

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організаційно-методичне забезпечення обліку і аналізу фінансових
результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-2-з
спеціальності облік і оподаткування,
освітня програма облік і аудит
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

_____ І.О. Бузіна _____

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 у підприємствах малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«_____» _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Бузіній Ірині Олександрівні

1. Тема роботи: Організаційно-методичне забезпечення обліку і аналізу фінансових результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» керівник роботи Скорнякова Ю.Б., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути економічну сутність категорії «фінансові результати» та облікові особливості її визначення, систематизувати організаційно-методичні основи управління результатами діяльності торгового підприємства, дослідити наявну систему обліку доходів, витрат та фінансових результатів торгового підприємства та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати комплексний аналіз фінансових результатів діяльності торгового підприємства та обґрунтувати пропозиції щодо підвищення ефективності його функціонування та конкурентоспроможності.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 13 рис., 26 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання 08 липня 2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 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	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка _____ І.О. Бузіна
(підпис)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ Ю.М. Уманська
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 111 с., 13 рис., 26 табл., 1 додаток, 65 джерел.

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу фінансових результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів, а також проведення аналізу фінансових результатів з метою формування пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС».

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з підвищенням якісного рівня обліку та аналізу фінансових результатів діяльності торгового підприємства. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– методичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності торгового підприємства за рахунок систематизації факторів впливу на рівень прибутку торгового підприємства;

– питання організації обліку результатів діяльності торгового підприємства у розрізі окремих сегментів діяльності шляхом розробки схеми визначення в обліку фінансових результатів продажів за товарами, отриманими від окремих постачальників, що дозволяє систематизувати додаткову інформацію для управління продажами.

За підсумками проведеного дослідження розроблені пропозиції щодо

вдосконалення відображення в обліку торгового підприємства витрат, пов'язаних із оплатою постачальникам за користування торговими марками з метою підвищення якісного рівня даних обліку та звітності щодо витрат та фінансових результатів, а також обґрунтована пропозиція реорганізації підприємства та застосування схеми комісійної торгівлі замість звичайної організації продажів з метою оптимізації податкових платежів і підвищення таким чином прибутковості торгової діяльності.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності торгового підприємства, підвищити якісний рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур, а також підвищити ефективність діяльності підприємства шляхом оптимізації його оподаткування. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також на підвищення ефективності діяльності торгового підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ПРИБУТОК,
ЗБИТОК, ТОРГОВЕ ПІДПРИЄМСТВО, УПРАВЛІННЯ, ОБЛІК, АНАЛІЗ,
ЕФЕКТИВНІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ФІНАНСОВИЙ СТАН,
ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

SUMMARY

Qualifying work: 111 pp., 13 fig., 26 tab., 1 annex, 64 references.

The object of study is accounting process and methods of analysis of financial results of trade enterprise of LLC «ZAPORIZHAKVASERVICE».

The purpose of the qualification work is to substantiate theoretical provisions and to develop practical recommendations for improving the accounting of financial results, as well as to conduct an analysis of financial results in order to formulate proposals for improving the efficiency of the operation of LLC «ZAPORIZHAKVASERVICE».

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving the quality level of accounting and analysis of financial results of trade enterprise. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodological support for managing the financial results of trade enterprise activity due to the systematization of factors influencing the profit level of trade enterprise;

– the issue of organization of accounting of results of activity of the trading enterprise in the section of separate segments of activity by development of the scheme of determination in accounting of financial results of sales on the goods received from separate suppliers, which allows to systematize additional information for sales management.

Based on the results of the study, proposals were developed to improve the

accounting of the costs associated with the payment to suppliers for the use of trademarks in order to improve the quality of accounting data and reporting on costs and financial results, as well as a substantiated proposal for the reorganization of the enterprise and the application of a commission scheme trade instead of the usual sales organization in order to optimize tax payments and thus increase the profitability of trade.

The application of proposed recommendations in practice will allow to ensure adequate reflection in accounting of income, expenses and financial results of activity of trade enterprise, to increase the quality level of information support of analytical procedures, and to increase the efficiency of activity of the enterprise by optimization of its taxation. The results of research are aimed at improving the quality level of accounting for income, expenses and financial results, as well as to increase the efficiency of trade enterprise and strengthen its competitiveness.

FINANCIAL RESULTS, INCOME, EXPENSES, PROFIT, LOSS, TRADE ENTERPRISE, MANAGEMENT, ACCOUNTING, ANALYSIS, EFFICIENCY, PROFITABILITY, FINANCIAL STATUS OF THE ENTERPRISE, OPTIMIZATION OF TAX PAYMENTS

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	10
1 Теоретико-нормативні основи обліку і аналізу фінансових результатів торгової діяльності	
1.1 Сутність економічної категорії «фінансові результати».....	15
1.2 Обліковий аспект визначення фінансового результату підприємницької діяльності	23
1.3 Організаційно-методичні основи управління результатами діяльності торгового підприємства	31
2 Організаційно-методичне забезпечення обліку фінансових результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	42
2.2 Характеристика наявної системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів.....	54
2.3 Проблемні питання та вдосконалення відображення в обліку результатів діяльності торгового підприємства	68
3 Організаційно-методичне забезпечення аналізу фінансових результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»	
3.1 Аналіз формування фінансових результатів та рівня рентабельності.	72
3.2 Аналіз впливу фінансових результатів на фінансовий стан підприємства	82
3.3 Шляхи підвищення ефективності роботи торгового підприємства.....	93
Висновки.....	99
Перелік посилань.....	104

Додаток А Схема реорганізації ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» з метою оптимізації податкових платежів.....	111
---	-----

ВСТУП

Метою діяльності кожного підприємства є системне отримання прибутку та збільшення таким чином вартості бізнесу. Саме це й обґрунтовує важливість прибутку як такого для економічної науки та підприємницької практики. Надзвичайно важливими питаннями для управління сучасним підприємством є визначення фінансового результату діяльності, дослідження складових його формування – доходів та витрат, виявлення факторів, що впливають на формування фінансового результату і у підсумку визначення резервів та розробка заходів, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства – збільшення розмірів прибутку та відповідно капіталізація бізнесу.

За своєю природою фінансовий результат є сукупним проявом результативності фінансового та організаційного менеджменту підприємства. Зовнішньо результат діяльності формується під впливом рівня купівельної спроможності, розміру цін, тарифів та відсоткових ставок, механізму та ставок оподаткування та інших зовнішніх чинників, але внутрішньо цей же результат є фактично результатом управління. Метою такого управління має бути забезпечення стабільного, якомога більшого прибутку за умови адекватного ступеня ризику і підтримки стабільного фінансового стану. Лише прибуткове підприємство може розвиватися та зберігати конкурентоздатність на ринку капіталу.

Управління як система складних цілеспрямованих дій потребує якісної інформаційної підтримки. Це актуалізує завдання відповідного відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності, адже лише таким чином може бути сформована інформаційна база для прийняття своєчасних та дієвих управлінських рішень, спрямованих на стабільну роботу підприємства і максимізацію його прибутку.

Важливою складовою управління будь-яким підприємством є також

економічний аналіз доходів, витрат та фінансових результатів, адже саме за підсумками такого аналізу можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Таким чином, питання організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів є важливими в організації управління будь-яким підприємством, що підкреслює актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Питання організації та методики обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства знаходять своє відображення в працях багатьох відомих вчених-економістів, таких як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.Д. Каверіна, Н.Г. Карпова, О.В. Лишиленко, Є.В. Мних, Ю.Ю. Мороз, С.О. Ніколаєва, Л.А. Поливана, Н.В. Прохар, М.С. Пушкар, В.П. Савчук, В.В. Сопко та інші. В той же час варто відзначити, що незважаючи на велику кількість досліджень з цього напрямку, багато питань залишаються поза увагою або є на сьогодні недостатньо розробленими, адже спектр таких питань залежить від особливостей діяльності кожного окремого підприємства і є надзвичайно широким, а підприємницька практика ставить все нові та нові завдання. Особливим елементом у таких дослідженнях та для практики управління прибутком є галузева приналежність підприємства. Так, особливості господарської діяльності торгових підприємств актуалізують необхідність дослідження особливостей організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів торгової діяльності.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів, а також проведення аналізу фінансових результатів з метою формування пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС».

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути економічну сутність категорії «фінансові результати» та облікові особливості її визначення;
- систематизувати організаційно-методичні основи управління результатами діяльності торгового підприємства;
- дослідити наявну систему обліку доходів, витрат та фінансових результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення;
- виконати комплексний аналіз фінансових результатів діяльності торгового підприємства;
- розробити пропозиції щодо підвищення ефективності функціонування торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС».

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу фінансових результатів торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу фінансових результатів діяльності торгового підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні економічної сутності категорії «фінансові результати» та облікових особливостей її визначення), діалектичний метод (при дослідженні організаційно-методичних основ управління результатами діяльності торгового підприємства), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на торговому підприємстві системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів), методи системного та комплексного аналізу (при виконанні комплексного аналізу фінансових результатів діяльності торгового підприємства), метод синтезу (при розробці пропозицій щодо вдосконалення наявної на торговому підприємстві системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів), метод моделювання (при розробці пропозицій щодо реорганізації

підприємства з метою оптимізації його податкових платежів) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з підвищенням якісного рівня обліку та аналізу фінансових результатів діяльності торгового підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- систематизовані різні погляди щодо трактування економічного змісту фінансових результатів та облікові принципи їх визначення;

- розроблені пропозиції щодо вдосконалення відображення в обліку торгового підприємства витрат, пов'язаних із оплатою постачальникам за користування торговими марками, що дозволяє впорядкувати дані обліку та звітності щодо витрат та фінансових результатів діяльності, а також адекватно визначати прибуток до оподаткування та податок на прибуток;

- обґрунтована пропозиція реорганізації підприємства та застосування схеми комісійної торгівлі замість звичайної організації продажів з метою оптимізації податкових платежів і підвищення таким чином прибутковості торгової діяльності;

набули подальшого розвитку:

- методичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності торгового підприємства за рахунок систематизації факторів впливу на рівень прибутку торгового підприємства;

- питання організації обліку результатів діяльності торгового підприємства у розрізі окремих сегментів діяльності шляхом розробки схеми визначення в обліку фінансових результатів продажів за товарами, отриманими від окремих постачальників, що дозволяє систематизувати додаткову інформацію для управління продажами.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань ідентифікації, обліку, аналізу та управління фінансовими результатами діяльності підприємства, законодавчі та

нормативні акти з питань бухгалтерського обліку та оподаткування підприємств.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності торгового підприємства, підвищити якісний рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур, а також підвищити ефективність діяльності підприємства шляхом оптимізації його оподаткування. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також на підвищення ефективності діяльності торгового підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Фінансові результати: питання ідентифікації та окремі аспекти визначення».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 111 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОРГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1 Сутність економічної категорії «фінансові результати»

Одним із ключових об'єктів наукових досліджень в сфері економічної теорії є фінансові результати, які є універсальною категорією показника ефективності діяльності. Інакше кажучи, категорія «фінансові результати» враховує: скільки отримано та якою ціною, тому що кожне торгове підприємство працює не тільки задля задоволення соціальних потреб та прибутку, хоча це є, в свою чергу, позитивним результатом діяльності такого підприємства.

Крім цього, на сьогоднішній день в Україні не вирішені проблеми формування обліку та звітності щодо фінансових результатів торгових підприємств, не зважаючи на те, що в цьому зацікавлена дуже велика кількість підприємців.

Формування фінансового результату у торгових підприємствах переважно відбувається за рахунок їх операційної діяльності, яка в свою чергу в основному формується із реалізації товарів та послуг. Без сумніву, фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання, тобто є основним оціночним показником діяльності підприємства. А тому надзвичайно важливим і ключовим питанням є формування фінансових результатів торгової діяльності підприємств, як для власників, так і для держави. Фінансові результати безпосередньо прямо впливають на стабільність, фінансову незалежність та здатність до розширеного відтворення. Проте й досі питання економічного змісту фінансових результатів залишається неоднозначним в

трактуванні та доволі дискусійним.

Вивчення нормативно-правової бази України виявило, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансові результати».

Сучасне нормативно-правове забезпечення регламентує порядок формування фінансових результатів діяльності окремого підприємства. До основних нормативних документів, що висвітлюють цю облікову складову слід віднести: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів та інші. Як самостійну вагому складову, слід виокремити внутрішні регулятивні документи окремого господарюючого суб'єкта (облікову політику, накази, розпорядження тощо).

З метою якісної організації обліку та складання звітності, проведення аналізу, забезпечення можливості прийняття своєчасних управлінських рішень для підвищення ефективності діяльності підприємства, слід чітко розуміти сутність поняття «фінансовий результат» та елементів, що його формують. Проведений аналіз визначення сутності поняття «фінансові результати», порядку відображення його в обліку, звітності дає підстави вважати цю проблематику актуальною для подальших досліджень.

Провівши узагальнення основних вітчизняних нормативних документів, що регламентують порядок формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток» маємо зробити висновок, що в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не розглядається, а окремими нормативно-правовими актами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку визначено сутність понять «доходи», «витрати», «прибуток», «збиток», що наведено у таблиці 1.1.

Визначення показників фінансового результату чинними нормативними
документами

Нормативний документ	Трактування терміну
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов’язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40]	Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід
	Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками)
	Інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства
	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати
	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об’єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо) та податків і зборів
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [34]	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу

Таким чином, в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтована лише сутність термінів «прибуток» та «збиток». Саме це і породило дискусії щодо визначення сутності терміну «фінансові результати», бо це є, на нашу думку, одним з найважливіших показників, що характеризують ефективність діяльності кожного суб’єкта господарювання.

Визначення сутності терміну «фінансові результати» науковцями досить різноманітне. На сучасному етапі розвитку економічної науки відокремлюють два принципові підходи до розрахунку фінансових

результатів діяльності підприємства:

- метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто визначається різниця між доходами і витратами понесеними для їх отримання у визначеному звітному періоді;

- метод зміни чистих активів - проводиться визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між вартістю власного капіталу на кінець та на початок звітного періоду (якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то господарюючий суб'єкт отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток).

Дискусії щодо питання економічного змісту фінансових результатів знайшли своє відображення у працях багатьох вчених, зокрема Я.В. Соколова [53], Ф.Ф. Бутинця [6], О.О. Вороніної [10], А.Г. Загороднього [19], В.А. Лугового [30], Н.П. Кондракова [27], С.В. Мочерного [36], В.А. Пипко [43], М.С. Пушкар [48], М.Д. Білик [2] та інших, але й по сьогодні не має чіткого визначення категорії «фінансові результати», що підтверджує необхідність більш поглибленого розгляду з метою уточнення трактування економічного змісту фінансових результатів та їх формування.

Безперечною тезою є теза про те, що підприємницька діяльність ведеться з метою отримання прибутку. Саме отримання прибутку є метою створення та діяльності будь-якого підприємства; саме заради отримання прибутку власники підприємства інвестують капітал і створюють підприємство.

Але поняття «фінансовий результат» і «прибуток» не зовсім тотожні, оскільки фінансовий результат ширший за своїм змістом, ніж прибуток. Фінансовий результат відображує всю господарську діяльність підприємства, характеризує кількісні і якісні показники результативності діяльності підприємства, тоді як прибуток (збиток) є підсумок цієї діяльності, оскільки результат може бути як позитивним, так і негативним.

