

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організація обліку і аналіз фінансових результатів ТОВ «УкрЛан»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0718
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітня програма облік і аудит
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

О.Г. Уманський

Керівник: к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент: д.е.н., професор Шмиголь Н.М.

Запоріжжя 2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ____ » _____ 2019р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Уманського Олександра Григоровича

1. Тема роботи: Організація обліку і аналіз фінансових результатів ТОВ «УкрЛан», керівник роботи Скорнякова Ю.Б., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 р., № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки: опрацювати теоретичні підходи до економічної сутності та значення фінансових результатів; проаналізувати існуючі методики визначення фінансових результатів діяльності в системі бухгалтерського обліку; оцінити сучасний стан системи обліку фінансових результатів на підприємстві; дослідити аналітичний та синтетичний облік доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів; провести аналіз рівня та динаміки фінансових результатів, провести факторний аналіз прибутку; виявити резерви збільшення прибутку, розробити і запропонувати комплекс заходів, направлених на покращення фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 17 рис., 24 табл. та 18 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

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 _____ О.Г. Уманський
(підпис)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 139 с., 17 рис., 24 табл., 5 додатків, 59 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку і аналізу та методика визначення й відображення у звітності фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан».

Мета роботи - комплексне обґрунтування теоретичних і методологічних положень обліку та аналізу фінансових результатів підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо покращення фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан».

Дослідження проводилось із використанням системи методів, що застосовують при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку і аналізу фінансових результатів), графічний (для наочного відображення результатів дослідження), абстрактно-логічний і причинно-наслідкових зв'язків (при розробці шляхів, направлених на покращення фінансових результатів діяльності підприємства). Для формування звітних даних та проведення аналізу основних чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, і виявлення причинно-наслідкового зв'язку були застосовані методи: середніх величин, факторний аналіз, побудова аналітичних таблиць, економіко-статистичні (індексний, динамічних рядів, групування, зведення).

Отримані результати дослідження спрямовані на узагальнення теоретичних положень та практичних аспектів обліку й аналізу фінансових результатів підприємства, які можуть впроваджуватися в практику роботи сільськогосподарських підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку фінансових результатів діяльності виробничих підприємств у сучасних умовах господарювання, своєчасне одержання та інформаційну базу для ефективного аналізу діяльності підприємства керівництвом. За

результатами дослідження запропоновано напрями вдосконалення відображення доходів в системі бухгалтерського обліку та визначено резерви підвищення прибутку на підприємстві. Надані рекомендації створюють основу для вирішення проблем обліку та аналізу фінансових результатів на досліджуваному підприємстві.

ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ПРИБУТОК, ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ,
ТОВАР, РЕАЛІЗАЦІЯ, ОБЛІК, АНАЛІЗ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ

SUMMARY

Qualifying work: 139 pages, 13 figures, 19 tables, 5 applications, 59 literature sources.

The object of the research is the process of accounting and analysis organization and the methodology for determining and reporting the financial results of UkrLan LLC activities.

The purpose of the work is a comprehensive substantiation of theoretical and methodological provisions of accounting and analysis of the financial results of the enterprise and development of practical recommendations for improving the financial results of the activity of LLC "UkrLan".

The study was conducted using a system of methods used in the study of socio-economic processes and phenomena, namely: inductions and deductions (in the study of the process of accounting and analysis of financial results), graphic (to illustrate the results of the study), abstract-logical and causal- Liaison Offices (in the development of ways to improve the financial results of the enterprise). For the formation of reporting data and analysis of the main factors affecting the financial performance of the enterprise, and the identification of cause and effect relationships were used methods: average values, factor analysis, construction of analytical tables, economic and statistical (index, dynamic series, grouping, summary).

The results of the study are aimed at generalizing theoretical provisions and practical aspects of accounting and analysis of financial results of the enterprise, which can be implemented in the practice of agricultural enterprises. The implementation of the proposed recommendations in practice will allow to provide adequate reflection of operations on accounting of financial results of production enterprises in modern conditions of management, timely receipt and information base for effective analysis of the activity of the enterprise by management. According to the results of the research, the directions of improvement of the reflection of income in the accounting system were proposed and the reserves of

increase of profit at the enterprise were determined. The recommendations given form the basis for solving problems of accounting and analysis of financial results at the studied enterprise.

INCOME, EXPENSES, PROFIT, FINANCIAL RESULTS, GOODS,
REALIZATION, ACCOUNTING, ANALYSIS, PROFIT

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	10
1 Економічна сутність і порядок визначення фінансових результатів діяльності підприємств	
1.1 Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства.....	15
1.2 Склад і класифікація об'єктів обліку, що формують фінансові результати діяльності підприємства.....	23
1.3 Методика формування фінансових результатів діяльності підприємства.....	42
2 Облік фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан»	
2.1 Загальна економічна характеристика та аналізування основних показників діяльності підприємства.....	48
2.2 Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства.....	54
2.3 Облік доходів та витрат на підприємстві.....	65
2.4 Облік та порядок складання звітів з фінансових результатів.....	77
3 Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан»	
3.1 Аналіз рівня і динаміки фінансових результатів підприємства.....	90
3.2 Факторний аналіз прибутку підприємства.....	99
3.3 Визначення шляхів та резервів підвищення прибутковості підприємства.....	105
Висновки.....	116
Перелік посилань.....	121
Додаток А Графік документообігу.....	126

Додаток Б Робочий план рахунків.....	129
Додаток В Деталізація рахунків 7, 8 та 9 класів.....	133
Додаток Д Баланс.....	135
Додаток Ж Звіт про фінансові результати.....	138

ВСТУП

Запровадження ринкових відносин в Україні зумовило поширення форм підприємницької діяльності, активізувало ділову ініціативу вітчизняних суб'єктів господарювання. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури. Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів.

Активний розвиток підприємницького сектора сільського господарства спонукає фахівців з бухгалтерського обліку проводити наукові дослідження та здійснювати методичні розробки у напрямку розв'язання проблемних питань щодо організації та ведення обліку у сільськогосподарських підприємствах.

У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у фінансовій звітності. Економічний розвиток супроводжується змінами законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, але, на жаль, в Україні розвиток нормативної та методичної бази за різними напрямками здійснюється без відповідної узгодженості, що призвело до значних відмінностей у методиці обліку доходів витрат, визначення фінансових результатів діяльності та відображення їх у звітності для використання різними групами користувачів.

Вагомий внесок у формування теоретичних основ, а саме у з'ясування природи, змісту, видів фінансового результату діяльності підприємств та організаційно-методичних питань обліку доходів, витрат, формування й відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємств

приділили значну увагу в своїх працях багато вітчизняних вчених-економістів у різні періоди часу, а саме Верига Ю.А., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Герасимович А.М., Гуцайлюк З.В., Єфименко В.І., Карпенко О.В., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Мних Є.В., Моссаковський В.Б., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Сопко В.В., Чумаченко М.Г., та провідних зарубіжних вчених-економістів: Бриттон Є., Ватерсон К., Велш Г.А., Вуд Ф., Друрі К., Нечитайло О.І., Ніколаєва С.А., Роберт Н., Хелферт Є., Шорт Д.Г. Проблеми автоматизації обліку і аналізу знайшли відображення у працях вітчизняних і зарубіжних дослідників: Бутинця Ф.Ф., Завгороднього В.П., Ільїної О.П., Ентоні Р., Савицької Г.В.

Віддаючи належне розробкам вітчизняних та зарубіжних вчених, слід зазначити, що в питаннях обліку й аналізу фінансових результатів залишається чимало невирішених проблем, котрі потребують детального дослідження і вироблення пропозицій для практичної діяльності. Тому питання методики бухгалтерського обліку доходів і витрат, визначення фінансових результатів та їх формування й відображення у звітності є досить актуальними.

Метою кваліфікаційної роботи є комплексне обґрунтування теоретичних і методологічних положень обліку та аналізу фінансових результатів підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо покращення фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан»

Для досягнення мети в процесі дослідження були поставлені такі завдання:

- опрацювати теоретичні підходи до природи, економічної сутності та значення фінансових результатів;
- розглянути категорії «дохід», «витрати» і «фінансові результати» з позиції бухгалтерського обліку;
- проаналізувати існуючі методики визначення фінансових результатів діяльності в системі бухгалтерського обліку;
- описати організаційно-економічну характеристику ТОВ «УкрЛан»;
- оцінити сучасний стан системи обліку фінансових результатів на підприємстві;

- дослідити аналітичний та синтетичний облік доходів від реалізації послуг, інших операційних доходів ТОВ «УкрЛан»;
- розглянути бухгалтерську та внутрішню звітність щодо доходів від реалізації послуг, інших операційних доходів ТОВ «УкрЛан»;
- провести аналіз рівня та динаміки фінансових результатів, провести факторний аналіз прибутку;
- виявити резерви збільшення прибутку, розробити і запропонувати комплекс заходів, направлених на покращення фінансових результатів діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та аналізу, а також методика визначення й відображення у звітності фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан».

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних і прикладних питань, що пов'язані з обліком фінансових результатів та проведенням їх аналізу на ТОВ «УкрЛан».

Методологічною основою проведеного дослідження є діалектичний метод пізнання, а саме принципи: історизму, застосований для дослідження прибутку як обліково-економічної категорії у ході історичного розвитку суспільства, суперечності – для визначення його сутності, системно-структурний підхід – для розкриття сукупності його видів і функцій. Дослідження проводилось із використанням системи методів, що застосовують при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку і аналізу фінансових результатів), графічний (для наочного відображення результатів дослідження), абстрактно-логічний і причинно-наслідкових зв'язків (при розробці шляхів, направлених на покращення фінансових результатів діяльності підприємства). Для формування звітних даних та проведення аналізу основних чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, і виявлення причинно-наслідкового зв'язку були застосовані методи: середніх величин, факторний аналіз, побудова аналітичних таблиць,

економіко-статистичні (індексний, динамічних рядів, групування, зведення).

Джерелами інформації та теоретичною та методологічною основами роботи стали наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, законодавчі акти, нормативно-правові документи, галузеві методичні рекомендації з питань обліку доходів і витрат, первинні документи, облікові реєстри та звітність ТОВ «УкрЛан».

Наукова новизна отриманих результатів кваліфікаційної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні й розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку, економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства:

- удосконалено аналітичний облік у межах синтетичного рахунку для чіткого розмежування результатів за видами діяльності. Запропоновано ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 «Результат операційної діяльності», що дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту;

- доповнено систему субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», що дозволить відображати на аналітичних рахунках у розрізі видів реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) із метою виявлення найприбутковіших серед них, а також установлення тенденцій рентабельності окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг);

- для узагальнення інформації про доходи і фінансові результати із застосування реєстрів бухгалтерського обліку передбачається використання Журналу 6, який удосконалено розділом III «Аналітичні дані до рахунку 79 «Фінансові результати», в якому розкривається аналітична інформація про фінансові результати від операційної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності.

- набула подальшого розвитку інтерпретація різноконтексного

тлумачення фінансових результатів підприємства з урахуванням різних визначень авторів вітчизняної та зарубіжної науки;

- розширено систему заходів, яка дозволить поліпшити фінансові результати підприємства та сприятиме реалізації виявлених резервів у короткостроковому та довгостроковому періодах;

- удосконалено класифікацію фінансових результатів підприємства з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів, яка містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку.

Практичне значення отриманих результатів, полягає у тому, що в результаті теоретичного дослідження і вивчення автором практичної господарської діяльності ТОВ «УкрЛан», вироблено певні рекомендації щодо вдосконалення діючої методики обліку доходів і витрат та аналізу результатів господарської діяльності на даному підприємстві. Сформульовані у дослідженні практичні положення і висновки дозволяють керівництву ТОВ «УкрЛан» ефективно здійснювати управління фінансовими результатами підприємства.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях.

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків; викладена на 116 сторінках, в тому числі містить 24 таблиці, 17 рисунків; список використаної літератури з 59 найменувань й 5 додатків.

1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства

Закономірно, що основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат підприємства. При цьому фінансовий результат виступає тим комплексним показником, який узагальнює усі результати виробничо-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність. Фінансовий результат є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що підтверджується великою кількістю публікацій науковців і практиків, присвячених дослідженню механізму його формування та визначенню економічної сутності.

Будь-яка економічна категорія має велику кількість визначень. Це пояснюється існуванням різних наукових шкіл та напрямків, які мають власні точки зору. Чітке визначення сутності та змісту понять є запорукою запобігання помилок при прийнятті важливих управлінських рішень. Особливо це стосується такої складної категорії, як фінансовий результат. Систематизація поглядів учених економістів на визначення сутності фінансових результатів дозволить чітко визначити їх місце та роль в економіці.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди. Економічна вигода у формі кінцевого результату діяльності може бути як позитивною (прибуток), так і негативною (збиток). Підприємство отримує позитивну економічну вигоду (прибуток) у випадку, коли отримані доходи перевищують понесені витрати. Якщо ж підприємство отримало збитки, то це означає перевищення витрат над доходами. Тому фінансовий результат роботи підприємства, як одна з основних категорій економіки, може виступати у двох формах - прибуток або

збиток [1, с. 53]. Безпосередньо з цією категорією пов'язані поняття доходів і витрат. Взаємозв'язок наведених категорій представлений на рисунку 1.1.

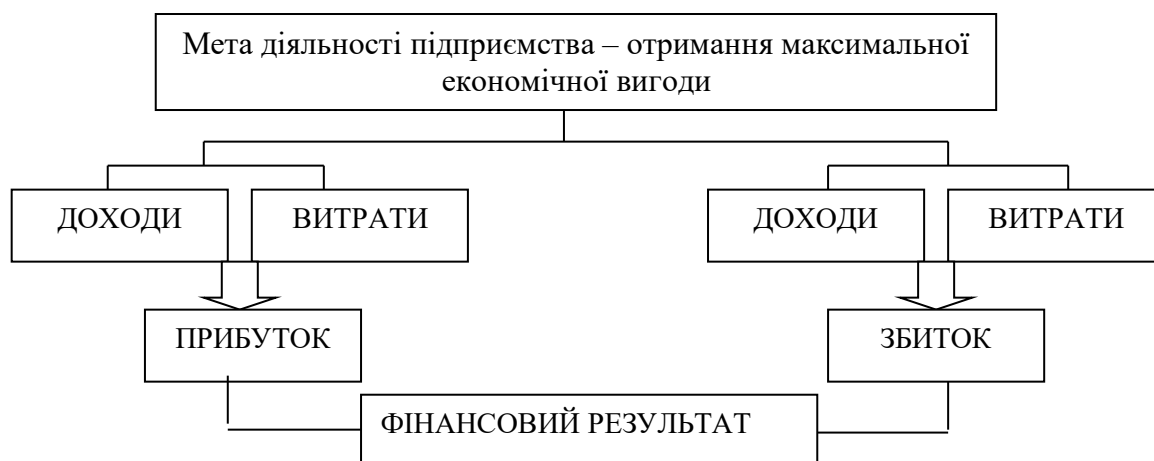


Рис. 1.1 Форми фінансового результату діяльності підприємства

Фінансовий результат виступає як узагальнюючий показник, що інтегрує у собі вплив усієї фінансово-господарської діяльності підприємства. Він дає можливість встановити взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнити результати діяльності підприємства.

Визнання італійськими бухгалтерами бухгалтерського обліку як науки дозволило сформулювати його основну мету – дослідження результатів господарської діяльності. В цьому контексті особливу цінність мав постулат Пізані: «Сальдо рахунків статичних (рахунки чистого майна) дорівнює сальдо рахунків динамічних (майнові рахунки), в свою чергу, кожне з них дорівнює сумі прибутку» [1, с. 54]. На практиці це означало введення в баланс замість рахунку «Збитки і прибутки» несальдованих оборотів результатних рахунків.

Особливої уваги заслуговують висновки Дзаппи [2, с. 15], який, вивчаючи співвідношення доходів і витрат, сформулював постулат: «З бухгалтерської точки зору, доходи підприємства очевидні, а витрати сумнівні. Це обумовлено тим, що доходи витікають з доходів від реалізації товарів і послуг, а величина витрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору адміністрацією різних методологічних прийомів;

доходи визначаються об'єктивно, витрати, пов'язані з визначенням собівартості, – суб'єктивні, отже, і величина прибутку, у тому числі і оподаткованого, умовна». Вважаємо, що Дзаппа підвів підсумок п'ятивіковим досягненням італійської облікової думки і заклав основи її майбутнім досягненням.

До ХХ ст. у західній економічній думці термін «прибуток» використовувався у широкому розумінні (прибуток та відсоток) та у вузькому (без включення відсотку). В економічній літературі, особливо німецькій, для визначення прибутку без відсотка використовувався також термін «підприємницький дохід». У ХХ ст. термін «прибуток» у вузькому його розумінні в основному витіснив ідентичний йому термін «підприємницький дохід». І тільки у ХХ ст. починає формуватися самостійна теорія прибутку. Цьому сприяли і певні об'єктивні фактори. Незадоволення трактуванням прибутку (підприємницького доходу) лише як оплати управлінської праці, що з'явилося ще у ХІХ ст., у ХХ ст. підкріплювалося відокремленням плати за працю керування від власно прибутку, яке мало місце в акціонерних компаніях, які зайняли пануюче положення серед інших форм підприємницької діяльності. І це розмежування продемонструвало порівняно невисоке відношення плати за працю керування до іншого прибутку. Тому в економічній теорії починають виділяти самостійні функції підприємництва, які змогли б пояснити походження прибутку [3, с. 22].

Найбільш розповсюджені концепції економічної природи прибутку представлені в таблиці 1.1. Аналіз теорій прибутку показує, що категорія прибутку є дуже дискусійною. Суперечки між різними дослідниками про її природу йдуть вже більше трьох сторіч, але теорія прибутку й досі залишається суперечливою та незавершеною. І це природно, оскільки категорія прибутку є дуже складною. Зіставлення різних підходів дає можливість більш глибоко пізнати сутність категорії прибутку.

За національними стандартами в Україні передбачено формування фінансових результатів (визначення прибутку або збитку) за двома системами

залежно від побудови фінансового обліку.

Таблиця 1.1

Розвиток теорії прибутку в історичному аспекті

Назва теорії та її представники	Сутність теорії
Концепція прибутку меркантилістів Т. Манн, Д. Юм, Ж. Кольберг та ін. [4, с. 24]	Початковий етап формування основних принципів теорії меркантилістів прибутку. Основним джерелом прибутку вважалася зовнішньоторговельна діяльність. Меркантилісти виводили прибуток з обміну як різницю між продажною та покупною ціною товару.
Концепція прибутку фізіократів Ф.Кене, Ж. Тюрго, М. Рів'єра [5, с. 29]	Підхід до джерел формування прибутку орієнтувався на землеробському виробництві. Воно, на їх думку, було єдиним джерелом формування позитивного значення суми прибутку.
Концепція продуктивності капіталу А. Сміт, Д. Рікардо [6, с. 15]	Прибуток є результатом заміни людської праці капіталом та здійснення ним такої роботи, яка не може бути виконана людською працею.
Трудова теорія вартості К.Маркс, Ф. Енгельс [7, с. 13]	При капіталізмі в якості перетвореної форми доданої вартості виступає прибуток, тобто надлишок виручки над витратами капіталу, який безоплатно привласнюється власниками засобів виробництва.
Концепція прибутку маржиналістів С. Джевонс, Дж. Кларк та ін. [5, с. 49]	Використовуючи граничний метод економічного аналізу, маржиналісти виявили систему важливих факторів, які максимізують прибуток підприємства. Особлива роль у дослідженнях маржиналістів відведена проблемам ринкового ціноутворення та умовам формування монопольного прибутку.
Теорія прибутку Й. Шумпетера [8, с. 122]	Прибуток становить залишок понад витрат виробництва або, з точки зору підприємця, різницю між виручкою та затратами. Й. Шумпетер пов'язував підприємницький прибуток із роллю лідерства в економічній системі, тобто своєчасного освоєння інновацій.
Теорія прибутку Ф. Найта [9, с. 16]	Прибуток є винагородою за успішну підприємницьку діяльність та забезпечується вмільою оцінкою не тільки передбачуваного, але й непередбачуваного ризику.
Теорія монополістичного прибутку Е. Чемберлін та ін. [10, с. 67]	Джерелом появи монополістично прибутку є введення монопольних цін. Прибуток є доходом, що породжений існуванням монополій.

Перша система побудована за англосаксонським принципом і передбачає зіставлення доходів із витратами, класифікованими за їх функціями (як складових собівартості товарної продукції), та вартістю

розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. За другою системою фінансовий результат визначають як різницю між доходами підприємства та витратами, які акумулюються у Звіті про фінансові результати згідно з їх характером (за елементами), а не перерозподіляють серед різноманітних функцій підприємства [11, с. 128].

Велика кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності. В зв'язку з цим однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як в практичному, так і в науковому плані стає трактування та визначення фінансового результату діяльності підприємства, зокрема таких понять, як прибуток та збиток.

Так, зміст категорій «прибуток» та «збиток» розкритий у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12, с. 86], згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Під збитком у М(С)БО розуміють зменшення економічних вигод, що за своєю суттю не відрізняється від інших витрат [13, с. 123].

С.В. Мочерний визначав збитки, як кошти, які безповоротно витрачені суб'єктами господарювання [14, с. 203]. Є.Д. Чацкіс [15, с. 115] вважає, що збитки - це фінансовий результат діяльності підприємств і організацій, який є при перевищенні витрат над доходами. На думку В.В. Бобко, збитки - це перевищення витрат, понесених підприємством у процесі господарської діяльності над отриманими доходами, які відображаються в пасиві балансу підприємства і зменшують його власний капітал [16, с. 22].

У сучасній економічній науці поняття «прибуток» має різне значення. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про задоволення потреб споживачів або про зиск (вигоду), який матиме країна при проведенні того або іншого заходу. У всіх випадках йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства.

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу

протягом звітнього періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку спрямована на те, щоб власники, які не беруть участі в управлінні підприємством, могли отримувати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити аудитори без ретельного вивчення всієї діяльності підприємства. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображають лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені. Доходи й витрати, які мають альтернативний характер і могли б бути наслідком прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами і витратами, визнаними в бухгалтерському обліку, використовують для визначення економічного прибутку. Економічний прибуток визначається як різниця між валовими доходами й економічними витратами. Економічні витрати пов'язуються з «витратами втрачених можливостей» і «прихованими витратами». Економічний прибуток менший за бухгалтерський на величину прихованих затрат, а в економічні витрати входять як явні, так і приховані витрати компанії.

Економічний підхід корисний для розуміння сутності прибутку, а бухгалтерський - для розуміння логіки та порядку його практичного обчислення [17, с. 429]. Як відмічає Я.В. Соколов [18, с. 125], з економічної точки зору прибуток - це різниця між грошовими надходженнями та грошовими виплатами. З господарської точки зору прибуток - це різниця між майновим станом підприємства на кінець та початок звітнього періоду. А економічний прибуток відображає вигоди використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства.

Згідно з Податковим кодексом України [19], прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітнього періоду, визначених згідно зі статтями 135 – 137 цього Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітнього податкового періоду, визначених згідно зі статтями 138 – 143 цього Кодексу, з урахуванням правил, встановлених статтею 152 цього Кодексу.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі М(С)БО) визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду [13, с. 124].

Прибуток з бухгалтерської точки зору – це позитивний фінансовий результат підприємницької діяльності, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період, характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, порядок визнання яких законодавчо врегульований, науково обґрунтований або самостійно встановлений суб'єктом економічної діяльності.

Найбільш прийнятною, вважаємо таку думку, що фінансовий результат – це вираження в грошовій формі результату господарської діяльності підприємства, як порівняння суми витрат з отриманими доходами. Необхідно відмітити, що дохід і прибуток – різні речі й співвідносяться як загальне і часткове. Дохід – це надходження на підприємство (виручки, дивідендів, штрафів і т. ін.), яке порівнюється з витратами і в складі цього доходу може бути часткою прибутку (а якщо витрати перевищують доходи – то збитком). Навіть якщо говорити про чистий дохід, то він не дорівнює прибутку, оскільки є розрахунковою величиною і включає внутрішнє споживання (в основі лежать різні методики визначення).

Фінансові результати займають центральне місце в системі управління підприємством. Це важлива й водночас дуже складна як економічна, так і обліково-аналітична категорія.

Розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування відповідних напрямків його обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складові заради підвищення ефективності діяльності підприємств. Інтерпретація різноконтексного тлумачення фінансових результатів

підприємства представлена на рисунку 1.2.



Рис. 1.2 Інтерпретація різноконтексного тлумачення фінансових результатів підприємства

Між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансовий результат», але можна виділити певні ознаки, за якими групуються думки науковців щодо сутності фінансових результатів:

- результат співставлення доходів та витрат підприємства (Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л., Ткаченко Н.М., Опарін В.М.);
- приріст чи зменшення капіталу (Лондар С.Л. і Тимошенко О.В., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л.);
- вираження у формі прибутку або збитку (Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л., Мочерний А.Д., Пушкар М.С., Ткаченко Н.М., Опарін В.М., Худолій Л.М., Чебанова М.С. і Василенко С.С.);

– підсумки (результат) діяльності (Скасюк Р.В., Пушкар М.С.).

