеї з наступною її критикою і формуванням контр ідеї [73].

Метод «комісій» ґрунтується на опитуванні експертів з подальшою статистичною обробкою отриманих відповідей, що характеризують як загальну, так і індивідуальну думку експертів. Результати проведеного опитування є базою для розробки гіпотез прогнозу [73].

Метод морфологічного аналізу є систематизованим охопленням інформації про можливі стани об'єкту прогнозування, з подальшою її обробкою за методом «морфологічної шухляди». В основі останнього лежить побудова матриці або дерева, що описує певні характеристики об'єкту, пересування рівнями яких дозволяє зробити висновок про можливий стан об'єкту прогнозування [73].

Метод написання сценаріїв припускає виявлення тенденцій розвитку об'єкту в часі з врахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів, що змінюються. Як правило, прогнозні показники визначаються для песимістичного, базового й оптимістичного сценарію розвитку [73].

Загальним недоліком експертних оцінок є відсутність відповідальності за якість отриманої прогнозної інформації.

Також обмеженість методів експертних оцінок полягає у тому, що в них є присутнім можливість помилкового судження і суб'єктивний елемент (часто буває, що експерт формує свою думку на основі неусвідомлених суб'єктивних переваг).

Методи обробки просторово-часових сукупностей істотно варіюють за складністю використовуваних алгоритмів. Так, дані методи можна узагальнити в двох групах: каузальні методи прогнозування та методи

екстраполяції.

У каузальному прогнозуванні для визначення майбутнього обсягу чистого прибутку доцільно використовувати стохастичні методи, до яких відносять авторегресійні залежності і регресійний аналіз.

Авторегресійні залежності базуються на передумові про те, що значення прибутку в момент часу t залежить певним чином від його значення в попередніх періодах (при цьому не враховується вплив інших факторів) (формула 3.7):

$$Y = A_0 + A_1 \times Y_{t-1} + A_2 \times Y_{t-2} + \dots + A_k \times Y_{t-k}, \quad (3.7)$$

де Y_t – прогнозне значення прибутку у момент часу t ;

Y_{t-k} – значення прибутку у момент часу $(t-k)$;

A_k – k -й коефіцієнт регресії [74].

Регресивний аналіз припускає побудову як однофакторних, так і багатофакторних, лінійних і нелінійних моделей прогнозування прибутку підприємства. В практиці прогнозування частіш всього для прогнозування прибутку використовується багатофакторна лінійна регресійна залежність (формула 3.8) :

$$Y = A_0 + \sum_{k=1}^n A_k \times Y_k, \quad (3.8)$$

де A_k – коефіцієнт регресії, $k = 1, 2, \dots, n$ [48].

Така модель дозволяє визначити залежність зміни прибутку підприємства не тільки від низки кількісних факторів, а й врахувати якісні фактори, шляхом введення фіктивної змінної.

Методи екстраполяції засновані на перенесенні минулих тенденцій у

майбутнє. Для прогнозування прибутку підприємства можливе використання трьох основних методів екстраполяції: екстраполяція тренду, ковзної середньої, експонентного згладжування. Екстраполяція тренду базується на аналізі тенденцій зміни прибутку і прогнозування динамічних рядів, на основі трендового рівняння (формула 3.9) :

$$Y = f(t) + \xi_t, \quad (3.9)$$

де $f(t)$ – детермінована не випадкова компонента процесу;

ξ_t – стохастична випадкова компонента процесу [9, с. 148].

Варто зазначити, що метод екстраполяції доцільно використовувати лише при відносно стабільній зміні прибутку підприємства.

Методи середніх величин засновані на розрахунку середнього значення показника на базі попередніх періодів. Найбільш розповсюдженим є метод ковзної середньої, яка розраховується як (формула 3.10) :

$$Sm_t = \frac{1}{t} \times \sum_{i=t-n+1}^t x_i, \quad (3.10)$$

де x_i – значення показника прибутку в попередніх періодах [14].

Методи ситуаційного аналізу ґрунтуються на моделюванні зміни прибутку підприємства на основі поліваріантності сценаріїв зміни зовнішніх і внутрішніх факторів і детермінованому моделюванні динаміки зміни прибутку на згенеровані сценарії [14].

В цілому, необхідність використання окремих методів зумовлюється метою прогнозування та інформативною базою, тому для прогнозування прибутку на одному і тому ж підприємстві може бути використано декілька

методів прогнозування.

Отже, фінансовий результат дає можливість встановити взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнити результати діяльності підприємства. Фінансовий результат підприємство може отримати або у вигляді прибутку, або у вигляді збитків.

Категорія прибутку є дуже дискусійною. Суперечки між різними дослідниками про її природу йдуть вже більше трьох століть, але теорія прибутку й досі залишається суперечливою та незавершеною, що не може не відобразитися на керуванні економікою. При цьому прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але і різноманіттям видів, у яких він виступає.

Негативне (від'ємне) значення категорії фінансового результату відображається у показнику збитку – свідчить про низький рівень або відсутність результативності господарської діяльності, неефективне управління ресурсним, виробничим та економічним потенціалами підприємства, невміле використання наявного капіталу, низьку якість роботи менеджменту підприємства тощо [15, с. 315].

Щодо управління фінансовими результатами, то можна розглядати щонайменше з двох позицій: як функцію фінансового менеджменту; ототожнення з процесом управління прибутком підприємства.

Для забезпечення ефективного управління фінансовими результатами господарської діяльності підприємства, необхідно виділити основні цільові показники, оптимізація яких сприяла б: реалізації головної мети та ключових завдань управління фінансовими результатами; цілеспрямованості управління фінансовими результатами в ЕМУФР [17].