Трактування сутності поняття «фінансові результати» різними науковцями

Автор	Авторське тлумачення поняття «фінансовий результат»
Мочерний С.В. [36, с. 497]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена в прибутках або збитках
Вороніна О.О. [10, с. 23]	Якісна характеристика фінансово-господарської діяльності, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства
Пипко В.А. [43, с. 402]	Результат господарської діяльності, виражений в грошовій формі
Пушкар М.С. [48, с. 41]	Прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності
Луговий В.А. [30, с.123]	Балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від реалізації готової продукції (робіт, послуг), доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат)
Бутинець Ф.Ф. [6, с. 245]	Прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (робіт, послуг)
Соколов Я.В. [53, с. 233]	Приріст (зменшення) капіталу (засобів, вкладених власниками) підприємства протягом звітного періоду
Кондраков Н.П. [27, с. 520]	Відображає зміну власного капіталу в зазначений період як результат виробничо-фінансової діяльності підприємства
Загородній А.Г. [19, с. 567]	Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді
Ануфрієв В. С. [1]	- Визначають показником прибутку або збитку, що формується протягом календарного (господарського року) - Є різницею від порівняння сум доходів і витрат підприємства
Борисов А. Б. [3, с. 453]	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення вартості власного капіталу)
Ковальов В. В. [25, с. 97]	Це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використати

Аналіз наведених наукових праць дозволяє зробити висновок, що поняття «фінансовий результат», як видно з таблиці 1.2, науковці трактують по-різному, але, в той же час, вкладають спільні засади у своє трактування.

Тому ми здійснили аналіз критеріїв сутності поняття «фінансові результати» шляхом групування їх за відповідними ознаками в довідковій та навчальній літературі. На підставі такого аналізу визначень, які наводяться в проаналізованій літературі, можна сказати, що думки багатьох авторів збігаються.

На наш погляд, думки фахівців можна згрупувати за ознакам, що наведено на рис. 1.1

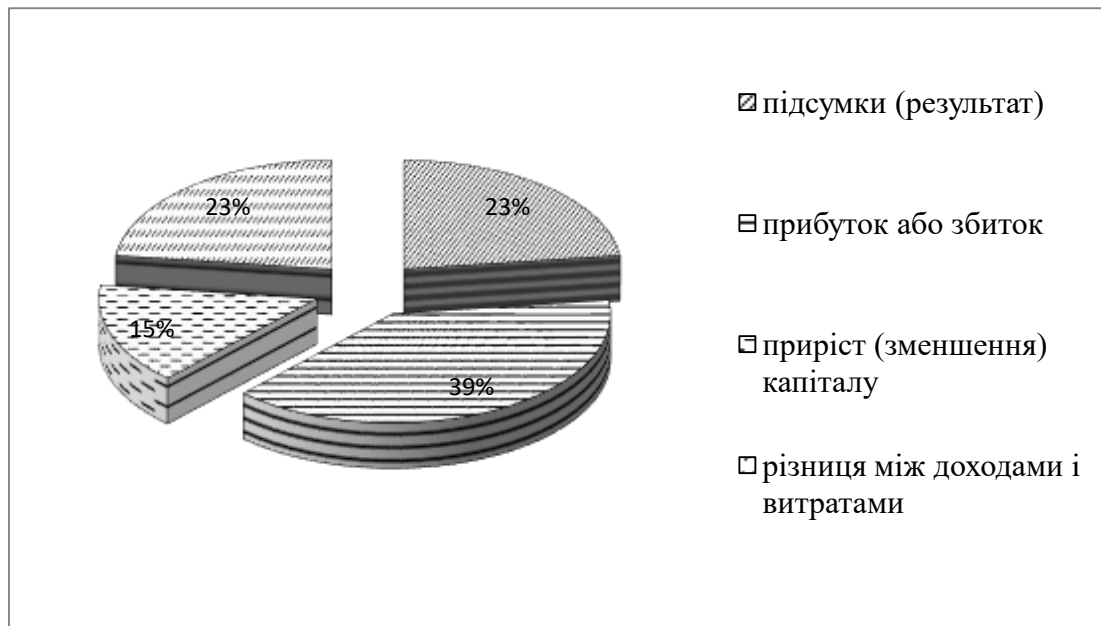


Рис. 1.1 Аналіз критеріїв сутності поняття «фінансові результати» в навчальній та довідковій літературі

У більшості країн світу в бухгалтерському обліку відокремлюють три основні підходи до трактування категорії «фінансових результатів діяльності підприємства»:

а) найбільш поширене тлумачення цієї економічної категорії, згідно якого фінансовий результат діяльності підприємства дорівнює різниці між величинами його доходів і витрат діяльності протягом звітного періоду; інакше кажучи, це різниця між доходами та витратами діяльності підприємства, із врахуванням коригувань на суму зміни залишків запасів та незавершеного виробництва за звітний період. Більшість українських науковців схиляються до такої характеристики економічної категорії «фінансовий результат» в сучасній системі бухгалтерського обліку України, визначаючи суть фінансових результатів в його загальноекономічному розумінні як результат порівняння доходів звітного періоду з витратами. В свою чергу, доходи прирівнюються до споживчої вартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), а витрати - з фактичною їхньою вартістю (собівартістю).

У випадку ефективної виробничо-господарської діяльності фінансові результати проявляються у вигляді прибутків, в протилежному випадку – у вигляді збитків.

б) фінансовим результатом є різниця між вартістю чистих активів підприємства протягом звітного періоду. При цьому чисті активи підприємства дорівнюють різниці між загальною вартістю майна підприємства та загальною сумою його заборгованостей разом з додатковими внесками власників;

в) показник фінансового результату визначається шляхом порівняння величини власного капіталу на початок звітного періоду та на кінець звітного періоду.

Отже, розкривши багатогранність поглядів на економічну сутність категорії «фінансовий результат», узагальнюючи всі розглянуті визначення, маємо зазначити, що фінансовий результат – це результат діяльності суб'єктів господарювання, що визначається як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат за звітний період, яка виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку).

Сучасний стан нормативно-правового регулювання порядку формування та обліку фінансових результатів спонукає науковців до подальших розвідок в даному напрямі. У сучасних кризових умовах господарювання недостатньо зібрати та узагальнити дані бухгалтерського обліку, а потім на їх основі здійснювати відповідні управлінські заходи. Діюча фінансова звітність не може достатньою мірою бути основою процесу управління.

З метою прийняття ефективних управлінських рішень, підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства потрібно чітко визначити складові інформаційної інфраструктури та встановити між ними взаємозв'язок. Відносно даних бухгалтерського обліку (у тому числі, фінансової звітності), то вони повинні бути «репрезентативними, характеризуватися значимістю, створювати

фундаментальну платформу для визначення фінансових результатів та оцінки ризиків діяльності та управління» [38].

Таким чином, розуміння сутності поняття «фінансові результати» як економічної категорії є надзвичайно важливим для ефективного управління. Саме фінансовий результат є одним з найважливіших показників ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Визначення фінансового результату як «результату порівняння доходів, отриманих підприємством за певний період, із витратами, понесеними за той же період, і одночасно збільшення (або зменшення) власного капіталу підприємства в наслідок господарської діяльності» [52] є, на нашу думку, найбільш об'єктивним, тому що фінансовий результат є головним індикатором інтересів власника будь-якого підприємства, і саме він безпосередньо формуватиме головний ринковий результат – приріст (або зменшення) вартості підприємства.

Проведений аналіз підходів науковців до визначення сутності «фінансового результату» говорить про те, що категорія «фінансовий результат» є складною, суперечливою, але, в свою чергу, вимагає її однозначного тлумачення, необхідності закріпити в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначення терміну «фінансовий результат», щоб уникнути помилок у практичному використанні.

Визначення економічного змісту та порядку формування категорії «фінансовий результат» буде сприяти забезпеченню основних передумов для покращення значення фінансових результатів та стабільного економічного розвитку торгових підприємств в довгостроковій перспективі.

Підсумовуючи, зазначимо, що фінансові результати, і зокрема прибуток, є надзвичайно важливою і багатогранною економічною категорією, що є об'єктом планування, обліку, контролю, аналізу, а також об'єктом оподаткування.

1.2 Обліковий аспект визначення фінансового результату підприємницької діяльності

Система бухгалтерського обліку включає в себе різні види обліку, які можна виокремити в її складі, використовуючи класифікацію окремих елементів системи за такими ознаками, як мета, об'єкти, користувачі інформації тощо.

У системі бухгалтерського обліку залежно від інформації, яка формується для задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, традиційно виділяють фінансовий, управлінський та податковий облік. Поділ обліку на такі види є досить умовним. На кожному етапі розвитку економіки виокремлюватися стратегічний, креативний, соціальний та інші види обліку, які також призначені для задоволення потреб тих чи інших користувачів інформації.

Досліджуючи традиційні та відносно нові види обліку, науковці недостатньо уваги приділяють методології визначення одного з найважливіших показників у діяльності підприємства – фінансового результату, дає змогу оцінювати ефективність функціонування підприємства, обґрунтовувати управлінські рішення, прогнозувати результати діяльності підприємств, приймати рішення про розподіл дивідендів, нараховувати та сплачувати податки й інше. У межах міжнародного досвіду ведення обліку фінансовий результат також має велике значення, оскільки акумулює в собі практично всі відмінності, що наявні в облікових системах різних країн. Зазначимо, що сучасні тенденції у світовій економіці потребують від бухгалтерської звітності розширення її інформаційних можливостей. Серед цілей діяльності підприємства усе більшого значення набуває цільова спрямованість на підвищення його капіталізації. Все це необхідно враховувати під час формування фінансових результатів та відображення їх у звітності.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [46].

За твердженням вітчизняних учених, різні види обліку мають різні цілі, а різні цілі диктують різне значення одних і тих же показників. Відзначається, що у внутрішній структурі системи обліку традиційно виділяють фінансовий, управлінський і податковий види обліку, які «можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку, так і як окремі системи» [39, с. 24]. Організація планування аналітичних процедур, їх послідовність здійснення і виваженість сприяють формуванню об'єктивної оцінки системи управління підприємством в цілому та залученню пропозицій, напрямків щодо оптимізації обліку.

Кожна з названих підсистем бухгалтерського обліку має свої об'єкти, методи, регулюється певними законодавчими документами, застосовує певні методики визначення фінансового результату. Порівняльну характеристику підсистем бухгалтерського обліку з точки зору впливу на визначення фінансового результату в кожній із них наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика різних видів обліку на підприємстві з точки зору впливу на визначення фінансового результату

Характеристики	Фінансовий облік	Управлінський облік	Податковий облік
1	2	3	4
Основні користувачі інформації	Зовнішні стосовно підприємства: фізичні особи й підприємства	Різні рівні управління всередині підприємства	Податкові органи
Типи облікових систем	Система подвійного запису	Не обмежений подвійним записом	Будь-яка корисна система
Регулювання	Національні стандарти обліку	Не має регулювання; єдиний критерій - корисність	Податкове законодавство

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
Основний об'єкт обліку	Підприємство в цілому	Різні сегменти діяльності компанії	Підприємство в цілому
Частота складання звітності	Періодично, на регулярній основі	Може здійснюватися на нерегулярній основі	Періодично, на регулярній основі
Ступінь надійності	Потребує об'єктивності	Більш суб'єктивний, однак може базуватися на об'єктивних даних	Потребує об'єктивності
Методика формування фінансового результату	Визначається вимогами національних стандартів обліку та звітності	Залежить від потреб користувачів інформації про фінансовий результат	Визначається вимогами податкових органів

Сучасний французький учений Ж. Рішар виділяє два типи взаємодії між видами обліку (фінансовим і управлінським): формальний монізм і формальний дуалізм [49, с. 65]:

а) у моделі формального монізму (єдиного, інтегрованого обліку) облікова система представляє собою єдину інформаційну сукупність даних. Під час формування звітності з єдиної системи обліку обираються дані, що характеризують фінансовий результат певним чином.

б) у моделі формального дуалізму (розділеного, автономного обліку) облікова система поділяється на дві самостійні частини:

- 1) зовнішня, яка включає тільки ті дані, які відкриті для третіх осіб;
- 2) внутрішня, конфіденційна - наводить відомості, що призначені для реєстрації фактів господарської діяльності й контролю за ходом господарських процесів.

Формальний дуалізм заснований на використанні транзитних чи дзеркальних рахунків чи, згідно з німецькою термінологією початку ХХ ст., «таємних рахунків».

Ж. Рішар виділяє дві моделі взаємодії між фінансовим і податковим видами обліку: «паралельність» і «єдність» [49, с. 97].

Концепція паралельності передбачає, що податкове законодавство не

має відношення до комерційного права. Таким чином, фінансовий результат не «забруднений» податковими правилами та формується тільки відповідно до вимог національних стандартів обліку й звітності. Оподатковуваний прибуток визначається шляхом систематичних коригувань бухгалтерського прибутку. Така модель застосовується у США, Великобританії, Нідерландах.

Концепція єдності передбачає превалювання оподаткування над бухгалтерським обліком. У цій моделі податкове право зобов'язує вести бухгалтерський облік за податковими правилами визначення фінансового результату та публікації звітності. Рішар відзначає, що в більшості країн домінування податкового права не має послідовного характеру, оскільки необхідність публікації фінансової звітності передбачає визначення також вимог комерційного права. В результаті розраховується змішаний показник, який не відзначається ні єдністю, ні паралельністю. Як приклад Ж.Рішар наводить Німеччину та Францію [49, с. 98].

Російські вчені використовують термінологію «єдиний бухгалтерський облік» і «розділений бухгалтерський облік» [42, с. 6].

Українські науковці виділяють автономну та інтегровану системи обліку.

Окрім названих, вчені пропонують також інші види обліку. Зокрема, Я. В. Соколов пропонує камеральний облік, за умов застосування якого увага акцентується на обліку каси й руху грошей, виділенні кошторисних витрат [53, с. 104]. Причому, ті факти, що вже відбулися, та ті, що тільки будуть, обліковуються разом. Таке ведення обліку також буде впливати на фінансовий результат, якщо його визначати виходячи з руху коштів, розглядати надходження грошей як дохід, а витрачання грошей - як витрати. В межах камеральної бухгалтерії фінансовий результат визначається як різниця між сумою грошових надходжень і грошових виплат; активи і зобов'язання при цьому не реєструються.

Видатний німецький учений О. Шмаленбах сформулював ідею про розподіл статичного та динамічного підходу до звітності, двох концепцій

балансового права, на яких базуються концепції визначення прибутку [59, с. 168]. Сутність статичного трактування прибутку полягає в тому, що бухгалтерський баланс представляє майновий стан підприємства в певний момент часу, і тим самим, одночасно, шляхом порівняння балансів на різні моменти часу має бути засобом оцінювання результатів діяльності підприємства за період між складанням балансів. Динамічний підхід передбачає, що прибуток підприємства слід визначати як різницю між виручкою та витратами від реалізації, при цьому зміна вартості майна враховуватися не повинна. Необхідною умовою для розрахунку прибутку в такий спосіб є оцінка активів за собівартістю.

Новозеландські вчені М. Р. Метьюз і М. Х. Б. Перера в межах традиційного фінансового обліку виділяють нові види обліку, що розвиваються: креативний облік, соціальний облік і облік людських ресурсів [32, с. 456].

У загальному вигляді креативний облік являє собою будь-який обліковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам бухгалтерського обліку. Метьюз і Перера відмічають, що креативний облік – явище не нове, його окремі елементи можна знайти ще в ХІХ ст.: спочатку в формі згладжування прибутку, а потім – у формі створення прихованих резервів. Учені зазначають, що креативний облік є прийнятним, коли використовується доречно, прогресивно, для відображення основних тенденцій стосовно змін вартості бізнесу й для представлення достовірної та детальної інформації про справи підприємства, особливо, якщо немає інших методів відображення в обліку нової операції [23, с. 457].