Вивчення праць зарубіжних і вітчизняних учених та узагальнення існуючих поглядів на сутність фінансових результатів дало змогу дійти висновку, що виникнення фінансового результату це поєднання основних чинників одержання доходу в процесі господарської діяльності. В той же час в нормативно-правових актах головну увагу приділено методиці визначення результатів діяльності як різниці між доходами і витратами, при цьому їх склад регламентується національними стандартами. Отже, фінансовий результат може виступати у двох проявах: прибуток або збиток.

Таким чином, можна стверджувати, що кінцевою метою господарської діяльності будь – якого підприємства є фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибутком є перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, понесених підприємством на створення цих доходів, а збиток – це перевищення сум витрат, понесених підприємством над доходами. Не дивлячись на законодавче вирішення цього питання та значні науково – практичні напрацювання, проблеми термінології фінансових результатів є нагальними, та потребують подальшого поглибленого вивчення і уточнення.

1.2 Склад і класифікація об'єктів обліку, що формують фінансові результати діяльності підприємства

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі П(С)БО 15 «Дохід») [21, с. 40], «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена». Аналогічної точки зору притримується і В.В. Кулішов [22, с. 6]. У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі М(С)БО 18 «Дохід») [13, с. 125],

поняття «дохід» визначається аналогічно із національним податковим законодавством, як валовий дохід, який в переважній більшості випадків не завжди має реальне наповнення фінансовими ресурсами.

Проте визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців як не зовсім коректне. Очевидно слід погодитися із зауваженням, що «не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань характеризує момент отримання доходу. Про отримання доходу свідчить оплата рахунку, пред'явленого підприємством покупцеві його продукції (товарів, робіт, послуг). Стосовно зобов'язань підприємства, то при їх безпосередньому погашенні ніякого зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання капіталу призводить не погашення зобов'язань, а відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі» [23, с. 146].

Такий підхід до поняття «дохід» виявляється неприйнятним тоді, коли підприємство є збитковим. В такому разі власний капітал, як правило, зменшується, але це не свідчить про те, що підприємство не отримувало доходу від реалізації продукції, робіт чи послуг, а також від інших видів діяльності. Саме за рахунок такого доходу вищезгадані підприємства підтримують свою виробничу діяльність.

На нашу думку, наведене вище визначення доходу не є в достатній мірі коректним та таким, що відповідає дійсному фінансово – економічному стану підприємства. Адже суб'єкти господарювання в процесі своєї діяльності можуть отримати прибуток, а потім використати його на власні потреби засновників або на сплату дивідендів. В такому випадку власний капітал не зростає, але це не свідчить про те, що підприємство не отримало доходу, що дає підстави вважати грошові надходження від реалізації продукції, робіт, послуг доходом. Інакше кажучи – це грошові кошти, які можуть бути використані на різні цілі.

Критичний аналіз сучасних літературних джерел свідчить, що дохід – це

надходження на підприємство реальних грошових коштів або матеріальних цінностей за реалізовану продукцію, товари, послуги або від інших видів його діяльності за конкретний проміжок часу. Ця теза знайшла своє підтвердження і в «Новому тлумачному словнику української мови», де зазначається, що дохід – це гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, торгово-промисловою установою, приватною особою та ін. в результаті якої-небудь діяльності [24, с. 632].

Найпоширенішим серед сучасних економістів стало визначення поняття «дохід підприємства» як суми виручки від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій. Для прикладу такого підходу наведемо тлумачення цього поняття В.П. Грузіновим: «Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також із доходів від позареалізаційних операцій» [26, с. 535].

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема. Серед вчених-економістів як в зарубіжних країнах, так і в Україні не має однозначного визначення витрат. При всьому розмаїтті трактувань економічної сутності категорії «витрати» їх можна згрупувати у дві великі групи – трактування витрат із точки зору економічної теорії або бухгалтерського обліку, які суттєво різняться між собою (табл. 1.2). Визначення з економічної точки зору повніше розкривають власне економічний зміст категорії, а з бухгалтерської – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу.

Аналізуючи тлумачення сутності витрат, очевидно, що дослідникам облікового напрямку імпонує визначення, наведене в Положенні стандарті бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі П(С)БО 16 «Витрати») [27, с. 4], яке більше характеризує наслідки збільшення витрат, ніж їхню економічну

сутність.

Тобто, це визначення передає зміст витрат діяльності, які відображаються у Звіті про фінансові результати, але не виражає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу, оскільки відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується зміною розміру ані активів, ані пасивів підприємства, а призводить до змін у структурі активів підприємства.

Таблиця 1.2

Дефініції економічної сутності витрат

Автори	Визначення витрат
Трактування сутності витрат із точки зору економічної теорії	
І. Сидоров [28]	Витрати — це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.
Є. Ананькіна, Н. Данілочкіна [29]	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг.
М. Грещак, О. Коцюба [30]	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети – це витрати підприємства.
Р. Ентоні, Дж. Рис [31]	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
Ю. Цал-Цалко [35]	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.
Дж. Фостер [34]	Під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги.
В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев. [32]	Витрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів на визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються у собівартість продукції, робіт і послуг. При цьому у витрати на виробництво і реалізацію продукції включаються передвиробничі витрати, виробничі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням технологічних операцій, обслуговуванням і експлуатацією виробничого устаткування і машин, керуванням виробництвом і управлінські та комерційні витрати, пов'язані з загальним, адміністративним управлінням і збутом продукції.
Л. Сухарева, С. Петренко [33]	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазнаних підприємством на момент придбання товарів або послуг.

О. Вербило [36], Є. Мних [37]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).
В.Івашкевич [38]	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.
В. Савчук [39]	Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства.
П. Юцявичене [40]	Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду.
С.Голов, В.Єфименко [41]	Витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань в процесі господарської діяльності для отримання вигоди у майбутніх періодах (не спожиті витрати) або для отримання доходів у звітному періоді.
Трактування сутності витрат згідно законодавчим документам	
П(С)БО 16 «Витрати» [27]	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Трактування категорії «витрати» об'єднано у дві великі групи – з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку – не лише за сутністю. Кожну групу поєднує також час виникнення витрат та мета формування інформації про них. Так, часом виникнення «витрат першої групи» можна вважати момент реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства. «Витрати другої групи» настають у момент документально оформленого факту зменшення активів або збільшення зобов'язань, причому витрачання грошових коштів підприємства витратами не вважається. «Витрати з точки зору економічної теорії» формуються з метою подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. «Витрати з точки зору бухгалтерського обліку» розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з оприлюдненої фінансової звітності.

В економічній теорії у короткостроковому періоді сукупні витрати підприємства поділяються на постійні та змінні. Постійні витрати (TFC) – це витрати, які не залежать від змін обсягу виробництва і мають місце навіть тоді, коли не виробляється продукція (заробітна плата управлінського персоналу, орендна плата, плата за кредит, амортизаційні відрахування та ін.). Змінні витрати (TVC) – це витрати, які змінюються за зміни обсягу виробництва (сировина, матеріали, заробітна плата робітників та ін.). Сукупні витрати підприємства (TC) – це сума постійних і змінних витрат.

Середні постійні та середні змінні витрати визначаються діленням сукупних постійних і сукупних змінних витрат на обсяг випуску продукції:

Типовий характер динаміки витрат виробництва ілюструє рис. 1.3.

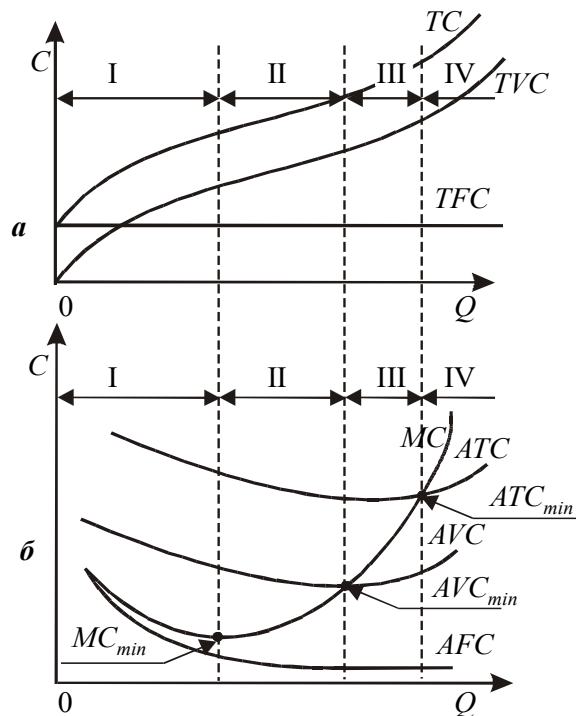


Рис. 1.3 Типовий характер зміни витрат виробництва у короткостроковому періоді: а – сукупні витрати; б – середні та граничні витрати

Як бачимо, змінні та сукупні витрати змінюються зі збільшенням обсягу виробництва (рис. 1.3, а). Темпи зміни витрат залежать від особливостей

виробничого процесу. Крива середніх постійних витрат має тенденцію до зниження (рис. 1.3, б), оскільки зі збільшенням обсягу виробництва загальна сума постійних витрат лишається незмінною.

Загальний аналіз фінансових результатів діяльності підприємств згідно з діючою в Україні системою визнання результатів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачає вивчення і аналіз результатів основної, звичайної і операційної діяльності, а також надзвичайних подій [12, с. 86].

Основна діяльність – це операції, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частину його прибутку. Виходячи з наведеного визначення, на підприємстві існує лише один вид основної діяльності, що є головною метою підприємства і має найбільшу питому вагу у прибутках підприємства.

Звичайною є будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. За термінологією національного положення (стандартів) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12, с. 86] основних видів діяльності у підприємства може бути декілька і їх сукупність об'єднується терміном «звичайна діяльність». Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Її визначають за двома напрямками: основна операційна діяльність та інші види операційної діяльності. Слід зазначити, що інвестиційною діяльністю є операції з придбання та реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів. Фінансову ж діяльність визначає діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства [42, с. 16].

Надзвичайна подія – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона буде

повторюватися періодично або в кожному майбутньому звітному періоді. Отже, надзвичайна подія – це подія, якає випадковою і нехарактерною для діяльності підприємства. Одні і ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого.

Розглянувши види діяльності підприємства, дослідимо склад та класифікацію доходів та витрат згідно П(С)БО 15 «Дохід» [21, с. 41] та П(С)БО 16 «Витрати» [27, с. 5] (табл. 1.3).

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Прямі витрати - витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Таблиця 1.3

Склад та класифікація доходів та витрат згідно П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати»

Вимоги 15 «ДОХІД»	Вимоги 16 «ВИТРАТИ»
Термін «дохід» – не визначено	Термін «витрати» – не визначено
Визнання – під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу від господарської діяльності підприємства, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена	Визнання – витрати звітного періоду пов'язані зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу від господарської діяльності підприємства, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Продовження табл. 1.3

<p>Не визначаються доходами: податок на додану вартість, акциз, інші податки і платежі до бюджету й позабюджетних фондів; надходження за договорами комісії, агентськими та іншими угодами на користь комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати за продукцію, роботи і послуги; сума авансу в рахунок оплати продукції, робіт і послуг; сума завдатку під заставу або для погашення позики; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів.</p>	<p>Не визначаються витратами: платежі за договорами комісії, агентськими та іншими угодами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг; погашення одержаних послуг; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають принципу визнання; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень стандартів обліку.</p>
<p>Умови визнання доходів: покупець передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, роботи і послуги; підприємство надалі не здійснює контроль та управління реалізованою продукцією (роботами, послугами); сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати можуть бути достовірно визначені. Доход визнається, якщо дотримано всіх умов, наведених вище.</p>	<p>Умови визнання витрат: витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; при неможливості прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, вони відображаються у складі витрат того періоду, коли виникли; якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом розподілу його вартості між окремими періодами.</p>
<p>Склад доходів: доход (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Доход із надання послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності надання послуг, тому сума витрат відображається в обсязі пропорційному до наданих послуг.</p>	<p>Склад витрат: виробнича собівартість (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати; загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати звичайної діяльності; надзвичайні витрати.</p>

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую

вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Існують загальновиробничі витрати. До їх складу включаються: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг); витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо);

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління

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

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

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

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на

врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами, як матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, а також інші операційні витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Витрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. До складу витрат ще включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій.

Основну частину витрат підприємства складають операційні витрати. Тому далі ми зосередимо увагу на розгляді саме цього виду витрат.

В економічній літературі існують також різні підходи щодо класифікації витрат. Так, В.Ф. Палій виділяє шість класифікаційних груп: за впливом обсягу виробництва; за способом віднесення на собівартість; за періодичністю; за віднесенням до виробничого процесу; за терміном розрахунку; за терміном агрегування [35, с. 523].

М.Т. Білуха класифікує витрати підприємства за трьома ознаками: за технологічним призначенням; за способом віднесення на собівартість; за принципом зв'язку з технологічним процесом [44, с. 568].

С.Ф. Голов рекомендує для цілей управлінського обліку класифікувати витрати за принципом «різні витрати для різних цілей», що передбачає їх класифікацію за трьома ознаками: за їх оцінкою та визначенням фінансового результату; за рівнем прийняття управлінських рішень; за можливістю контролю [41, с. 425].

Ю.С. Цал-Цалко наводить найбільш широку класифікацію витрат за восьмима ознаками: за центрами відповідальності; за однорідністю витрат; за видами витрат; за способом перенесення на вартість продукції; за ступенем впливу виробництва на рівень витрат; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за визначенням відношення до собівартості продукції [35, с. 546].

Розглядаючи План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій слід зазначити, що ним передбачено 8-й клас рахунків для накопичення інформації за економічними елементами витрат та 9-й клас рахунків, який призначається для обліку витрат за видами діяльності у такому аспекті: собівартість реалізації, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати та витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, витрати фінансової та інвестиційної діяльності та витрати і втрати від надзвичайних подій.

Узагальнивши існуючі підходи щодо визначення витрат та їх

класифікації вважаємо, що не слід віддавати перевагу одному автору, а розглядати різні джерела їх походження, які взаємно не виключають, а доповнюють один одного.

Важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування фінансових результатів та напрямки їх використання має науково обґрунтована класифікація. Тому, виходячи з потреб дослідження та з метою визначення основних класифікаційних ознак фінансових результатів з урахуванням особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств, вважаємо за необхідне розглянути деякі з існуючих класифікацій прибутку (збитку), виділяючи їхні характерні ознаки.

За джерелами формування прибутку в обліку розрізняють класифікаційні ознаки, які ґрунтуються на видах діяльності підприємства. Так НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] передбачений розподіл фінансових результатів на два види: фінансовий результат від звичайної діяльності та фінансовий результат від надзвичайних подій. У свою чергу фінансовий результат від звичайної діяльності поділяється на фінансовий результат від операційної та іншої діяльності. Операційна діяльність має додатковий розподіл на основну та іншу операційну, а інша діяльність – на інвестиційну та фінансову.

Прибуток від звичайних видів діяльності розраховують як різницю між доходами від звичайних видів діяльності, які становлять предмет діяльності підприємства, та понесеними витратами за цими видами діяльності. Прибуток від надзвичайних подій – це різниця між надзвичайними доходами (відшкодування збитків від надзвичайних подій, відшкодування витрат і запобігання втратам від надзвичайних подій тощо) та надзвичайними витратами (втрати від стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій, включаючи витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків таких подій). Загальний прибуток (чистий прибуток) – це прибуток від усіх видів діяльності підприємства, як від звичайних, так і від надзвичайних.

За метою визначення виділяють економічний та бухгалтерський прибуток. Економічний прибуток – це загальна виручка за вирахуванням всіх витрат (зовнішніх і внутрішніх, включаючи в останні і нормальний прибуток підприємця). Бухгалтерський прибуток являє собою загальну виручку підприємства за вирахуванням зовнішніх витрат. До зовнішніх витрат відносять плату за ресурси постачальникам, що не належать до числа власників даного підприємства, а до внутрішніх витрат – грошові виплати, які могли б бути отримані за власні ресурси при найкращому з можливих способів їх використання. Нормальний прибуток як частина внутрішніх витрат являє собою мінімальну плату, необхідну для утримання підприємця (власника) у рамках даного напрямку діяльності. Звідси, економічний прибуток можна представити також як дохід, отриманий понад нормальний прибуток [4, с. 12].

За складом елементів, що формують прибуток, розрізняють маржинальний, валовий та чистий прибуток. Під цими термінами розуміють звичайно різний ступінь «очищення» одержаних підприємством доходів від понесених ним в процесі господарської діяльності витрат. Маржинальний прибуток характеризує суму чистого доходу від операційної діяльності за вирахуванням суми змінних витрат. Валовий прибуток характеризує суму чистого доходу від операційної діяльності за вирахуванням всіх операційних витрат, як змінних так і постійних. Чистий прибуток характеризує суму балансового прибутку, яка зменшена на суму податкових платежів, здійснених за рахунок нього.

За характером оподаткування в економічній літературі виділяють оподатковуваний та неоподатковуваний прибуток. Порядок оподаткування прибутку за базовою ставкою – 25 відсотків, та склад прибутку, що не оподатковується регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [11]. Такий розподіл прибутку відіграє важливу роль у формуванні податкової політики підприємства, оскільки дозволяє оцінювати альтернативні господарські операції з позицій їх кінцевого ефекту [1, с. 20].

За періодом формування виділяють прибуток минулого періоду (тобто

періоду, що передує звітному), прибуток звітного періоду і прибуток майбутнього періоду (плановий прибуток). Такий розподіл використовується з метою аналізу і планування, а також виявлення динаміки прибутку.

За регулярністю одержання виділяють прибуток, що формується підприємством регулярно (постійно) і «надзвичайний» прибуток. Регулярний (постійний) прибуток підприємство, як правило одержує від звичайної діяльності. Надзвичайний прибуток характеризує незвичайне для даного підприємства джерело його формування або дуже рідкісний характер його формування.

За характером інфляційного «очищення» прибутку виділяють номінальний і реальний його види. Номінальний прибуток характеризує фактично отриманий його розмір. Реальний прибуток характеризує розмір номінально одержаної суми, скоригованої на темп інфляції у відповідному періоді.

За величиною прибутку виділяють мінімальний, цільовий та максимальний прибуток. Такі види прибутку пов'язані з визначенням обсягів діяльності, досягнення яких обумовлює знаходження підприємства в зоні збитковості, беззбитковості або прибутковості. Мінімальним вважається такий прибуток, що після сплати податків забезпечує підприємству мінімальний рівень рентабельності на вкладений капітал. Під цільовим прибутком розуміється той прибуток, що залишається після сплати податків і відповідає потребам підприємства в його соціальному і виробничому розвитку. Максимальний прибуток є основною цільовою настановою для підприємства, орієнтованого на досягнення визначеного потоку коштів у визначені періоди [13, с. 195].

За характером використання в складі прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку), виділяють капіталізовану і спожиту його частини. Капіталізований прибуток характеризує ту його суму, що направлена на фінансування приросту активів підприємства, а спожитий прибуток – частину, що витрачена на виплати

власникам (акціонерам), персоналу або на соціальні програми підприємства [1, с. 21].

Таким чином, проведений огляд літературних джерел показав, що питанням класифікації фінансових результатів присвячені праці переважної більшості вчених, але, на нашу думку, вони мають суттєві недоліки:

- в основному науковці не називають ознак класифікації прибутку (збитку), а лише перераховують його різноманітні види;

- певна складність класифікації фінансових результатів пов'язана з тим, що деякі науковці по-різному називають один і той самий вид прибутку чи збитку («валовий» і «маржинальний», «нерозподілений» і «балансовий» прибуток);

- 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.

В умовах застосування Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку окремі види фінансових результатів наводяться у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] як статті звіту. Це валовий прибуток (збиток), прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, прибуток (збиток) від звичайної діяльності та чистий прибуток (збиток), тобто, окремих положень стосовно класифікації фінансових результатів в ньому немає. Крім того, деякі види фінансових результатів також наведені у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6], що включають прибуток нерозподілений, непокриті збитки, прибуток, що використаний у звітному періоді, результат операційної діяльності, результат фінансових операцій, результат іншої звичайної діяльності та результат надзвичайних подій. Всі інші нормативно-правові акти, що регулюють

методологічні засади обліку в Україні взагалі не містять класифікації фінансових результатів.

Отже, за результатами аналізу вищезазначених нормативних документів, можемо зробити наступні висновки:

- у чинних П(С)БО не виділені класифікаційні ознаки фінансових результатів, вони містять лише порядок визначення прибутку (збитку), в основу якого покладені види діяльності підприємства;

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

Таким чином, розглянуті нами 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 доцільно використати для виділення класифікаційних ознак фінансових результатів підприємств транспортної галузі.

На нашу думку, ознаки класифікації фінансових результатів повинні враховувати організаційну структуру та особливості діяльності досліджуваних підприємств, тобто враховувати не тільки теоретичні аспекти формування фінансових результатів, а й практичні.

Виходячи з цього, фінансові результати підприємств, на наш погляд, доцільно класифікувати за такими ознаками (рис. 1.4):

- 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;

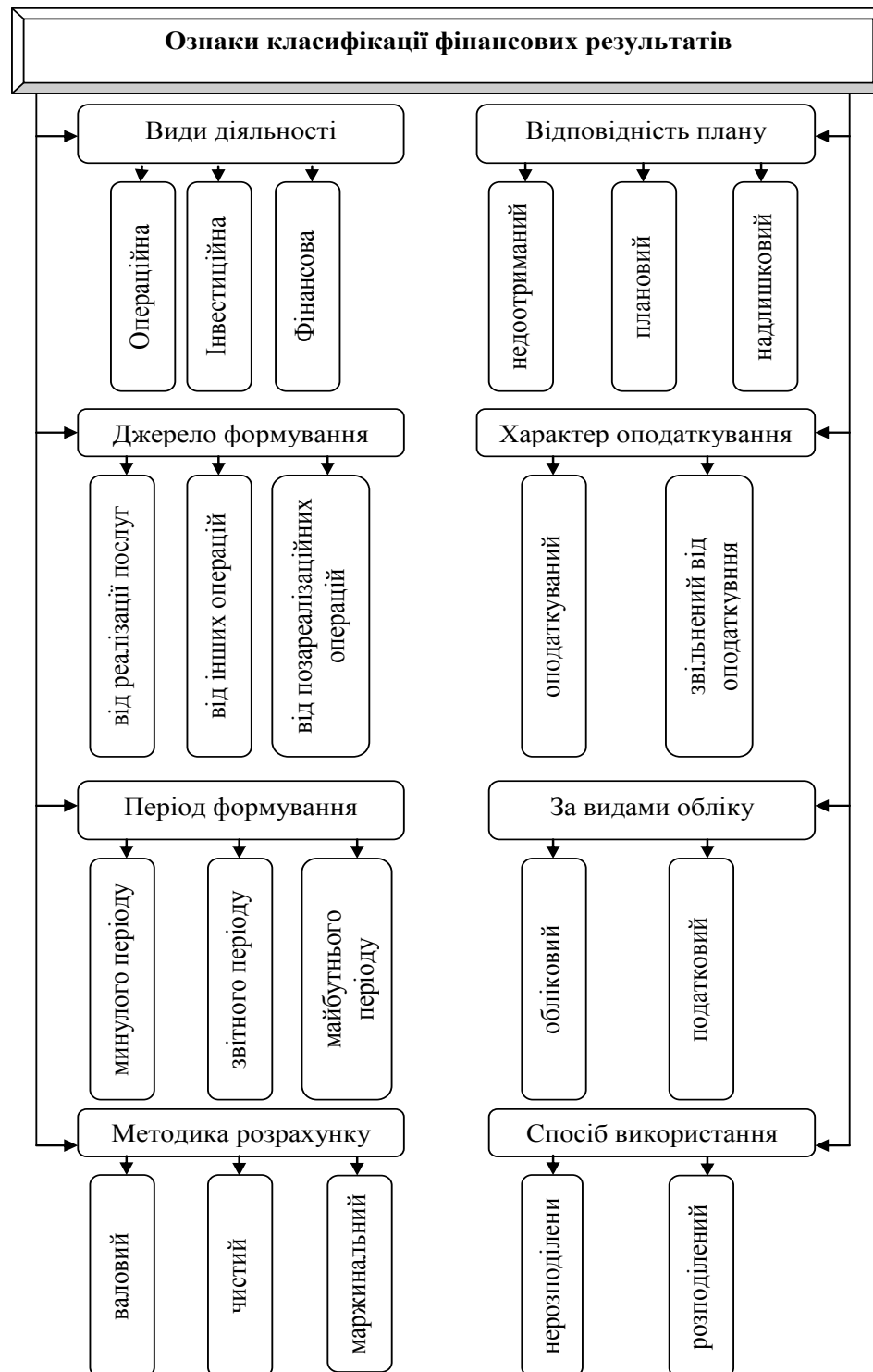


Рис. 1.4 Класифікація фінансових результатів підприємства

– 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;

- види обліку, що дасть можливість визначати фінансовий результат за даними фінансового і податкового обліку;

- 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 підприємств 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.