Як видно з вищевикладеного, до основних факторів, що впливають на операційний прибуток, віднесено: ціну на реалізовану продукцію; обсяг реалізації продукції; структуру реалізованої продукції; собівартість одиниці продукції; собівартість продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції.

3.2 Аналіз обсягу, динаміки і структури фінансових результатів підприємства

Аналіз доходів та витрат підприємства має велике значення в системі загальної оцінки роботи суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що доходи та витрати мають безпосередній вплив на загальний фінансовий результат діяльності підприємства, який може мати як позитивний, так і негативний характер.

Проведемо аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Січ-Інфоком». Проаналізуємо динаміку доходів підприємства за 2017-2018 роки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка доходів ТОВ «Січ-Інфоком»

Вид доходу	2017	2018	Відхилення	
			+,-	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	53634	66875	13241	24,69
Інші операційні доходи, тис. грн.	183	2691	2508	1370,5

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2018 році у порівнянні з 2017 роком збільшився на 13241 тис. грн. Інші операційні доходи підприємства збільшилися на 2508 тис. грн. Доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів та надзвичайних доходів підприємство у 2017 та 2018 рр. не отримувало.

Проаналізуємо динаміку витрат ТОВ «Січ-Інфоком» у 2018 році у порівнянні з 2013 роком (табл. 3.2).

Аналіз витрат ТОВ «Січ-Інфоком» дозволяє зробити наступні висновки. У 2018 році у порівнянні з 2017 роком відбулося збільшення за всіма статтями витрат по основній діяльності підприємства, зокрема: собівартість наданих послуг збільшилася на 5440 тис. грн., адміністративні

витрати – на 1234 тис. грн., витрати на збут – на 1249 тис. грн., інші операційні витрати зросли на 7201 тис. грн., фінансові витрати – на 234 тис. грн., запаси – на 879 тис. грн., елементи операційних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати) зросли на 12416 тис. грн.

Таблиця 3.2

Динаміка витрат ТОВ «Січ-Інфоком», тис. грн.

Вид витрат	2017	2018	Відхилення	
			+,-	%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	47030	52470	5440	11,57
Адміністративні витрати	2194	3428	1234	56,24
Витрати на збут	1706	2955	1249	73,21
Інші операційні витрати	401	7608	7201	1795,76
Фінансові витрати	503	737	234	46,52
Запаси	1326	2105	879	66,29
Елементи операційних витрат	50930	63346	12416	24,38

Проаналізуємо динаміку фінансових результатів ТОВ «Січ-Інфоком» за 2018 рік у порівнянні з 2017 роком (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка фінансових результатів ТОВ «Січ-Інфоком», тис. грн.

Фінансовий результат	2017	2018	Відхилення	
			+,-	%
Валовий прибуток	6604	14405	7801	118,13
Фінансовий результат від операційної діяльності	2486	3105	619	24,9
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	1983	2368	385	19,41
Фінансовий результат від звичайної діяльності	1983	2313	374	18,86
Чистий прибуток	1983	2313	374	18,86

Валовий прибуток підприємства у 2018 році у порівнянні з 2017 роком збільшився на 7801 тис. грн. Фінансовий результат від операційної діяльності збільшився на 619 тис. грн., фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування збільшився на 385 тис. грн., фінансовий результат від

звичайної діяльності дорівнює чистому прибутку. Прибуток, на підприємстві за 2018 рік склав 2313 тис. грн. і збільшився на 374 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком.

Проаналізуємо рентабельність показників ТОВ «Січ-Інфоком», для цього складемо таблицю 3.4 і розрахуємо наступні показники: рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності, рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком, рентабельність власного капіталу, рентабельність реалізованої продукції: – за прибутком від реалізації, – за прибутком від операційної діяльності, – за чистим прибутком.

Таблиця 3.4

Показники рентабельності ТОВ «Січ-Інфоком»

Показник	Од. виміру	2017	2018	Відхилення	
				+,-	%:
Чистий прибуток	тис .грн.	1939	2313	374	19,29
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	53634	66875	13241	24,69
Прибуток від звичайної діяльності	тис. грн	1939	2313	374	19,29
Прибуток від реалізації продукції = Чистий дохід (виручка) від реалізації. продукції- (Собів реаліз. продукції + Адмін витрати + Витрати на збут)	тис. грн	53634 (47030+ 2194 +1706)= 2704	66875 (52470+3 428+2955) = 8022	5318	196,7
Прибуток від операційної діяльності	тис. грн	2486	3105	619	24,9
Вартість активів	тис. грн	14278	18319	4041	28,3
Величина власного капіталу	тис. грн.	2893	4074	1181	40,82
Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності	%	13.58	12.63	-0,95	-7
Рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком	%	13.58	12.63	-0,95	-7
Рентабельність власного капіталу	%	67.02	56.77	-10,25	-15,3
Рентабельність наданих послуг:					
- за прибутком від реалізації	%	5.05	12	6,95	137,62
- за прибутком від операційної діяльності	%	4.64	4.64	0	0
- за чистим прибутком	%	3.62	3.46	-0.16	4,41

Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності показує, скільки прибутку від звичайної діяльності припадає на 1 грн вкладених

активів. У 2017 році даний показник склав 13.58%, а в 2018 році – 12.63%, тобто спостерігалось зменшення рентабельності активів за прибутком від звичайної діяльності, що негативно характеризує діяльність підприємства.

Рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком показує, скільки чистого прибутку припадає на 1 грн вкладених активів. У 2017 році даний показник склав 13.58%, а у 2018 році – 12.63%, тобто спостерігалось зменшення рентабельності активів за чистим прибутком, що негативно характеризує діяльність підприємства.