Основними методами креативного обліку є згладжування прибутку з метою створення картини «стабільного» потоку прибутку на протязі кількох років; вуалювання звітності для досягнення найкращого фінансового стану в певний момент часу, наприклад, в момент здачі балансу або отримання кредиту тощо.

Соціальний облік є відносно новим напрямом у сучасному фінансовому обліку. У вузькому розумінні соціальний облік передбачає надання інформації про кадри, продукцію й послуги підприємства, орієнтований на запобігання або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища. Його метою в широкому розумінні є якість обліку витрат, яких зазнає суспільство у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору.

Розкриття соціально орієнтованої інформації позитивно впливає на біржові оцінки фірми. Комітет Американської бухгалтерської асоціації з бухгалтерського обліку людських ресурсів визначив облік людських ресурсів як процес ідентифікації та оцінювання даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам. Облік людських ресурсів формує в менеджерів розуміння про людей як цінні ресурси підприємства, забезпечує адміністрацію відомостями про собівартість витрат підприємства на персонал. Розкриття інформації про людські ресурси впливає на рішення, що приймаються інвесторами, про капіталовкладення. Відповідно до сучасної практики фінансового обліку, якої дотримуються в більшості країн, інвестиції в людських капітал розглядають як витрати, а не як активи. Прибічники обліку трудових ресурсів вважають відображення людських ресурсів у складі активів його невід'ємним елементом. Однак цей підхід пов'язаний із проблемою оцінки людських активів у процесі визнання.

Вплив розглянутих нових напрямів розвитку фінансового обліку на методику формування фінансового результату проаналізовано в табл. 1.4.

Таким чином, застосування на підприємстві креативного обліку, соціального обліку та обліку людських ресурсів впливає на методику визначення фінансового результату.

Базуючись на досвіді країн Європи, Ж. Рішар запропонував цікаву класифікацію видів бухгалтерського обліку залежно від цілей. Він виділяє як окремі види обліку: камеральний, статичний, динамічний, управлінський, податковий та макроекономічний.

Таблиця 1.4

Вплив нових напрямів фінансового обліку на фінансовий результат

Види обліку	Цілі обліку	Особливості формування фінансового результату
Креативний (творчий) облік	Надання достовірної та докладної інформації про стан справ підприємства у випадку, коли немає загальноприйнятих методів відображення в обліку нової операції	Використання методів обліку, не передбачених стандартами ведення обліку та складання звітності
Соціальний облік	Облік витрат, яких суспільство зазнає у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору	Облік індивідуальної та суспільної собівартості готової продукції
Облік людських ресурсів	Відображення в обліку оцінки людських ресурсів	Капіталізація витрат на інвестиції в людський капітал із їх наступною амортизацією

Зазначені види обліку передбачають використання різних методик та способів розрахунку фінансового результату підприємства (прибутку). Характеристика вказаних видів обліку, а також їх вплив на фінансовий результат узагальнені в таблиці 1.5.

Аналіз інформації, наведеної в таблиці 1.5 підтверджує, що цілі того чи іншого виду обліку диктують різне визначення одного і того ж показника – фінансового результату (прибутку).

Отже, облікова система підприємства являє собою єдину інформаційну сукупність даних, тому під час формування звітності для різних груп користувачів для визначення фінансового результату необхідно застосувати відповідну концепцію та забезпечити можливість застосувати даних єдиної системи обліку.

Таким чином, аналіз ключових моментів щодо передумов формування та визначення поняття «фінансовий результат» діяльності дає змогу зробити висновок про те, що облікова система підприємства являє собою єдину інформаційну сукупність даних, тому під час формування звітності для різних груп користувачів для визначення фінансового результату необхідно застосувати відповідну концепцію та забезпечити можливість застосувати даних єдиної системи обліку.

Таблиця 1.5

Характеристика видів обліку та їх вплив на формування фінансового результату

Види обліку	Сутність обліку	Мета	Формування фінансового результату
Камеральний облік	Реєструє будь-який рух коштів підприємства	Оцінка ліквідного майна підприємства; визначення фінансового результату	Фінансовий результат визначається шляхом порівняння суми грошових надходжень і виплат
Статичний облік	Передбачає під час складання балансу врахування тільки стану цінностей у певний момент. Її основою є статична балансова теорія	Визначення того, чи дасть реалізація усіх активів підприємства в певний момент отримати суму, необхідну для оплати його кредиторської заборгованості	Фінансовий результат визначається як приріст капіталу на протязі звітного періоду
Динамічний облік	Відображає рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства. Основою є динамічна балансова теорія	Вимір ефективності підприємства, безперервний або через близькі інтервали часу	Фінансовий результат визначається як різниця між доходами й витратами
Управлінський (конфіденційний) облік	Різновид динамічного обліку. Історично виник у капіталістичному господарстві як наслідок комерційної таємниці	Облік витрат і калькуляція собівартості робіт та послуг за функціями, центрами відповідальності, і т.д.	Формування фінансового результату в моделях формального монізму та формального дуалізму
Податковий облік	Система, в якій на основі затверджених державою правил виконуються функції нарахування та сплати податків, а також надання інформації про це відповідним державним органам	Визначення величини оподаткованого прибутку й розрахунок податкових зобов'язань	Фінансовий результат визначається як отримані доходи за вирахуванням понесених витрат, яких зазнали, що визначаються відповідно до податкового права

Обрання того чи іншого виду обліку, а також моделі взаємодії його різних підсистем здійснює безпосередній вплив на методіку формування фінансового результату діяльності підприємства.

1.3 Організаційно-методичні основи управління результатами діяльності торгового підприємства

Проблеми, що виникають перед власниками та керівниками торгових підприємств є показником необхідності впровадження системи управління результатами діяльності для досягнення успішного розвитку власного торгового підприємства. Для цього необхідно впроваджувати якісні зміни в сфері управління торговим підприємством, приділяючи особливу увагу політиці управління фінансовими результатами. Саме виважений механізм управління фінансовими результатами дозволить максимізувати прибуток підприємства та покращити його фінансовий стан.

Задля найбільш раціонального використання власних фінансових ресурсів, задля досягнення якнайбільшого показника абсолютної величини чистого прибутку та стабільності його формування у часі необхідно систематизувати підходи в процес управління фінансовим результатом. «Фінансові результати характеризують майже всі аспекти діяльності підприємства: продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції, тощо» [45], які до того ж є взаємопов'язані між собою. Тому тема фінансових результатів діяльності підприємства завжди актуальна і є предметом постійного обговорення серед науковці та практиків у сфері економіки та управління підприємством.

Головною умовою функціонування торгових підприємств є реалізація конкурентоспроможної продукції для отримання якомога більшого прибутку. При цьому приріст прибутку обмежується не тільки попитом на продукцію, а й витратами; останні, в свою чергу, є головним фактором, який впливає на об'єм пропозиції. Забезпечення ефективного управління результатами діяльності торговельних підприємств є важливим стратегічним завданням для кожної компанії. Підприємства повинні чітко усвідомлювати

необхідність застосування комплексного та системного підходів. Це наглядно зображено на рис. 1.2. Розглядаючи рис. 1.2 ми маємо змогу відстежити загальну динаміку фінансових показників торгових компаній України за 2010-2017 рр., надані Державною службою статистики України [14].

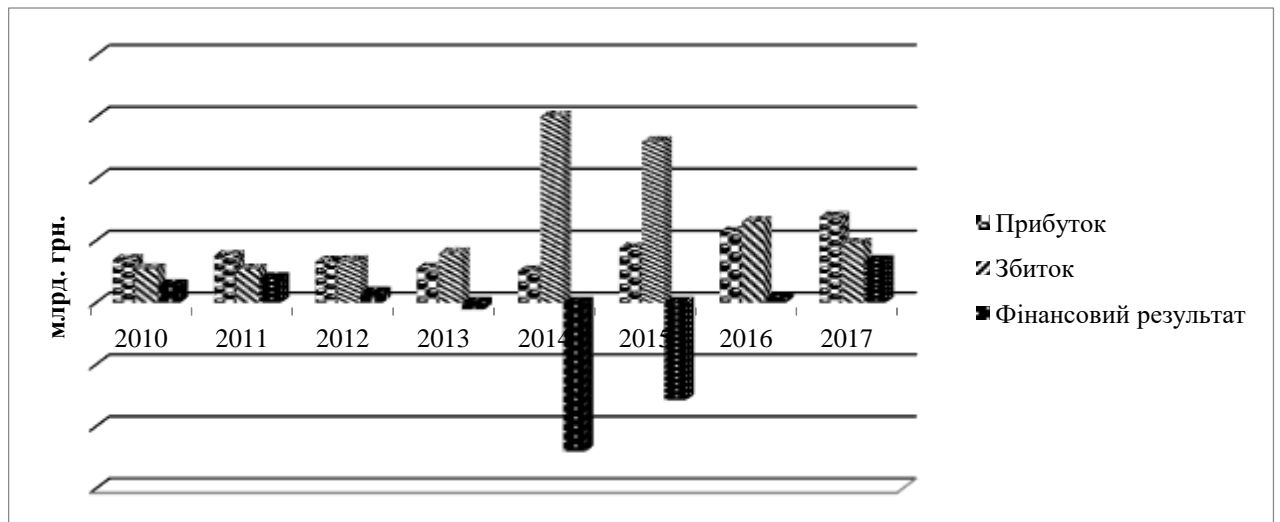


Рис. 1.2 Динаміка фінансових показників торгових підприємств України

З рис. 1.2 ми бачимо, що незважаючи на збільшення прибутку підприємствами у 2014-2017 рр. та зменшення показників збитковості, підвищення фінансових результатів по торгових підприємствах в цілому пропорційно не залежить від зміни показників прибутку чи збитку.

Ефективність механізму управління фінансовими результатами діяльності підприємства базується на побудові ефективної структури управління. При цьому формування відповідної структури управління результатами діяльності торгового підприємства здійснюється за рахунок правильної розстановки акцентів на окремих етапах процесу управління з урахуванням використання сегментної складової.

Фінансовий результат господарської діяльності підприємства характеризує його операційну, інвестиційну, фінансову діяльність та вважається основним критерієм для узгодження структури та обсягу виробництва продукції, сценаріїв бюджету, програм оптимізації витрат,

обґрунтування доцільності впровадження інвестиційних проєктів, здійснення фінансових вкладень [55, 135].

У центр наукових досліджень винесено питання корисності та ефективності облікової інформації про результати діяльності підприємств різних форм власності та організаційних структур. Особливої актуальності ці питання набувають в процесі роботи з адаптації вітчизняної облікової практики з міжнародним досвідом. Реформування бухгалтерського обліку пов'язано зі змінами у формуванні інформації про доходи, витрати, і врешті, про фінансові результати.

Управління фінансовими результатами є цілою системою організаційних заходів, метою якого є визначення методів його найбільш ефективного формування, розподілу та використання, що забезпечить стабільний розвиток. Система управління фінансовим результатом розподіляється на дві важливі підсистеми: управління формуванням фінансового результату та управління розподілом фінансового результату, які розглядаються на рис. 1.3.

Таким чином, моніторинг окремих складників фінансового результату підприємства та правильне втручання, коригування процесу їх утворення, дає змогу оперативно діяти і самостійно керувати динамікою та розмірами результативного показника – фінансового результату від операційної діяльності, а отже, і фінансового результату торгового підприємства.

Важливими елементами управління є управління активами, управління капіталом, управління продажами, управління витратами, управління податковими платежами та інші.

Таким чином, для раціонального використання власних фінансових ресурсів необхідним є управління фінансовими результатами торгового підприємства та, перш за все, управління фінансовим результатом від операційної діяльності, оскільки від його вирішення залежить подальша діяльність компанії в майбутньому.

Економічний механізм управління фінансовими результатами від

операційної діяльності підприємства – це динамічна, комплексна організаційно-управлінська підсистема, яка передбачає реалізацію спеціальних процедур (організації, інформаційного забезпечення, управління, контролю), спрямованих на забезпечення сталого зростання прибутковості, оптимальної мобілізації та реалізації потенціалу економічного розвитку підприємства в довгостроковій перспективі його господарської діяльності, що призводить до збільшення ринкової вартості суб'єкта господарювання та відповідає основній меті, цілям і завданням загальної системи управління підприємством [51, с. 86].



Рис. 1.3 Система управління фінансовим результатом підприємства [12, с. 219]

Фундаментальним початком ефективного управління фінансовим результатом є аналіз фінансового результату підприємства. Основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є:

- вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного

ресурсного потенціалу підприємства та кон'юнктури ринку;

- здійснення системного контролю за процесом формування прибутку та зміною його динаміки;

- визначення впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на фінансові результати діяльності підприємства;

- вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку;

- розрахунок і оцінка показників рентабельності;

- вироблення рекомендацій, спрямованих на мобілізацію виявлених резервів зростання прибутку та рентабельності [25, с. 191].

Прибуток – найпростіша і одночасно найскладніша категорія в економіці кожного підприємства. Її простота визначається тим, що вона є ключовим показником діяльності будь-якого підприємства, основним мотивом існування підприємства. У той же час її складність визначається «різноманіттям сутнісних сторін, які вона відображає, а також різноманіттям видів, у яких вона виступає» [37, с.14].

Сума і рівень прибутку торговельного підприємства формуються під впливом різноманітних чинників, що надають на них як позитивних, так і негативний вплив. Різні фактори відіграють різну роль і мають неоднакове значення для зростання прибутку підприємства, але усі вони є важливими для ефективного функціонування підприємства.

Кількість чинників, що визначають величину прибутку, не можна чітко обмежити: вони вельми різноманітні та специфічні, бо залежать від особливостей функціонування кожного підприємства. Для ефективного управління прибутком кожному суб'єкту господарювання треба сформувати «дієву систему управління прибутком.., яка розглядається як сутність взаємопов'язаних елементів, кожний з яких виконує певну роботу, спільна дія яких за певних умов забезпечує досягнення механізму отримання прибутку заданої величини» [26, с. 21].

Фактори, що впливають на прибуток, можуть класифікуватися по різних ознаках. Наприклад, їх можна розділити на основні, що впливають

найбільший чином на суму і рівень прибутку, та другорядні, впливом яких можна нехтувати [44, с. 154]. Таку класифікацію є логічним застосовувати при реалізації індивідуального підходу до конкретного підприємства.

Крім того, всю сукупність чинників формування прибутку можна розділити на внутрішні і зовнішні. Вони тісно пов'язані між собою. До внутрішніх відносяться фактори, які залежать від господарської діяльності самого підприємства й характеризують різні сторони його роботи. До зовнішніх факторів відносять фактори, які не залежать від діяльності самого підприємства, але «деякі з них можуть впливати на темпи зростання прибутку та рентабельності виробництва» [31, с.215].

Головна мета діяльності торговельного підприємства – максимізація прибутку від продажу продукції. Цей показник є й мірою його ефективності, що забезпечує в перспективі подальший розвиток компанії. «З метою нейтралізації ризику неприбутковості та покращення фінансової діяльності прибуток підприємства потребує постійного аналізу та прогнозування. Тому досить важливим є питання щодо визначення і застосування прогнозної моделі на рівні підприємства» [7, с. 125].

Таким чином, різноманіття факторів, що впливають на прибуток, вимагає їхньої більш детальної класифікації, яка має важливе значення для економічного зростання підприємства, підвищення його конкурентоспроможності, «визначення основних напрямків пошуку резервів підвищення ефективності господарювання» [24, с.225].