Класифікація фінансових результатів є самим важливим моментом бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Вона показує основні етапи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також вибір всіх методів обліку, аналізу, контролю, планування та моделювання управлінських рішень.

1.3 Методика формування фінансових результатів діяльності підприємства

Порядок формування фінансових результатів господарської діяльності підприємства слід розглядати у двох аспектах: за міжнародними стандартами

бухгалтерського обліку та за вітчизняною нормативною базою, методичним та методологічним забезпеченням.

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку результатом діяльності визначено прибуток, який ще часто використовують як основу для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Це свідчить про наявність великої кількості (частки серед інших) акціонерних підприємств. Елементами, які безпосередньо пов'язані з виміром прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу і витрат, а значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які використовує підприємство при складанні своїх фінансових звітів [13, с. 534].

Методологічні засади формування, оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності України визначають П(С)БО 15 «Дохід» [21] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12]. Їх норми поширюються на підприємства (організації) та інших юридичних осіб незалежно від форми власності (крім бюджетних та банківських установ).

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності та включає: чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); валовий прибуток (збиток); фінансові результати від операційної діяльності; фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування; фінансові результати від звичайної діяльності; фінансові результати від надзвичайної діяльності; чистий прибуток (збиток) [12, с. 86].

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших

зборів та вирахувань з доходу (надані знижки, повернення продукції тощо).

Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Що стосується фінансового результату від операційної діяльності, то він визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток.

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі, техногенних аварій тощо).

Остаточний фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) визначається як алгебраїчна сума фінансових результатів від звичайної діяльності, доходів і витрат (або прибутків чи збитків) від надзвичайних подій, податку на прибуток від надзвичайних подій, зменшення податку на прибуток від збитків від надзвичайної діяльності.

О.П. Крайник і Є.С. Барвінська визначення фінансових результатів діяльності підприємства подають просто: для цього необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів [45, с. 185]. Проте для розрахунку прибутку (збитку) підприємства вони пропонують поділ процесу на наступні чотири етапи: розрахунок валового прибутку (збитку); визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності; визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності; розрахунок чистого прибутку (збитку) звітного періоду [46].

Етап 1 «Розрахунок валового прибутку (збитку)» складається із двох

частин: визначення чистого доходу від реалізації продукції і визначення валового прибутку (збитку). Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається як різниця між доходом від реалізації продукції і ПДВ, акцизним збором, іншими податками і зборами, іншими вирахуваннями з доходу. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Етап 2 «Визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності». Прибуток (збиток) від операційної діяльності обчислюють як суму валового прибутку та інших операційних доходів, від яких віднімають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Етап 3 «Визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності». Спочатку визначають прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування. Він визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів і витрат. Далі визначається прибуток від звичайної діяльності – різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Збиток від звичайної діяльності до оподаткування дорівнює сумі збитку від звичайної діяльності до оподаткування та податку на прибуток.

Етап 4 «Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду». Чистий прибуток (збиток) за звітний період роботи підприємства розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного доходу, надзвичайних витрат і податків з надзвичайного прибутку.

У позиціях «надзвичайні доходи» і «надзвичайні витрати» відображаються відповідно: невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха, техногенних аварій; прибутки або збитки від інших подій та операцій, які відносяться до надзвичайних подій. Збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на

прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Необхідно відмітити, що в Україні використовуються декілька методик. Порівняльна характеристика цих методик подана в таблиці 1.4 «Визначення фінансового результату в сучасних системах фінансового та управлінського обліку країни» [45, с. 187].

Таблиця 1.4

Визначення фінансового результату в сучасних системах
фінансового та управлінського обліку

Види обліку	Тип модуля у планах рахунків	План (класи) бухгалтерських рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
1	2	3	4	5
Фінансовий облік	Балансовий	Рахунки 10-19 класу 1 «Необоротні активи»; рахунки 20-37, 39 класу 2 «Запаси» 3 «Кошти, розрахунки та інші активи»; рахунки 40-46, 47 класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»; клас 5 «Довгострокові зобов'язання», рахунки 60, 61-68 класу 6 «Поточні зобов'язання»	1. Результат = Актив - Капітал - Зобов'язання. 2. Зміна вартості чистих активів на початку і наприкінці звітного періоду (лінійний спосіб).	Фінансова звітність (бухгалтерський баланс)
	Для великих підприємств	«Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності», «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)», класи рахунків 2, 4, 7, 8, 9.	Результат = Доходи – Собівартість реалізованої продукції ± Результати інших видів діяльності.	Фінансова звітність (Звіт про фінансові результати)
	Витрати – випуск (малі підприємства)	Рахунки 23, 27, 44, 84, 85, 70, 79 (без використання класу 9 «Витрати діяльності».	$P = D - B$, де P – прибуток (чистий дохід); D – дохід (виручка від реалізації продукції, робіт, послуг); B – витрати матеріальних і фінансових ресурсів	Спрощена фінансова звітність (ф.2-м)

Управлінський облік	Доходи і витрати за центрами відповідальності	Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції.	Результат деталізується за центрами відповідальності та поставленою метою дослідження.	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку
---------------------	---	---	--	---

Таким чином, у бухгалтерському обліку існують кілька методик визначення фінансових результатів: одна з них ґрунтується на веденні обліку з вирахуванням собівартості продукції у великих підприємствах, а друга, яка передбачає визначення результатів діяльності в цілому, – у підприємствах, які підпадають під статус малих.

Названі методики визначення фінансових результатів можуть по-різному використовуватися: інвестори і держава будуть цікавитися показником, який розрахований на підставі НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [47, с. 27]. У всіх випадках необхідно домагатися досягнення достовірності та своєчасності інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «УКРЛАН»

2.1 Загальна економічна характеристика та аналізування основних показників діяльності підприємства

Інформаційною базою дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «УкрЛан», яке розташоване за адресою с. Новопавлівка, вул. Суворова, 7, Оріхівський району Запорізької області.

ТОВ «УкрЛан» створено в 2000 році і за час свого існування налічує у своєму складі 3 господарства та обробну площу 5000 га землі і є одним з найбільших сільгосптоваровиробників Запорізької області.

Головною метою, з якою було створено господарство, є отримання прибутку шляхом найбільш повного задоволення потреб громадян, підприємств у товарах, продукції, які надає товариство.

Засновниками товариства є Седов Андрій Анатолійович та Білий Олег Олександрович, які також являються членами товариства.

Керівником ТОВ «УкрЛан» є Седов Андрій Анатолійович.

Підприємство має організаційна структура, яка зображена на рисунку 2.1.

Основними видами діяльності ТОВ «УкрЛан», відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД) є:

- рослинництво;
- вирощування зернових та технічних культур;
- тваринництво.

Підприємство самостійно визначає напрямки своєї організаційної, господарської діяльності, розпоряджається виробленою продукцією.

ТОВ «УкрЛан» спеціалується на виробництві зернових та

зернобобових культур.

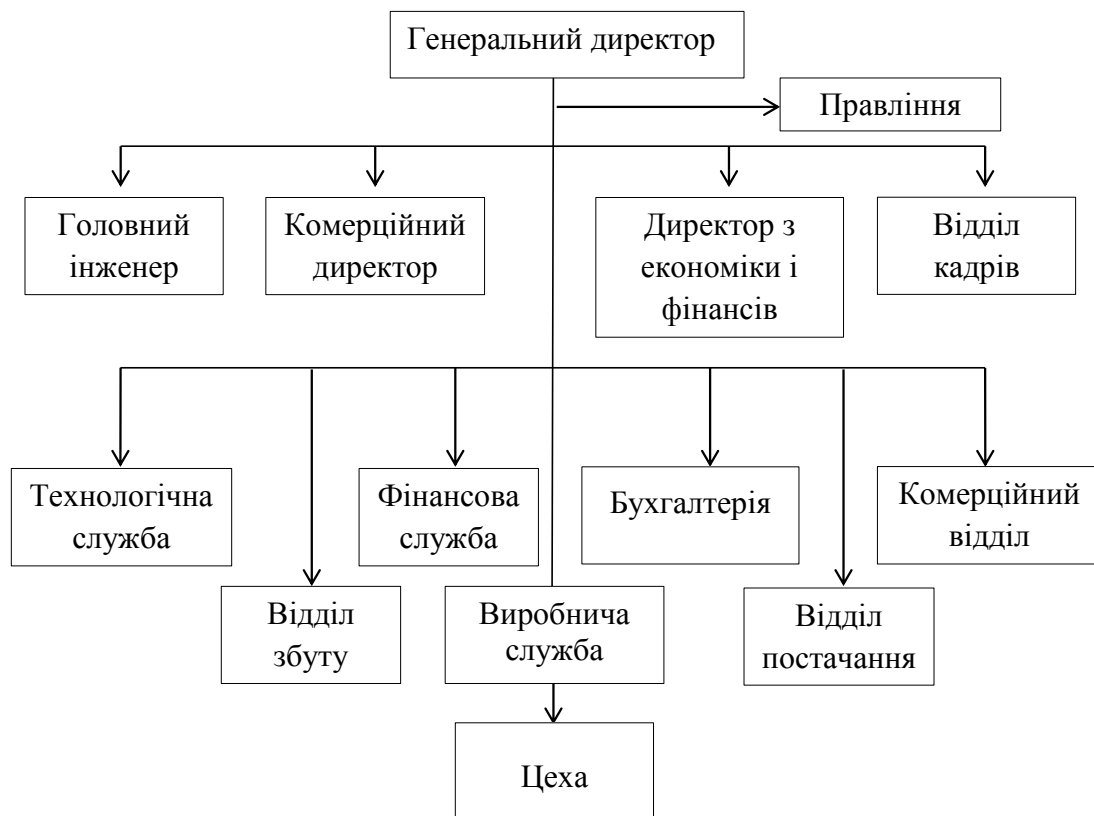


Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «УкрЛан»

Необхідно відмітити, що основна і допоміжні галузі в ТОВ «УкрЛан» розміщені раціонально, оскільки побічна продукція рослинництва використовується у якості кормів для галузі тваринництва, а побічна продукція тваринництва використовується у якості органічних добрив у галузі.

Важливим фактором, від якого в значній мірі залежить діяльність підприємства, є земля, а отже, проаналізуємо склад та структуру земельних угідь ТОВ «УкрЛан» за 2016-2018 рр. (табл. 2.1). З даних таблиці 2.1 можна стверджувати, що в ТОВ «УкрЛан» в 2018 році порівняно з 2016 роком відбулося абсолютне зменшення площі сільськогосподарських угідь на 1351 га. В структурі земельного фонду найбільшу питому вагу займає рілля (від 83,8 % у 2016 р. до 84,1 % у 2018 р.).

Таблиця 2.1

Склад та структура земельних угідь ТОВ «УкрЛан» за 2016-2018 рр.

Види земельних угідь	2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	Площа, га	Структура, %	Площа, га	Структура, %	Площа, га	Структура, %
Сільськогосподарські угіддя	4997	100	4326	100	3646	100
в т.ч.: рілля	4187	83,8	3956	91,4	3065	84,1

Оскільки питома вага ріллі в структурі земельного фонду становить більше 80 %, то можна стверджувати, що земля в господарстві використовується інтенсивно.

Для оцінки фінансового стану підприємства було розраховано основні абсолютні фінансові показники (Додаток Д, Додаток Ж). Результат розрахунку фінансових показників наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні показники фінансово-господарської діяльності
ТОВ «УкрЛан»

Показники	2017р.	2018р.	Абсолют. відхил., тис. грн.	Відносні відхил. 2018 р. в % до 2017р.
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	10504	11158	654	106,23
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	10503	11155	652	106,21
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	8611	9111	500	105,81
Інші операційні доходи	91	88	-3	96,70
Адміністративні витрати	626	726	100	115,97
Витрати на збут	3	17	14	566,67
Інші операційні витрати	72	43	-29	59,72

Продовження табл. 2.2				
Фінансові результати від звичайної діяльності, тис. грн.	1061	1133	72	106,79
Чистий прибуток, тис. грн.	1061	1133	72	106,79
Рентабельність продукції, %	12,32	12,44	0,114068	100,93
Вартість майна	75430,5	78915	3484,5	4,62
Власний капітал	28044,5	25121,5	-2923	-10,42
Залучений капітал	47386	53793,5	6407,5	13,52
Необоротні активи	23582	25820	2238	9,49
Оборотні активи	51847,5	53088,5	1241	2,39

Дані таблиці 2.2 свідчать про позитивну оцінку діяльності підприємства. Дані економічного паспорта показують, що підприємство у 2018 збільшило доходи від реалізації продукції в порівнянні з 2017 роком, цей показник збільшився на 6,23 %. Так само видно, що збільшився чистий дохід від реалізації продукції. У 2018 році він склав 11155 тис. грн., що на 6,21 % більш ніж у 2017 році. На підставі даних таблиці 2.2 видно, що ТОВ «УкрЛан» протягом 2-х років в результаті здійснення господарської діяльності отримувало прибуток. Порівняно з 2017 роком у 2018 році фінансовий результат від операційної діяльності збільшився на 72 тис. грн. або на 106,79 %.

Збільшення фінансового результату від операційної діяльності підприємства є позитивною тенденцією в діяльності ТОВ «УкрЛан». Підвищення всіх показників, викладених вище, знайшло своє віддзеркалення в динаміці показників рентабельності: рентабельність продажів виросла на 0,93 %. Це свідчить про те, що підприємство ефективно використовує всі види своїх ресурсів, а також ефективно використовує капітал. Графічно зростання показників рентабельності підприємства подано на рисунку 2.2. В цілому ж можна відзначити, що в діяльності ТОВ «УкрЛан» спостерігаються як позитивні, так і незначні негативні тенденції розвитку.

Також було проаналізовано майновий стан підприємства через розрахунок коефіцієнтів, які характеризують виробничий потенціал

підприємства. Усі розрахунки було згруповано у таблиці 2.3, в якій відображаємо значення показників за досліджуваний період, а також визначимо динаміку їх зміни.

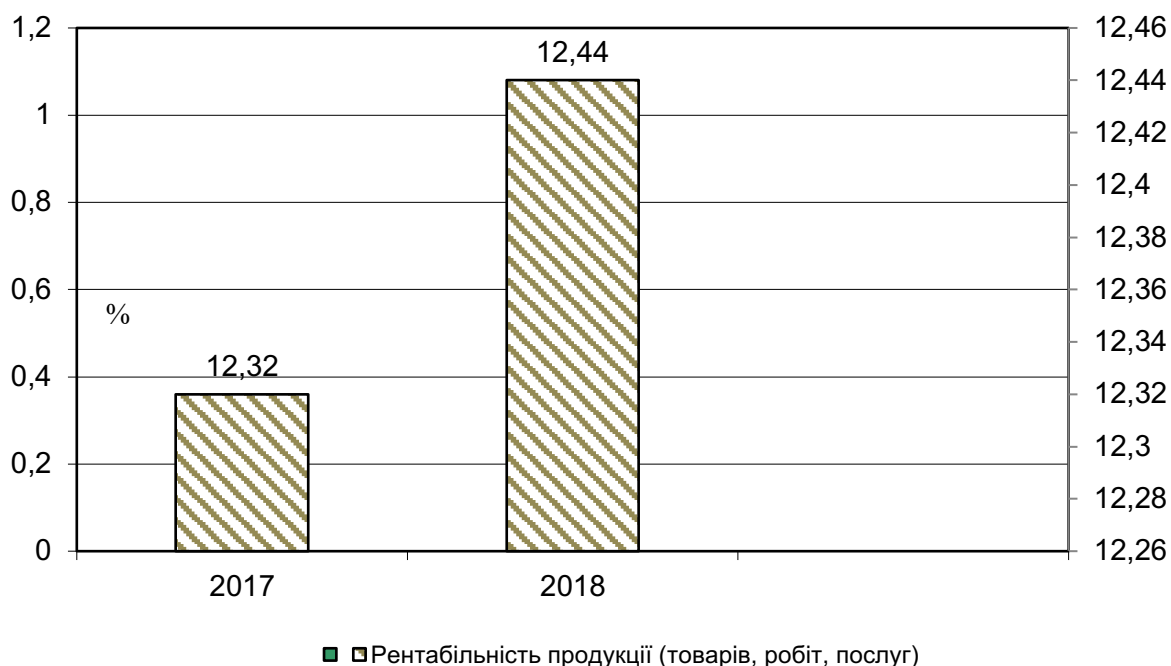


Рис. 2.2 Динаміка рентабельності продукції у 2017-2018 рр.

Керуючись даними таблиці 2.3 можна зробити наступні висновки щодо динаміки та зміни відносних показників діяльності підприємства. Коефіцієнт зносу основних засобів зменшився на 5,45%, що говорить про зменшення кількості зношених основних засобів. Коефіцієнт оновлення основних засобів зменшився на 88,41 %, коефіцієнт вибуття основних засобів зменшився на 36,4%.

Таблиця 2.3

Показники фінансового стану підприємства ТОВ «УкрЛан»

Показники	2017 р.	2018 р.	Абсолютна зміна	Темп приросту, %
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,55	0,52	-0,03	-5,45
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,164	0,019	-0,145	-88,41

Продовження табл. 2.3				
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,011	0,007	-0,004	-36,4
Коефіцієнт покриття	0,38	0,29	-0,09	-23,68
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,81	0,84	0,03	3,70
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,028	0,029	0,001	3,57
Коефіцієнт фінансової автономії	0,37	0,32	-0,05	-13,51
Коефіцієнт фінансової залежності	2,69	3,14	0,45	16,73
Коефіцієнт фінансового ризику	1,69	2,14	0,45	26,63
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,16	-0,03	-0,19	-118,75
Рентабельність власного капіталу, %	2,29	-25,87	-28,16	-1228,33
Рентабельність продажу, %	0,41	-3,81	-4,22	-1034,89
Рентабельність витрат, %	9,39	6,76	-2,62	-27,96
Коефіцієнт оборотності власного капіталу, об.	5,63	6,79	1,16	20,60
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, об.	14,77	11,44	-3,33	-22,55
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	24,71	31,92	7,21	29,18

Проаналізувавши ліквідність підприємства слід зазначити, що коефіцієнт покриття на даному підприємстві менше за одиницю і зменшився на 23,68 %, а це в свою чергу означає, що він не відповідає нормативному значенню і не покращується. Коефіцієнт швидкої ліквідності більше нормативного значення і збільшився на 3,70 %. Коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшився на 3,57 % та відповідає нормативам. Взагалі він показує яку частину короткострокових зобов'язань можна за необхідності погасити негайно, тому підприємство характеризується, як таке яке готове швидко погасити поточні зобов'язання.

Коефіцієнти фінансової автономії та фінансової залежності тісно пов'язані між собою. Їх сума має дорівнювати 1. Проаналізувавши показники фінансової стійкості підприємства бачимо, що коефіцієнт фінансової автономії зменшився на 13,51 %, і він не знаходиться у нормативному діапазоні, і це не добре. Коефіцієнт фінансової залежності зріс на 16,73 %, а це означає, що власники підприємства зменшили частку фінансування підприємства, і використовують більше залучених коштів. Коефіцієнт фінансового ризику збільшився на 26,63 %, що означає збільшення залежності підприємства від зовнішніх інвесторів. Коефіцієнт маневреності власного

капіталу зменшився на 118,75%, і це демонструє скорочення частки оборотних коштів, яку капіталізовано.

Рентабельність власного капіталу зменшилась на 1228,33%, і в 2018р. становить -28,16. Рентабельність витрат в 2018р. зменшилась на 27,96%, і означає що на 1грн. витрат у звітному році підприємство отримує 6,76 грн. прибутку. Рентабельність продаж в 2018р. зменшилась на 1034,89%, тобто з 1грн. продажу підприємство отримує 3,81 грн. збитку.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу у 2017 році становив 5,63, а у 2018 році збільшився до 6,79. Ефективність використання власного капіталу на підприємстві збільшився на 20,60 %. Для даного підприємства швидкість обертання кредиторської заборгованості зменшилася в 2018р. порівняно з 2017р. на 22,55 %. Термін погашення кредиторської заборгованості в 2017р. становить 24 дні, а у 2018р. становить 31 день, у динаміці збільшився на 29,18 %, що є негативним явищем, так як підприємство повільніше розраховується за своїми зобов'язаннями.

Отже, проаналізувавши основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства ТОВ «УкрЛан» можна говорити, що підприємство функціонує недосить успішно, але також ситуація на даному підприємстві є сприятливою для подальшого розвитку.

2.2 Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємства

Організація бухгалтерського обліку – це система методів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського обліку та його подальший розвиток. Поняття «організація бухгалтерського обліку» також може бути визначено як науково обґрунтована сукупність умов, при яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання

бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності.

Перед організацією обліку постають наступні основні завдання (рис. 2.3).

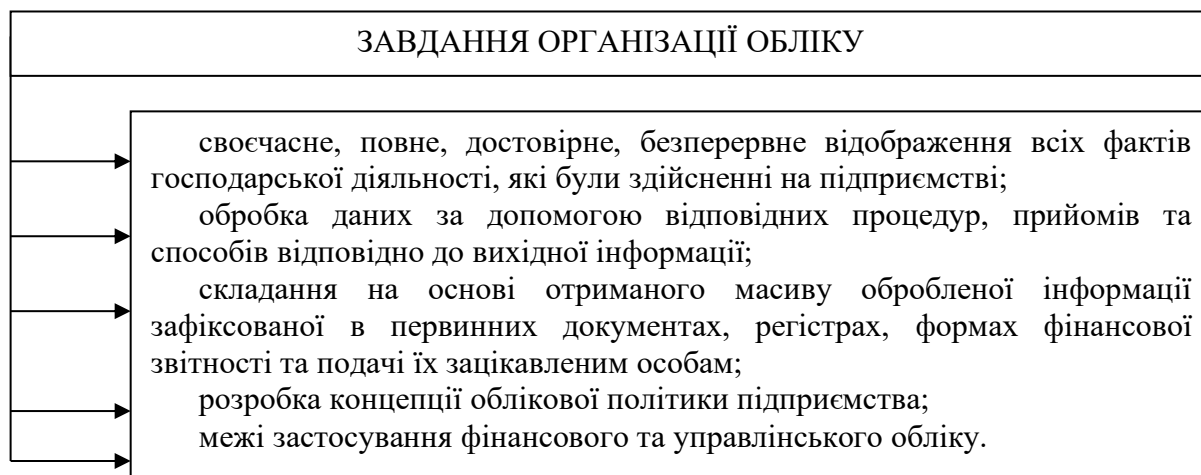


Рис. 2.3 Завдання організації бухгалтерського обліку

Елементами організації бухгалтерського обліку на ТОВ «УкрЛан» є: положення про облікову політику; схеми документообігу; посадові інструкції; організаційне, методологічне та технічне забезпечення бухгалтерії; інші види робіт з організації обліку.

Суб'єктами в організації бухгалтерського обліку виступає керівник ТОВ «УкрЛан» та головний бухгалтер, об'єктом - обліковий і аналітичний процеси, структура обліково-економічних підрозділів апарату управління, праця виконавців - людей, зайнятих обліком, контролем та аналізом, організаційне, правове та технічне забезпечення обліку, контролю і аналізу та їх розвиток, тобто система бухгалтерського обліку.

Організація обліку на ТОВ «УкрЛан» складається з двох частин: перша - належить виключно керівнику, друга - є спільною керівника і облікового апарату. Слід чітко відрізнити поняття «організація» і «ведення» обліку.

Організація обліку - це прерогатива начальника, друге - виключно обов'язки головного бухгалтера. За правильність застосування методології (узгодженої із начальником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерію. Ведення обліку - це застосування бухгалтерією узгодженої з керівництвом підприємства методології та технологій відображення в обліку фактів господарського життя за складання фінансової звітності за діючими стандартами.

Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності - облікової політики підприємства [53]. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності - таке визначення облікової політики наведено в статті 1 «Визначення термінів» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [52].

Облікова політика на ТОВ «УкрЛан» визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [52] ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «УкрЛан» здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

Бухгалтерія є самостійним структурним підрозділом підприємства, що здійснює бухгалтерський облік, складання звітності і контроль за дотриманням фінансової та кошторисної дисципліни. Структура бухгалтерії ТОВ «УкрЛан» складається з 3 чоловік: головного бухгалтера, замісника головного бухгалтера та бухгалтера.

Основною засадою побудови бухгалтерського обліку є бухгалтерські документи. Адже будь-який запис в обліку може здійснюватись лише на підставі належно оформлених та перевірених документів. Тому визначення та обґрунтоване використання документів є невід'ємним елементом раціональної організації всього облікового процесу.

На ТОВ «УкрЛан» обліковий процес складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового. Організувавши бухгалтерський облік по етапам бухгалтерського обліку, на ТОВ «УкрЛан» виокремлюють три види носіїв облікової інформації: первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність.

Кожний з видів носіїв облікової інформації об'єднує під відповідною назвою багато різноманітних документів, облікових реєстрів та звітних форм. Максимально повне вивчення перелічених носіїв інформаційних даних за наявного їх розмаїття можливе за допомогою класифікації.

Бухгалтерія ТОВ «УкрЛан» у своїй роботі широко використовує різні графіки: як за періодом, на який їх складають, - постійні (графік облікових робіт по підприємству) і разові (графік впровадження нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції), так і за технікою складання - таблично-текстові, лінійні. Графіки розробляє головний бухгалтер.