Значення показників рентабельності активів за чистим прибутком і рентабельності активів за прибутком від звичайної діяльності однакові так як прибуток від звичайної діяльності підприємства дорівнює його чистому прибутку.

Рентабельність власного капіталу показує, скільки чистого прибутку припадає на 1 грн власного капіталу. У 2017 році даний показник склав 67.02%, а у 2018 році – 56.77%, тобто спостерігалось зменшення рентабельності власного капіталу, що негативно характеризує діяльність підприємства.

Розрахуємо рентабельність реалізованої продукції (наданих послуг):

1) за прибутком від реалізації – показує скільки припадає прибутку від реалізації на одиницю виручки. У 2017 році даний показник склав 5.05%, а у 2018 році – 12%, тобто спостерігалось збільшення рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації, що позитивно характеризує діяльність підприємства.

2) за прибутком від операційної діяльності – показує скільки припадає прибутку від операційної діяльності на одиницю виручки. У 2017 році даний показник склав 0,64%, а в 2018 році – 0,64%, тобто зміни не відбулися.

3) за чистим прибутком – показує скільки припадає чистого прибутку на одиницю виручки. У 2017 році даний показник склав 3.62%, а у 2018 році – 3.46%, тобто спостерігалось зменшення рентабельності реалізованої продукції (наданих послуг) за чистим прибутком, що негативно характеризує

діяльність підприємства.

Таким чином, у 2018 році ТОВ «Січ-Інфоком» показав зменшення майже за всіма розрахованими показниками рентабельності (за виключенням рентабельності реалізованої продукції (наданих послуг) за прибутком від реалізації та за прибутком від операційної діяльності).

В умовах ринкової економіки прибуток відіграє важливу роль, будучи головною метою підприємницької діяльності, основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, що забезпечують його розвиток, створюючи базу економічного розвитку держави в цілому. Прибуток є головним джерелом зростання ринкової вартості підприємства, найважливішим джерелом задоволення соціальних потреб суспільства, а також основним захисним механізмом, що охороняє підприємство від загрози банкрутства.

Оскільки прибуток – основний результативний показник діяльності підприємства, тому важливо виявити його залежність від різноманітних факторів та оцінити їх вплив на прибуток [14, с. 245].

Особливості управління прибутком підприємства за допомогою застосування факторного аналізу були розглянуті у роботах таких авторів, як Ганжа Ю., Рязанцева В., Масленко Ю., Зінченко Е., Воробйов Ю., Ковальов В., Білик М., Бланк І., Кірейцев Г., Мец В., Поддєрьогін А., Савицька Г. та інші.

Прибуток підприємства – це фінансовий результат його діяльності, який найточніше відображає ефективність виробництва продукції, рівень організації, стан продуктивності праці, рівень собівартості. До того ж це і основа для розвитку підприємства, і запорука добробуту персоналу, і великі дивіденди для власників. Основна частина прибутку формується як різниця між виручкою від реалізації продукції та витратами на її виробництво. Якщо власні витрати на виробництво більші, ніж грошові надходження, підприємство отримує збитки [25, с. 405].

Факторний аналіз прибутку – це методика комплексного системного

вивчення та виміру впливу факторів на величину результативного показника, а саме прибутку підприємства.

Фактори, які впливають на величину прибутку від реалізації продукції або надання послуг, є такими:

1 Зміна обсягу реалізації – збільшення обсягів продажу рентабельної продукції веде до збільшення суми прибутку, а нерентабельної – навпаки до її зменшення;

2. Зміна асортименту продукції (наданих послуг) – якщо збільшується частка рентабельної продукції в загальному обсязі реалізації, то і прибуток, відповідно, зростає;

3. Зміна собівартості продукції – її зростання є причиною зменшення прибутку, а зменшення собівартості – навпаки збільшує прибуток;

4. Зміна ціни реалізації – при збільшенні цін сума прибутку зростає, якщо ціна зменшується, то зменшується і прибуток;

5. Чисельність та склад персоналу – кількість працівників, достатня для повноцінного обслуговування технологічного процесу, забезпечує зростання прибутку, також велике значення має і кваліфікація працівників;

6. Економічне стимулювання працівників – вплив цього фактору можна оцінити через показники оплати праці та її продуктивність. Що ефективнішим є стимулювання персоналу, то кращою буде їх праця, і як наслідок – більшими випуск продукції та прибуток;

7. Продуктивність праці – її зростання, за інших однакових умов, спричиняє збільшення величини прибутку;

8. Стан матеріально-технічної бази підприємства – сучасні засоби праці підвищують її продуктивність, а отже, і прибуток;

9. Фондовіддача – збільшення фондівіддачі збільшує випуск продукції (наданих послуг) на 1 грн вкладених грошей, це також веде до росту прибутку [16, с. 195].

Проаналізуємо вплив факторів на прибуток ТОВ «Січ-Інфоком» у 2017-2018рр., використовуючи Ф. №2 «Звіт про фінансові результати».

Вихідні дані подано в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз прибутку ТОВ «Січ-Інфоком» у 2017-2018 рр.