Розроблена на підсумках проведеного дослідження авторська класифікація факторів, що впливають на рівень прибутку торгового підприємства, представлена на рис. 1.4.

Аналіз фінансового стану включає аналіз фінансового результату та передбачає проведення аналізу діяльності підприємства за певними напрямками. Поняття фінансового результату пов'язане з усіма напрямками аналізу фінансового стану підприємства, тому доцільніше проводити загальний всеосяжний аналіз фінансового стану, що є ширшим та

інформативним.

Фактори впливу на рівень прибутку торгового підприємства	
Зовнішні фактори	• нормативне регулювання торгової діяльності
	• рівень інфляції в країні
	• державне регулювання цін
	• система оподаткування
	• норми амортизаційних відрахувань
	• рівень цін на монопольні товари та послуги
	• кон'юнктура ринку
Внутрішні фактори	• обсяг торгової діяльності
	• ефективність закупівель товарів
	• конкурентноспроможність товарів
	• ефективність цінової та асортиментної політики
	• ефективність використання торгових площ
	• якість логістики
	• ефективність системи маркетингу і реклами
	• компетентність та продуктивність праці
	• ділова репутація підприємства
	• якість системи управління підприємством

Рис. 1.4 Фактори впливу на рівень прибутку торгового підприємства

Ці напрями відрізняються у вітчизняній та іноземній практиці, що представлено на рис. 1.5.

Адекватна оцінка та аналіз формування фінансового результату підприємства зумовлена оптимальним вибором методичного підходу її проведення. Кожен автор має свою точку зору з цього питання, тому різні методики мають свої специфічні елементи.

Фінансовий аналіз використовує низку методів як загальнонаукових і загальноекономічних, так і специфічних методів фінансового аналізу. Існує багато методик аналізу фінансових результатів підприємства, в більшості з яких зроблено акцент на необхідність проведення факторного аналізу.

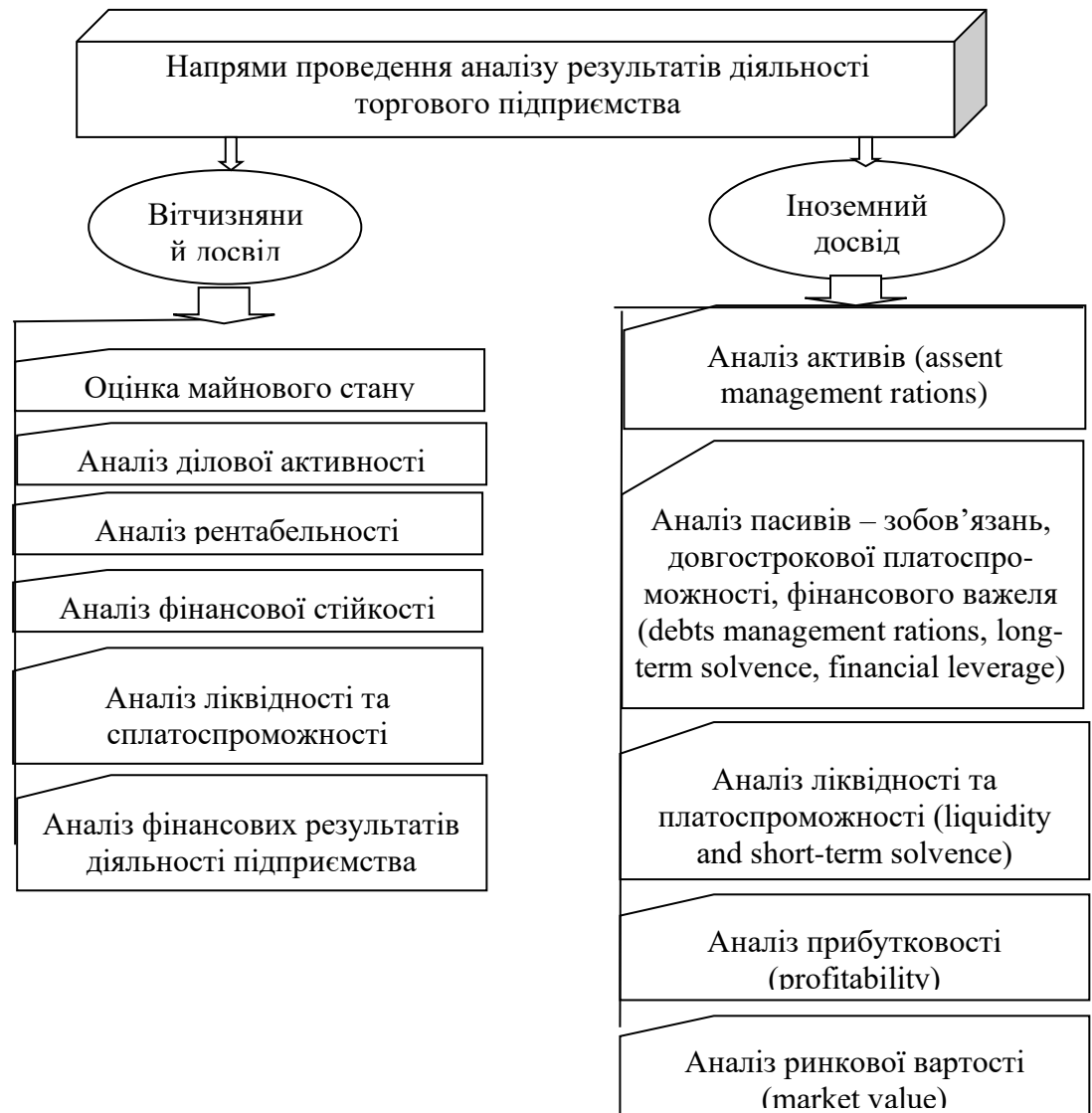


Рис. 1.5 Напрями проведення аналізу результатів діяльності торгового підприємства [узагальнено за даними 15, 16, 21]

Фінансові результати підприємства характеризують усі види його господарської діяльності [21, с. 14]. Аналіз фінансових результатів дійсно дасть змогу виявити ті види діяльності, якими займалось підприємство, та величину отриманого прибутку або збитку за окремим видом діяльності, а також динаміку зміни фінансових результатів.

Але для того, щоб повноцінно та комплексно оцінити діяльність підприємства, потрібно звести всі попередні показники в одну модель. А це можна зробити, дослідивши головну мету, ціль діяльності будь-якого підприємства – позитивний фінансовий результат – прибуток.

Для повноцінного аналізу фінансових результатів підприємства необхідно провести факторний аналіз чистого прибутку, для того, щоб встановити, які саме фактори впливають на формування кінцевого показника позитивно та негативно, найбільшим та найменшим чином.

На особливу увагу заслуговує чотирьох факторна мультиплікативна модель аналізу чистого прибутку підприємства. Для побудови цієї моделі використовуються такі чинники:

- власний капіталу підприємства;
- коефіцієнт обігу активів;
- мультиплікатор власного капіталу;
- чиста рентабельність [18].

Крім цього, для ефективного управління фінансовим результатом надзвичайно важливою складовою є збір усієї необхідної інформації. Інформаційне забезпечення, в першу чергу, ґрунтується на якісній інформації, тобто на якісній організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, що є чинниками економічної стійкості суб'єкта господарювання.

Розглядаючи фінансові результати як об'єкт аналізу, потрібно звернути увагу на те, що вони є узагальнюючим кінцевим результатом роботи. Щоб отримати його, підприємство повинно мати доходи та витрати. Оскільки в сучасному бухгалтерському обліку порівняння саме цих об'єктів дає змогу визначити фінансовий результат, то доцільно його розглядати як систему взаємопов'язаних об'єктів:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- валовий прибуток;
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- фінансовий результат до оподаткування;
- чистий прибуток (збиток).

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи.

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати».

У формуванні фінансових результатів під час поточного управління виділяють такі обов'язкові етапи, як:

- визначення необхідного розміру з урахуванням цілей підприємства;
- аналіз поточного стану та виявлення найістотніших зовнішніх і внутрішніх факторів, що вплинули на їх зміни;
- розрахунок планових або прогнозних величин фінансових результатів, що найповніше відповідає цільовим настановам;
- розроблення конкретних заходів задля досягнення запланованих значень;
- моніторинг усіх вищеперерахованих етапів та внесення корективів у ході реалізації намічених заходів [9].

Якщо підприємство в цілому націлено на високі темпи розвитку, ріст обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів є високі темпи їх росту. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або просто беззбитковою діяльністю, то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентровано на забезпеченні такої їх суми, що забезпечує поточну платоспроможність [50].

Отже, трактування фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ця категорія залишається в центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а й філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, і містить багато суперечностей та протиріч, що обумовлює актуальність її дослідження. Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Формування фінансового результату у торгових підприємствах

переважно відбувається за рахунок їх операційної діяльності, яка в свою чергу в основному формується із реалізації товарів та послуг. А тому надзвичайно важливим і ключовим питанням є формування фінансових результатів торгової діяльності підприємств, як для власників, так і для держави. Фінансові результати безпосередньо прямо впливають на стабільність, фінансову незалежність та здатність до розширеного відтворення. Проте й досі питання економічного змісту фінансових результатів залишається неоднозначним в трактуванні та доволі дискусійним.

Система обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування підприємств. Формування фінансових результатів визначається широким колом факторів, які віддзеркалюють усі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємств. При цьому недоцільно і неможливо поділяти ці фактори на основні та другорядні. Кожен з них може як забезпечити високий рівень прибутку, так і спричинити істотні збитки.

Дослідження питань щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності є досить актуальними і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану будь-якого підприємства.

Таким чином, забезпечення ефективного управління результатами діяльності торговельних підприємств є важливим стратегічним завданням для кожного суб'єкта господарювання, які повинні чітко усвідомлювати необхідність застосування комплексного та системного підходів до реалізації даного завдання, що дозволяє забезпечити його оптимальне вирішення, враховуючи всі фактори впливу зовнішнього та внутрішнього середовища. Визначені аспекти спонукали розробити механізм управління результатами діяльності торговельного підприємства. Кожна система на своєму етапі виконує поставлені цілі, які поступово наближають до виконання основної мети управління результатами діяльності підприємства – підвищення якісних та кількісних показників результативності та максимально ефективного використання отриманих результатів за всіма напрямками діяльності підприємства.

2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОРГОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» засновано в 2011 році.

Основним напрямком діяльності підприємства є реалізація негазованої бутильованої води, реалізація та здача в оренду обладнання та аксесуарів для розливу, нагрівання й охолодження води та супутніх товарів. Споживачі продукції підприємства – населення м. Запоріжжя та області.

Компанія «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є франчайзинговою компанією від провідного національного оператора на ринку доставки води додому та в офіс «IDS AquaService»(ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС»). Компанії «IDS AquaService» належать такі торгові марки, як «Моршинська», «Миргородська», «Аляска», «Трускавецька» тощо. «IDS Aqua Service» є членом Ради Асоціації «Бутильовані води України», яка в свою чергу входить до складу Асоціації мінеральних та питних вод України та Європейської Федерації бутильованих вод, а також входить до складу «IDS Borjomi Ukraine» – лідера на вітчизняному ринку мінеральних і питних вод.

Крім реалізації питної води та супутніх товарів від «IDS AquaService» на території Запорізької області, ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є дистриб'ютором компанії ТОВ «ВІЛТЕК», який є виробником мінеральної питної води ТМ «Молочанська», а також є постачальником питної води на території Запорізької області таких компаній-виробників як ТОВ «Фабрика питної води «КРАПЛИНА», ТОВ ПП «Еконія», ПП «Глобус» та ТОВ «АБК-Дніпро».

Співвідношення щодо обсягів закупівлі товарів у 2018 році в розрізі постачальників маємо відстежити на рис. 2.1

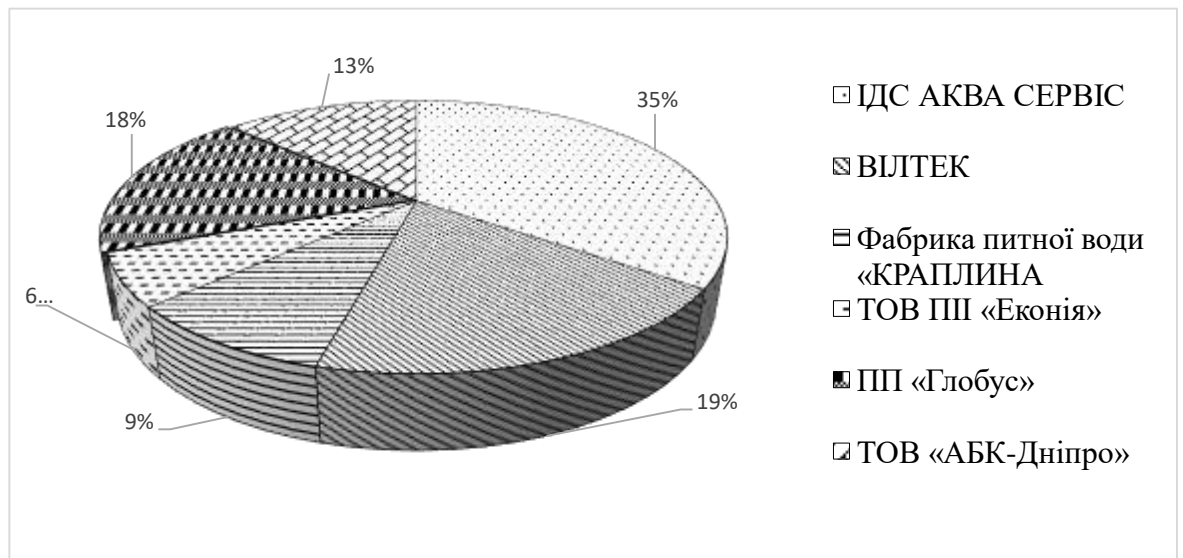


Рис. 2.1 Обсяг придбаних для реалізації товарів за розподілом по постачальниках у 2018 році

За параметрами якості, сервісу і завдяки унікальності і широкому асортименту продукції, ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» займає одне з провідних місць на ринку питної води Запорізької області. Постійне освоєння постачальниками новітніх технологій виробництва та сервісного обслуговування компанії «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» дозволяють кілька років утримувати лідерські позиції серед конкурентів.

На сьогоднішній день, підприємство реалізує таку продукцію:

- від постачальника ТОВ «ВІЛТЕК»: ТМ «Молочанська»;
- від постачальника ТОВ «Фабрика питної води «КРАПЛИНА»: ТМ «Мирненська», «Срібна»;
- від постачальника ТОВ ПП «Еконія»: ТМ «Малятко», «Аквуля», «Чистий ключ», «Йодо»;
- від постачальника ПП «Глобус»: ТМ «Свалява», «Лужанська»,

«Поляна купель квасова»;

– від постачальника ТОВ «АБК-Дніпро»: ТМ «Царичанская», «Петриковская», «КРИСТАЛЛ», «Сонечко».