Для успішного функціонування внутрішньогосподарської звітності ТОВ «УкрЛан» розроблено графік документообігу, в якому передбачаються виконавці вихідної інформації та строки підготовки документів – додаток А.

Згідно з установленою структурою бухгалтерського апарату підприємства та розподілом обов'язків між окремими його працівниками організовується документообіг, тобто шлях проходження документа від його складання до здачі в архів. У графіку документообігу вказується призначення документа, хто і коли його складає, хто підписує, які показники контролює, коли і кому передає та наступне використання цього документа. Наявність такого графіка та дотримання його дає можливість запровадити належну

ритмічність у роботі облікового персоналу, посилити контрольні функції обліку, забезпечити необхідну інформацію для складання відповідної звітності в установлені строки.

Усю інформацію, яка міститься у первинних документах ТОВ «УкрЛан», бухгалтерія підприємства переносить за допомогою подвійного запису на рахунки бухгалтерського обліку. На підставі наказу про облікову політику на ТОВ «УкрЛан» затверджено робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який бухгалтерією розроблено на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції щодо його застосування.

Потім бухгалтерія з бухгалтерських рахунків переносить інформацію до облікових реєстрів. Облікові реєстри — це носії інформації встановленої форми і змісту, призначені для реєстрації, відображення, накопичення, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами, на рахунках бухгалтерського обліку. У бухгалтерському обліку ТОВ «УкрЛан» використовують такі облікові реєстри: Головна книга, журнали, відомості, картки.

Основними обліковими регістрами за журнальною формою є журнали, відомості аналітичного обліку та Головна книга. Господарські операції записують безпосередньо до відповідного журналу у хронологічному порядку в міру надходження виправданих документів. Підсумки журналів переносяться до Головної книги. Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Для перевірки правильності складання облікових реєстрів застосовують оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Обороти за дебетом і кредитом рахунків мають бути рівними. Інформація облікових реєстрів використовується для складання фінансової звітності. Перелік реєстрів журнальної форми обліку витрат, доходів та

фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» подано в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Перелік реєстрів журнальної форми обліку витрат, доходів та фінансових результатів ТОВ «УкрЛан»

Номери		Найменування та призначення реєстрів
журналів	відомостей	
1	2	3
Облік витрат		
5А	-	Розділ I журналу 5А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 97, 98 і розділ II журналу 5 А за кредитом рахунків з журналів 1,2,3,4,6.
	-	Розділ III А журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91.
	-	Розділ III Б журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66.
	-	Розділ IV журналу 5А аналітичні дані до рахунка 28.
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів
Облік доходів і результатів діяльності		
6		
	-	Розділ I журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 74, 79.
	-	Розділ II журнал 6 «Аналітичні дані про доходи»
		Головна книга

Кінцевим етапом організації обліку є встановлення складу й обсягу оперативної, бухгалтерської і статистичної звітності та строків її подання. Це дає змогу заздалегідь визначити обсяг і склад інформації, необхідної для складання звітності, а також для встановлення напрямків, за якими слід узагальнювати дані поточного обліку для потреб звітності та контролю. Звітність являє собою систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства за звітний період. Вона є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Складанням звітності завершується повний цикл облікової роботи на підприємстві.

Бухгалтерський облік на підприємстві, ведеться по журнальній формі обліку та по автоматизованій формі обліку з використанням бухгалтерської програми 1С: Бухгалтерія 8. Система 1С: Бухгалтерія 8 використовується для

ведення всіх розділів бухгалтерського обліку на ТОВ «УкрЛан». На рисунку 2.4 зображені етапи та засоби бухгалтерського обліку в 1С: Бухгалтерія 8 підприємства.



Рис. 2.4 Етапи та засоби бухгалтерського обліку в 1С: Бухгалтерія 8 на ТОВ «УкрЛан»

Система 1С: Бухгалтерія 8 використовується для здійснення обліку операцій по касі та банку, обліку основних засобів, обліку матеріалів і МБП, обліку товарів, послуг і виробництва продукції та інших розділів обліку, обліку доходів, витрат підприємства. Система 1С: Бухгалтерія 8 на ТОВ «УкрЛан» володіє гнучкими можливостями організації обліку: синтетичний облік по робочому плану рахунків; багатомірний аналітичний облік; кількісний облік.

Для відображення подій на підприємстві, для управління розрахунками і даними в 1С: Бухгалтерія 8 використовуються документи. Кожний документ має візуальне зображення (екрана форма) і може мати необмежену кількість реквізитів у шапці та строковій частині, які заповнюються при його виписці. Також документ має друковану форму, яка представляє його паперовий еквівалент. Важливою характеристикою документа є можливість автоматично формувати бухгалтерську операцію.

Кожна господарська операція в системі 1С: Бухгалтерія 8 містить одну або декілька проводок. Журнал операцій дозволяє продивитись список операцій. При цьому кожна операція відображається в ньому одним рядком, який містить найбільш важливу інформацію: дату, вид документа, зміст, суму операції. Журнал проводок дозволяє продивитись список проводок, які належать різним операціям, в загальній послідовності. Інформація в журналі проводок відображається більш детально, у ньому містяться і дані по самій операції, і дані проводок (дебет, кредит, кількість, сума).

На ТОВ «УкрЛан» за результатами опрацювання облікових документів із використанням цієї програми отримують: реєстри (звіти), які надають детальну інформацію щодо доходів, витрат та фінансових результатів (оборотно-сальдову відомість, шахову відомість, Головну книгу, аналіз рахунка - за період і за датами, картку рахунка); звіти з аналітичного обліку (оборотно-сальдову відомість по рахунку у розрізі об'єктів аналітичного обліку, аналіз рахунка у розрізі об'єктів аналітики, аналіз об'єкта аналітики за рахунками, картку операцій по об'єкту аналітики).

В таблиці 2.5 подано перелік реєстрів автоматизованої форми обліку витрат, доходів та фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» за програмою 1С Бухгалтерія 8.

Використання даної програми значно спрощує технологічний процес обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. Але необхідно відмітити, що одночасне функціонування автоматизованої та журнальної форм бухгалтерського обліку на ТОВ «УкрЛан» впливає на зміст і способи

організації облікових записів і документообігу. Дослідження застосування даних форм обліку дозволило виявити їх позитивні та негативні наслідки.

Таблиця 2.5

Перелік реєстрів автоматизованої форми обліку витрат, доходів та фінансових результатів ТОВ «УкрЛан»

Назва звітів	Зміст звітів
1	2
Оборотно-сальдова відомість	Дебетові та кредитові обороти за період за синтетичними рахунками (70, 71, 74, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 90, 91, 92, 93, 94, 97, 98).
Шахова відомість	Обороти за дебетом та кредитом синтетичних рахунків (70, 71, 74, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 90, 91, 92, 93, 94, 97, 98) наводяться за шаховим принципом
Оборотно-сальдова відомість за субрахунками	Дебетові та кредитові обороти за період, загальні підсумки за аналітичними рахунками (701, 702, 703, 704, 712, 716, 717, 718, 719, 746, 791, 793, 801, 802, 803, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 921, 822, 823, 831, 832, 901, 902, 903, 943, 944, 946, 947, 948, 949, 976, 981), відкритими до синтетичних рахунків (70, 71, 74, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 90, 91, 92, 93, 94, 97, 98).
Аналіз рахунку	Обороти за період за кожним аналітичним рахунком (701, 702, 703, 704, 712, 716, 717, 718, 719, 746, 791, 793, 801, 802, 803, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 921, 822, 823, 831, 832, 901, 902, 903, 943, 944, 946, 947, 948, 949, 976, 981)
Аналіз рахунку за датами	Обороти за період за кожним аналітичним рахунком (701, 702, 703, 704, 712, 716, 717, 718, 719, 746, 791, 793, 801, 802, 803, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 921, 822, 823, 831, 832, 901, 902, 903, 943, 944, 946, 947, 948, 949, 976, 981), але за кожною операцією
Аналіз рахунку за субконто	Обороти за період за кожним аналітичним рахунком (701, 702, 703, 704, 712, 716, 717, 718, 719, 746, 791, 793, 801, 802, 803, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 921, 822, 823, 831, 832, 901, 902, 903, 943, 944, 946, 947, 948, 949, 976, 981), але за кореспонденцією рахунків
Головна книга	Дебетові та кредитові обороти за період за всіма синтетичними рахунками (70, 71, 74, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 90, 91, 92, 93, 94, 97, 98).

Варто зазначити, що основним негативним наслідком застосування автоматизованої форми обліку на даному підприємстві є громіздке дев'ятизначне кодування для введення інформації бухгалтерських довідок за рахунками, що викликає велику кількість арифметичних помилок. Існуюча журнальна форма обліку характеризується нераціональністю внаслідок складної структури реєстрів обліку, яка не може задовольнити потребу точного розподілу облікової інформації, щонайменше, за видами діяльності.

Головна мета кожного підприємства – отримання високих фінансових результатів, у яких відображаються всі сторони діяльності: ефективність системи управління та контролю, рівень технології й організації виробництва. Фінансовий результат відіграє найважливішу роль у господарській діяльності, оскільки від нього залежить майбутнє підприємства. Саме через важливість фінансового результату та його показників у діяльності підприємства необхідно значну роль надавати організації обліку фінансових результатів [59].

Основними завданнями організації обліку фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан» є: забезпечення правильного і повного документального оформлення і своєчасного відображення в регістрах обліку доходів та результатів діяльності; забезпечення контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності з метою оподаткування; забезпечення своєчасного одержання достовірної інформації про фінансові результати підприємства; забезпечення контролю за рухом та наявністю прибутку на підприємстві; узагальнення інформації про наявність та рух нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) підприємства.

На ТОВ «УкрЛан» здійснюється первинний облік фінансових результатів діяльності як процесу зіставлення доходів і витрат за кожним видом діяльності за кожний звітний період. Вихідна номенклатура первинного обліку фінансових результатів визначається характером надходження доходу та складовими затрат з відповідного виду діяльності: виробничої чи комерційної. Підприємство займається лише основним видом діяльності - виробництвом і реалізацією основної продукції, надання робіт і послуг та не займається внереалізаційною діяльністю, а саме, не має пайової участі в інших підприємствах, не має цінних паперів, не є орендодавцем. Основними носіями поточного обліку фінансових результатів є облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку, де фінансові результати відображаються за відповідними даними.

Завдання раціональної організації аналітичного обліку фінансових

результатів на ТОВ «УкрЛан» полягає в тому, щоб відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та статей цього звіту на аналітичних рахунках фінансових результатів протягом року наростаючим підсумком з початку року в розрізі звітних статей накопичувались дані про доходи та витрати підприємства, необхідні як для контролю та аналізу, так і для складання Звіту про фінансові результати.

Методологію побудови та організацію бухгалтерського обліку затрат, доходів та фінансових результатів діяльності на ТОВ «УкрЛан» формують три принципи: принцип облікового періоду, принцип відповідності, принцип нарахування.

Для обліку доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» використовує рахунки 7, 8 та 9 класів. Рахунки цих класів на підприємстві подано у додатку В.

На рахунках сьомого класу «Доходи і результати діяльності» ТОВ «УкрЛан» узагальнює інформацію про доходи від операційної та інвестиційної діяльності підприємства. На рахунках накопичується виручка від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а також доходи, одержані від іншої діяльності. Доходи, одержані за звітний період, списують на фінансові результати. Отже, рахунки цього класу забезпечують інформацію про формування фінансових результатів підприємства.

Рахунки восьмого класу «Витрати за елементами» призначено для відображення інформації про витрати підприємства за елементами. Така інформація є необхідною для складання звітності, розробки кошторису витрат. На рахунках дев'ятого класу «Витрати діяльності» відображають інформацію про витрати операційної та інвестиційної діяльності підприємства. Ці рахунки забезпечують інформацію для визначення фінансових результатів і складання звітності.

На нашу думку, підприємству необхідно особливу увагу звернути на такий важливий момент облікової політики, як облік витрат, а саме системи рахунків, задіяних в їх обліку. Робочим планом рахунків передбачена значна

кількість рахунків для обліку операційних та не операційних витрат, але для більш повного аналізу витрат підприємства доцільно їх деталізувати. Також необхідно визначити, які саме загальновиробничі витрати належать до змінних, а які до постійних. Оскільки від такого розподілу витрат залежать виробнича собівартість конкретних видів продукції, а тому і фінансові результати від її реалізації. Одночасно з віднесенням конкретних загальновиробничих витрат до постійних чи змінних, необхідно визначитись із нормальною потужністю підприємства.

2.3 Облік доходів та витрат на підприємстві

За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» доходами вважаються збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, крім зростання капіталу за рахунок внесків власників.

На ТОВ «УкрЛан» дохід від реалізації продукції визнається у разі виконання таких умов: сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід на ТОВ «УкрЛан», пов'язаний із реалізацією сільськогосподарської продукції, визнається виходячи із ступеня завершеності операцій з реалізації продукції на дату балансу. Оцінка ступеня завершеності операції з реалізації продукції проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу продукції, реалізованої на певну дату, у загальному обсязі продукції, яку має бути реалізовано;

- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із реалізацією продукції, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Визнання доходу на ТОВ «УкрЛан» за методом рівномірного нарахування застосовується у випадках, якщо реалізація продукція полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від реалізації продукції не може бути правильно визначений, то він відображається у розмірі визнаних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Дохід на ТОВ «УкрЛан» визнається згідно «Видаткової накладної» у тому періоді, коли була реалізована продукція. ТОВ «УкрЛан» для ведення бухгалтерського обліку доходів, використовує 7 клас робочого плану рахунків (Додаток В).

В Головній бухгалтерії заповнюється журнал № 6, в якому наводиться кореспонденція рахунків щодо формування доходів, а також дається розшифровка сум доходів за субрахунками рахунків сьомого класу. Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг та про вирахування з доходу ТОВ «УкрЛан» використовує рахунок 70 «Доходи від реалізації». Згідно робочого плану рахунків рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу».

Первинними документами, що підтверджують наявність доходів від реалізації є:

- прибутковий касовий ордер;
- виписка банку;
- рахунок-фактура;

- товарно-транспортна накладна;
- вимога-накладна на відпуск матеріалів та ін.

Так підставою для продажу продукції, товарів та послуг на ТОВ «УкрЛан» є укладений договір (замовлення, угода) з покупцями. Він визначає особливості угоди (асортимент; термін відвантаження; кількість та якість продукції; умови постачання; ціна; форма розрахунків), а відповідно і методологію відображення цих операцій в бухгалтерському обліку.

На ТОВ «УкрЛан» з метою реалізації продукції, товарів чи надання послуг (робіт) укладається договір про надання послуг - згідно якого ТОВ «УкрЛан» зобов'язується за завданням замовника надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити ТОВ «УкрЛан» зазначену послугу.

На основі умов договору ТОВ «УкрЛан» реалізує продукцію. Згідно із ст. 201 «Податкового кодексу» бухгалтер надає покупцю податкову накладну, в якій крім інших реквізитів, вказуються ціна, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає сплаті постачальнику. Податкова накладна виписується в двох примірниках, оригінал якої надається покупцеві (одержувачу готової продукції), а копія зберігається у підприємства (продавця) як звітний і розрахунковий податковий документ.

Якщо покупець оплачує продукцію на розрахунковий рахунок, то бухгалтер виписує рахунок-фактуру із зазначенням найменування та кількості продукції, що підлягає відпуску, а також фактично відпущеної кількості продукції. Рахунок-фактура як платіжний документ служить підставою платежу та його розміру, виписується за фактично відпущену продукцію на підставі документів на відпуск, відвантаження або доставку продукції чи у випадку передоплати за продукцію. Якщо покупець сплачує за продукцію в касу підприємства, то приймання готівки здійснюється за прибутковими касовими ордерами.

На основі окремих господарських операцій на ТОВ «УкрЛан» бухгалтери проводять обробку, реєстрацію та запис даних обліку доходів в

облікові реєстри, групування та їх перегрупування з метою отримання потрібної результатної інформації.

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не пов'язані з реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «УкрЛан» у звітному періоді веде на рахунку 71 «Інший операційний дохід». За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Згідно робочого плану рахунків ТОВ «УкрЛан» рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки (Додаток В):

- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
- 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

За кредитом цих субрахунків відображається 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».

Узагальнення даних по рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється при журнальній формі обліку у журналі № 6. Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

На ТОВ «УкрЛан» в майбутньому планується використовувати для відображення обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства рахунок 74 «Інші

доходи». Тепер розглянемо відображення у бухгалтерському обліку доходів від реалізації продукції, товарів та послуг та іншої операційної діяльності на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік - таблиця 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення у бухгалтерському обліку доходів на ТОВ «УкрЛан»

Зміст господарської операції	Кор. рахунків		Сума, тис. грн.	Облікові регістри
	Дт	Кт		
Операційна діяльність				
Дохід від реалізації товарів;	361	702	2305	Журнал-ордер по рахунку 36 та рахунку 70, Оборотно-сальдова відомість за 2012 р.
Дохід від реалізації робіт і послуг;	361	703	8853	
Вирахування з доходу;	704	361	3	
Всього доходів.	-	-	11155	-
Інша операційна діяльність				
Дохід від реалізації інших оборотних активів	361	712	27	Журнал-ордер по рахунку 36 та рахунку 71
Відшкодування раніше списаних активів	106	716	19	Журнал-ордер по рахунку 10 та рахунку 71
Дохід від списання кредиторської заборгованості	631	717	12	Журнал-ордер по рахунку 63 та рахунку 71
Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	203	718	20	Журнал-ордер по рахунку 20 та рахунку 71
Інші доходи від операційної діяльності	209	719	10	Журнал-ордер по рахунку 20 та рахунку 71
Всього доходів.	-	-	88	-

Для відображення у бухгалтерському обліку доходів на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік були використані дані первинних документів, облікових регістрів бухгалтерського обліку, оборотно – сальдових відомостей та журналів – ордерів по рахунках.

Таким чином, розглянули особливості обліку доходів підприємства ТОВ «УкрЛан». Підприємство використовує такі рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи».

На нашу думку на підприємстві необхідно деталізувати систему субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт

і послуг». Так, дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відображати на аналітичних рахунках у розрізі видів реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) із метою виявлення найприбутковіших серед них, а також установлення тенденцій рентабельності окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг).

Рекомендовані субрахунки другого порядку дозволять упорядкувати облік доходів від послуг та робіт та будуть сприяти підвищенню ефективності управлінської діяльності. Дана пропозиція дасть можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві.

ТОВ «УкрЛан» визнає витрати згідно НП(С)БО 1 як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються 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. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Всі витрати на ТОВ «УкрЛан» діляться на прямі витрати, безпосередньо пов'язані з процесом виробництва; загальновиробничі, до складу яких включаються витрати на управління виробництвом; адміністративні - загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підрозділами; витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

ТОВ «УкрЛан» для обліку витрат використовує рахунки класу 8

«Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» одночасно. Так, в бухгалтерії спочатку відображають витрати на рахунках класу 8, а потім списують на рахунки класу 9 для обліку витрат по функціональній ознаці. Інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати забезпечують дані оборотів рахунків класу 8 «Витрати по елементах».

На ТОВ «УкрЛан» використовуються рахунки 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація» та 84 «Інші операційні витрати», характеристика та склад яких подано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Склад і призначення рахунків та субрахунків класу 8 «Витрати за елементами» на ТОВ «УкрЛан»

№ рахунку	Назва рахунка	Призначення рахунка
80	«Матеріальні витрати»	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період.
801	Витрати сировини й матеріалів	
802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
803	Витрати палива й енергії	
81	«Витрати на оплату праці»	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.
811	Виплати за окладами й тарифами	
812	Премії та заохочення	
813	Компенсаційні виплати	
814	Оплата відпусток	
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
816	Інші витрати на оплату праці	
82	«Відрахування на соціальні заходи»	Для узагальнення інформації про витрати на соціальні заходи за звітний період.
821	Відрахування на пенсійне забезпечення	
822	Відрахування на соціальне страхування	
823	Страхування на випадок безробіття	
83	«Амортизація»	Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів.
831	Амортизація основних засобів	
832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
84	«Інші операційні витрати»	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8.

Для обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на

рахунках обліку запасів, розрахунків по оплаті праці, відрахувань на соціальні заходи на підприємстві застосовують Журнал 5А, Відомості по рахунках 90, 91, 92, 93, 94. Журнал 5А призначений для обліку при одночасному використанні рахунків 8-го та 9-го класу.

Журнал 5А складається з чотирьох розділів і відомості аналітичного обліку запасів. Він призначений для обліку витрат діяльності та відображає кредитові обороти на рахунках обліку запасів, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи.

Тепер розглянемо облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, облік загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності та інших витрат ТОВ «УкрЛан».

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) на підприємстві призначений синтетичний рахунок 23 «Виробництво», до якого відкрито субрахунок 231 «Виробництво послуг».

Аналітичний облік до рахунка 23 «Виробництво» ведеться по видах виробництв, видам або групам продукції (робіт) і статтям витрат. За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку робіт, послуг з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах послуг.

Аналітичний облік до рахунка 23 «Виробництво» ведеться по видах виробництв, видам або групам продукції (робіт) і статтям витрат.

Наприкінці місяця на дебет рахунка 23 «Виробництво» із кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» списуються загальновиробничі витрати в сумі, обчисленої у встановленому порядку, що підлягає включенню в собівартість продукції (робіт, послуг). Таким чином, на дебеті рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків наприкінці місяця одержують

відображення усі виробничі витрати — як основні, так і накладні.

До прямих матеріальних витрат на підприємстві відносять: вартість сировини та основних матеріалів; вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; вартість допоміжних та інших матеріалів.

Прямі витрати на оплату праці включають: заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг; інші виплати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати — інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (відрахування на соціальні заходи, амортизація тощо).

На ТОВ «УкрЛан» прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів інших виробничих запасів, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи, табелю робочого часу. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів послуг без попереднього розподілу.

Наприкінці місяця на дебет рахунка 23 «Виробництво» із кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» списуються загальновиробничі витрати в сумі, обчисленої у встановленому порядку, що підлягає включенню в собівартість продукції (робіт, послуг). Таким чином, на дебеті рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків наприкінці місяця одержують відображення усі виробничі витрати — як основні, так і накладні.

Тепер розглянемо облік загальновиробничих витрат. Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться по кожному підрозділу окремо по встановленій номенклатурі статей у відомості по рахунку 91. Місячні підсумки відомостей переносять у журнал 5А.

До загальновиробничих витрат на ТОВ «УкрЛан» відносять:

- витрати на керування виробництвом;

- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на зміст, експлуатацію і ремонт основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на опалення, висвітлення, водопостачання, водовідвід виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата загальновиробничого персоналу;
- відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників керування виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт послуг);
- витрати на охорону праці, технікові безпеки й охорону навколишнього природного середовища; інші витрати.

Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт.

Далі розглянемо облік адміністративних витрат ТОВ «УкрЛан». Для обліку адміністративних витрат на підприємстві використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати». Цей рахунок активний, за дебетом відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - їх списання. В господарстві списання адміністративних витрат здійснюється один раз - в кінці звітнього року. Статті аналітичного обліку адміністративних витрат в ТОВ «УкрЛан» не регламентовані.

У кінці року на підставі бухгалтерської довідки сума адміністративних витрат списується безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Складається бухгалтерська проводка за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати» і кредитом рахунка 92 «Адміністративні витрати». Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 92 «Адміністративні витрати» може кореспондувати за дебетом лише з рахунком 79 «Фінансові результати».

На ТОВ «УкрЛан» до складу адміністративних витрат відносять витрати

на оплату праці головного лікаря (керівника), головних спеціалістів та іншого загальногосподарського медичного персоналу. Керівник господарства, рідше його заступник, та головний бухгалтер здійснюють службові відрядження в межах області, які пов'язані з укладенням договорів, підвищенням кваліфікації, обміном досвіду та іншими потребами. Витрати, що стосуються службових відряджень відшкодовуються працівникам згідно Постанови Кабінету Міністрів України «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордоном» та «Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордоном».

Приміщення офісу підприємства, гараж для легкових автомобілів, - все це приміщення загальногосподарського призначення. Витрати на їх утримання включаються до складу адміністративних витрат. ТОВ «УкрЛан» щомісяця до складу адміністративних витрат включає поштові та телеграфні витрати, сплату податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів, що не включаються до виробничої собівартості, витрати на канцтовари, юридичні, аудиторські, банківські послуги ін.

Розглянемо витрати на збут ТОВ «УкрЛан». На рахунку 93 «Витрати на збут» підприємство обліковує та накопичує витрати, пов'язані зі збутом готової продукції, робіт і послуг та витрати, пов'язані з реалізацією товарів, тобто витрати обігу. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». За дебетом цього рахунку на підприємстві відображають:

- витрати пакувальних матеріалів для товарів;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, послуг.

Щомісяця або наприкінці року заключним записом за рік сальдо витрат на збут (витрат обігу) списують з кредиту рахунка 93 на дебет субрахунку 791

«Результат основної діяльності».

Також підприємство використовує рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». У таблиці 2.8 наведено відображення у бухгалтерському обліку витрат ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік.