№ з/п	Показник	2017 р.	2018 р.	Відхилення	
				тис. грн	%
1.	Дохід від реалізації продукції (ДР)	53634	66875	13241	24,69
2.	Інші доходи (ДІ)	3018	4511	1493	49,47
3.	Собівартість продукції (С)	47030	52470	5440	11,57
4.	Витрати на управління (ВУ)	2194	3428	1234	56,24
5.	Витрати на збут (ВЗ)	1706	2955	1249	73,21
6.	Фінансові витрати (ВФ)	503	737	234	46,52
7.	Податок на прибуток (ПП)	839	1928	1089	129,8
8.	Чистий прибуток (ЧП)	38878	66875	27997	72,01

У цьому випадку вплив факторів на прибуток підприємства можна подати у такому вигляді (формула 3.11) [3, с. 38]:

$$\text{ЧП} = \text{ДР} + \text{ДІ} - \text{С} - \text{ВУ} - \text{ВЗ} - \text{ВФ} - \text{ПП} \quad (3.11)$$

Величина виручки від реалізації залежить від таких факторів, як ціна реалізованої продукції, асортимент продукції та кількість її реалізації. Ця залежність має такий вигляд (формула 3.12):

$$\text{ДР} = \text{О} \cdot \text{НП} \cdot \text{Ц}, \quad (3.12)$$

де О – обсяг реалізації;

НП – номенклатура видів продукції;

Ц – ціна одиниці продукції.

Факторну модель собівартості реалізованої продукції можна подати в такому вигляді (формула 3.13):

$$\text{С} = \text{НП} \cdot \text{О} \cdot \text{ЗЗМН}, \quad (3.13)$$

де ЗЗМН – змінні витрати на одиницю виробленої продукції [3, с. 38]

За допомогою даних Звіту про фінансові результати, виявити вплив всіх перелічених факторів на фінансовий результат підприємства неможливо, тому що нам невідомі такі показники, як питома вага реалізованої та виробленої продукції, обсяг випуску та реалізації, а також ціна та собівартість одиниці.

У той же час, знаючи середній індекс цін, можна визначити вплив змін цін, обсягу реалізованої та випущеної продукції на розмір чистого прибутку.

За даними Держкомстату України у 2018 р. проти 2017 р. (грудень до грудня) індекс цін становив 124,7% [4].

Визначимо вплив факторів на зміну доходу від реалізації. З таблиці 3.5 видно, що дохід від реалізації у 2018 р. був на 13241 тис. грн. більшим, ніж у 2017-му, або на 24,69 %. Це збільшення є наслідком впливу двох факторів: ціни реалізації та обсягу реалізованої продукції. Розрахувати величину впливу кожного з них можна у такий спосіб:

$$\Delta \text{ДРЦ} = \text{ДР}_{2018} - \text{ДР}_{2017} : 1,247 = 66875 - 66875 : 1,247 = 13246 \text{ тис. грн}$$

$$\Delta \text{ДРО} = \text{ДР}_{2018} : 1,247 - \text{ДР}_{2017} = 66875 : 1,247 - 66875 = -33669 \text{ тис. грн}$$

Таким чином зростання цін сприяло збільшенню виручки від наданих послуг на 13246 тис. грн, та зменшенню обсягу послуг – на 33669 тис. грн

Прослідкуємо вплив факторів на зміну собівартості наданих послуг. З таблиці 3.2 та 3.5 видно, що собівартість у 2018 р. становила 52470 тис. грн, а у 2017 р. 47030 тис. грн, що на 5440 тис. грн або 11,57% більше.

$$\Delta \text{СЦ} = \text{С}_{2018} - \text{С}_{2017} : 1,247 = 52470 - 47030 : 1,247 = 10393 \text{ тис. грн}$$

$$\Delta \text{СО} = \text{С}_{2018} - \text{С}_{2017} - \Delta \text{СЦ} = 52470 - 47030 - 10393 = -4953 \text{ тис. грн}$$

Таким чином, за рахунок зміни ціни собівартість виросла на 10393 тис. грн, а за рахунок зміни обсягу наданих послуг зменшилась на 4953 тис. грн.

Як показують розрахунки, ціна реалізації впливає на чистий прибуток у складі двох факторів – собівартості та доходу від реалізації. При цьому вплив у складі собівартості зменшує прибуток, а у складі доходу від реалізації –

збільшує. З огляду на це загальний вплив ціни реалізації на чистий прибуток можна розрахувати у такий спосіб:

$$\Delta\text{ЧПЦ} = \Delta\text{ДРЦ} - \Delta\text{СЦ} = 13246 - 10393 = 2853 \text{ тис. грн}$$

За рахунок збільшення ціни чистий прибуток підприємства виріс на 2853 тис. грн.

Визначаючи вплив на прибуток витрат на управління, на збут та фінансових витрат, треба пам'ятати, що це фактори зворотного впливу, тобто у формули треба підставляти знак мінус:

$$\Delta\text{ЧПВ} = (\text{ВУ}_{2018} + \text{ВЗ}_{2018} + \text{ВФ}_{2018}) - (\text{ВУ}_{2017} + \text{ВЗ}_{2017} + \text{ВФ}_{2017}), \quad (3.14)$$

$$\Delta\text{ЧПВ} = (3428 + 2955 + 503) - (2194 + 1706 + 503) = 2483$$

Отже, збільшення цих витрат у 2018 р., порівняно з 2017-м, призвело до зменшення прибутку на суму 2483 тис. грн.

Обчислити вплив величини інших доходів на зміну чистого прибутку ми не можемо, оскільки підприємство не отримувало за аналізований період інших доходів.

Вплив податку на прибуток розраховують за формулою (3.15):

$$\Delta\text{ЧППП} = - (\text{ПП}_{2014} - \text{ПП}_{2013}), \quad (3.15)$$

$$\Delta\text{ЧППП} = - (1928 - 839) = - 1089 \text{ тис. грн}$$

Це означає, що збільшення величини податку на прибуток сприяло зменшенню прибутку на суму 1089 тис. грн.

Отримані дані узагальнено в таблиці 3.6. Збільшення прибутку виникло за рахунок підвищення ціни, збільшення обсягу реалізації, інших доходів. А збільшення витрат на управління, на збут та фінансових витрат можна вважати резервами подальшого збільшення чистого прибутку.