Реєстраційна характеристика підприємства «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» наведена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Загальна характеристика підприємства «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»*

Зміст необхідних відомостей	Інформація
1	2
1. Повна та скорочена назва підприємства	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» (ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»)
2. Дата реєстрації підприємства.	Номер реєстраційного свідоцтва 1 103 102 0000 029049 від 22.03.2011 р.
3. Поштова та юридична адреси підприємства	69002, Запорізька обл., місто Запоріжжя, ВУЛИЦЯ ГЛІСЕРНА, будинок 14
4. Код ЄДРПОУ	37611141
5. Вид діяльності (основний), (код галузі)	Код КВЕД 46.34 Оптова торгівля напоями
6. Організаційно-правова форма підприємства	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
7. Форма власності, частка держави у капіталі, %	Приватна
8. Перелік засновників (учасників) юридичної особи	МНОГОСМИСЛОВ ДЕНИС ВАСИЛЬОВИЧ Адреса засновника: 49089, Дніпропетровська обл., місто Дніпро, Красногвардійський район, ВУЛИЦЯ БУДІВЕЛЬНИКІВ, будинок 14-А, квартира 58 Розмір внеску до статутного фонду (грн.): 10 000.00
9. Банківські реквізити (ідентифікаційний номер, код ПН, розрахунковий рахунок)	ПН 376111408266, р/р 26007060519979 в ПАТ КБ «ПРИВАТБАНК», МФО 313399

*складено за джерелом [17]

Основним видом діяльності є оптова торгівля напоями (Код КВЕД 46.34). Другорядні представлені такими видами як:

- код КВЕД 46.37 Оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами;
- код КВЕД 46.43 Оптова торгівля побутовими електротоварами й електронною апаратурою побутового призначення для приймання,

записування, відтворювання звуку й зображення;

- код КВЕД 77.29 Прокат інших побутових виробів і предметів особистого вжитку;

- код КВЕД 95.22 Ремонт побутових приладів, домашнього та садового обладнання;

- код КВЕД 49.41 Вантажний автомобільний транспорт;

- код КВЕД 52.10 Складське господарство;

- код КВЕД 52.24 Транспортне оброблення вантажів;

- код КВЕД 52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту.

Основна послуга компанії – це доставка питної води додому та в офіс.

Працюючи на цьому ринку більш ніж вісім років, ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» заслужила довіру і лояльність як корпоративних VIP-клієнтів, так і пересічних споживачів. Основний продукт – це корисна для організму і здоров'я питна бутильована вода. Вона продаються в бутлях об'ємом 18,9 літрів, має природний склад. Додатково компанія пропонує придбати обладнання для наливу води, а саме:

- кулери;

- помпи;

- диспенсери;

- бачки;

- підставки;

- супутні товари, такі як: чай, кава, серветки, пластиковий посуд, паперові стаканчики.

Усі замовлення доставляються впродовж доби у зручний для клієнта час. Завдяки досвіду і налагодженості сервісу, «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» гарантує оперативну і своєчасну доставку води по всьому Запорізькому регіону.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» має чітку організаційну структуру, яка забезпечує високу якість наданих послуг. Компанія складається з п'яти відділів, таких як: складський відділ,

адміністративний відділ, фінансовий відділ, логістичний відділ та відділ збуту.

До складського відділу відносяться два комірника; адміністративний відділ включає в себе директора та офіс-менеджера; до бухгалтерського відділу відноситься головний бухгалтер, бухгалтер та бухгалтер-касір; логістичний відділ очолює логіст, в підпорядкуванні якого знаходяться водій та вантажник. Логіст частково виконує обов'язки водія. Відділ збуту очолює начальник відділу збуту, якому підпорядковуються чотири менеджера зі збуту.

На даний час у фірмі працюють 15 осіб, причому більшість – фахівці, які мають вищу освіту за відповідним фахом. Персонал фірми постійно підвищує свою кваліфікацію, адміністрація та бухгалтерія відвідує спеціалізовані семінари. Також для усіх співробітників проводяться тренінги від компанії-франчайзера «IDS AquaService». Важливим аспектом професійного росту є цілодобова консультаційна допомога франчайзера в питаннях внутрішньої логістики, сервісу, фінансів та аудиту, що сприяє визначенню поточних резервів і вузьких місць та своєчасному отриманню рекомендацій щодо їх усунення.

У загальному обсязі продаж основної продукції (питна вода в бутлях) за ціною реалізації склав 80,0 %, реалізація покупних запасів (вода питна в малій тарі) – 16,9 %, інших оборотних активів (чай, кава, цукор) – 3,1 %. Дохід від реалізації інших оборотних активів (диспенсери, підставки, апарати для нагрівання та охолодження води) за рік складає приблизно 3 % від загальної суми доходу від реалізації.

Підприємство знаходиться при франчайзинговому регулюванні господарської діяльності, формально залишаючись незалежними власниками бізнесу, але не маючи можливості зберігати конфіденційність комерційної таємниці.

Самостійно компанія вибирає графік роботи своїх працівників, що працюють на підставі трудових договорів; самостійно встановлює тарифні

ставки заробітної плати працівників. Самостійно, своєчасно і правильно подає звітність у податкові і статистичні органи, сплачує податки, самостійно розподіляє чистий прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства.

Діяльність товариства спрямована на одержання прибутку від реалізації питної бутильованої води та обладнання для її розливу, підігріву та охолодження, маючи на меті завоювання 80 % ринку доставки питних вод в Запорізькій області.

Працюючи на ринку бутильованої води вже понад 8 років, компанія дотримується незмінних принципів:

- орієнтація на споживача;
- висока якість товару, що є одним із найважливіших показників і орієнтирів у роботі. Щорічно менеджери відділу збуту відвідують виробництво, відстежують модернізацію наявного обладнання та закупівлю нового високотехнологічного обладнання заводами-виробниками, постійно відбувається моніторинг сертифікації контролю якості сировини;
- професіоналізм. Компанія приділяє чималу увагу на підвищення професіоналізму своїх співробітників, оскільки вбачає в цьому важливу складову конкурентоспроможності компанії;
- інновації: постійний розвиток, пошук нових рішень, які дозволяють компанії задовольняти й передбачати потреби споживачів.

Підписання франчайзингового договору з компанією «IDS AquaService» являє собою приєднання до цілої системи ведення бізнесу. Слово «система» є ключем до розуміння принципів франчайзингу. Відносини між франчайзером та франчайзі базуються на контролі. Франчайзі є власником своєї компанії, але франчайзинговий договір зобов'язує його до ведення діяльності згідно записаних правил, а також ведення господарської діяльності під постійним контролем, особливо в обліковій та фінансових сферах. ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» зобов'язана дотримуватися стандартів франчайзингової системи згідно договору.

Компанія «IDS AquaService» зобов'язує підприємство використовувати

лише його ліцензовані програмні продукти, тому що є власником торговельної марки, програмного забезпечення, комерційного досвіду та ділової репутації, а також інших нематеріальних активів.

Предметом договору франчайзингу є продаж франчайзингового пакета (франшизи), що включає в себе торгові знаки, навчання персоналу, передачу досвіду організації виробництва та фінансів, консалтинг та ін. Винагорода франчайзера (роялті) визначається залежно від загальної суми продажів, та з урахуванням положень договору франчайзингу. Схематично порядок організації франчайзингового бізнесу наведено на рис. 2.2.

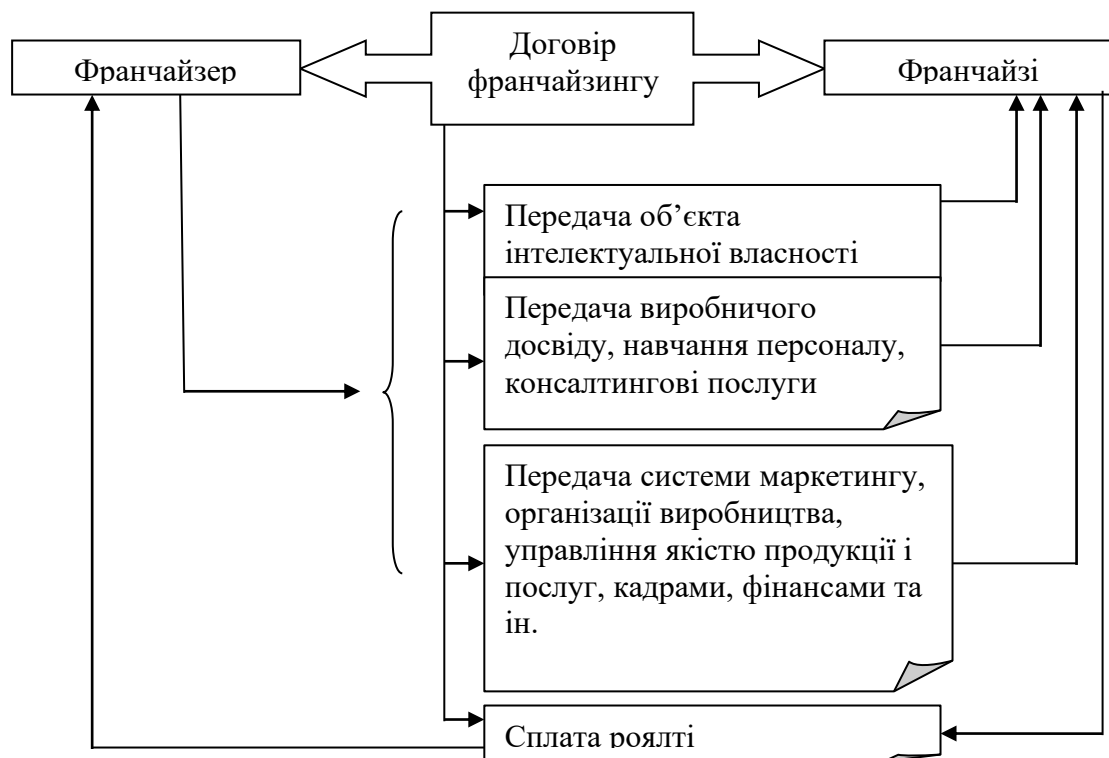


Рис. 2.2 Порядок організації в системі «франчайзингу».

Основним видом обліку на ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є бухгалтерський облік, так як він являє собою систему суцільної, неперервної, документально обґрунтованої та взаємопов'язаної реєстрації різноманітних господарських операцій. Бухгалтерський облік на підприємстві ґрунтується на принципах, які характеризують якість облікової інформації: повне

висвітлення; послідовність; неперервність діяльності; нарахування і відповідність доходів та витрат; привалювання сутності над формою; фактична собівартість; єдиний грошовий вимірювач; періодичність.

Веденням бухгалтерського обліку на підприємстві займається відділ бухгалтерського обліку, який очолює головний бухгалтер.

Особливості організації бухгалтерського обліку і облікової політики відображені в Наказі про організацію бухгалтерського обліку і облікової політики від 04.04.2011 р. № 1 зі змінами та доповненнями.

Принципи облікової політики визначаються чинним законодавством України, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), обліковою політикою товариства з обмеженою відповідальністю, затвердженою директором підприємства.

У своїй роботі підприємство керується принципами безперервності, нарахування, повного освітлення, обачності.

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996- XIV, з метою забезпечення єдиних (постійних) принципів, методів, процедур при відображенні поточних операцій в обліку і складанні достовірної звітності, при обліку господарських операцій підприємство застосовує норми П(С)БО та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджених Наказом Міністерства фінансів України (далі МФУ) від 30.11.1999 р. № 291. За відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО прописана можливість застосування аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним.

ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» активно нарощує обсяги виконання та реалізації робіт. У таблиці 2.2. проаналізована динаміка обсягів діяльності підприємства в розрізі двох окремих напрямків діяльності в 2017 року в порівнянні з 2018 роком, що свідчить про активне збільшення обсягів діяльності.

Динаміка обсягів діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»
в розрізі видів договорів із постачальниками у 2018 році
в порівнянні з 2017 роком

Показник	2017 рік		2018 рік		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	структурне, %
1. Обсяг реалізації за договором франчайзі, без ПДВ	484,8	35,7	646,1	41,3	161,3	33,3	+ 5,6
2. Обсяг реалізації робіт за дистриб'юторськими угодами, без ПДВ	873,2	64,3	918,4	58,7	45,2	5,2	- 5,6
3. Загальний обсяг реалізації продукції, без ПДВ	1358,0	100,0	1564,5	100,0	206,5	15,2	0,0

Розраховані показники динаміки обсягів реалізації ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» свідчать про те, що підприємство активно розвивається, адже обсяг реалізації робіт у 2018 році збільшився в порівнянні з аналогічним періодом минулого року на 206,5 тис. грн. або на 15,2 % і склав 1564,5 тис. грн. Обсяг реалізації за договором франчайзі збільшився в 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 161,3 тис. грн. або на 33,3 %. Темпі зростання обсягів реалізації робіт за дистриб'юторськими угодами за той же період є набагато меншими, адже вони становлять приріст у розмірі 45,2 тис. грн. або на 5,1 %.

Окремої уваги заслуговують зміни, наявні у структурі реалізації за договорами поставки ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» протягом 2018 року в порівнянні із 2017 роком, адже наявне зменшення долі за дистриб'юторськими угодами на 5,6 % і збільшення долі за договором франчайзі на 5,6 %. Такі структурні зрушення не є позитивними, адже рентабельність реалізації продукції за дистриб'юторською угодою кожного з постачальників є вищою за рентабельність робіт реалізації продукції за договором франчайзі. Частково наявні структурні зрушення пояснюються

декількох акцій компанією-франчайзером як для кінцевих споживачів, так й для компаній-франчайзі та проведенням відповідних маркетингових заходів.

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС», в тому числі розмір чистого прибутку та рентабельність, представлені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»
у 2018 році в порівнянні з 2017 роком

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	1358,0	1564,5	206,5	15,2
2. Чистий прибуток, тис. грн.	169,6	297,9	128,3	75,6
3. Середньорічна кількість працюючих, осіб	13	15	3	25
4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	104,5	104,3	- 0,2	0,0
5. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	13,1	19,9	6,8	51,9
6. Рентабельність реалізації за чистим прибутком, %	12,5	19,0	6,5	x

Розраховані показники свідчать про позитивну динаміку розвитку ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС». Так, чистий прибуток підприємства збільшився у 2019 році в порівнянні з аналогічним періодом минулого року на 128,3 тис. грн. або на 75,6 % і склав 297,9 тис. грн. Позитивну динаміку є також показник прибутку в розрахунку на одного працюючого.

Варто також звернути увагу на те, що рентабельність реалізації за чистим прибутком у 2018 році в порівнянні з 2017 роком збільшилась 6,5 % з 12,5 % до 19,9 %, що безумовно є позитивною зміною у показниках діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС».

Динаміка рівня продуктивності праці є негативною, хоча обсяг реалізації на одного працюючого зменшився лише на 0,2 тис. грн. В той же

час розмір чистого прибутку на одного працюючого збільшився на 6,8 тис. грн.

Середньооблікова кількість працівників ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» склала в 2018 році 15 осіб, що на 2 особи більше в порівнянні з 2017 роком.

Для здійснення безготівкових розрахунків підприємство використовує поточні рахунки в АТ КБ «ПРИВАТБАНК». Замовники розраховуються із підприємством за виконані роботи виключно безготівково. У переважній більшості випадків замовники мають відтермінування платежу від 14 до 28 календарних днів. Розрахунки ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» із постачальниками (підрядниками), бюджетом, розрахунки із сплати єдиного соціального внеску здійснюються підприємством виключно у безготівковій формі. Заробітна плата найманих працівників, а також дивіденди власнику сплачуються виключно у безготівковій формі шляхом перерахування коштів на карткові рахунки у АТ КБ «ПРИВАТБАНК». Розрахунки із підзвітними особами за відрядженнями та господарськими потребами також організовані безготівково за допомогою карткових рахунків у АТ КБ «ПРИВАТБАНК». Готівкових розрахунків ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» не здійснює, каса як така на підприємстві відсутня.

Відповідно до норм статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» починаючи з 1 січня 2018 року для потреб організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» визнається мікропідприємством, незважаючи на те, що середня кількість працівників перевищує 10 осіб, адже чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 700 тис. євро, а середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 350 тис. євро. Відповідно як юридична особа, що належить до мікропідприємств, ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» формує Фінансову звітність мікропідприємства (до останніх змін у НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» – Спрощений фінансовий звіт суб'єкта

малого підприємництва). Така спрощена фінансова звітність щокварталу формується та подається власнику підприємства, а річна звітність також подається до органів Державної служби статистики.