Таблиця 2.8

Відображення у бухгалтерському обліку витрат ТОВ «УкрЛан»

Зміст господарської операції	Кор. рахунків		Тис. грн.	Облікові регістри
	Дт	Кт		
1	2	3	4	5
Операційна діяльність				
Матеріальні витрати на виробництво	801	201	4525	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 80,20,23,91
	23	801	3275	
	91		1250	
Витрати на оплату праці робітників	811	661	3594	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 81,66,23,91,92,93
	23	811	1025	
	91		926	
	92		1110	
Відрахування на соціальні заходи	93		530	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 82,65,23,91,92,93
	82	651	1311	
	23	82	328	
	91		458	
	92		355	
	93		196	

Продовження табл. 2.8				
Амортизація основних засобів	831	131	448	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 83,13,23,91,92,93
	23	831	125	
	91		167	
	92		105	
Амортизація інших необоротних активів	93		96	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 83,13,23,91,93
	832	131	20	
	23	832	12	
	91		5	
Інші виробничі операційні витрати	93		3	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 84,37,64,92,93
	84	3721	55	
	92	84	55	
	84	6422	12	
	93	84	50	
Всього витрат.	84	6414	15	-
	92	84	29	
Інша операційна діяльність				
Витрати на оплату праці робітників	815	663	12	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 81,66,94
	949	815	12	
Витрати від псування товарів	84	281	31	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 84,28,94
	947	84	31	
Всього витрат	-	-	43	-

2.4 Облік та порядок складання звітів з фінансових результатів підприємства

Для відображення у бухгалтерському обліку витрат на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік були використані дані первинних документів, облікових регістрів бухгалтерського обліку, оборотно – сальдових відомостей та журналів по рахунках. Таким чином, в даному підрозділі ми розглянули особливості обліку витрат підприємства ТОВ «УкрЛан». Підприємство для обліку витрат виробництва використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» одночасно.

Беззаперечно, що основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат підприємства.

Його значення і роль істотно зростають в умовах ринкових відносин і становленні конкурентного середовища. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції з урахуванням своїх потенційних можливостей.

ТОВ «УкрЛан» займається лише основним видом діяльності – надання робіт і послуг та не має пайової участі в інших підприємствах, не має цінних паперів. До складу звичайної діяльності ТОВ «УкрЛан» входять: операційна діяльність; інша операційна діяльність; інша звичайна. Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів [62]. Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати». На ТОВ «УкрЛан» виділяються такі субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати»: 791 «Результат основної діяльності»; 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. На ТОВ «УкрЛан» порівнянням цих сум між собою визначають фінансовий результат окремо основної діяльності та іншої звичайної діяльності – прибуток або збиток. При складанні квартальних звітів порівнюються обороти по дебету та кредиту рахунку 79, і якщо кредитовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний період, який підлягає розподілу. У момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визначений як нерозподілений [43].

Закриваючи рахунок 79 «Фінансові результати», його сальдо списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», які мають такі субрахунку на ТОВ «УкрЛан»: 441 «Прибуток нерозподілена» та 442 «Непокриті збитки». Інформація про доходи і фінансові результати діяльності формується на підприємстві у журналі 6. Узагальнюється інформація про фінансові результати на ТОВ «УкрЛан» у Головній книзі. Розглянемо відображення у бухгалтерському обліку фінансових результатів від операційної діяльності, іншої операційної діяльності на ТОВ «УкрЛан» - таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Відображення фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік

Зміст господарської операції	Кор. рахунків		Тис. грн.	Облікові реєстри
	Дт	Кт		
Фінансовий результат від операційної діяльності				
Фінансовий результат від реалізації товарів	702	791	2302	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 70 та 79
Фінансовий результат від реалізації робіт і послуг	703	791	8853	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 70 та 79
Фінансовий результат від вирахування з доходу	704	791	316	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 70 та 79
Фінансовий результат від списання кінцевого сальдо собівартості реалізованої продукції	791	901	396	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 90 та 79
Фінансовий результат від списання кінцевого сальдо собівартості реалізованих товарів	791	902	314	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 90 та 79
Фінансовий результат від списання кінцевого сальдо собівартості реалізованих робіт і послуг	791	903	139	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 90 та 79
Фінансовий результат від списання кінцевого сальдо адміністративних витрат	791	92	146	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 92 та 79
Фінансовий результат від списання кінцевого сальдо витрат підприємства на збут	791	93	377	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 93 та 79
Фінансовий результат від операційної діяльності	-	-	+1346	-

Продовження табл. 2.9

Фінансовий результат від іншої операційної діяльності				
Фінансовий результат від реалізації інших оборотних активів	712	791	137	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 71 та 79
Фінансовий результат від відшкодування раніше списаних активів	716	791	17	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 71 та 79
Фінансовий результат від списання кредиторської заборгованості	717	791	266	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 71 та 79
Фінансовий результат від безоплатно одержаних оборотних активів	718	791	292	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 71 та 79
Фінансовий результат від інших доходів від операційної діяльності	719	791	377	Журнал-ордер та Оборотно-сальдова відомість по рахунках 71 та 79

На ТОВ «УкрЛан» у 2018 році нерозподілений прибуток склав 3041 тис. грн., що було відображено проводкою: Дт 79 «Фінансові результати» Кт 441 «Прибуток нерозподілений». Для відображення у бухгалтерському обліку фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік були використані дані первинних документів, облікових реєстрів бухгалтерського обліку, оборотно – сальдових відомостей та журналів по рахунках. На рисунку 2.5 зображено співвідношення рахунків для обліку витрат та доходів і порядок формування кінцевого фінансового результату ТОВ «УкрЛан» у 2018 році.

Отже, аналітичний облік фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» організований так, щоб за підсумком кожного звітного періоду із аналітичного обліку фінансових результатів головний бухгалтер може взяти підсумкові дані і перенести їх на відповідну статтю Звіту про фінансові результати. Аналітичний облік фінансових результатів організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Дані звітності дозволяють зовнішнім користувачам оцінити ефективність діяльності підприємства, а користувачам усередині підприємства - провести економічний аналіз. Звітність використовується для оперативного управління

господарською діяльністю і є вихідною базою для наступного планування.

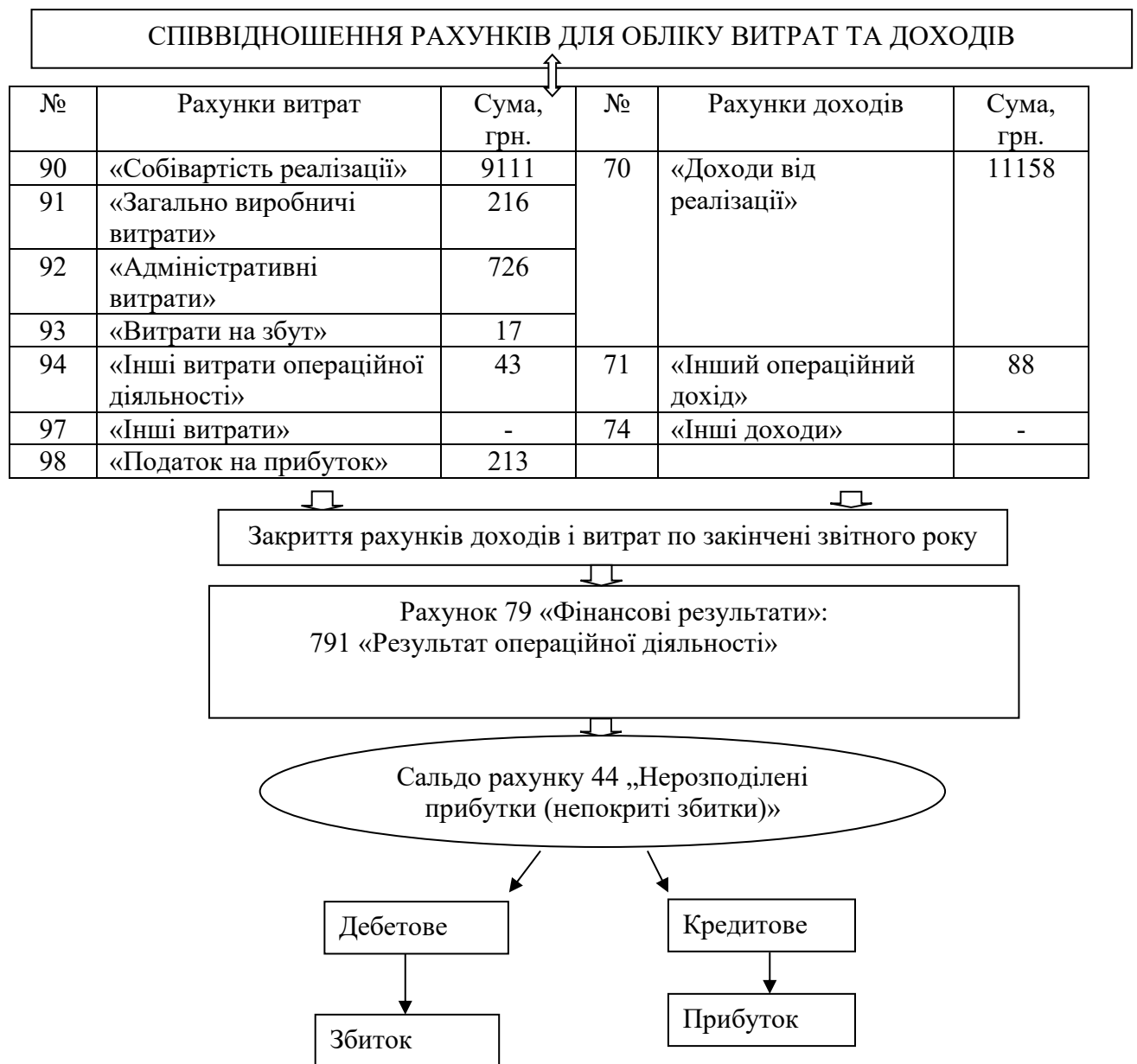


Рис. 2.5 Порядок формування кінцевого фінансового результату на ТОВ «УкрЛан»

ТОВ «УкрЛан» складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства. Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Порядку подання фінансової звітності.

Згідно Закону про бухгалтерський облік звітним періодом є календарний рік. Фінансова звітність за I квартал, півріччя, 9 місяців є проміжною. Її складають на підприємстві наростаючим підсумком з початку звітнього року.

Головний бухгалтер здійснює контроль за притримуванням порядку оформлення первинних і бухгалтерських документів та забезпечує на основі даних первинних документів і бухгалтерських записів, своєчасне складання бухгалтерської звітності й подання її за встановленим порядком відповідним органам.

На ТОВ «УкрЛан» обов'язки складання фінансової звітності покладені на головного бухгалтера. Звіт про фінансові результати складає та підписує головний бухгалтер підприємства користуючись регістрами бухгалтерського обліку, які формуються в програмі 1С: Бухгалтерія 8.

Основні методологічні засади складання Звіту про фінансові результати передбачено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12], згідно з яким метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Методологічні аспекти обліку доходів і витрат регулюються П(С)БО 15 «Дохід» [21] та П(С)БО 16 «Витрати» [42] відповідно.

Звіт про фінансові результати - це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Його заповнюють у тисячах гривень без десяткових знаків [53]. Форма 2 має реквізити та ті ж коди, що і баланс, за винятком коду форми власності. Крім того у звіті не відображається дата висилання та строк одержання. Це пов'язано з тим, що вся бухгалтерська звітність подається у зброшурованому, пронумерованому та прошнурованому вигляді, де першим документом є баланс [53]. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів, кожний з яких розкриває певний аспект доходів, витрат і фінансових результатів, але на ТОВ «УкрЛан» заповнюється перший та другий розділ. Розділ I звіту про фінансові результати надає інформацію про доходи і витрати з точки зору власника підприємства і: розглядає прибуток як

джерело виплат власникам (нарахування і сплати дивідендів тощо), створення резервного капіталу або збільшення статутного капіталу; усі витрати, пов'язані з отриманням доходу звітного періоду, включаючи і податок на прибуток, вважає витратами звітного періоду. Розділ II цього звіту надає змогу провести необхідний аналіз структури витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами та використовується для складання звіту про рух грошових коштів (під час коригування суми нерозподіленого прибутку, зокрема на суму амортизації).

Розглянемо детальніше відображення фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан» у фінансовій звітності. Розкриття інформації формування фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік представлено у таблиці 2.10. Як бачимо, розрахунки, показують, що ТОВ «УкрЛан» у 2018 році отримала чистий прибуток у розмірі 1133 тис. грн.

Таблиця 2.10

Формування фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік

Стаття	Код рядка	2018	Рахунки та субрахунки, у відповідності з якими заповнюється звіт
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	11158	Обороти по Кт 701,702,703
Податок на додану вартість	015	(3)	Обороти по Кт 6411 Обороти по Дт 701,702,703
Акцизний збір	020	(-)	Обороти по Кт 642
	025	(-)	
Інші вирахування з доходу	030	(-)	Обороти по Кт 704
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	11155	(стр.010- стр.015- стр.020- стр.025-- стр.030)
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(9111)	Обороти по Дт 901,902,903
Валовий:			
- прибуток	050	2044	(стр.035 – стр.040)
- збиток	055	(-)	(стр.040 – стр.035)
Інші операційні доходи	060	88	Обороти по Кт 712, 716, 717, 718, 719
Адміністративні витрати	070	(726)	Обороти по Дт 92
Витрати на збут	080	(17)	Обороти по Дт 93
Інші операційні витрати	090	(43)	Обороти по Дт 943, 944, 946, 947, 948, 949
Фінансові результати від операційної діяльності:			
- прибуток (стр.050+ стр.060 – (стр.070 +стр.090)	100	1346	Сальдо субрахунків 791, 791

Продовження табл. 2.10			
- збиток (стр.055 + стр.070 + стр.080 + стр.090 - -стр.060)	105	(-)	-
Доход від участі в капіталі	110	-	Оборот за Кт 72
Інші фінансові доходи	120	-	Оборот за Кт 73
Інші доходи	130	-	Обороти по Кт 746
Фінансові витрати	140	(-)	Обороти за Дт 792 Кт 95
Втрати від участі в капіталі	150	(-)	Обороти за Дт 792 Кт 96
Інші витрати	160	(-)	Обороти за Дт 793 К-т 97
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
- прибуток	170	1046,0	(стр.100 + стр.120 + стр.130 - стр.140+ + стр.160)
- збиток	175	(-)	(стр.105+ стр.140+ стр.150+стр.160- -стр.110- стр.120- стр.130)
Податок на прибуток від звичайної діяльності (стр.170x25 %)	180	(213)	Обороти по Дт 981
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
- прибуток (стр.170- стр.180)	190	1133	Обороти по рахунку 791, 793
- збиток (стр.175- стр.180)	195	(-)	-
Надзвичайні:			
- доходи	200	-	Обороти Дт 75 Кт 794
- витрати	205	(-)	Обороти Дт 794 Кт 99
Податки з надзвичайного прибутку	210	-	Обороти Дт 794 Кт 982
Чистий:			
- прибуток (стр.190+ стр.200- стр.205- стр.210)	220	1133	Кт рахунку 441
- збиток (стр.205- стр.190- стр.200) або (стр.195+ стр.205- стр.200- стр.210)	225	(-)	Дт рахунку 442
Операційні витрати			
Матеріальні затрати	230	4525	Обороти за Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 22, 28
Витрати на оплату праці	240	3594	Обороти за Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 66
Відрахування на соціальні заходи	250	1311	Обороти за Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 65
Амортизація	260	468	Обороти за Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13
Інші операційні витрати	270	216	Обороти за Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 30, 31, 36, 37, 38, 39, 63, 64, 65, 68.
Разом	280	10114	Сума рядків 230, 240, 250, 260, 270

Фінансові результати ТОВ «Укр Лан» поділяються на прибуток (збиток) від операційної, фінансової, іншої діяльності та сукупний дохід. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку фінансових результатів передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який має три субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат

фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

Результат від різних видів діяльності є розрахунковим показником, який отримують в результаті співставлення відповідних доходів і витрат. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку прибутків і збитків передбачено рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який має три субрахунки: 441 «Прибуток нерозподілений»; 442 «Непокриті збитки»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Таким чином, на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від різних видів діяльності ТОВ «УкрЛан» за звітний період – основної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. У даному контексті для ТОВ «УкрЛан» важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно до вищеподаних пропозицій та НП(С)БО 1 розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності ТОВ «УкрЛан» (рис. 2.6).

Як видно з рис. 2.6, результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут. Операційний фінансовий результат – це синтетичний показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, в

свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

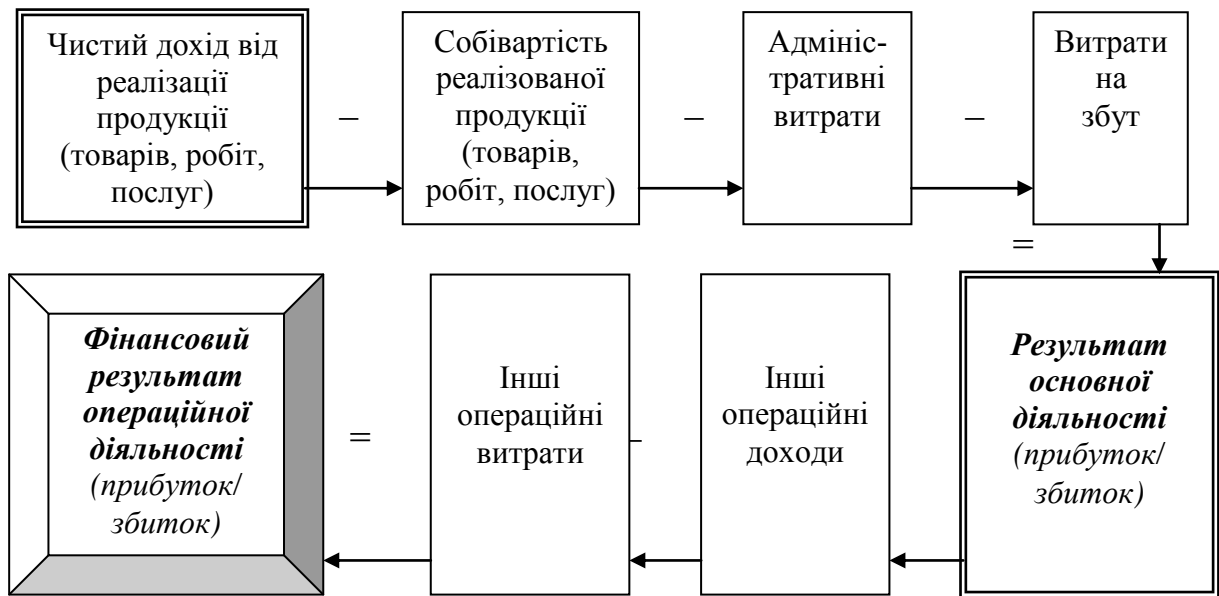


Рис. 2.6 Модель формування фінансового результату операційної діяльності ТОВ «УкрЛан»

Відповідно до моделі формування фінансових результатів постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання нами пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 «Результат операційної діяльності», а саме: 7911 «Результат основної діяльності» і 7912 «Результат іншої операційної діяльності». Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту. На основі вищезазначених пропозицій з удосконалення організації обліку фінансових результатів операційної діяльності нами побудовано схему їх визначення, зображену на рис. 2.7.

Як видно з рис. 2.7, на дебет рахунка 7911 «Результат основної діяльності» пропонуємо списувати витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93

«Витрати на збут», а на його кредит – доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 «Доходи від реалізації».

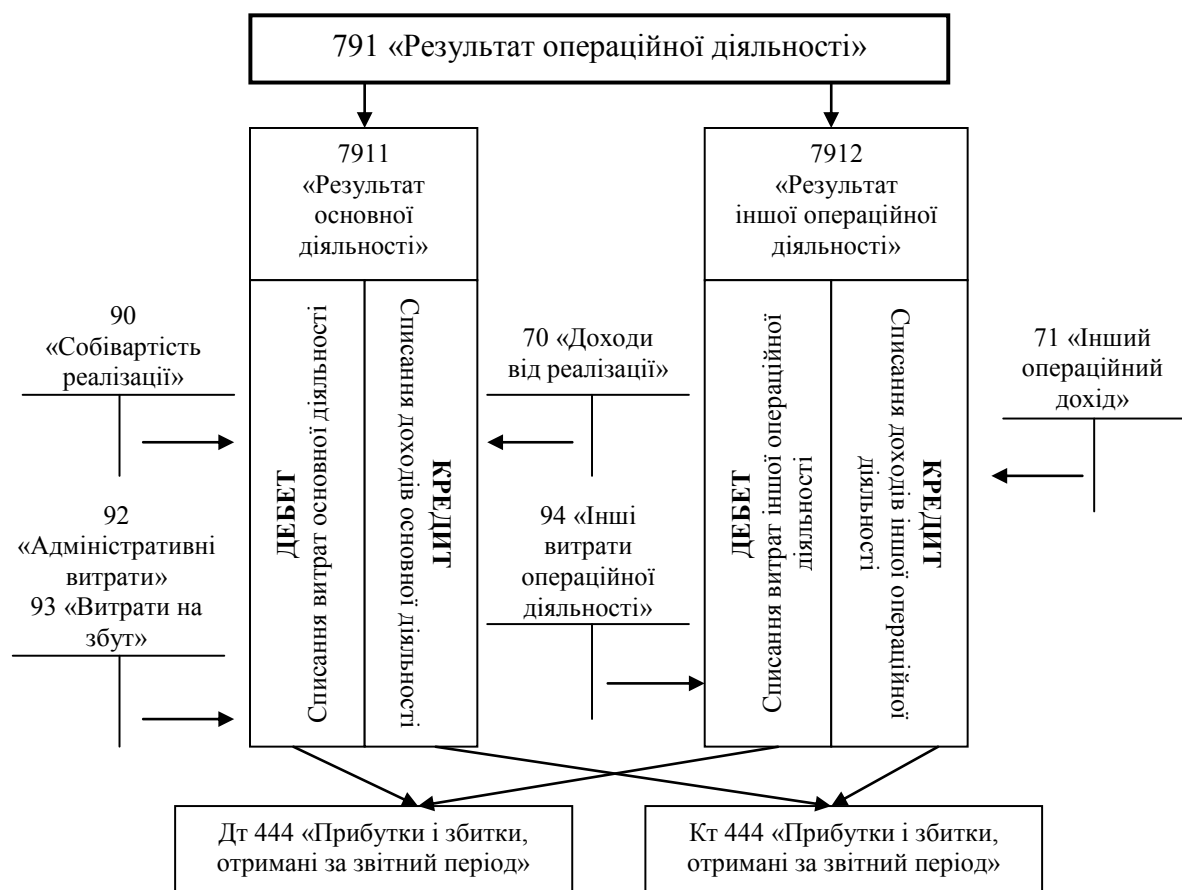


Рис. 2.7 Методика формування фінансових результатів операційної діяльності ТОВ «УкрЛан»

Порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 дає можливість визначити прибуток (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збиток (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності.

На дебет рахунка 7912 «Результат іншої операційної діяльності» пропонується списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 «Інший операційний дохід». При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у

протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Більшість напрямків розподілу прибутку передбачають виконання головної мети діяльності підприємства – максимізацію прибутку, збільшення вартості підприємства. В такому випадку значна кількість положень обраної місії підприємства щодо корпоративних цінностей, культури залишаються лишень ефективним маркетинговим ходом із здобуття позитивного іміджу, збільшення обсягів реалізації продукції, підвищення курсу акцій компанії.

Враховуючи основний постулат системи розподілу прибутку – прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, використовується ним самостійно. ТОВ «УкрЛан» після сплати податків самостійно визначає напрямки використання прибутку. На перший погляд процес прийняття даного рішення має простий індивідуальний характер, проте, в даному випадку слід враховувати інтереси акціонерів та трудового колективу, що передбачатиме ускладнення процесу прийняття рішень в міру зростання значення фондового ринку та профспілкового руху в країні.

Для узагальнення інформації про доходи і фінансові результати із застосування реєстрів бухгалтерського обліку передбачається використання Журналу 6, який складається із двох розділів. В першому розділі узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності й фінансових результатів підприємства. Інформація подається у вигляді оборотно-шахової відомості по кредиту відповідних рахунків доходів (70-76, 79) за дебетом рахунків їх утворення. Розділ II Журналу 6 – це аналітичне зведення даних по інших операційних доходах: доходах від участі в капіталі, інших фінансових доходах, інших доходах.

Журнал 6 не містить детальної інформації про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності ТОВ «УкрЛан», яка на нашу думку, є дуже корисною для прийняття управлінських рішень. Тому пропонується ввести до Журналу 6 Розділ III «Аналітичні дані до рахунку 79 «Фінансові результати», в якому розкривається аналітична інформація про фінансові результати від операційної діяльності, фінансових операцій, іншої

діяльності. Пропонується наводити інформацію як в дебет рахунку 79 з кредиту відповідних рахунків, так й з кредиту рахунку 79 в дебет відповідних рахунків.

Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності зумовлюють потребу відповідних змін змісту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що згідно наведених пропозицій передбачає: виділення статті «Результат основної діяльності», статті «Результат іншої операційної діяльності» та визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчну суму результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Складання та використання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з урахуванням запропонованих змін дозволить конкретизувати інформацію без надмірної її деталізації, що є важливим для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Проаналізувавши ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» можна зробити висновок, що бухгалтерський облік ведеться по всіх існуючих аспектах відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та діючого законодавства. Таким чином, на основі проведено дослідження в даному розділі розглянуто організаційно-економічну характеристику ТОВ «УкрЛан» та визначено основні напрями діяльності підприємства. Досліджено сучасний стан системи обліку фінансових результатів на підприємстві та основні аспекти щодо формування інформації про фінансові результати у звітності підприємства. Розглянуто аналітичний та синтетичний облік доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «УкрЛан».

3 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «УКРЛАН»

3.1 Аналіз рівня і динаміки фінансових результатів підприємства

Рівень ефективності господарської діяльності підприємства визначають фінансові результати цієї діяльності - кінцевий її підсумок. У величині фінансових результатів знаходять відображення всі аспекти господарської діяльності суб'єкта господарювання: техніка і технологія, якість і асортимент продукції, організація виробництва та управління, галузеві та інші особливості діяльності. Суб'єкти господарювання прагнуть максимізувати прибутки або мінімізувати збитки, збільшити економічні вигоди, що можливо за рахунок прийняття економічно доцільних рішень шляхом вибору найбільш вигідних варіантів на основі використання наукових методів і підходів.

Прибуток є основними показниками ефективності виробничо-комерційної (операційної) діяльності, критеріями вибору інвестиційних проектів, програм оптимізації поточних витрат, фінансових вкладень, а відповідно, й основними об'єктами аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Питаннями методики аналізу фінансових результатів значну увагу приділяли такі зарубіжні та вітчизняні науковці як Бріхем Е. [64], Івахненко В.Н. [65], Ізмайлова К.В. [66], Савчук В.К. [67], Чумаченко М.Г. [68], Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. [69]. Результати їхніх наукових досліджень мають суттєве значення для розвитку методики і практики оцінки фінансових результатів.

На основі узагальнення й систематизації концептуальних основ та практики проведення аналізу зобразимо структурно-логічну схему здійснення аналізу фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» з врахуванням специфіки

діяльності підприємства. При проведенні аналітичного дослідження фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» послідовність робіт, на наш погляд, може бути такою (рис. 3.1).

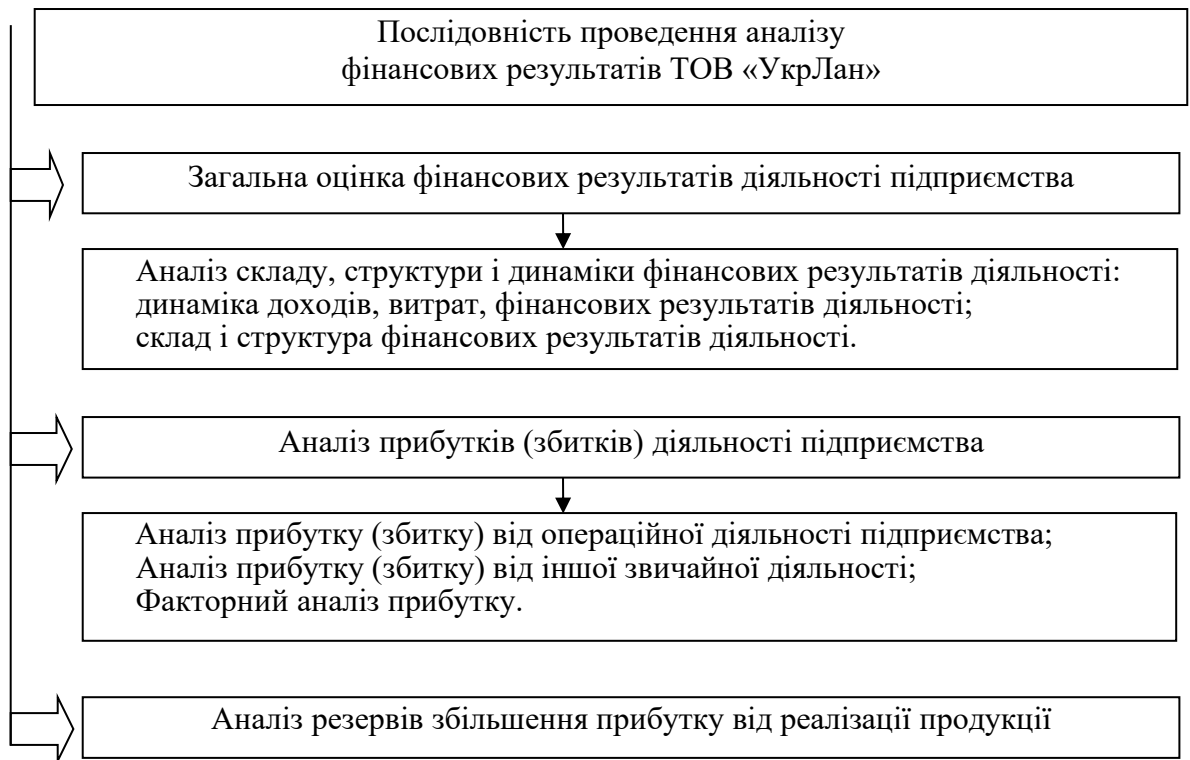


Рис. 3.1 Структурно-логічна схема проведення аналізу фінансових результатів ТОВ «УкрЛан»

Загальна оцінка фінансових результатів діяльності підприємства передбачає послідовне здійснення [72]:

- аналізу рівня і динаміки фінансових результатів, у процесі якого вивчають зміну кожного з показників фінансових результатів за звітний період порівняно з попереднім (базовим) періодом або даними фінансового плану підприємства;

- аналізу доходів і витрат підприємства, основними завданням якого є вивчення рівня та структури доходів (витрат) у звітному періоді, порівняння їх значень у звітному і попередньому (базовому) періодах, оцінка зміни структури доходів (витрат) та виявлення її причин. Аналіз прибутків (збитків) діяльності підприємства виконують у декілька етапів:

Аналіз прибутку (збитку) від операційної діяльності підприємства передбачає дослідження динаміки цього показника, оцінку впливу на його зміну внутрішніх та зовнішніх факторів (передусім тих, що містяться в фінансовій звітності підприємства — узагальнених факторів), з'ясування причин його зростання чи зменшення. За необхідності факторний аналіз операційного прибутку (збитку) поглиблюють за рахунок розкриття структури узагальнених факторів.

Аналіз прибутку (збитку) від іншої звичайної діяльності здійснюють оцінюючи значення кожного з видів фінансового результату в звітному та попередніх періодах, досліджуючи їх динаміку за певний період, структуру й структурну динаміку доходів і витрат, що формують узагальнене значення фінансових результатів від іншої звичайної діяльності, а також темпи динаміки цих результатів у порівнянні з темпами зміни фінансових результатів від операційної діяльності. Завершальним етапом аналізу є оцінка ступеня впливу основних факторів на результативний показник фінансових результатів від іншої звичайної діяльності.

Аналіз резервів зростання прибутку здійснюється у три етапи: аналітичний - на цьому етапі виявляють і кількісно оцінюють резерви; організаційний - на цьому етапі розробляється комплекс інженерно-технічних, організаційних, економічних і соціальних заходів, які забезпечують використання виявлених резервів; функціональний - на цьому етапі реалізуються заходи і здійснюється контроль за їх використанням. Для підрахунку резервів зростання прибутку завдяки можливому збільшенню обсягу реалізації продукції використовуються результати аналізу випуску і реалізації продукції.

В процесі діяльності ТОВ «УкрЛан» використовують такі показники прибутку: валовий прибуток; загальна сума прибутку; прибуток від іншої звичайної діяльності; неоподаткований прибуток (цільовий); чистий прибуток; нерозподілений прибуток.

На основі структурно-логічної схеми, яка подана на рис. 3.1 здійснимо

аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан».

Інформацію про основні види прибутку (збитку) підприємства, як і основні дані для їх розрахунку, містить Звіт про фінансові результати. Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «УкрЛан» розпочнемо з дослідження їх рівня і динаміки. В процесі аналізу визначимо зміну кожного з показників фінансових результатів за 2018 рік порівняно з 2017 роком. Для оцінки рівня і динаміки фінансових результатів діяльності підприємства за даними форми № 2 «Звіт про фінансові результати» складемо аналітичну таблицю, що містить інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від господарської діяльності підприємства за звітний та попередній періоди, їх абсолютну і відносну зміну (відхилення).

За даними фінансової звітності ТОВ «УкрЛан» (Додаток Ж) проаналізуємо рівень і динаміку фінансових результатів його діяльності (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Рівень і динаміка фінансових результатів ТОВ «УкрЛан»

Показники	2017рік (тис. грн.)	2018 рік (тис. грн.)	Відхилення (+,-)	
			Абсолютне тис. грн	Відносне, %
1	2	3	4	5
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	10504	11158	+654	+106,23
Податок на додану вартість				
Акцизний збір				
Інші вирахування з доходу	(1)	(3)	+2	+300,00
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	10503	11155	+652	+106,21
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	(8611)	(9111)	+500	+105,81
Валовий:				
- прибуток	1892	2044	+152	+108,03
- збиток				
Інші операційні доходи	91	88	-3	+96,70

Продовження табл. 3.1				
Адміністративні витрати	(626)	(726)	+100	+115,97
Витрати на збут	(3)	(17)	+14	+566,67
Інші операційні витрати	(72)	(43)	-29	+59,72
Фінансові результати від операційної діяльності:				
- прибуток	1282	1346	+64	+104,99
- збиток				
Доход від участі в капіталі				
Інші фінансові доходи				
Інші доходи				
Фінансові витрати				
Втрати від участі в капіталі				
Інші витрати				
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:				
- прибуток	1282	1346	+64	+104,99
- збиток				
Податок на прибуток від звичайної діяльності	(221)	(213)	-8	+96,38
Фінансові результати від звичайної діяльності:				
- прибуток	1061	1133	+72	+106,79
- збиток				
Надзвичайні:				
- доходи				
- витрати				
Податки з надзвичайного прибутку				
Чистий:				
- прибуток	1061	1133	+72	+106,79
- збиток				

Як видно з таблиці 3.1, ТОВ «УкрЛан» динамічно розвивається. Фінансові результати його діяльності у звітному періоді кращі, ніж у попередньому. Результативною є операційна діяльність підприємства, де темпи приросту як безпосередньо витрат на виробництво реалізованої продукції (5,81 %) нижчі, ніж темпи приросту доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (6,23%), валового прибутку (8,03%). Разом із тим, у складі адміністративних витрат відбуваються значний темп приросту (15,97 %), що свідчить про значні витрати на обслуговування адміністративного персоналу та витрат на збут (підвищення в 6 разів).

Фінансові результати діяльності ТОВ «УкрЛан» формуються завдяки одержанню ним доходів і здійсненню витрат. Доходи і витрати є основними факторами формування прибутку (збитку) підприємства за всіма видами його господарської діяльності. Основними завданнями аналізу доходів підприємства є дослідження рівня та структури доходів у звітному періоді, порівняння рівня та структури доходів у звітному і попередньому періодах, оцінка зміни структури доходів і виявлення її причин.

Для вирішення цих завдань складемо аналітичну таблицю, в якій наведемо абсолютні величини доходів підприємства, їх частка в загальній сумі доходів 2018 і 2017 рр., зміна абсолютних величин доходів та їх часток 2018 році порівняно з 2017 роком. Проаналізуємо доходи ТОВ «УкрЛан», використавши дані таблиці 3.2, яка складена на основі додатку Д.

Таблиця. 3.2

Динаміка, склад і структура доходів ТОВ «УкрЛан» у 2017-2018 рр.

Показники	2017 рік		2018 рік		Відхилення (+,-)	
	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %
1	2	3	4	5	6	7
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	105043	99,14	11158	99,22	+654	+0,08
Інші операційні доходи	91	0,86	88	0,78	-3	-0,08
Разом доходів	10595	100	11246	100	+651	0

Дані таблиці 3.2 засвідчують, що у 2018 році спостерігалася позитивна динаміка операційних доходів порівняно з попереднім періодом: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зріс на 654 тис. грн. Переважно негативною є динаміка інших доходів, які зменшились у 2018 році на 3 тис. грн. Найбільшу частку в структурі доходів підприємства у 2018 році становив дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - 99,22 %, причому ця частка має незначну тенденцію до збільшення (порівняно з 2017 роком вона зросла на 0,08%). Доходи від іншої операційної діяльності становлять незначну

частку в загальній сумі доходів підприємства (0,78%), яка, крім того, має тенденцію до зменшення (у 2018 році становила 0,86 %). Наглядно структуру доходів ТОВ «УкрЛан» подано на рисунку 3.2.

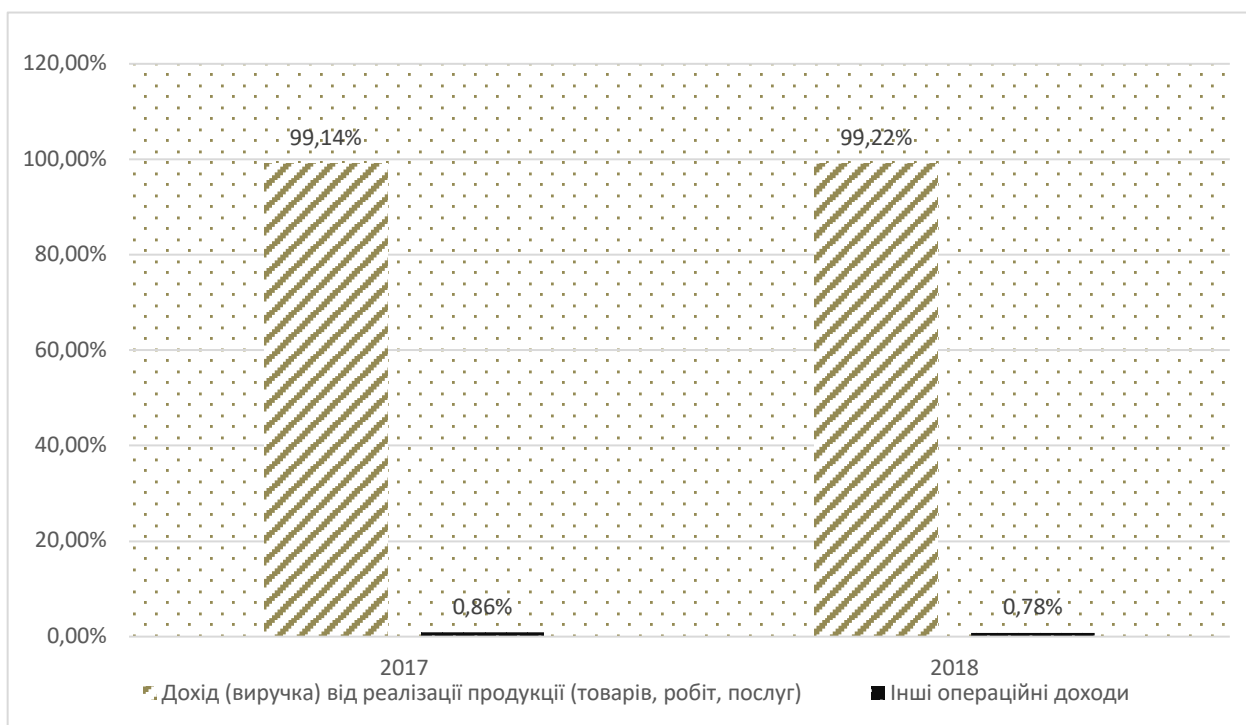


Рис. 3.2 Структура доходів ТОВ «УкрЛан» у 2017-2018 рр.

Основні завдання аналізу витрат такі самі, як і аналізу доходів: вивчення рівня та структури витрат у звітному періоді; порівняння рівня та структури витрат у звітному і попередньому (базовому) періодах; оцінка зміни структури витрат та виявлення її причин. Одночасно з аналізом цих витрат дослідимо і вирахування з доходу. Методика аналізу витрат і вирахувань аналогічна викладеній вище методиці аналізу доходів.

Використовуючи дані додатку Д, складемо таблицю 3.3, в якій проаналізуємо витрати і вирахування ТОВ «УкрЛан» у 2017-2018 рр. Як видно з таблиці 3.3, абсолютні значення більшості витрат і вирахувань підприємства у 2018 році зросли порівняно з 2017 роком (за винятком інших операційних витрат та податку на 2 тис. грн. становлять вирахування з доходу і 500 тис.

грн. - собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що є наслідком зростання обсягу реалізованої продукції. Суттєво зменшилась частка інших операційних витрат, яка у 2018 році зменшилась на 0,33% порівняно з 2017 роком. Тепер розглянемо структуру балансового прибутку ТОВ «УкрЛан» за 2018 рік, проаналізуємо його динаміку, порівнюючи з показниками 2017 року. Балансовий прибуток характеризує фінансовий результат усіх видів господарської діяльності підприємства.

Таблиця. 3.3

Динаміка, склад і структура витрат і вирахувань ТОВ «УкрЛан»

Показники	2017 рік		2018 рік		Відхилення (+,-)	
	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %
1	2	3	4	5	6	7
Інші вирахування з доходу	1	0,01	3	0,03	+2	+0,02
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	8611	90,32	9111	90,09	+500	-0,23
Адміністративні витрати	626	6,57	726	7,18	+100	+0,61
Витрати на збут	3	0,03	17	0,17	+14	+0,14
Інші операційні витрати	72	0,76	43	0,43	-29	-0,33
Податок на прибуток від звичайної діяльності	221	2,32	213	2,11	-8	-0,21
Разом витрат і вирахувань	9534	100	10113	100,00	+579	0,00

У зв'язку з трансформацією бухгалтерського обліку замість поняття «балансовий прибуток» використовують інше поняття - загальний прибуток, який характеризує позитивний фінансовий результат усіх видів господарської діяльності підприємства [64].

Аналіз динаміки показників, наведений в таблиці 3.3 дозволяє виявити тенденції змін. Так, основні показників дохідності підприємства і структури прибутку вказують на те, що у 2018 році збільшення основного показника діяльності підприємства - чистого прибутку становило 106,79 тис. грн., тобто з 1061 тис. грн. у 2017 р. до 1133 тис. грн. у 2018 р. Як бачимо, приріст склав 6,79 %, що свідчить про позитивну тенденцію та характеризує діяльність

підприємства за 2018 рік з краще ніж за попередній період.

Необхідно зазначити, що цьому сприяло декілька факторів, а саме: збільшення виручки від реалізації продукції на 654 тис. грн. (або на 6,23 %); зменшення інших операційних витрат на 29 тис. грн. (або на 59,72 %).

Прибуток від операційної діяльності збільшився на 64тис. грн. (або на 104,99%), що свідчить про оптимізацію основної діяльності ТОВ «УкрЛан».

Спираючись на дані таблиці 3.1 зобразимо більш наглядно динаміку прибутку від звичайної діяльності на рисунку 3.3.



Рис. 3.3 Динаміка прибутку від звичайної діяльності ТОВ «УкрЛан» за 2018 – 2017 рр.

Отже, на основі проведеного загального аналізу оцінки стану фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» можна зробити висновок, що балансовий прибуток і чистий прибуток підприємства у 2018 році є вищим у порівнянні з 2017 роком. Прибуток має тенденцію до зростання за рахунок збільшення доходів від реалізації товарів і послуг (на 654 тис. грн.) та зменшений за рахунок зростання витрат на виробництво (на 500 тис. грн.). Після загальної оцінки стану балансового прибутку на ТОВ «УкрЛан» необхідно перейти до факторного аналізу прибутку.

3.2 Факторний аналіз прибутку підприємства

Факторний аналіз прибутку дає можливість визначити походження джерел його формування (зміна обсягів реалізації, структури продукції, відпускних цін та цін на сировину, тарифів на електроенергію та перевезення). Він дає можливість керівництву ТОВ «УкрЛан» вносити корективи у фінансово-господарську діяльність підприємства в залежності від величини впливу на прибуток тих чи інших чинників.

Факторний аналіз — це методика комплексного системного вивчення і вимірювання впливу чинників на величину результативних показників. Одним із прийомів проведення факторного аналізу є прийоми елімінування. Елімінувати означає усунути, вилучити вплив усіх чинників крім одного на величину результативного показника [64].

Використовуючи цей прийом, на основі даних таблиці 3.4 визначимо вплив кожного чинника на прибуток від реалізації.

Таблиця 3.4

Факторний аналіз прибутку ТОВ «УкрЛан»

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+/-)
1	2	3	4
1. Виручка від реалізації продукції без урахування ПДВ, акцизного збору та інших відрахувань з доходів (В)	10503	11155	+625
2. Собівартість реалізованої продукції (С)	8611	9111	+500
3. Адміністративні витрати (АВ)	626	726	+100
4. Витрати на збут (ВЗ)	3	17	+14
5. Інші операційні доходи (ІОД)	91	88	-3
6. Інші операційні витрати (ІОВ)	72	43	-29
7. Податок на прибуток (ПНП)	221	213	-8
8. Чистий прибуток (ЧП)	1061	1133	+72

У нашому випадку вплив факторних показників на прибуток (результативний показник) можна подати у вигляді аддитивної моделі за формулою 3.1:

$$B = C - AB - B3 - IOД + IOB - ПНП - ЧП, \quad (3.1)$$

де B - виручка від реалізації продукції;

C - собівартість реалізованої продукції;

AB - адміністративні витрати;

$B3$ - витрати на збут;

$IOД$ - інші операційні доходи;

IOB - інші операційні витрати;

$ПНП$ - податок на прибуток;

$ЧП$ - чистий прибуток [64].

Як відомо, розмір виручки від реалізації залежить від таких коефіцієнтів, як ціна реалізованої продукції, частка кожного виду продукції в загальному обсязі реалізації та кількість реалізованої продукції. Таку залежність можна відобразити за формулою 3.2:

$$BP = UD \times N \times C, \quad (3.2)$$

де UD — показник структури реалізованої продукції;

N — обсяг реалізованої продукції;

C — ціна продукції [64].

Факторна модель собівартості реалізованої продукції матиме такий вигляд (формула 3.3):

$$C = N \cdot UD \cdot B_3, \quad (3.3)$$

де B_3 – змінні витрати на виробництво одиниці продукції (собівартість одиниці) [64].

Варто підкреслити, що звіт про фінансові результати не дає змоги визначити вплив усіх перелічених чинників на фінансовий результат з причини відсутності даних про частку реалізованої та виробленої продукції, обсягу випуску й реалізації, ціни, собівартості одиниці продукції. Але це можна зробити на основі середнього індексу ціни (визначити вплив на розмір чистого прибутку зміни цін, обсягів реалізованої та вироблених полуг).

За аналітичними даними дирекції ТОВ «УкрЛан» ціни на продукцію у 2018 році зросли на 5 %, тобто індекс цін ($I_{ц}$) становить 1,05. Визначимо вплив чинників на зміну виручки від реалізації. Загальну зміну виручки від реалізації обчислимо за формулою 3.4:

$$\Delta B_{заг} = B_{2018} - B_{2017} \quad (3.4)$$

де B_{2018} , B_{2017} – відповідно виручка за 2018 та 2017 рр.

$$\Delta B_{заг} = 11155 - 10503 = 652 \text{ тис. грн.}$$

Отже, за звітний період виручка від реалізації продукції збільшилася на 652 тис. грн. Ця зміна є результатом впливу двох чинників: ціни реалізації й обсягу реалізованих послуг (з урахуванням структури). Вплив цих чинників можна визначити за формулою 3.5 та 3.6:

$$\Delta B^{ц} = B_{2018} - \frac{B_{2018}}{I_{ц}}, \quad (3.5)$$

де $I_{ц}$ – індекс цін.

$$\Delta B^{ц} = 11155 - \frac{11155}{1,05} = 11155 - 10623,8 = 531,2 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta B_{NVY} = \frac{B_{2018}}{I_{ц}} - B_{2017}, \quad (3.6)$$

де $I_{ц}$ – індекс цін.

$$\Delta B_{NVY} = \frac{11155}{1,05} - 10503 = 10623,8 - 10503 = 120,8 \text{ тис. грн.}$$

Отже, зростання цін сприяло збільшенню виручки від реалізації продукції на 531,2 тис. грн., а збільшення обсягу випуску послуг — на 120,8 тис. гривень. Як бачимо розрахунки аналізу свідчать, що на ТОВ «УкрЛан» спостерігається збільшення обсягу виручки за рахунок підвищення цін на послуги.

Тепер аналогічно розрахуємо за формулою 3.7 вплив чинників на зміну собівартості реалізованої продукції:

$$\Delta C_{заг} = C_{2018} - C_{2017}, \quad (3.7)$$

де C_{2018} , C_{2017} – відповідно собівартість у 2018 і 2017 роках.

$$\Delta C_{заг} = 9111 - 8611 = 500 \text{ тис. грн.}$$

За інформацією дирекції ТОВ «УкрЛан» у 2018 році собівартість одиниці продукції змінилася за рахунок зовнішніх чинників, а саме за рахунок загальної зміни цін (формула 3.8 та 3.9):

$$\Delta C_{(Nззне.)} = C_{2018} - \frac{C_{2017}}{I_{ц}}, \quad (3.8)$$

де C_{2018} , C_{2017} – собівартість у 2018 і 2017 роках;

$I_{ц}$ – індекс цін.

$$\Delta C_{NVY} = \frac{C_{2018}}{I_{ц}} = \Delta C_{(Nззне.)} = C_{заг} - \Delta C_{(цзнер)}, \quad (3.9)$$

де C_{2018} – собівартість у 2018 роках;

I_c – індекс цін.

$$\Delta C_{(N_{ззм.})} = 9111 - \frac{9111}{1,05} = 9111 - 8677,14 = 433,86 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta C_{N_{VV}} = 500 - 433,86 = 66,14 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, за рахунок збільшення обсягу випуску собівартість послуг зросла на 66,14 тис. грн., за рахунок зміни цін — на 433,86 тис. грн.