Отже, за результатами факторного аналізу можна оцінити якість прибутку та можливі джерела його збільшення.

Таблиця 3.6

Узагальнена таблиця впливу факторів на величину прибутку

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн
1.	Зміна ціни	2853
2.	Обсяг реалізації	33669
3.	Обсяг випуску	-4953
4.	Витрати на управління, на збут, фінансові витрати	-2483
5.	Податок на прибуток	-1089
6.	Усього	-27997

Якість прибутку від основної діяльності вважається високою, якщо її збільшення зумовлене зростанням обсягу продажів, зниженням собівартості продукції. Низька якість прибутку характеризується зростанням обсягів реалізації за рахунок росту цін на продукцію без збільшення фізичного обсягу продажів і зниження витрат на гривню продукції.

Збільшення прибутку можливе за рахунок: нарощення обсягів виробництва і реалізації товарів; здійснення заходів щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників; зменшення витрат на виробництво продукції; кваліфікованого здійснення цінової політики; грамотної побудови ділових відносин з постачальниками, посередниками, покупцями; покращення системи маркетингу на підприємстві; удосконалення продукції з середнім рівнем рентабельності, а низькорентабельну зняти з виробництва; постійного проведення наукових досліджень аналізу ринку, поведінки споживачів і конкурентів.

3.3 Резерви зростання фінансових результатів діяльності підприємства

Для того щоб рівень прибутковості покращувався, на підприємстві повинні проводитися заходи тільки в наступному порядку:

- організаційні (удосконалення виробничої структури, удосконалення

організаційної структури управління, диверсифікація виробництва, реструктуризація виробництва тощо)

– технічні (оновлення техніко-технологічної бази, переозброєння виробництва, вдосконалення виробів, що виробляється)

– економічні важелі та стимули (удосконалення тарифної системи, форми і системи оплати праці, прискорення обігу оборотних коштів тощо). Якщо почати проводити зміни не в такому порядку, то позитивні зрушення у ефективності діяльності будуть малопомітними, або відсутніми взагалі.

Якщо ж говорити про чинники, від яких залежить рівень економічної ефективності підприємств, то вони класифікуються за декількома ознаками:

а) джерелами підвищення (зростання продуктивності праці, зниження фондомісткості і матеріаломісткості продукції, поліпшення використання матеріальних ресурсів);

б) напрямками вдосконалення виробництва (науково-технічний прогрес, впровадження прогресивної технології, модернізація застарілого обладнання, механізація і автоматизація виробництва, запровадження прогресивних методів і форм організації виробництва і праці);

в) місцем реалізації (внутрішні – впровадження нових технологій, модернізація обладнання, та зовнішні).

Основна мета аналізу прибутку і рентабельності – виявлення і оцінка резервів зростання фінансових результатів та впровадження їх у виробництво.

Таким чином, у 2018 році ТОВ «Січ-Інфоком» показав зменшення майже за всіма розрахованими показниками рентабельності (за виключенням рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації та за прибутком від операційної діяльності).

Зменшення рівня рентабельності активів може свідчити про падаючий попит на послуги підприємства й про перенагромадження активів. Зменшення рівня рентабельності власного капіталу може свідчити про низький рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане

підприємство. Проте рівень рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації та за прибутком від операційної діяльності збільшився, це свідчить про ефективність реалізації наданих послуг підприємства.

Основними резервами зростання прибутку на ТОВ «Січ-Інфоком» є:

- збільшення обсягу реалізації продукції;
- зниження собівартості реалізованої продукції;
- .поліпшення якості продукції;
- .покращення маркетингової діяльності підприємства.

Збільшення обсягу реалізації продукції досягається за рахунок:

- зростання обсягу виробництва продукції;
- зменшення залишків готової продукції на кінець звітної періоду;
- підвищення рівня цін.

Зниження собівартості продукції досягається за рахунок:

- .усунення перевитрат по сировині і матеріалах;
- .усунення понадпланових відходів;
- .скорочення непродуктивних виплат з фонду оплати праці;
- .усунення невиправданих і непродуктивних витрат у складі цехових і

загальновиробничих витрат, а також у складі витрат на утримання і експлуатацію устаткування;

- .усунення втрат від браку;
- .усунення збитків від іншої реалізації і позареалізаційних збитків.

Зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції - основний резерв збільшення прибутку на підприємстві. Наприклад основними резервами зниження витрат коштів на оплату праці є:

- впровадження організаційно - технічних заходів, які дають зростання продуктивності праці і зниження трудомісткості;
- зменшення кількості робітників;
- усунення і попередження непродуктивних виплат: за позаурочні години, оплата цілодобових, внутрішньозмінних простоїв.

Таблиця 3.7

Основні стимули і ефективність розвитку Інтернет-послуг

Стимули і джерела розвитку Інтернет-послуг	Суть та зміст
1. Економічний інтерес (підвищення прибутку та рентабельності)	Використання Інтернет дозволяє: знизити собівартість продукції підприємства; зменшити витрати на ринку шляхом гнучкого оперативного ціноутворення; знизити витрати на доставку продукції на ринок, обслуговування і оренду приміщень; зменшити витрати на рекламу без зниження її ефективності
2. Можливість розробити нові види продукції та підвищити ефективність цього процесу	Інтернет-технології більш потужні, Інтернет-послуги дозволяють підприємству прискорити процес адаптації до змін ринку, у мережі Інтернет час виведення нової продукції скорочується
3. Поліпшення ділових взаємовідносин, зміцнення взаємозв'язків і співробітництва	Використання Інтернет-послуг дозволяє підприємству створити єдиний ланцюжок створення, розподілу й споживання цінності, в якому зайняті всі учасники даного процесу на рівноправній основі
4. Підвищення іміджу підприємства	Використання Інтернет-послуг дозволяє піднятися на більш високий рівень в очах громадськості, партнерів і споживачів: “кого немає в Інтернет, того немає на ринку”
5. Розширення сегменту ринку, можливість освоєння нових ринків	Використання Інтернет дозволяє підприємству розширити наявний у нього сегмент ринку й швидко знайти та освоїти нові ринки
6. Підвищення рівня прихильності споживачів продукції підприємства	Використання Інтернет-послуг дозволяє підприємству установити більш міцні ділові контакти зі своїми партнерами, підвищити рівень реагування споживачів на свої пропозиції
7. Можливість виходу підприємства на глобальні ринки	Глобальна мережа Інтернет дозволяє будь-якому підприємству успішно працювати на глобальних ринках, на яких у цей час більш ефективно працюють невеликі й середні підприємства. Глобальна інфраструктура зв'язку вже створюється.