У площині оподаткування ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є платником податку на загальних підставах та податку на додану вартість згідно ПКУ. Такий статус є доцільним, адже 68 % чистого доходу за 2018 рік підприємство отримало від замовників, як підприємств, так і підприємців, що є платниками податку на додану вартість. Статус платника податку на додану вартість є одним з чинників, який надає компанії перевагу над конкурентами.

Стратегічне управління ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» здійснюється відповідно до норм діючого законодавства і статутних документів власником товариства. Саме до компетенції власника підприємства належать питання призначення керівника, визначення основних напрямів роботи підприємства, а також розподіл прибутку, отриманого підприємством.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, що відповідає сучасним правилам ведення бухгалтерського обліку. Інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою комп'ютерної програми для автоматизації бухгалтерського обліку «1 С Бухгалтерія 8.2». Дана програма дозволяє складати відповідні первинні документи та автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації формувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку, в тому числі зведений реєстр синтетичного обліку - Головну Книгу, на підставі якої головний бухгалтер підприємства складає спрощену фінансову звітність підприємства.

Податкова та статистична звітність формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціальної програми «М.Е.doc». Цей же програмний продукт використовується також для

реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Організація та облік розрахунків з бюджетом за податками є посадовими обов'язками головного бухгалтера. Головний бухгалтер ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» несе також відповідальність за своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності підприємства, зокрема Податкової декларації з податку на додану вартість, Податкової декларації платника єдиного податку - юридичної особи, а також звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Внутрішні контрольні функції щодо розрахунків за податками також виконує головний бухгалтер підприємства.

В цілому організація та ведення бухгалтерського обліку характеризується в ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» високим якісним рівнем.

2.2 Характеристика наявної системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів

Відображення достовірних фінансових результатів - один з найбільш відповідальних аспектів бухгалтерського обліку. Формування показника фінансового результату – це підсумок порівняння визнаних доходів і витрат, а тому достовірність даного показника забезпечується через розуміння сутності об'єктів обліку.

Якщо підприємство в цілому націлено на високі темпи розвитку, ріст обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів є високі темпи їх росту. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або просто беззбитковою діяльністю, то управління

фінансовими результатами повинне бути сконцентровано на забезпеченні такої їх суми, що забезпечує поточну платоспроможність [41, с. 354].

У формуванні фінансових результатів під час поточного управління виділяють такі обов'язкові етапи, як:

- а) визначення необхідного розміру з урахуванням цілей підприємства;
- б) аналіз поточного стану та виявлення найістотніших зовнішніх і внутрішніх факторів, що вплинули на їх зміни;
- в) розрахунок планових або прогнозних величин фінансових результатів, що найповніше відповідає цільовим настановам;
- г) розроблення конкретних заходів задля досягнення запланованих значень;
- д) моніторинг усіх вищеперерахованих етапів та внесення корективів у ході реалізації намічених заходів [9].

Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати викладено у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» і 16 «Витрати». Норми цих Положень застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, незалежно від форм власності (за винятком бюджетних установ).

Згідно Господарського Кодексу «вид господарської діяльності - це об'єднання ресурсів (устаткування, технологічних засобів, сировини та матеріалів, робочої сили) для створення виробництва певної продукції або надання послуг. Окремий вид діяльності може складатися з єдиного простого процесу або охоплювати ряд процесів, кожний з яких входить до відповідної категорії класифікації» [13, с. 256].

У п. 2 та 3 ст. 259 ГКУ також зазначено, що у правовому регулюванні господарської діяльності для віднесення суб'єкта господарювання до відповідної категорії обліку визначаються основні, другорядні та допоміжні види господарської діяльності.

Згідно з наказом Держкомстату України основний вид економічної

діяльності – вид діяльності статистичної одиниці, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість (або визначений інший критерій); другорядний вид економічної діяльності – будь-який інший (крім основного) вид економічної діяльності статистичної одиниці з виробництва товарів або надання послуг; допоміжні види економічної діяльності - види діяльності, які здійснюються переважно у сфері обслуговування виробництва та призначаються для використання тільки цією одиницею.

Більше того, усі наведені раніше види діяльності підприємства на законодавчому рівні є об'єктами класифікації у КВЕД, яка затверджується центральним органом виконавчої влади з питань стандартизації та має статус державного стандарту. Ці види діяльності є однаковими для підприємств усіх організаційно-правових форм. Тобто, термін «вид діяльності» більше призначений для забезпечення статистичною інформацією, яка задовольняє потреби учасників господарських відносин, а не для потреб класифікації типів діяльності у фінансовому обліку.

Водночас бухгалтерськими законодавчими нормами передбачені інші визначення діяльності підприємства з наданням їм різних характеристик та ознак. При цьому поняття надзвичайної діяльності чинним законодавством не тлумачиться, однак у ньому наводяться визначення понять «надзвичайна подія», «надзвичайна ситуація», «надзвичайні доходи», «надзвичайні витрати».

Схематично затверджену на законодавчому рівні класифікацію діяльності підприємства за характером можна подати у вигляді рис. 2.3.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку статутну діяльність підприємства. Прикладом звичайної діяльності на ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є реалізація продукції, розрахунки із компанією-франчайзером, іншими постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносять також списання знецінених запасів, штрафи за порушенням податкового законодавства та інші операції, що супроводжують

цю діяльність.

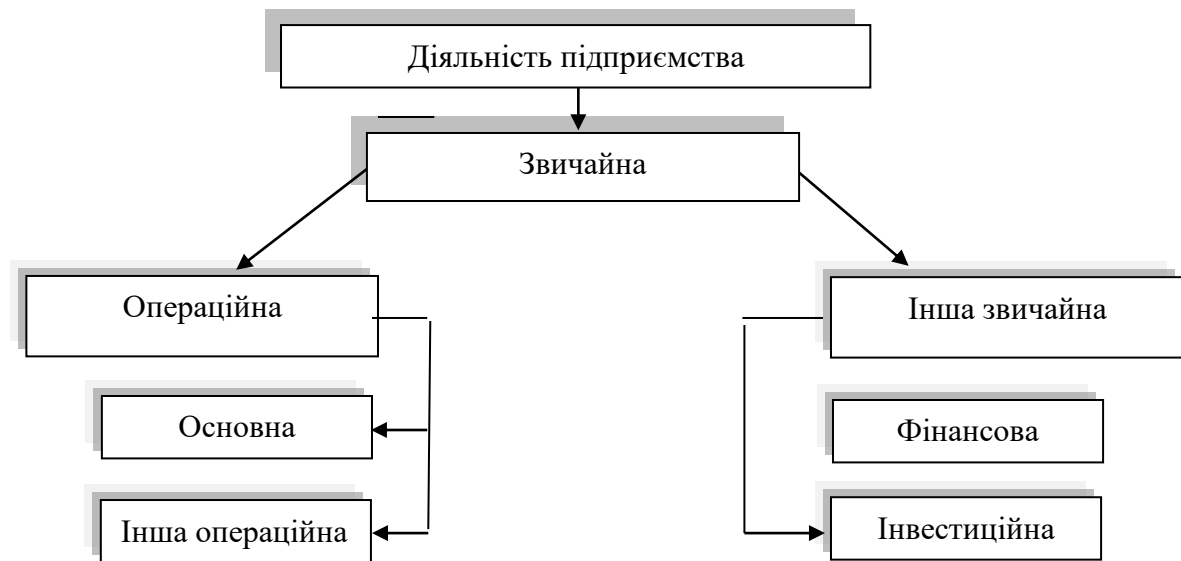


Рис. 2.3 Класифікація типів діяльності підприємства за характером діяльності, яка затверджена на законодавчому рівні

Основним показником, за допомогою якого визначається спеціалізація підприємства – це структура товарів, що надійшла протягом року. На ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» усі товари поділяються на декілька груп: питна вода з деталізацією по об'єму тари, обладнання для питної води та сукупні товари (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Обсяг та структура продукції, що надійшла протягом 2018 року
на ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

Види продукції	2017 рік		2018 рік		Відхилення	
	тис. грн	%	тис. грн	%	(+, -)	%
Бутильована питна вода 19,6 л	1262,5	94,6	1321,9	86,0	+ 59,4	4,7
Вода питна 6 л	41,4	3,1	89,2	5,8	+ 47,8	115
Вода питна в малій тарі	8,0	0,6	66,1	4,3	+ 58,1	617
Разом по питній воді	1311,9	98,3	1477,2	96,1	+ 165,3	12,6
Обладнання	21,4	1,6	52,3	3,4	+ 1,8	112,5
Супутні товари	1,3	0,1	7,7	0,5	+ 0,4	400
Всього по іншим товарам	22,7	1,7	60,0	3,9	+ 2,2	129
Всього по товарам	1334,6	100	1537,1	100	+ 202,5	15,2

Аналізуючи дані таблиці 2.4, можна зробити висновок, що в ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» в цілому відбулося зростання надходження товару на 202, 5 тис. грн (або 15 %) у порівнянні з 2017 роком.

Так, відбулося зростання надходження бутильованої питної води 19,6 л на 4,7 % та води питної 6 л на 115 %. У той час зростає надходження у кілька разів вода питної в малій тарі та супутніх товарів (чай, серветки, стаканчики та ін.).

Однак, структура реалізації товарів з кожним роком не змінюється. Якщо в 2017 році найбільшу питому вагу складала бутильована питна вода 19,6 л (94,6 %), то в 2018 році змінилася лише відсоток питомої ваги (86,0 %). Що стосується найменшої питомої ваги, то в цілому по підприємству найменшу частку мають супутні товари - 0,01 % у 2017 році та 0,05 % у 2018 році. Якщо брати до уваги питну воду, то в 2017 році найменшу питому вагу займала вода питна в малій тарі (0,6 %), а в 2018 році - 4,3 %.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та не операційну (фінансову та інвестиційну).

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних із реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

На ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» це є оптова торгівля питної води та доставка її додому та в офіс. Облік доходів та витрат від основної діяльності компанії акумулюється на рахунках, що наведено на рис. 2.4.

До операційної діяльності відноситься основна діяльність, пов'язана з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Інвестиційна

діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

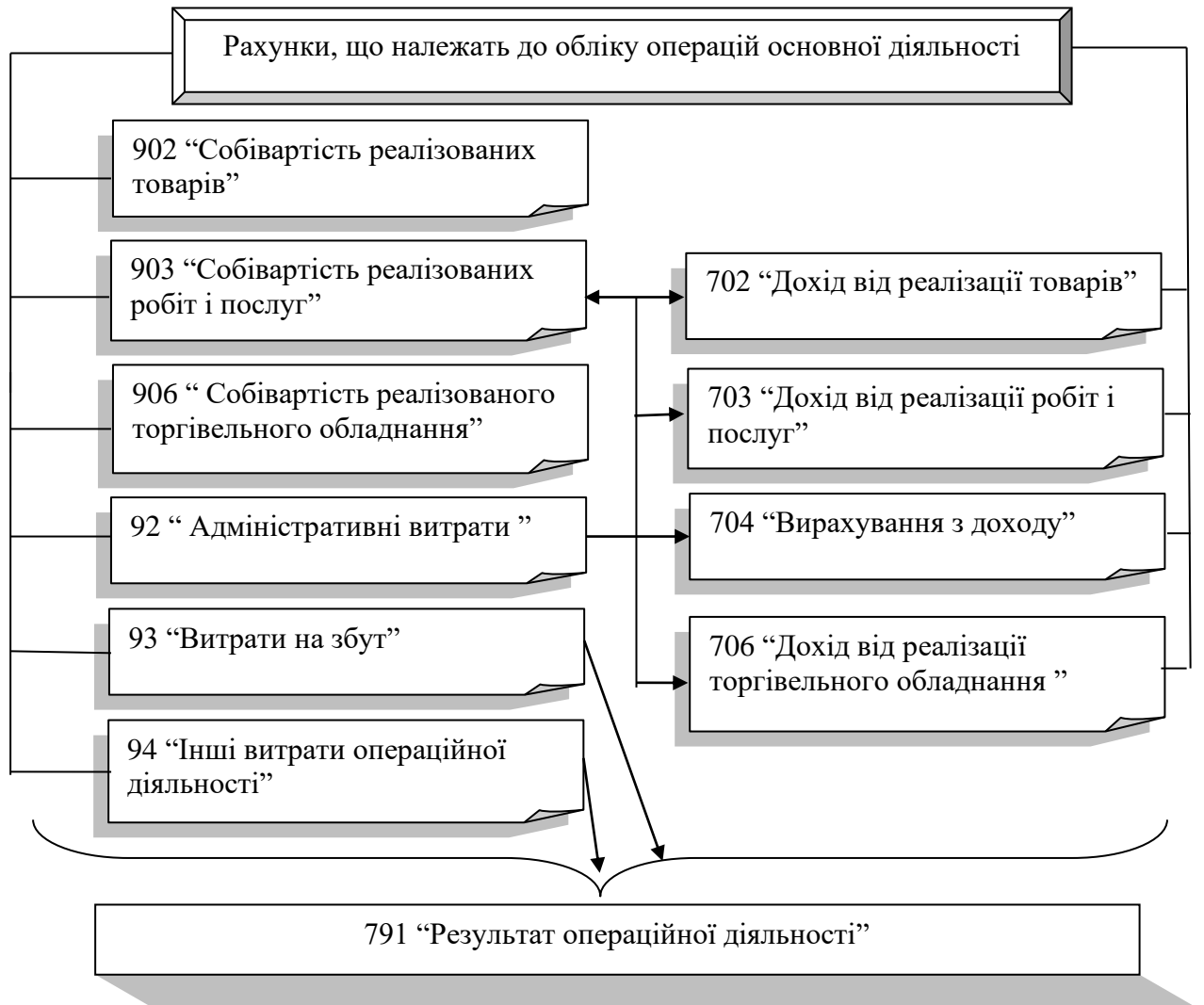


Рис. 2.4 Рахунки обліку доходів і витрат основної діяльності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

Як видно на рис. 2.4, доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) обліковуються відповідно до собівартості зазначених позицій. Усі інші витрати підприємства, пов'язані з комерційним просуванням продукції на ринку, та адміністративні витрати не зіставляються з доходами, а є витратами періоду та відразу списуються на субрахунок 791 «Результат

операційної діяльності».

Як справедливо зазначає М. А. Проданчук, «...така методика визначення фінансового результату наближена до методик, які широко застосовуються в розвинених країнах світу. Вона передбачає визначення не фактичної собівартості реалізованої продукції, а лише неповної виробничої собівартості» [47, с. 40]. Втім автор також підкреслює, що відображення на результативному рахунку виручки від реалізації продукції за кредитом та повної фактичної собівартості за дебетом дало б змогу спростити процедуру обліку, а результативний рахунок за такого розподілу доходів та витрат мав би більш якісну інформацію, потрібну менеджерам для організації аналізу та контролю.

Адміністративні витрати та витрати на збут є більш змінювані та менш постійні за своєю структурою та природою, позаяк вони можуть суттєво коливатися та здебільшого залежать від керівництва компанії. Для обліку адміністративних призначень рахунок 92 «Адміністративні витрати». Згідно з нормами П(С)БО 16 до адміністративних витрат належать витрати, що наведені на рис. 2.5. Адміністративними витратами є загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати; витрати на службові відрядження та 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; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі; плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення [45].