Як впливає із розрахунків, зміна цін вплинула на чистий прибуток через виручку і собівартість продукції. Вплив зміни цін на розмір чистого прибутку в складі виручки і собівартості має різноспрямований характер: зростання виручки від реалізації продукції сприяло збільшенню чистого прибутку, а зростання собівартості призвело до зменшення прибутку. З урахуванням цього, вплив зміни цін на розмір чистого прибутку можна визначити за формулою 3.10:

$$\Delta P_{ц} = \Delta B_{ц} - \Delta C_{ц(зпер.)}, \quad (3.10)$$

$$\Delta P_{ц} = 531,2 - 433,86 = 97,34 \text{ тис. грн.}$$

За рахунок зростання цін чистий прибуток підприємства збільшився на 97,34 тис. грн.

Далі розрахуємо вплив на зміну розміру чистого прибутку інших чинників – вплив зміни розмірів адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат.

При визначенні впливу даного чинника потрібно врахувати, що він є чинником зворотного впливу щодо прибутку. У зв'язку з цим у розрахункову формулу додається знак «-», тобто:

$$\Delta P_p = -[(AB_{2018} + BЗ_{2018} + IOB_{2018}) - (AB_{2017} + BЗ_{2017} + IOB_{2017})], \quad (3.11)$$

де P_p – зміна чистого прибутку за рахунок зміни величини вказаних витрат.

За даними таблиці 3.4 цей вплив становив:

$$\Delta P_p = -[(726 + 17 + 43) - (626 + 3 + 72)] = -(787 - 701) = -85 \text{ тис. грн.}$$

Це означає, що перевитрати за непрямыми витратами призвели до зниження прибутку в звітному році на 85 тис. грн.

Визначимо вплив зміни величини інших операційних доходів на зміну розміру чистого прибутку за формулою 3.12:

$$\Delta P_{\text{IOD}} = \text{IOD}_{2018} - \text{IOD}_{2017}, \quad (3.12)$$

де IOD_{2018} , IOD_{2017} – відповідно інші операційні доходи за 2018 та 2017 рр.

$$\Delta P_{\text{IOD}} = 88 - 91 = -3 \text{ тис. грн.}$$

Отже, за звітний період розмір чистого прибутку зменшився за рахунок зменшення інших операційних доходів на суму 3 тис. грн.

Вплив суми сплаченого податку на чистий прибуток можна визначити за формулою 3.13:

$$\Delta P_{\text{ПП}} = -(\text{ПП}_{2018} - \text{ПП}_{2017}) \quad (3.13)$$

де $\Delta P_{\text{ПП}}$ – зміна чистого прибутку за рахунок змін величини сплаченого податку на прибуток [64].

За даними таблиці 3.4 цей вплив становить:

$$\Delta P_{\text{ПП}} = -(213 - 221) = -8 \text{ тис. грн.}$$

Зменшення розміру сплаченого податку на прибуток призвів до збільшення розміру чистого прибутку на 8 тис. грн.

Таким чином, адитивна модель впливу на прибуток від операційної діяльності дала змогу оцінити вплив кожного із узагальнюючих факторів на

зміну прибутку від операційної діяльності, з'ясувати причини його зростання чи зменшення.

Узагальнимо вплив чинників, що впливають на розмір чистого прибутку та подамо їх у вигляді зведеної таблиці впливу факторів на чистий прибуток ТОВ «УкрЛан» у 2018 році. (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Зведена таблиця впливу факторів на чистий прибуток ТОВ «УкрЛан»

Показники	Сума, тис. грн
1	2
Зміна цін	+97,34
Обсяг реалізованих товарів і послуг	+120,8
Обсяг вироблених послуг	-66,14
Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	-85
Інші операційні доходи	-3
Податок на прибуток	+8
Усього	+72

Після проведення факторного аналізу прибутку підприємства ТОВ «УкрЛан» за 2018-2017 рр. можна зробити певні висновки. Збільшення прибутку у 2018 році на 97,34 тис. грн. відбулося за рахунок зміни цін. На збільшення прибутку в звітному році вплинув чинник зміни обсягів реалізації, який вплинув на його величину позитивно, – прибуток збільшився на 120,8 тис. грн. Собівартість товарів і послуг у 2018 році збільшилася на 66,14 тис. грн. за рахунок обсягу випуску, що призвело до зменшення прибутку. Це пояснюється збільшенням обсягу випуску послуг. В цілому прибуток збільшився у 2018 році на 72 тис. грн.

3.3 Визначення шляхів та резервів підвищення прибутковості підприємства

Для забезпечення зростання прибутку на ТОВ «УкрЛан» потрібно

відшукати невикористані можливості його збільшення, тобто резерви зростання. Резерви зростання прибутку – це кількісно вимірні можливості його збільшення за рахунок зростання об’єму реалізації послуг, зменшення витрат на її виробництво і реалізацію, недопущення зовні реалізаційних збитків, вдосконалення структури послуг [74]. У процесі виявлення резервів виділяють три етапи [74]: аналітичний, на якому виявляють і кількісно оцінюють резерви; організаційний, коли розробляють комплекс інженерно-технічних, організаційних, економічних і соціальних заходів, спрямованих на забезпечення використання виявлених резервів; функціональний, коли практично реалізують заходи і контролюють їх виконання.

Основні джерела резервів збільшення суми прибутку подано на рисунку 3.4.



Рис. 3.4 Основні джерела резервів збільшення суми прибутку

Сума резерву зростання прибутку за рахунок збільшення об’єму реалізації продукції розраховується за формулою 3.14:

$$P_{(v)}^{\Pi} = \sum_{i=1}^n \Pi_i \cdot P\Pi_{ki}, \quad (3.14)$$

де $P_{(v)}^{\Pi}$ – резерв зростання прибутку за рахунок збільшення об’єму продукції, грн.;

P_i – сума прибутку на одиницю i -й продукції, грн.;

PP_{ki} – кількість додатково реалізованої продукції в натуральних одиницях виміру [75].

Якщо прибуток розрахований на гривню товарної продукції, сума резерву її зростання за рахунок збільшення об'єму реалізації визначається за формулою 3.15:

$$P_{(V)}^{\Pi} = PV \cdot \frac{\Pi}{V}, \quad (3.15)$$

де PV – потенційно можливе збільшення об'єму реалізованої продукції, грн.;

Π – фактичний прибуток від реалізації продукції, грн.;

V – фактичний об'єм реалізованої продукції, грн. [75].

Розрахунок можливого об'єму продажів, встановленого за результатами аналітичних досліджень ТОВ «УкрЛан» з врахуванням існуючого темпу приросту та можливостей підприємства дозволив спрогнозувати збільшення доходу від реалізації продукції ТОВ «УкрЛан» на 30% в наступному році.

Розрахуємо резерв збільшення прибутку за рахунок збільшення об'єму реалізації послуг ТОВ «УкрЛан» за формулою (3.17). Підставивши значення чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, послуг з таблиці 3.1 у формулу 3.15 маємо такі розрахунки:

$$PV = 11155 \cdot 0,3 = 3346,5 \text{ тис. грн.}$$

$$\Pi = 2044 \text{ тис. грн.}$$

$$V = 11155 \text{ тис. грн.}$$

$$P_{(V)}^{\Pi} = 3346,5 \cdot \frac{2044}{11155} = 613,19 \text{ тис. грн.}$$

Як бачимо, збільшивши об'єм реалізації послуг на 30 % ТОВ «УкрЛан», збільшить свій прибуток у 2019 році на 613,19 тис. грн.

Необхідно зазначити, що важливий напрям пошуку резервів зростання прибутку є зниження витрат на виробництво і реалізацію послуг, наприклад, матеріальних витрат, витрат на оплату праці, витрат на паливо і енергію, амортизації основних фондів та інших витрат.

Для того, щоб визначити та підрахувати суму резервів зростання прибутку за рахунок зниження собівартості використаємо метод порівняння. Але в цьому випадку для кількісної оцінки резервів зростання прибутку важливо правильно вибрати базу порівняння. Базою порівняння можуть виступати значення показників використання окремих видів виробничих ресурсів: плановий та нормативний; досягнутий на передових підприємствах; базовий фактично досягнутий середній рівень в цілому по галузі; фактично досягнутий на передових підприємствах зарубіжних країн [73].

В свою чергу методичною базою економічної оцінки резервів зниження витрат є система прогресивних техніко-економічних норм і нормативів по видах витрат сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів, нормативів використання виробничих потужностей, питомих капітальних вкладень, норм і нормативів в устаткуванні [68].

При порівняльному методі кількісного вимірювання резервів їх величина визначається шляхом порівняння досягнутого рівня витрат з їх потенційною величиною:

$$P_i^c = C_{\phi_i} - C_{n_i}, \quad (3.16)$$

де P_i^c – резерв зниження собівартості продукції за рахунок і-го виду ресурсів;

C_{ϕ_i} – фактичний рівень використання і-го виду виробничих ресурсів;

C_{n_i} – потенційний рівень використання i -го виду виробничих ресурсів [75].

Узагальнююча кількісна оцінка загальної суми резерву зниження собівартості продукції проводиться шляхом підсумовування:

$$P^c = \sum_{i=1}^n P_i^c, \quad (3.17)$$

де P^c – загальна величина резерву зниження собівартості продукції, грн.;

P_i^c – резерв зниження собівартості по i -му виду виробничих ресурсів, грн. [75].

Якщо аналізу прибутку передуює аналіз собівартості продукції і визначена загальна сума резерву її зниження, то розрахунок резерву зростання прибутку проводиться за формулою 3.18:

$$P_{(c)}^{\Pi} = B_m \cdot (V + PV), \quad (3.18)$$

де $P_{(c)}^{\Pi}$ – резерв збільшення прибутку за рахунок зниження собівартості продукції, грн.;

B_m – потенційно можливе зниження витрат на гривню реалізованої продукції;

V – фактичний об'єм реалізованої продукції за період, що вивчається, грн.;

PV – можливе збільшення об'єму реалізації продукції, грн. [75].

Витрати ТОВ «УкрЛан», які здійснені в результаті фінансово-господарської діяльності в цілому та по статтям за 2017-2018 рр. подані в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Структура витрат підприємства ТОВ «УкрЛан» у 2017-2018 рр.

Найменування показника	2017 рік, тис. грн.	2018 рік, тис. грн.	Відхилення, грн.
1	2	3	4
Матеріальні затрати	4403	4525	+122
Витрати на оплату праці	3164	3594	+430
Відрахування на соціальні заходи	1157	1311	+154
Амортизація	373	468	+95
Інші операційні витрати	215	216	+1
Разом	9312	10114	+802

Як видно з таблиці 3.6 найбільша частина витрат - це витрати на оплату праці та матеріальні витрати, вони склали 4403 тис. грн та 4288 тис. грн. відповідно. Як бачимо з рисунка 3.5 найбільш питома вага у витратах ТОВ «УкрЛан» займає оплата праці та матеріальні затрати. Так, у 2018 році витрати на оплату праці збільшилися на 14 % порівняно з 2017 роком.

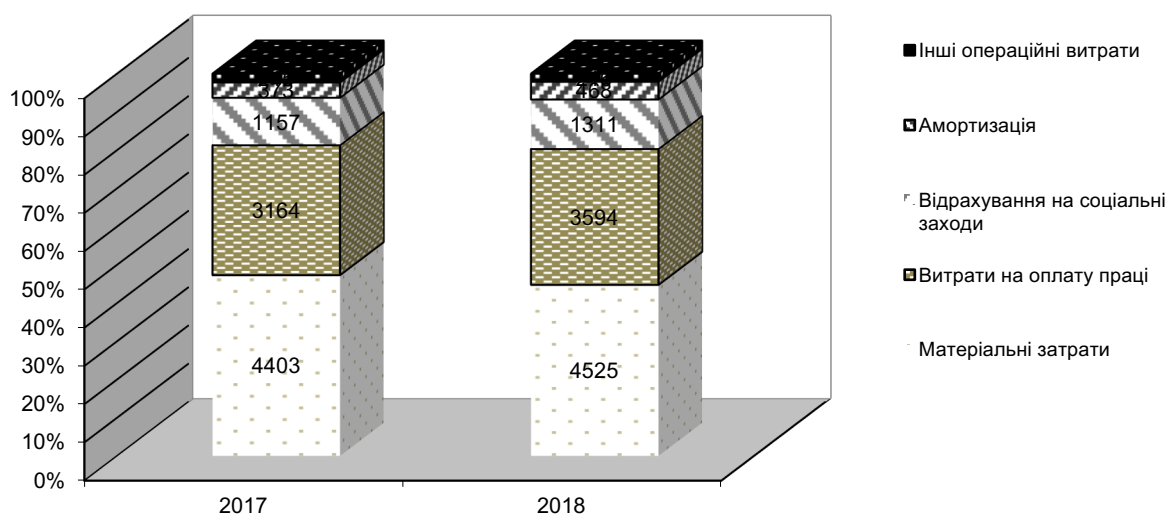


Рис. 3.5 Структура витрат ТОВ «УкрЛан»

Для того, щоб витрати по статтях привести в співставні значення, здійснимо їх перерахунок на 1 гривню реалізованої продукції, товарів та послуг використовуючи формулу [75]:

$$\frac{\text{Сума}_{\text{ витрат}}}{\text{Обсяг}_{\text{ товарної}_{\text{ продукції}}} \quad (3.19)$$

Результати перерахунку представимо в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Витрати на 1 гривню товарів та послуг ТОВ «УкрЛан»

Найменування показника	За 2011 р.	За 2012 р.	Відхилення
1	2	3	4
Матеріальні затрати	0,419	0,406	-0,014
Витрати на оплату праці	0,301	0,322	+0,021
Відрахування на соціальні заходи	0,110	0,118	+0,007
Амортизація	0,036	0,042	+0,006
Інші операційні витрати	0,020	0,019	-0,001
Разом	0,887	0,907	+0,020

Як свідчать дані таблиці 3.7 на ТОВ «УкрЛан» існують резерви зниження собівартості продукції, товарів та послуг за рахунок зменшення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, амортизаційних відрахувань та інших операційних витрат. Як бачимо у 2018 році показники витрат на 1 грн. товарів та послуг збільшились порівняно з 2017 роком, і являють собою негативні відхилення від досягнутих у попередньому періоді, які можна розглядати як потенційно можливі.

На основі результатів таблиці 3.7 зниження витрат на гривню товарів і послуг становить:

$$(0,406 - 0,419) + (0,322 - 0,301) + (0,16 - 0,12) + (0,118 - 0,110) + \\ + (0,042 - 0,036) + (0,019 - 0,020) = 0,02 \text{ грн}$$

Витрати на гривню товарів і послуг в 2018 році склали 0,907 грн.,

зниження цієї суми на 0,02 грн. дозволить збільшити суму прибутку.
Розрахуємо резерв збільшення суми прибутку:

$$P_c^{\Pi} = 0,02 \cdot (11155 + 613,19) = 235,36 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином, зниження витрат на 0,02 грн. дозволить ТОВ «УкрЛан» збільшити суму прибутку на 235,36 тис. грн. Також необхідно зазначити, що істотним резервом зростання прибутку є поліпшення якісного складу товарів та послуг.

Дотримання технологічної дисципліни на ТОВ «УкрЛан», контроль за роботою виробничого обладнання і своєчасний його ремонт та монтаж, умови зберігання і транспортування сировини і готової продукції є важливими чинниками підвищення якості товарної продукції.

Резерв збільшення прибутку за рахунок підвищення якості звичайно визначається таким чином: зміна питомої ваги кожного виду продукції множиться на відпускну ціну відповідного виду продукції, результати підсумовуються, і одержана зміна середньої ціни множиться на можливий об'єм реалізації продукції [74]:

$$P_{(x)}^{\Pi} = \left(\sum_{i=1}^n \Delta ПВ_i \cdot Ц_i \right) \cdot (V + PV) , \quad (3.20)$$

де $P_{(x)}^{\Pi}$ – резерв збільшення прибутку за рахунок підвищення якості продукції, грн.;

$ПВ_i$ – питома вага і-го виду продукції в загальному об'ємі реалізації, %;

$Ц_i$ – відпускна ціна і-го виду продукції, грн.;

V – фактичний об'єм реалізованої продукції за період, що вивчається, грн.;

PV – можливе збільшення об'єму реалізації продукції, грн.

На основі проведених досліджень узагальнимо всі виявлені резерви зростання прибутку та подамо їх у вигляді зведеної таблиці 3.8.

На основі проведеного аналізу прибутку ТОВ «УкрЛан», визначено, що на підприємстві існують наступні резерви поліпшення фінансових результатів діяльності, а саме: резерв збільшення прибутку за рахунок збільшення обсягів реалізації товарів і послуг у сумі 613,19 тис. грн. та за рахунок зниження собівартості товарів і послуг у сумі 235,36 тис. грн.

Таблиця 3.8

Загальні резерви збільшення суми прибутку

Джерело резервів	Резерв збільшення прибутку, тис. грн.
Збільшення об'єму продажів	613,19
Зниження собівартості продукції	235,36
Разом	848,55

Однак, спираючись на прогнози дирекції підприємства, щодо рівня попиту на товари та послуги можна зробити висновок, що можливе збільшення обсягу реалізації на 30%. Резерв збільшення прибутку за рахунок зменшення витрат підприємства. Аналіз витрат ТОВ «УкрЛан» свідчить про збільшення собівартості продукції у 2018 році порівняно з 2017 роком, згідно проведеного аналізу витрати на 1 гривню реалізованих послуг по всіх статтях збільшились, окрім матеріальних та інших операційних витрат. Розмір цих перевитрат являє собою резерв збільшення прибутку, оскільки підприємство відхилилось від вже досягнутого рівня витрат і потенційно може до нього повернутись. Але варто звернути увагу на те, що реалізація цього резерву можлива лише за рахунок зменшення витрат на оплату праці та закупівельних цін на матеріали та сировину, оскільки ці статті витрат мають найбільшу питому вагу.

Спираючись на вищенаведене необхідно визначити систему заходів, яка дозволить поліпшити фінансові результати ТОВ «УкрЛан» та сприяти реалізації виявлених резервів у короткостроковому та довгостроковому періодах. На засадах проведеного дослідження пропонуємо для покращення фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» здійснити такі заходи, які представлені на рисунку 3.6.



Рис. 3.6 Система заходів щодо покращення фінансових результатів
ТОВ «УкрЛан»

На нашу думку, на ТОВ «УкрЛан» необхідно здійснювати розвиток професійних якостей співробітників, які задіяні у діяльності підприємства, що дасть можливість покращити їх кваліфікацію та зменшити кількість робочого персоналу, який має низький рівень підготовки, тобто даний захід дозволить підвищити якість послуг та зменшити витрати на оплату праці персоналу.

Також необхідно розробити і запровадити ефективну систему матеріального стимулювання персоналу, яка буде пов'язана з результатами їх діяльності. Цей захід дасть можливість поліпшити матеріальний стан персоналу, що відобразиться на їх підвищенні продуктивності праці та раціонально розподіляти преміальний фонд ТОВ «УкрЛан».

Для розширення діяльності на ринку необхідно шукати нові ринки збуту та пропонувати новітні послуги. Такий захід дозволить розширити базу клієнтів та збільшити обсяги реалізованих послуг.

Варто зазначити, що на досліджуваному підприємстві необхідно впровадити систему управлінського обліку витрат в розрізі центрів відповідальності та витрат по окремим групам товарів та послуг. Для

збільшення обсягів продажу підприємству необхідно розробити та здійснювати гнучку цінову політику, яка буде базуватись на диференціації цін в залежності від категорії покупців, наприклад пенсіонери, інваліди та ін.

Підсумовуючи зазначимо, що система запропонованих заходів, що розкрита вище дозволить реалізувати виявлені резерви прибутку, покращити фінансово-господарські показники підприємства та надасть можливість керівництву ТОВ «УкрЛан» здійснювати ефективне управління як витратами і доходами, так і фінансовими результатами діяльності загалом.

ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі визначено, що діяльність будь-якого суб'єкта господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди. Фінансовий результат роботи підприємства, як одна з основних категорій економіки, може виступати у двох формах - прибуток або збиток. Він дає можливість встановити взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнити результати діяльності підприємства.

Порядок формування фінансових результатів господарської діяльності підприємства слід розглядати у двох аспектах: за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та за вітчизняною нормативною базою, методичним та методологічним забезпеченням. Методологічні засади формування, оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності України визначаються положення (стандарти) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Їх норми поширюються на підприємства (організації) та інших юридичних осіб незалежно від форми власності (крім бюджетних та банківських установ).

При написанні даної роботи були використані дані про облік та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» за 2017-2018 рр. Проаналізувавши фінансово-економічні показники ТОВ «УкрЛан» можна позитивно оцінити діяльність підприємства. Дані економічного паспорта показують, що підприємство у 2018 році збільшило доходи від послуг в порівнянні з 2017 роком, цей показник збільшився на 6,23 %. Так само збільшився чистий дохід від реалізації послуг. У 2018 році він склав 11155 тис. грн., що на 6,21 % більш ніж у 2017 році. ТОВ «УкрЛан» протягом 2-х років в результаті здійснення господарської діяльності отримувало прибуток. Порівняно з 2017 роком у 2018 році фінансовий результат від операційної діяльності збільшився на 72 тис. грн. або на 106,79 %.

В роботі зроблено оцінку сучасного стану системи обліку фінансових результатів на підприємстві та досліджено аналітичний та синтетичний облік доходів від реалізації товарів і послуг, інших операційних доходів ТОВ «УкрЛан». Так, підприємство на рахунках сьомого класу «Доходи і результати діяльності» узагальнює інформацію про доходи від операційної діяльності підприємства. Рахунки восьмого класу «Витрати за елементами» призначено для відображення інформації про витрати підприємства за елементами. На рахунках дев'ятого класу «Витрати діяльності» відображають інформацію про витрати операційної діяльності підприємства.

Фінансовий результат відіграє найважливішу роль у господарській діяльності, оскільки від нього залежить майбутнє підприємства. Саме через важливість фінансового результату та його показників у діяльності підприємства необхідно значну роль надавати організації обліку фінансових результатів. На нашу думку, підприємству необхідно особливу увагу звернути на такий важливий момент облікової політики, як облік витрат, а саме системи рахунків, задіяних в їх обліку. Робочим планом рахунків передбачена значна кількість рахунків для обліку операційних та не операційних витрат, але для більш повного аналізу витрат підприємства доцільно їх деталізувати. Також необхідно визначити, які саме загальновиробничі витрати належать до змінних, а які до постійних. Оскільки від такого розподілу витрат залежить виробнича собівартість конкретних видів послуг, а тому і фінансові результати від її реалізації. Одночасно з віднесенням конкретних загальновиробничих витрат до постійних чи змінних, необхідно визначитись із нормальною потужністю підприємства.

Також на підприємстві необхідно деталізувати систему субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Так, дохід від реалізації товарів і послуг необхідно відображати на аналітичних рахунках у розрізі видів реалізованої товарів, послуг із метою виявлення найприбутковіших серед них, а також установлення тенденцій рентабельності окремих видів товарів, послуг. Рекомендовані субрахунки другого порядку

дозволять упорядкувати облік доходів від послуг та будуть сприяти підвищенню ефективності управлінської діяльності. Дана пропозиція дасть можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві.

Аналітичний облік фінансових результатів на ТОВ «УкрЛан» організований так, щоб за підсумком кожного звітного періоду із аналітичного обліку фінансових результатів головний бухгалтер може взяти підсумкові дані і перенести їх на відповідну статтю Звіту про фінансові результати. Аналітичний облік фінансових результатів організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності.

Як показав аналіз фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» динамічно розвивається. Фінансові результати його діяльності у звітному періоді кращі, ніж у попередньому. Результативною є операційна діяльність підприємства, де темпи приросту як безпосередньо витрат на виробництво реалізованих послуг (5,81 %) нижчі, ніж темпи приросту доходу (виручки) від реалізації товарів і послуг (6,23%), валового прибутку (8,03%). Разом із тим, у складі адміністративних витрат відбуваються значний темп приросту (15,97 %), що свідчить про значні витрати на обслуговування адміністративного персоналу та витрат на збут (підвищення в 6 разів).

Загальний фінансовий результат основної діяльності підприємства, а також операцій, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення, - прибуток від звичайної діяльності - на підприємстві зріс на 4,99 %, а чистий прибуток - на 6,79 %.

Отже, на основі проведеного загального аналізу оцінки стану фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» можна зробити висновок, що балансовий прибуток і чистий прибуток підприємства у 2018 році є вищим у порівнянні з 2017 роком. Прибуток має тенденцію до зростання за рахунок збільшення доходів від реалізації товарів і послуг (на 654 тис. грн.) та

зменшений за рахунок зростання витрат на виробництво (на 500 тис. грн.).