Економічна діяльність підприємства зв'язку, пов'язана з наданням Інтернет-послуг споживачам, може бути досліджена методом побудови й аналізу моделей бізнес-процесів організації цих послуг. При цьому суттєве значення надається системі стимулів і джерел розвитку Інтернет-послуг (табл. 3.7).

Розглянуті стимули слабо діють особливо у сільській місцевості України, де недержавні підприємства не працюють через недостатню рентабельність діяльності. Проблема розвитку Інтернет у сільській місцевості України не вирішується і на державному рівні, її розгляд затягується.

Шляхи вирішення розглянутих проблем у телекомунікаційній сфері України ще підлягають дослідженню. Накопичений досвід ще не достатній. Зазначені стимули ще не діють повною мірою. Подальший розвиток Інтернет-послуг стримується недостатнім рівнем лібералізації ринку Інтернет-послуг, на якому в Україні домінуючі позиції займає державний монополіст ВАТ «Укртелеком».

Із впровадженням заходів науково-технічного прогресу на підприємстві завжди досягається зниження матеріальних витрат, що також є резервом збільшення прибутку.

Впровадження названих кроків удосконалення організації обліку і аналізу фінансових результатів від реалізації наданих послуг та шляхів їх удосконалення дасть можливість підвищити ефективність використання виробничих ресурсів, скоротить витрати робочого часу працівників бухгалтерії на обробку інформації, збільшить оперативність цієї інформації, дасть змогу підвищити продуктивність праці і ефективність виробництва в цілому.

ВИСНОВКИ

В умовах ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства. Як основний узагальнюючий показник фінансових результатів діяльності підприємства прибуток є важливим джерелом формування його капіталу, забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності. Отже, отримання прибутку – одна із стратегічних цілей управління та найважливіший об'єкт фінансового аналізу.

Прибуток є результатом різноспрямованого руху фінансових потоків, що характеризуються доходами і витратами підприємства. Доходи і витрати, як взаємопов'язані чинники утворення прибутку підприємства, мають досліджуватися на всіх етапах їх формування.

На основі проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки:

Сутність категорій «фінансові результати», «прибуток» і «збиток» залежать від бухгалтерського чи економічного підходу до методики розрахунку фінансових результатів. З огляду на це зроблено висновок, що фінансові результати (прибуток або збиток) є підсумковим узагальнюючим показником діяльності підприємства, обчисленим у грошовому вираженні як приріст (зменшення) власного капіталу підприємства за рахунок перевищення загальних доходів над витратами звітного періоду.

Розглянуті концептуальні основи організації обліку доходів, витрат. Бухгалтерський облік фінансових результатів на підприємстві організовано належним чином. Основним документом первинного бухгалтерського обліку витрат ТОВ «Січ-Інфоком» є Книга аналітичного обліку витрат у розрізі окремих елементів статей витрат. Книга аналітичного обліку витрат у ТОВ «Січ-Інфоком» відкривається на рік. Наприкінці місяця на підставі даних цієї

Книги робляться записи до журналу-ордеру №18 по кредиту різних рахунків. Звідки дані поступово переносяться до Головної книги, балансу та до форм звітності.

Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. ТОВ «Січ-Інфоком» синтетичний облік доходів здійснює за рахунками: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи». Узагальнення інформації про собівартість наданих послуг, виконаних робіт ТОВ «Січ-Інфоком» ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації». Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій застосовується пасивний рахунок 75 «Надзвичайні доходи». Для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів і витрат основної діяльності ТОВ «Січ-Інфоком» здійснюється виходячи із змісту статей доходів і витрат, встановленого Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до окремих синтетичних фінансово-результатних рахунків повинен вестись в розрізі наступних статей.

На основі проведеного аналізу діючих систем обліку фінансових результатів в ТОВ «Січ-Інфоком» нами:

– удосконалено категорію «фінансові результати» як 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). Це забезпечить достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства;

– сформульовано загальне визначення «прибутку» як перетвореної, похідної форми додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між

ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства;

– запропоновано 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;

– запропоновано до субрахунків 791 та 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» і 7912 «Результат від іншої операційної діяльності» та, відповідно, 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності». Це дозволить при закритті цих рахунків бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством;

– запропоновано запровадити відомість для накопичення інформації яка необхідна для складання фінансової звітності, зокрема, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що дасть змогу не тільки проаналізувати доходи та витрати даного підприємства, але і забезпечить їх порівняльний аналіз в розрізі видів діяльності, а саме операційної діяльності, фінансової діяльності та інвестиційної діяльності.

Аналіз динаміки доходів дозволяє зробити такі висновки: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2018 році по відношенню до 2017 року збільшився на 13241 тис. грн. Інші операційні доходи підприємства збільшилися на 2508 тис. грн. Доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів та надзвичайних доходів підприємство у 2017 та 2018 рр. не отримувало. Тобто, можна зробити висновок, що порівняно з 2017 роком у 2018 році підприємство отримало кращий фінансовий результат.