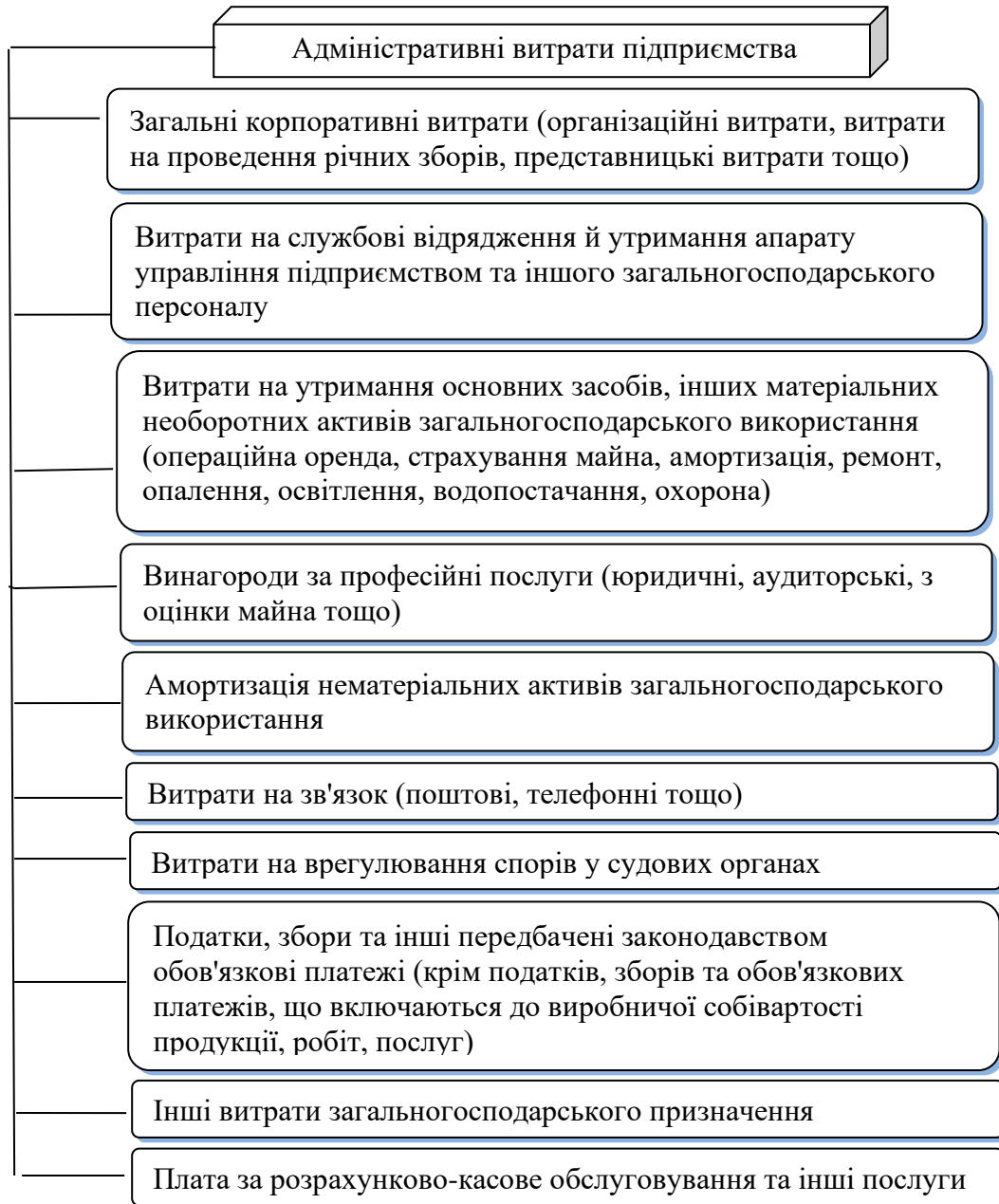


Рис. 2.5 Склад адміністративних витрат підприємства згідно з П(С)БО 16

У свою чергу, витрати на збут відповідно до П(С)БО 16 включають інші за своєю природою витрати підприємства. До таких витрат належать витрати пакувальних матеріалів для транспортування питної води та обладнання; витрати на ремонт тари; оплата та комісійні винагороди торговим агентам, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників; витрати на утримання основних засобів, інших

матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт і послуг [44]. Для обліку витрат на збут товариство «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» використовує рахунок 93 «Витрати на збут».

Отже, склад адміністративних витрат та особливо витрат на збут є досить різномірний та охоплює широкий спектр витрат підприємства. Більше того, зазначені витрати становлять значну частину загальних операційних витрат підприємства і за належних обліку, аналізу та контролю слугують потужним рушієм у поліпшенні фінансових результатів підприємства.

Склад витрат на збут ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» наведений на рисунку 2.6.

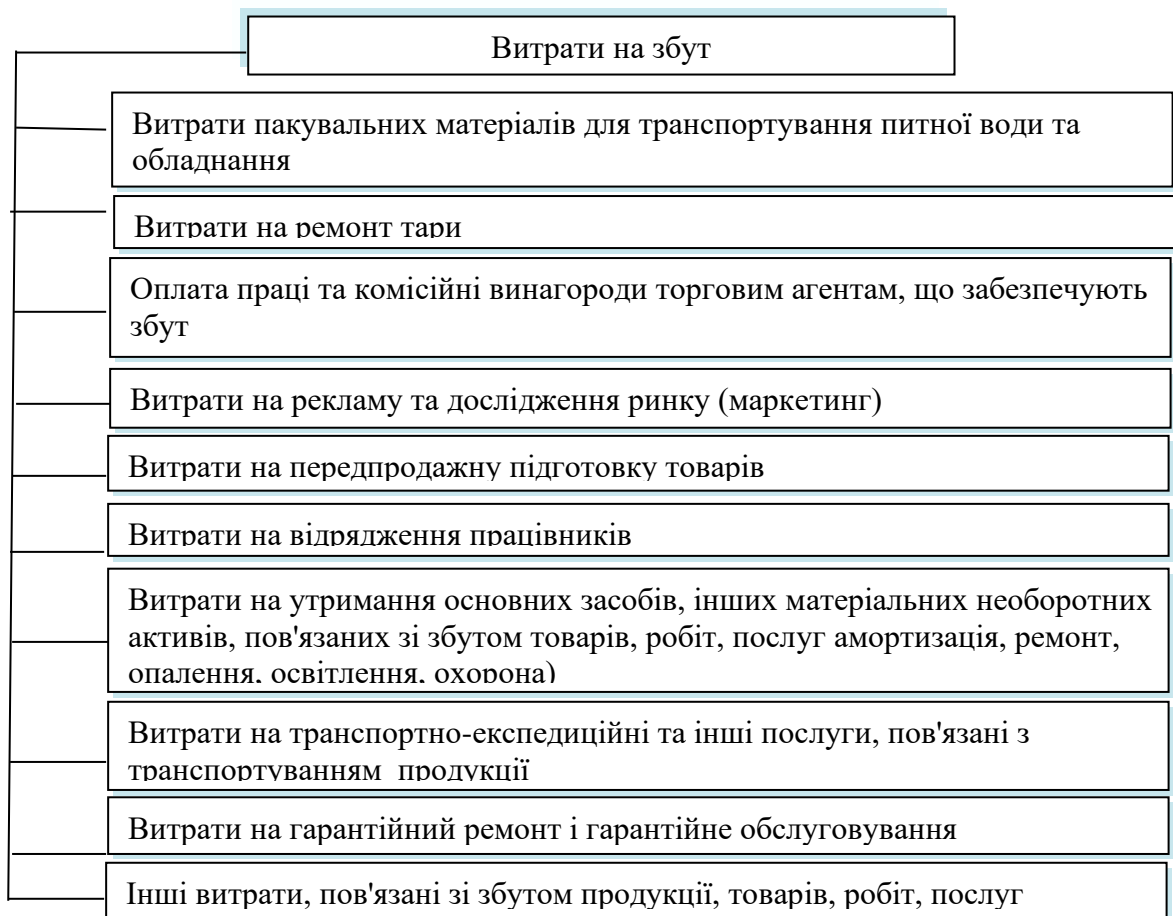


Рис. 2.6 Витрати на збут

До інших операційних витрат включаються витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; суми безнадійної заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; інші витрати операційної діяльності. Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

На цьому рахунку обліковують витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». До складу інших операційних доходів відносять дохід від реалізації оборотних активів.

Обліковий процес іншої операційної діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» відображає на рахунках «Інші витрати операційної діяльності», «Інші доходи від операційної діяльності». Кредитове та дебетове сальдо рахунків перераховують на рахунок «Фінансові результати».

Облік витрат на збут здійснюється або на підставі відповідним чином оформлених первинних документів, або на підставі відповідних розрахунків бухгалтерів.

Синтетичний облік витрат на збут наведений в таблиці 2.5.

Облік адміністративних витрат аналогічно витратам на збут здійснюється або на підставі відповідним чином оформлених первинних документів – актів на списання матеріалів або малоцінних швидкозношуваних предметів, актів підрядників, виписок банку в частині плати за розрахунково-касове обслуговування тощо, або на підставі відповідних розрахунків бухгалтерів.

Так на підставі розрахунків бухгалтерії до адміністративних витрати долучають заробітну плату адміністративних працівників, нарахований на неї єдиний соціальний внесок, суми амортизації адміністративного обладнання.

Синтетичний облік витрат на збут

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата та інші виплати за рахунок роботодавця працівникам збуту підприємства	93	661
2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників збуту	93	651
3. Списані згідно із актом використані для потреб збуту канцелярські та господарські товари	93	201
4. Списані згідно із актом запасні частини для поточного ремонту торгового обладнання	93	207
5. Передані до експлуатації МШП призначені до використання в торговій діяльності	93	22
6. Нарахований знос основних засобів, що використовуються у торговій діяльності	93	131
7. Нарахований знос інших необоротних матеріальних активів торгового призначення	93	132
8. Прийняті до сплати рахунки та акти за послуги, пов'язані із торговою діяльністю:		
8.1. На суму без врахування ПДВ	93	685
8.2. На суму ПДВ	641.2	685
9. В кінці місяця враховані витрати на збут списані на рахунок фінансових результатів	79	93

Синтетичний облік адміністративних витрат з практики підприємства наведений в таблиці 2.6.

Визначення фінансового результату діяльності є важливим етапом обліку будь-якого підприємства. Відповідно для визначення фінансового результату Планом рахунку передбачений рахунок 79 «Фінансові результати», до кредиту якого щомісяця переносяться суми врахованих за рахунками 7 класу чистих доходів, а до дебету – суми врахованих за рахунками 9 класу витрат.

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів [58, с. 211].

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати».

Синтетичний облік адміністративних витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата та інші виплати за рахунок роботодавця адміністративному персоналу підприємства	92	661
2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651
3. Списані згідно акту використані в адміністративних цілях канцелярські та господарські товари	92	201
4. Передані до експлуатації МШП адміністративного призначення	92	22
5. Нарахований знос основних засобів адміністративного призначення	92	131
6. Нарахований знос інших необоротні матеріальних активів адміністративного призначення	92	132
7. Прийняті до сплати рахунки та акти підрядників щодо адміністративних послуг:		
7.1. На суму без врахування ПДВ	92	685
7.2. На суму ПДВ	641.2	685
8. Відповідно до виписок банку списана плата за розрахунково-касове обслуговування	92	311
9. Відображені в складі витрат поточного періоду витрати, пов'язані із користування електронними цифровими підписами і комп'ютерними програмами адміністративного призначення	92	39
10. В кінці місяця враховані адміністративні витрати списані на рахунок фінансових результатів	79	92

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства полягають у:

- визначенні кількісних і якісних параметрів фінансових результатів - прибутків чи збитків – як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт, послуг;
- формуванні даних щодо потреб складання фінансової, податкової, статистичної звітності;
- інформаційному забезпеченні порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, із засновниками за нарахованими їм дивідендами;
- формуванні резервів власного капіталу тощо [58, с. 200, 207].

Рахунок 79 «Фінансові результати», який використовується для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій, за призначенням і структурою відноситься до результатних (а саме операційно-результатних) рахунків. Такі рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння валових доходів і валових витрат та визначення результату – прибутку чи збитків.

За кредитом рахунка 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 [29, с. 44]. Порівнянням цих сум між собою визначають фінансовий результат окремо основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності й надзвичайних подій – прибуток або збиток.

Для відображення ж чистих фінансових результатів (прибутку або збитків) в бухгалтерському обліку призначений рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей рахунок є пасивним, за кредитом якого відображається прибуток та його збільшення від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку [23].

Таким чином, дослідження питання обліку фінансових результатів за видами діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» визначило, що основними завданнями організації обліку доходів та фінансових результатів діяльності підприємства є забезпечення правильного визначення умов визнання та достовірної оцінки доходів і фінансових результатів, правильного розмежування доходів і фінансових результатів за кожною класифікаційною групою, повного та своєчасного відображення в реєстрах обліку доходів та фінансових результатів, достовірного визначення фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Синтетичний облік визначення фінансового результату наведений в таблиці 2.7.

Синтетичний облік визначення фінансових результатів діяльності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. В кінці місяця чистий дохід від реалізації товарів списується на рахунок фінансових результатів	702	79
2. В кінці місяця собівартість реалізованих товарів списується на рахунок фінансових результатів	79	902
3. В кінці місяця враховані адміністративні витрати списуються на рахунок фінансових результатів	79	92
4. В кінці місяця враховані витрати на збут списуються на рахунок фінансових результатів	79	93
5. Відображений в обліку нарахований податок на прибуток	98	641.3
	79	98
6. Чистий прибуток перенесений на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»	79	441

Отже, система обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування підприємства. Формування фінансових результатів визначається широким колом факторів, які віддзеркалюють усі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства. При цьому недоцільно і неможливо поділяти ці фактори на основні та другорядні. Кожен з них може як забезпечити високий рівень прибутку, так і спричинити істотні збитки. Дослідження питань щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності є досить актуальними і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану.

Підсумовуючи розгляд даного питання, слід підкреслити, що порядок обліку фінансових результатів, як і будь-яких інших об'єктів обліку, ніколи не набуде ідеального вигляду, оскільки постійно вдосконалюються стандарти обліку; змінюються потреби користувачів фінансової інформації, тобто трансформується саме середовище обліку. Однак і в наявних умовах завжди необхідно намагатися дотримувати основних постулатів обліку фінансових результатів та логічно керуватися нормами чинного законодавства з метою подання у фінансовій звітності повної, правдивої та неупередженої інформації.

Таким чином, на сьогодні проблеми формування фінансових результатів набувають актуальності і це обумовлює необхідність поглибленого вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду, пошуків напрямків удосконалення обліку та посилення контролю за повнотою отримання доходів, економією витрат та формуванням прибутку (збитку).

2.3 Проблемні питання та вдосконалення відображення в обліку результатів діяльності торгового підприємства

Облік доходів, витрат та фінансових результатів є важливою ділянкою фінансового обліку будь-якого підприємства. Саме ця ділянка обліку дозволяє формувати інформацію для визначення фінансового результату діяльності та складання фінансової звітності в частині фінансових результатів діяльності для забезпечення користувачів відповідно інформацією. Окрім формування необхідної інформації щодо підготовки фінансової звітності облік доходів та витрат має формувати необхідну інформаційну базу для подальшого аналізу фінансових результатів, рівня доходів та витрат як в цілому, так і за окремими елементами діяльності з метою прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Дослідження наявної в ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» системи відображення в обліку доходів, витрат та фінансового результату дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку оперативно і в повному обсязі формує інформацію, необхідну для визначення фінансових результатів діяльності підприємства та складання фінансової звітності.