Після загальної оцінки стану балансового прибутку на ТОВ «УкрЛан» в роботі проведено факторний аналіз прибутку. Факторний аналіз прибутку дає можливість визначити походження джерел його формування (зміна обсягів реалізації, структури продукції, відпускних цін та цін на сировину, тарифів на електроенергію та перевезення). Він дає можливість керівництву ТОВ «УкрЛан» вносити корективи у фінансово-господарську діяльність підприємства в залежності від величини впливу на прибуток тих чи інших чинників.

Після проведення факторного аналізу прибутку підприємства ТОВ «УкрЛан» за 2017-2018 рр. визначено, що збільшення прибутку у 2018 році на 97,34 тис. грн. відбулося за рахунок зміни цін. На збільшення прибутку в звітному році вплинув чинник зміни обсягів реалізації, який вплинув на його величину позитивно, – прибуток збільшився на 120,8 тис. грн. Собівартість товарів і послуг у 2018 році збільшилася на 66,14 тис. грн. за рахунок обсягу випуску, що призвело до зменшення прибутку. Це пояснюється збільшенням обсягу випуску послуг. В цілому прибуток збільшився у 2018 році на 72 тис. грн.

На основі проведеного аналізу прибутку ТОВ «УкрЛан», визначено, що на підприємстві існують наступні резерви поліпшення фінансових результатів діяльності, а саме: резерв збільшення прибутку за рахунок збільшення обсягів реалізації товарів і послуг у сумі 613,19 тис. грн. та за рахунок зниження собівартості товарів і послуг у сумі 235,36 тис. грн.

Спираючись на вищенаведене в роботі визначено комплекс заходів, який дозволить поліпшити фінансові результати ТОВ «УкрЛан» та сприяти реалізації виявлених резервів у короткостроковому та довгостроковому періодах. На засадах проведеного дослідження пропонуємо для покращення фінансових результатів ТОВ «УкрЛан» здійснити такі заходи: сприяти розвитку професійних якостей персоналу; розробити і запровадити ефективну систему матеріального стимулювання персоналу; розширювати ринки збуту;

впровадити систему управлінського обліку витрат в розрізі центрів відповідальності та витрат по окремим групам товарів та послуг; розробити та здійснювати гнучку цінову політику, яка буде базуватись на диференціації цін в залежності від категорії покупців. Таким чином, комплекс запропонованих заходів дозволить керівництву ТОВ «УкрЛан» реалізувати виявлені резерви прибутку та покращити фінансово-господарські показники підприємства.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Самохін Л.В. Фінансовий результат як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку. *Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна*. Випуск 97. 2005. с. 51 – 58.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Минск : Аудит, 1996. 638 с.
3. Никитин С. Прибыль: теоретические и практические подходы / С. Никитин. *Мировая экономика и международные отношения*. 2002. № 5. С. 20–27.
4. Делепляс Г. Лекции по истории экономической мысли: учебное пособие. [перевод с французского Н. Шехтман и И. Блам]. Новосибирск, 2000. 235 с.
5. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва : Прогрес, 1935. 112 с.
6. Шумпетер И. Теория экономического развития. Москва : Прогресс, 1982. 455 с.
7. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль / Ф.Найт; пер. с англ. М.Я. Каждана. Минск : Дело, 2003. 359 с.
8. Чемберлен Э.Х. Теория монополистической конкуренции: Реориентация теории стоимости / Чемберлен Э. Х.; пер. с англ. Э.Г. Лейкина, Л.Я. Розовского; под ред. О.Я. Ольсевича. Москва : Экономика, 1996. 351 с.
9. Бобко В.В. Облік фінансових результатів: питання термінології. *Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції*: Ужгород, 26-28 квітня 2010 р. Ужгород : УжНУ, 2010. 378 с. URL: http://www.uzhhorod.com/koa/TEZY_MNPKonferenciya_26_28_04_2010.doc
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів

України, 1998. 736 с.

11. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник. Львів : Світ, 2005. Т. 2. 563 с.

12. Чацкіс Е.Д. Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий. Донецк : Сталкер, 1996. 320 с.

13. Бобко В.В. Сутність понять «прибуток» і «збиток» в контексті бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК*. № 2. 2015. с. 21 – 23.

14. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. Минск : Финансы и статистика, 2001. 560 с.

15. Очерки по истории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1991. 400 с.

16. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. N 2755–VI.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1999. №12. С. 40 – 42.

18. Кулішов В.В. Погашение отложенных налоговых активов и обязательств по объектам основных средств. *Бухгалтерский учет*. 2014. №8. С.5 – 9.

19. Економіка підприємства : підручник. Київ : Київський нац. торг.-економ. ун-т, 2017. 569 с.

20. Бухгалтерський фінансовий облік ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2006. 832 с.

21. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник. Киев : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 795 с.

22. Финансово-правовой справочник предпринимателя. Киев : Манускрипт, 1995. 302 с.

23. Сидоров И. И. Логистическая концепция управления предприятием. ДНТП «Знание»; ИВЭСЭП. СПб., 2001. 168 с.

24. Ананькина Е. А. Управление затратами : конспект лекцій. Москва : ПРИОР, 1998. 64 с.

25. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посіб. Київ : КНЕУ, 2012. 131 с.
26. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии : учеб. пособ. СПб : Бизнес-пресса, 2004. 256 с.
27. Сухарева Л. А. Контроллинг - основа управления бизнесом. Киев : Ника-центр, 2014. 208 с.
28. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.
29. Вербило О. Ф. Методика преподавания бухгалтерського учета. Київ : УСХА, 1992. 216 с.
30. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
31. Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 5. С. 15 – 18.
32. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий : прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. Киев : Изд. дом «Максимум», 2001. 600 с.
33. Юцявичене П. Я. Теория и практика модульного обучения. Каунас : Швиеса, 1989. 272 с.
34. Голов С.Ф., Єфименко В.І. Фінансовий та управлінський облік. Київ : ТОВ «Автоінтерсервік», 1996. 544 с.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://kodeksy.com.ua/buh/psbo/16.htm> (дата звернення 16.09.19).
36. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студ. вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» . Житомир : ПП «Рута», 2002. 688с.
37. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : Київський державний торгово-економічний університет, 2000. 692 с.
38. Кучеркова С.О. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук:

08.00.09 / Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. Київ, 2008. 21 с.

39. Крайник О.П. Економіка підприємства: навч. посіб. Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інститут післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2003. 208с.

40. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення 10.10.19).

41. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] URL: www.ukrstat.gov.ua.

42. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 08.08.19).

43. Лень В.С. Звітність підприємств : підручник. Київ : Знання-Прес, 2006. 612 с.

44. Актуально про облікову політику. *Дебет-Кредит: Український бухгалтерський тижневик*. Київ, 2008. №3.

45. Белуха М. Теоретические и методологические принципы электронного учета хозяйственной деятельности. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2004 . № 12. с. 15.

46. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: 3-тє видання. навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 608 с.

47. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.99р. № 663 «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордоном».

48. «Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордоном» що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98р. № 59.

49. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2013. 444 с.

50. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 592

с.

51. Бріхем Е. Основи фінансового менеджменту. Київ : Молодь, 1997. 204с.

52. Івахненко В.Н. Курс економічного аналізу: навч. посіб. Київ : Знання, 2000. С. 103 –115.

53. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ : МАУП, 2000. С.21-33.

54. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств: навч. посіб. Київ : Урожай, 1995. 326 с.

55. Шеремет А.Д. Методика фінансового аналізу. Москва : Инфра, 1995. С. 5.

56. Берднікова Т.М. Узагальнення методичних підходів оцінки фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.: URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1538>

57. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: підручник. Київ : Знання, 2008. 478 с.

58. Шустіков А. А. Фінансова статистика: навч.-метод. посіб. для самоств. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2003. 205 с.

59. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ : Центр учб. л-ри, 2009. 255с.

Додаток А

Таблиця А.1

Графік документообігу ТОВ УкрЛан

Назва документа	кількість екземплярів	Зміст документа				Перевірка та обробка документа		Хто підписує Відповідальний за оформлення	Зберігання		
		Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	строк складання	Строк виконання				Відповідальний за виконання	строк складання	строк виконання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Накладна	2	Гол. бухгалтер	склад	щоденно	щоденно	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	склад	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Рахунок-фактура	2	Гол. бухгалтер	бухгалтерія	щоденно	щоденно	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Особи, указані в наказі	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Прибутковий касовий ордер	1	Бухгалтер-касір	Бухгалтер-касір	в момент отримання грошей	щоденно	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Головний бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Видатковий касовий ордер	1	Бухгалтер-касір	Бухгалтер-касір	в момент видачі грошей	щоденно	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Керівник, гол. бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років, по з/пл.-75 років
Виписка з додатками (отримана)	1 + додат.	-	-	-	-	бухгалтерія		-	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Довіреність на отримання ТМЦ (виписана)	1	бухгалтерія	Підзвітна особа	перед отриманням ТМЦ	от 3 до 30 днів	бухгалтерія	-	Керівник, гол. бухгалтер підзвітна особа	-	Гол. бухгалтер	5 років
Довіреність на отримання ТМЦ (отримана)	1	-	-	-	-	торгові точки	щоденно	-	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Авансовий звіт	1	Підзвітна особа	Підзвітна особа	протягом 3 дн. після витрат грошових коштів	30 днів з моменту видачі грошей	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Керівник, гол. бухгалтер підзвітна особа	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Платіжне доручення	2	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	щоденно	щоденно	бухгалтерія	наступний день	Керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Отримані первинні документи, в яких зафіксовані факти здійснення господарських операцій	1	-	-	-	-	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	-	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Акт звірки	2	бухгалтерія	бухгалтерія	по мірі потреби	7 днів	бухгалтерія	3 дні	Гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Відрядне посвідчення	1	бухгалтерія	Відрядна особа	перед виїздом у відрядження	3 дні після приїзду	бухгалтерія	3 дні	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Накази	1	бухгалтерія	бухгалтерія	3 дні	Згідно наказу	бухгалтерія	3 дні	Керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років, по особистому складу-75 років
Розрахункова відомість по з/платі	1	бухгалтер по з/пл	бухгалтер по з/пл	Останній робочий день розрахункового місяця	10-е число наступного місяця за розрахунковим місяцем	бухгалтер по з/пл	10 днів	Гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років

Розрахунок податків по з/платі	1	бухгалтер по з/пл	бухгалтер по з/пл	10-е число наступного місяця за розрахунковим місяцем	10-е число наступного місяця за розрахунковим місяцем	бухгалтер по з/пл	3 дні	Гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Платіжна відомість по виплаті авансу по з/пл	1	бухгалтер по з/пл	бухгалтер по з/пл	25 число поточного місяця	3 дні	бухгалтер по з/пл	3 дні	Керівник, гол. бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Платіжна відомість по з/платі	1	бухгалтер по з/пл	бухгалтер по з/пл	10 число, наступне за розрахунковим місяцем	3 дні	бухгалтер по з/пл	3 дні	Керівник, гол. бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Табель обліку робочого часу	1	бухгалтерія	бухгалтерія	щоденно	Останній робочий день місяця	бухгалтерія	3 дні	Керівник інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	1 рік

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Графік відпусток	1	бухгалтерія	бухгалтерія	1 грудня	5 днів	бухгалтерія	3 дні	Керівник інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	1 рік
Записка-розрахунок про надання відпустки	1	бухгалтерія	бухгалтерія	день розрахунку перед відпусткою	день розрахунку перед відпусткою	бухгалтерія	3 дні	Бухгалтер, інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Записка-розрахунок при звільненні	1	бухгалтерія	бухгалтерія	день звільнення	день звільнення	бухгалтерія	день звільнення	Бухгалтер, інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Особиста карточка	1	бухгалтерія	бухгалтерія	5 днів з моменту виходу на роботу	той же день	бухгалтерія	той же день	інспектор по персоналу, робітник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Трудовий договір	2	бухгалтерія	бухгалтерія	3 дня з моменту виходу на роботу	той же день	бухгалтерія	3 дні	Керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Інвентарні карточки	1	бухгалтерія	бухгалтерія	при надходженні ОЗ	3 дня	бухгалтерія	щоквартально	бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	
Акт про приймання-передачу об'єкта ОЗ	2	Бухгалтер, склад	Бухгалтер, склад	при надходженні ОЗ	3 дня	бухгалтерія	3 дні	комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Інвентаризаційний опис ТМЦ	1	інвентаризаційна комісія	інвентаризаційна комісія	Згідно наказу	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	бухгалтер, інвентаризац. комісія, відповід. особа	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Інвентаризаційний опис основних засобів	1	інвентаризаційна комісія	інвентаризаційна комісія	Згідно наказу	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	бухгалтер, інвентаризац. комісія, відповід. особа	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Приходний ордер	1	Бухгалтер, склад	склад	при надходженні матеріалів	в той же день	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	склад, секретар	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років

Вимога-накладна	2	Бухгалтер, склад	склад	при видачі матеріалів	в той же день	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	склад, отримувач	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Договір	2	Бухгалтер	Бухгалтер	-	3 дні	Гол. бухгалтер	не рідше 2-х раз в місяць	керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Податкові та бухгалтерські звіти, реєстри	2	Гол. бухгалтер	Гол. бухгалтер	Згідно закону України	Згідно закону України	Гол. бухгалтер	Згідно закону України	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	Щорічні-постійно, кварталні-5років, щомісячні-1рік
Статистичні звіти	2	Гол. бухгалтер	Гол. бухгалтер	Згідно закону України	Згідно закону України	Гол. бухгалтер	Згідно закону України	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	Щорічні-постійно, кварталні-5років, щомісячні-1рік
Журнал обліку контролю за виконанням наказів про проведення інвентаризації	1	Гол. бухгалтер	Гол. бухгалтер	3 дні після проведення інвентаризації	Згідно наказу	Гол. бухгалтер	щоквартально	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Інвентарний ярлик	1	інвентаризаційна комісія	інвентаризаційна комісія	по мірі потреби	-	інвентаризаційна комісія	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Звірювальна відомість результатів інвентаризації ТМЦ	1	інвентаризаційна комісія	інвентаризаційна комісія	Згідно наказу	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Касова книга	1	бухгалтер-касир	бухгалтер-касир	щоденно	щоденно	бухгалтерія	щомісячно	Касир, бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	75 років
Акт інвентаризації готівкових грошових коштів	1	інвентаризаційна комісія	інвентаризаційна комісія	Згідно наказу	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років
Наказ про проведення інвентаризації	1	бухгалтер	бухгалтер	3 дні	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	5 років

Додаток Б

Таблиця Б.1

Робочий план рахунків ТОВ «УкрЛан»

№ Кода	Назва
09	Амортизаційні відрахування
10	Основні засоби
103	Будинки та споруди
104	Машини та обладнання
105	Транспортні засоби
106	Інструменти, прилади та інвентар
108	Багаторічні насадження
109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи
127	Інші нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів
131	Знос основних засобів
132	Знос інших необоротних матеріальних активів
133	Знос нематеріальних активів
15	Капітальні інвестиції
151	Капітальне будівництво
152	Придбання (виготовлення) основних засобів
1521	Придбання основних засобів
1522	Виготовлення і модернізація основних засобів
153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
1531	Придбання інших необоротних матеріальних активів
1532	Виготовлення і модерн. інших необоротних матеріальних активів
154	Придбання (створення) нематеріальних активів
1542	Створення нематеріальних активів
20	Виробничі запаси
201	Сировина й матеріали
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
203	Паливо
207	Запасні частини
209	Інші матеріали
2091	Інші матеріали
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети
23	Виробництво
231	Виробництво продукції та послуг
25	Напівфабрикати
26	Готова продукція
28	Товари
281	Товари на складі

Продовження таблиці Б.1

286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу
30	Каса
301	Каса в національній валюті
31	Рахунки в банках
311	Поточні рахунки в національній валюті
313	Інші рахунки в банку в національній валюті
36	Розрахунки з покупцями та замовниками
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
37	Розрахунки з різними дебіторами
372	Розрахунки з підзвітними особами
3721	Розрахунки з підзвітними особами в національній валюті
377	Розрахунки з іншими дебіторами
3771	Розрахунки з іншими дебіторами
3772	Розрахунки з іншими дебіторами (у розрізі замовлень)
3775	Розрахунки з робітниками та службовцями по інших операціях
38	Резерв сумнівних боргів
381	По заборгованості за товари, роботи, послуги
389	По іншій дебіторській заборгованості
39	Витрати майбутніх періодів
40	Статутний капітал
42	Додатковий капітал
423	Дооцінка активів
424	Безоплатно одержані необоротні активи
425	Інший додатковий капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)
441	Прибуток нерозподілений
442	Непокриті збитки
45	Вилучений капітал
453	Інший вилучений капітал
48	Цільове фінансування і цільові надходження
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
64	Розрахунки за податками й платежами
641	Розрахунки за податками
6411	НДФЛ
6414	Комунальний податок
6415	ПДВ
6416	Податок на прибуток
6417	Транспортний податок
6418	Земельний податок
642	Розрахунки за обов'язковими платежами
6422	Збір за забруднення навк.середовища
6423	Збір за радіочастоти
6424	Збір за водокористування
6426	Профспілковий з робітників
6427	Содержание профсоюза
643	Податкові зобов'язання
644	Податковий кредит

Продовження таблиці Б.1

6441	Податковий кредит
6442	Неодержані податкові накладні
65	Розрахунки за страхуванням
651	За пенсійним забезпеченням
652	За соціальним страхуванням
653	За страхуванням на випадок безробіття
656	За страхуванням від нещасних випадків
66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	Розрахунки за заробітною платою
662	Розрахунки з депонентами
663	Розрахунки за іншими виплатами
68	Розрахунки за різними операціями
685	Розрахунки з іншими кредиторами
6851	Розрахунки з іншими кредиторами
6852	Розрахунки з іншими кредиторами (у розрізі замовлень)
6856	Розрахунки з позабюджетними фондами
70	Доходи від реалізації
701	Дохід від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг
704	Вирахування з доходу
71	Інший операційний дохід
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів
716	Відшкодування раніше списаних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
719	Інші доходи від операційної діяльності
74	Інші доходи
746	Інші доходи від звичайної діяльності
79	Фінансові результати
791	Результат операційної діяльності
793	Результат іншої звичайної діяльності
80	Матеріальні витрати
801	Витрати сировини й матеріалів
802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
803	Витрати палива й енергії
81	Витрати на оплату праці
811	Виплати за окладами й тарифами
812	Премії та заохочення
813	Компенсаційні виплати
814	Оплата відпусток
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
816	Інші витрати на оплату праці
82	Відрахування на соціальні заходи
821	Відрахування на пенсійне забезпечення
822	Відрахування на соціальне страхування
823	Страхування на випадок безробіття
83	Амортизація

Продовження таблиці Б.1

831	Амортизація основних засобів
832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
84	Інші операційні витрати
90	Собівартість реалізації
902	Собівартість реалізованих товарів
903	Собівартість реалізованих робіт і послуг
91	Загальновиробничі витрати
92	Адміністративні витрати
93	Витрати на збут
94	Інші витрати операційної діяльності
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
944	Сумнівні та безнадійні борги
946	Втрати від знецінення запасів
947	Нестачі і втрати від псування цінностей
948	Визнані штрафи, пені, неустойки
949	Інші витрати операційної діяльності
97	Інші витрати
976	Списання необоротних активів
98	Податок на прибуток
981	Податок на прибуток від звичайної діяльності
ВД	Валові доходи
ВР	Валові витрати
МЦ	МШП в експлуатації
НА	Балансова вартість НМА (податковий облік)
НА1	Первісна вартість НМА (податковий облік)
НА2	Амортизація НМА (податковий облік)
ОЗ	Балансова вартість ОЗ (податковий облік)
ОЗ1	Основні засоби, група 1 (податковий облік)
ОЗ2	Основні засоби, група 2 (податковий облік)
ОЗМ	Модернізація ОЗ (податковий облік)

Додаток В

Таблиця В.1

Деталізація рахунків 7, 8 та 9 класів на ТОВ «УкрЛан»

Рахунок та субрахунки		Активний/ Пасивний	Аналітичність	
			Субконто 1	Субконто 2
1		2	3	4
7 клас				
70	Доходи від реалізації	АП	Види діяльності	Місця зберігання
702	Дохід від реалізації товарів	П		
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	П		
704	Вирахування з доходу	А		
71	Інший операційний дохід	П		
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	П		
716	Відшкодування раніше списаних активів	П		
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	П		
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	П		
719	Інші доходи від операційної діяльності	П		
74	Інші доходи	П		
746	Інші доходи від звичайної діяльності	П		
79	Фінансові результати	АП		
791	Результат операційної діяльності	АП		
793	Результат іншої звичайної діяльності	АП		
8 клас				
80	Матеріальні витрати	А	Види діяльності	Види затрат
801	Витрати сировини й матеріалів	А		
802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	А		
803	Витрати палива й енергії	А		
81	Витрати на оплату праці	А		
811	Виплати за окладами й тарифами	А		
812	Премії та заохочення	А		
813	Компенсаційні виплати	А		
814	Оплата відпусток	А		
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	А		
816	Інші витрати на оплату праці	А		
82	Відрахування на соціальні заходи	А		
821	Відрахування на пенсійне забезпечення	А		
822	Відрахування на соціальне страхування	А		
823	Страхування на випадок безробіття	А		
83	Амортизація	А		
831	Амортизація основних засобів	А		
832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	А		
84	Інші операційні витрати	А		

Продовження таблиці В.1

9 клас			
90	Собівартість реалізації	А	Види діяльності
902	Собівартість реалізованих товарів	А	
903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	А	
91	Загальновиробничі витрати	А	
92	Адміністративні витрати	А	
93	Витрати на збут	А	
94	Інші витрати операційної діяльності	А	
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	А	
944	Сумнівні та безнадійні борги	А	
946	Втрати від знецінення запасів	А	
947	Нестачі і втрати від псування цінностей	А	
948	Визнані штрафи, пені, неустойки	А	
949	Інші витрати операційної діяльності	А	
97	Інші витрати	А	
976	Списання необоротних активів	А	
98	Податок на прибуток	А	
981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	А	

Додаток Д

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»

Підприємство ТОВ Укрлан
Територія Запорізька область
Організаційно-правова форма господарювання
приватне підприємство
Орган державного управління

Дата (рік, місяць,
число)

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ

за СПОДУ

за КВЕД

Вид економічної діяльності
Середня кількість працівників №

Коди	
	01
36576876	
230	
86.21	

Одиниця виміру : тис. грн.

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

БАЛАНС за станом на 2018 р.

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
накопичена амортизація	012		
Незавершені капітальні інвестиції	020	80	
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	6173	6019
первісна вартість	031	7332	7640
знос	032	(1159)	(1621)
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080	6259	6019
II. Оборотні активи			
Запаси:			

виробничі запаси	100	1006	1117
поточні біологічні активи	110		
незавершене виробництво	120		
готова продукція	130		
товари	140		
векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	722	534
первісна вартість	161	722	534
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	349	1082
у тому числі в касі	231	14	20
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260	2082	2739
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280	8341	8758

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал		14	20
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330	3678	3850
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	3041	4174
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380	6982	8287
II. Забезпечення таких витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Цільове фінансування I	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими	510		

зобов'язаннями			
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	1155	223
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550	32	58
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570	56	62
з оплати праці	580	108	122
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620	1359	471
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640	8341	8758

(1) Визначається в порядку, встановленому спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

(2) З рядка 420 графа 4 Сума благодійної допомоги (421) ____.

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Ж

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 3

Підприємство ТОВ Укрлан
Територія Запорізька область
Організаційно-правова форма господарювання
приватне підприємство
Орган державного управління

Дата (рік, місяць,
число)

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ

за СПОДУ

Вид економічної діяльності практика
Середня кількість працівників №

за КВЕД

Коди		
		01
36576876		
230		
86.21		

Одиниця виміру : тис. грн.

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ за станом на 2018 р.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,	010	11158	10504
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030	(3)	(1)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів,	035	11155	10503
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(9111)	(8611)
Валовий:		2044	1892
прибуток	050		
збиток	055		
Інші операційні доходи	060	88	91
Адміністративні витрати	070	(726)	(626)
Витрати на збут	080	(17)	(3)
Інші операційні витрати	090	(43)	(72)
Фінансові результати від операційної діяльності:		1346	1282
прибуток	100		
збиток	105		
Доход від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120		

Інші доходи№	130		
Фінансові витрати	140		
Втрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160		
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		1346	1282
прибуток	170		
збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(213)	(221)
Фінансові результати від звичайної діяльності:		1133	1061
прибуток	190		
збиток	195		
Надзвичайні:			
доходи	200		
витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий:		1133	1061
прибуток	220		
збиток	225		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	4525	4403
Витрати на оплату праці	240	3594	3164
Відрахування на соціальні заходи	250	1311	1157
Амортизація	260	468	373
Інші операційні витрати	270	216	215
Разом	280	10114	9312

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

(1) З рядка 130 графа 3 Дохід, пов'язаний з благодійною допомогою (131) _____

Керівник _____

Головний бухгалтер _____