Аналіз витрат ТОВ «Січ-Інфоком» дозволяє зробити наступні висновки: у 2018 році по відношенню до 2017 року відбулося збільшення за всіма статтями витрат по основній діяльності підприємства, зокрема: собівартість продукції збільшилася на 5440 тис. грн., адміністративні витрати – на 1234 тис. грн., витрати на збут – на 1249 тис. грн., інші операційні

витрати зросли на 7201 тис. грн., фінансові витрати – на 234 тис. грн., запаси – на 879 тис. грн., елементи операційних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати) зросли на 12416 тис. грн.

Проаналізувавши динаміку фінансових результатів підприємства можна зробити висновки: валовий прибуток підприємства у 2018 році у порівнянні з 2017 роком збільшився на 7801 тис. грн. Фінансовий результат від операційної діяльності збільшився на 619 тис. грн, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування збільшився на 385 тис. грн., фінансовий результат від звичайної діяльності дорівнює чистому прибутку. Прибуток, на підприємстві за 2018 рік склав 2313 тис. грн. і збільшився на 374 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком.

При обчисленні показників рентабельності ми бачимо, що у 2018 році ТОВ «Січ-Інфоком» показало зменшення майже за всіма розрахованими показниками рентабельності (за виключенням рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації та за прибутком від операційної діяльності).

Проаналізувавши вплив факторів на зміну фінансового результату ми бачимо, що зростання цін сприяло збільшенню виручки від реалізації на 13246 тис. грн, та зменшенню обсягу випуску – на 33669 тис. грн., за рахунок зміни ціни собівартість виросла на 10393 тис. грн, а за рахунок зміни обсягу випуску зменшилась на 4953 тис. грн. За рахунок збільшення ціни чистий прибуток підприємства виріс на 2853 тис. грн. Збільшення витрат у 2018 р., порівняно з 2017-м, призвело до зменшення прибутку на суму 2483 тис. грн. Збільшення величини податку на прибуток сприяло зменшенню прибутку на суму 1089 тис. грн.

Збільшення прибутку виникло за рахунок підвищення ціни, збільшення обсягу реалізації, інших доходів. А збільшення витрат на управління, на збут та фінансових витрат можна вважати резервами подальшого збільшення чистого прибутку.

В результаті виконаної роботи можна зробити деякі пропозиції. Для покращення фінансового стану ТОВ «Січ-Інфоком» повинне:

- нарощувати обсяги виробництва;
- підвищувати продуктивність праці працівників;
- захопити якомога більшу частку на ринку;
- розширювати асортимент продукції і підвищувати її якість;
- зменшувати витрати на виробництво продукції;
- з максимальною віддачою використовувати усі види ресурсів;
- грамотно будувати довірні відносини з постачальниками та покупцями;
- зі знанням справи вести цінову політику.

Впровадження названих кроків удосконалення організації обліку і аналізу фінансових результатів від реалізації наданих послуг та шляхів їх удосконалення дасть можливість підвищити ефективність використання виробничих ресурсів, скоротить витрати робочого часу працівників бухгалтерії на обробку інформації, збільшить оперативність цієї інформації, дасть змогу підвищити продуктивність праці і ефективність виробництва в цілому.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Андрійчук В.Г. Про необхідність комплексного використання в планово-економічній роботі показників рентабельності. *Агро-інком*. 2004. №5. С. 34-37.
2. Андрійчук В.Г. Теоретико-методологічне обґрунтування ефективності виробництва. *Економіка АПК*. 2005. №5 .С.78-83.
3. Басербаш Н. О. Шляхи удосконалення організаційного забезпечення системи фінансового менеджменту на підприємстві. Беляєва К. В. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*. 2010. №3,Т.1. С. 110-112.
4. Бандурка О. А. Фінансова діяльність підприємства : підручник. Київ : Либідь, 2006, 384 с.
5. Барішевська І.В., Погуляй Н.П. Методологія формування та облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 13 С. 564–566 URL : <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2478-barishevskaya-i-v-pogulyaj-n-p-metodologiya-formuvannya-ta-oblik-finansovikh-rezultativ-silskogospodarskikh-pidpriemstv>.
6. Білик М. Д. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Вид. 2-ге, без змін. Київ : КНЕУ, 2007. 592 с.
7. Білошапка В. А. Резерви зростання результативності бізнесу в умовах економічного спаду. *Актуальні проблеми економіки*. 1011. №1(155). С. 115-117.
8. Болюх М. А., Бурчевський В. З. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2010. 556 с. URL : <http://studentbooks.com.ua/content/view/117/39/>
9. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств. *Управління розвитком*. 2013. № 15. С. 91-94.: URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_43.

10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: історичний аспект. *Результати дисертаційних досліджень Житомирської науково-бухгалтерської школи*: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 620 с.
11. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. Житомир : Рута, 2001. 512 с.
12. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
13. Власова Н. О., Мелушова І. Ю. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної 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 : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» Харків, 2009. 23 с.
15. Галан Л. В., Щуровська А. Ю. Перспективи впровадження фінансових послуг в сфері поштового зв'язку України. *Ефективна економіка*. Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету: ТОВ «ДКС-центр». № 2, 2015. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3790>.
16. Голубнича Г.П., Панасенко Л.І. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ: Вид.-полігр. центр «Київський університет», 2008. 309 с.
17. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 256 с. URL : http://pidruchniki.ws/16011013/ekonomika/analiz_finansovoyi_stiykosti_pidpriyemstva
18. Григоращук В.В. Методологічні принципи обліку результатів діяльності підприємства. *Вісник ХНАУ*, 2003. № 6.
19. Дослідження ринку фінансових послуг в Україні : науково-дослідна робота Одеської національної академії зв'язку ім. О.С. Попова. Одеса :

- ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2009. 60 с.
20. Єлейно Я. І., Кандиба О. М., Лапішко М. Л., Смовженко Т. С. Основи фінансового аналізу. Львів : Львівський банківський інститут Національного банку України, 2004. 141с.
 21. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи. *Облік і фінанси АПК*. 2005. №3.
 22. Загородній А. Г. Облік і аудит : підручник. Львів : видавництво Львівської політехніки, 2012. 321 с.
 23. Захарченко К.В., Захарченко Л.А., Потапова-Сінько Н.Ю. Ефективність розвитку фінансових послуг оператора поштового зв'язку : монографія. Одеса: ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2012. 256 с.
 24. Ігнатенко О. С. Стратегії розвитку системи зв'язку і телекомунікацій в Україні в умовах глобалізації. Київ : Вид-во НАДУ, 2003. 616 с.
 25. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : МАУП, 2006. 152 с.
 26. Іхватенко В. М. Курс економічного аналізу : навч. посіб. 3-те вид., доп. і перероб. Київ : Знання-Прес, 2006. 617с.
 27. Іщенко Є. Прибуток як критерій ефективності функціонування підприємства. *Економіст*. 2005. №8. С. 90-93.
 28. Кобельська Г.О. Аналіз розвитку конкурентних відносин УДППЗ «Укрпошта» на ринку фінансових послуг України. *Економічні інновації*. Випуск 41. 2010. С. 131-137.
 29. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посіб. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2004. 378 с.
 30. Кузьмінський Ю.А., Кочубей М.Є. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. *Фінанси України*. 2006. № 8.
 31. Кучеркова С.О. Сутність прибутку та методика визначення фінансового результату діяльності підприємств. *Економіка АПК*. 2005. №5. С. 78-83.
 32. Лишиленко О.В. Напрями удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 6.

33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433 URL: <http://dtkk.com.ua/show/2cid010035.html>.
34. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : ЦУЛ, 2003. 412 с.
35. Москаленко М.В. Вирішення проблем визначення фінансових результатів у бухгалтерському та податковому обліку. *Економіка АПК: природокористування: Вісник ХНАУ Харків*, 2006. №2, С.182-187.
36. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджене Наказом МФУ України від 7 лютого 2013 р. № 73 URL : www.rada.gov.ua
37. Олексюк О. І. Економіка результативності діяльності підприємства : монографія. Київ : КНЕУ, 2008 362 с.
38. Плаксієнко В.Я., Дацій О.І. Методика визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 2.
39. Податковий кодекс України: за станом на 1 січня 2012 р. Верховна Рада України. Офіційне видання. Київ : Парлам. вид-во, 2012. (Дата звернення 10.10.2019).
40. Подолянчук М.А. Удосконалення форми Звіту про фінансові результати. *Економіка АПК*. 2004. №4. С. 99.
41. Подолянчук О.А. Інформація про доходи для потреб управління. *Економіка АПК*. 2007. № 3.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 (зі змінами і доповненнями). *Все про бухгалтерський облік*. №10. 2011.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. № 318 (зі змінами і доповненнями). *Все про бухгалтерський облік*. №10. 2011.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.06р. № 415 (зі змінами і доповненнями). *Все про бухгалтерський облік*. №10.

2011.

45. Попович П. Я. Факторний аналіз URL : http://pidruchniki.ws/19310710/ekonomika/faktorniy_analiz_pributku_vid_realizatsiyi_produktsiy_i_robit_poslug
46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
47. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
48. Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.
49. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2004. 654с.
50. Самохін Л.В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення. *Наукові праці ДонНТУ* 2005. № 91. С. 57.
51. Скалюк Р. В. Якість фінансового результату господарської діяльності промислового підприємстваю. URL : http://pk.napks.edu.ua/library/compilations_vak/nvfbi/2010/4/p_50_56.pdf
52. Сук П. Облік витрат діяльності. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. №14.
53. Сук П. Облік витрат що підлягають розподілу. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. №13.
54. Ткаченко І. П. Аналіз джерел формування фінансових ресурсів у системі фінансового менеджменту підприємства. URL : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/bmnef/2012_1_2/51.pdf
55. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 Київ, 2008. 20 с.

56. Хомин І.П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. №6, С. 9.
57. Цилюрин Г.І. Теоретичні основи організації обліку доходів від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств: історичний аспект. *Економіка АПК*. 2007. №3. С. 93-99.
58. Чарвінська С.Я. Методичні підходи щодо управління фінансовими результатами аграрних підприємств. *Економіка АПК*. 2005. №3. С. 86-89.
59. Чарвінська С.Я. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6.
60. Шевчук О. Д., Река І. С. Становлення прибутку як економічної категорії та фактори його зростання. URL : http://www.rusnauka.com/32_PWMN_2009/Economics/55130.doc.htm
61. Sen A. Development as Capability Expansion. *Journal of Development and Planning*. 1989. № 19.
62. Absetzung für Abnutzung (AfA-Tabelle) *Österreich. Bundesministeriums für Finanzen*. URL: <https://www.bmf.gv.at>. (дата звернення: 29.10.2017).
63. Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS). USA. Bureau of Economic Analysis. URL: <http://www.bea.gov>. (дата звернення: 29.10.2017).
64. Accounting Information Systems by Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart Hardcover, Tenth Edition, 2005. 805 pages.
65. Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel John Wiley & Sons Financial Accounting: IFRS., 2010. 848 pages.