В той же час проведені дослідження дозволяють сформулювати окремі пропозиції, реалізація яких дозволить вдосконалити порядок обліку витрат

підприємства, а також підвищити аналітичність інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства.

По-перше, пропонується змінити порядок відображення в обліку витрат на оплату користування торговими марками підприємств-постачальників за умовами договорів франчайзі. Плата за користування підприємством торгових марок постачальників перераховується раз на рік в цілому за рік. За діючою на підприємстві практикою обліку сума плати за користування торговою маркою за фактом її перерахування постачальнику включається до витрат на збут, що відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 93 «Витрати на збут»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»,

і одночасно за фактом оплати відповідно до даних виписки банку складається бухгалтерська проводка:

Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Кт 311 «Поточні рахунки в банку в національній валюті».

Таким чином до витрат на збут окремого місяця потрапляє сума витрат, що спричинена користуванням торговою маркою постачальника протягом року. Фактично йдеться про завищення витрат окремого місяця та відповідно викривлення даних щодо фінансових результатів окремих звітних періодів, що формуються в обліку та представлені у фінансовій звітності.

Окрім того наявна ситуація в практиці ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» як платника податку на прибуток призводить до завищення витрат певного періоду і відповідно до заниження прибутку до оподаткування і податку на прибуток підприємств до сплати, що у в разі виявлення контролюючими органами спричинить нарахування пені та застосування до платника штрафних санкцій. Для ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» встановлений річний податковий (звітний) період з податку на прибуток підприємств. Відповідно у випадку перерахування, приміром, у серпні плати за користування торговою маркою за рік (тобто за період з вересня по серпень наступного року включно) у витрати при визначенні податку на прибуток

мають бути включені суми лише за період вересень – грудень даного року, а не вся сума перерахованої плати.

З метою впорядкування відображення в обліку витрат на оплату користування торговими марками постачальників пропонується вважати такі витрати за фактом сплати витратами майбутніх періодів та відобразити відповідно за дебетом рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Далі кожного місяця одна дванадцята такою плати має бути включена у поточні витрати – витрати на збут, що в обліку має бути відображене бухгалтерською проводкою:

Дт 93 «Витрати на збут»

Кт 39 «Витрати майбутніх періодів».

Впровадження розробленої пропозиції в облікову практику ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» дозволить впорядкувати дані обліку та звітності щодо витрат та фінансового результату діяльності, а також адекватно визначати прибуток до оподаткування та відповідно зобов'язання з податку на прибуток підприємств.

Друга пропозиція, сформована за результатами проведеного дослідження, спрямована на підвищення аналітичності даних обліку щодо доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства у розрізі продажів товарів окремих постачальників. Необхідність у такій інформації для прийняття управлінських рішень є. Так, фактично ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» здійснює доставку мінеральної та питної води шести основних постачальників. Ці постачальники у договорах із підприємством диктують рівень націнки або розмір цін реалізації товарів кінцевому споживачу. Відповідно виникає питання щодо прибутковості діяльності підприємства у розрізі доставки питної та мінеральної води кожного окремого постачальника.

Для формування такої надзвичайно важливої для потреб управління інформації пропонується запровадити окремий облік на субрахунках 281, 702 і 902 на рівні субрахунків наступного порядку за кожним з шести

постачальників.

Так, за товарами та реалізацією для ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС»:

- 281.1 «Товари на складі ІДС»;
- 702.1 «Дохід від реалізації товарів ІДС»;
- 902.1 «Собівартість реалізованих товарів ІДС».

Витрати на збут після їх систематизації (окрім витрат за користування торговими марками, що мають бути виокремлені та безпосередньо віднесені до витрат реалізації для окремого постачальника) мають бути розподілені між продажами товарів окремих постачальників пропорційно фізичному обсягу доставленої води у літрах.

Таким чином, запровадження субрахунків наступного порядку на синтетичних субрахунках 281, 702 і 902 дозволить систематизувати інформацію та визначити валовий дохід від реалізації товарів кожного окремого постачальника. Далі, розподіливши витрати на збут між продажами для окремих постачальників, можна буде визначити фінансовий результат продажів товарів кожного окремого постачальника. Відповідна інформація може бути використана для переговорів із постачальниками щодо рівня націнки або відпускних цін та в цілому для управління продажами.

3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОРГОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

3.1 Аналіз формування фінансових результатів та рівня рентабельності

У процесі торгової діяльності підприємства приймає участь велика кількість взаємопов'язаних організаційних, трудових, матеріальних і фінансових факторів. Мета кожного суб'єкта господарювання – якомога ефективніше використати ці фактори. Це виражається в кінцевому підсумку у фінансових результатах діяльності підприємства.

На сьогоднішній день, управляючи бізнесом, актуальним постає питання, якими методами та які напрямки потрібно визначити керівництву для удосконалення політики управління фінансовими результатами на підприємстві. Прибуток – це поточний фінансовий результат та основний базовий показник, який оцінює та характеризує ефективність діяльності підприємства в цілому. В сучасних умовах господарювання досліджуване нами питання є дуже актуальним для торгових підприємств, оскільки для розширення своєї діяльності підприємству потрібен прибуток, щоб його інвестувати у розвиток компанії, і тому керівництву потрібно чітко визначити основні напрямки політики управління фінансовими результатами.

Найбільш доступними прийомами управління підприємницькою діяльністю та фінансовими результатами є операційний аналіз та аналіз чутливості прибутку.

Операційний аналіз здійснюється за схемою: «витрати - обсяг реалізації - прибуток». За допомогою даного аналізу з'являється можливість виявляти залежність фінансового результату торгової діяльності від зміни витрат, націнки, відтермінування платежів, транспортних витрат [19, с. 97].

Абсолютним вимірником прибутковості підприємства є прибуток, його наявність свідчить про ефективність діяльності, але лише за значенням прибутку неможливо визначити її рівень. Для цього потрібно спів ставити показник прибутку з показником витрат ресурсів і за відносним значенням визначити рівень прибутковості підприємства.

Загальний прибуток підприємства становить собою кінцевий результат діяльності підприємства. У його складі враховується прибуток від усіх видів діяльності підприємства: прибуток від реалізації товарної продукції, робіт, послуг - валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток від звичайної діяльності, прибуток від надзвичайної діяльності. Крім того, розраховують чистий прибуток (прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства). Основним складником загального прибутку є прибуток від реалізації товарної продукції. Він становить майже 100% загального прибутку.

Таблиця 3.1

Показники фінансових результатів діяльності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за 2016-2018 рр. (тис. грн.)

№	Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення, тис. грн.	Динаміка, %
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	1222,2	1358,0	1564,5	+206,5	15,2
2	Собівартість реалізованої продукції	491,8	538,8	650,8	+112,0	20,8
3	Інші операційні витрати	484,6	498,1	552,6	+54,5	10,9
4	Інші витрати	5,3	-	2,0	+2,0	-
5	Чистий прибуток	141,5	169,6	297,7	+128,1	75,5

Аналізуючи фінансові результати ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС», можна відзначити, що спостерігається тенденція до зростання прибутку. Так у 2016 році його величина складала 154,7 тис. грн., в 2017 році - 169,6 тис. грн., а в 2018 році 297,7 тис. грн., що на 75 % більше від попереднього року. На даний показник найбільше мало вплив зростання чистого доходу від реалізації продукції з 1358,0 тис. грн. у 2017 році до 1564,5 тис. грн. у 2018

році, що складає на 15,2 % більше.

Сума витрат також зазнає певного зростання. Так, інші операційні витрати зросли на 10,9 % у порівнянні з 2017 роком.

Стійкий фінансовий стан підприємства в ринкових умовах значною мірою обумовлюється його діловою активністю. Ділова активність підприємства проявляється через розширення ринків збуту продукції, підтримання ділової репутації (іміджу), вихід на ринок праці і капіталу тощо.

Ділова активність оцінюється системою показників (коефіцієнтів), які характеризують найважливіші сторони діяльності підприємства. Показники ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Показники ділової активності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» у 2016-2018 рр.

№	Показник	Формула розрахунку	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Динаміка, %
1	Чистий дохід від реалізації продукції		1222,2	1358,0	1564,5	15,2
2	Фондовіддача	ЧистД/ОЗ	6,8	9,3	13,4	44,1
3	Оборотність активів	ЧистД/Б	2,6	2,8	3,3	17,8

Коефіцієнт оборотності активів показує скільки разів на рік підприємство здійснює повний цикл, оскільки він має тенденцію до зростання, можна зробити висновки про високу ефективність роботи підприємства. В 2018 році показник зріс на 17,8 % і склав 3,3 обороту.

Чистий дохід від реалізації продукції також демонструє тенденцію до зростання з року в рік. Найбільшого значення показник набуває у 2018 році і становить 1564,5 тис. грн., що більш ніж на 15 % від показника попереднього року.

Отже, для ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» актуальним є питання пошуку шляхів зниження податкового навантаження у зв'язку з різким зростанням чистого прибутку разом з ростом показника дебіторської заборгованості за

продукцію, товари, роботи, послуги.

Подамо динаміку основних показників фінансово-господарської діяльності. Розглянемо основні показники, які використовуються для розрахунку ефективності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за останні три роки (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Основні показники для розрахунку ефективності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

№	Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	Сукупний капітал	255,2	424,1	619,0
2	Власний капітал	51,0	37,2	27,3
3	Чистий дохід від реалізації продукції	1222,2	1358,0	1564,5
4	Валовий прибуток	730,4	804,2	913,7
5	Прибуток від операційної діяльності	184,4	304,2	582,5
6	Чистий прибуток	141,5	169,6	297,9

Дані табл. 3.3 свідчать, що динаміка всіх шістьох показників протягом 2016 - 2018 років є позитивною для підприємства; темп доходу від реалізації продукції також має позитивну динаміку. Динаміка змін даних основних показників прибутковості підприємства наведена на рис. 3.1 та рис. 3.2.

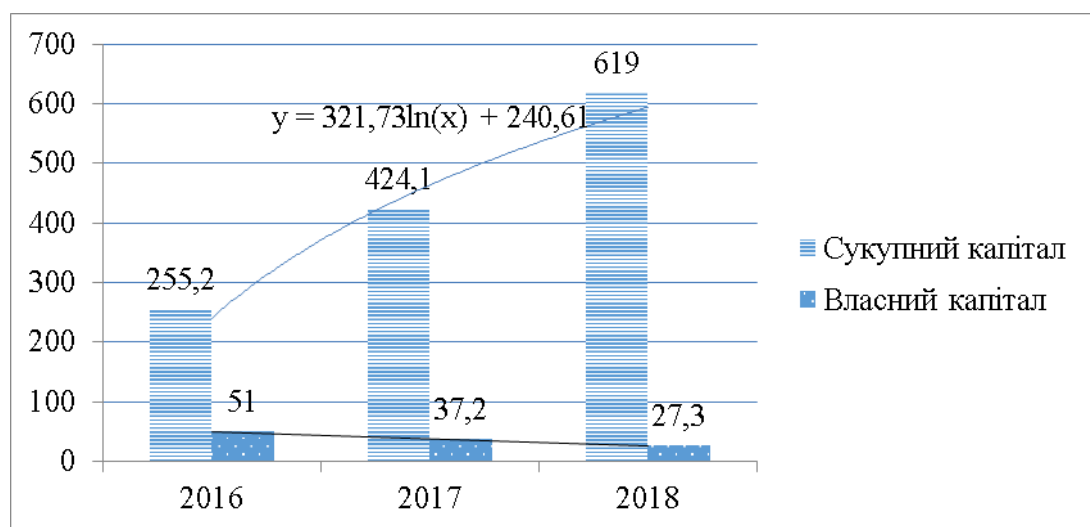


Рис. 3.1 Динаміка змін показників капіталу ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за 2016-2018 рр.

З метою більш якісного аналізу показників, розрахуємо відхилення між зазначеними періодами на рис. 3.2.

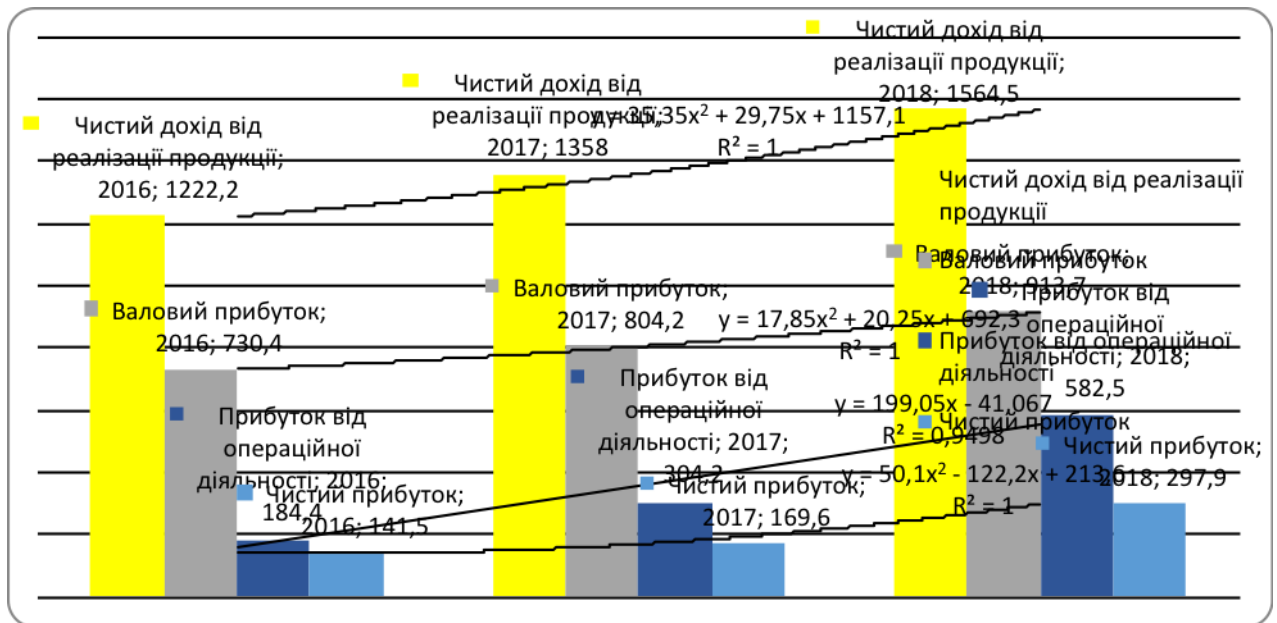


Рис. 3.2 Динаміка змін показників прибутковості підприємства
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за 2016 - 2018 рр.

Наглядно динаміка змін показників для розрахунку ефективності подано у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Динаміка змін показників для аналізу ефективності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за 2016-2018 рр.

№	Показник	Відхилення +/-			
		2016 - 2017 рр.		2017 - 2018 рр.	
		абс., тис. грн	відн., %	абс., тис. грн	відн., %
1	Сукупний капітал	+ 363,8	142,6	+ 194,9	50,0
2	Власний капітал	- 23,7	46,5	+ 0,1	0,0
3	Чистий дохід від реалізації продукції	+ 342,3	28,0	+ 206,5	15,2
4	Валовий прибуток	+ 183,3	25,1	+ 109,5	13,6
5	Прибуток від операційної діяльності	+ 398,1	215,9	+ 278,3	91,5
6	Чистий прибуток	+ 156,4	110,5	+ 128,3	75,6

Так, за 2018 рік отримано чистого доходу від реалізації продукції в сумі 1564,5 тис. грн., що більше показника попереднього періоду на 206,5 тис. грн., або на 15,2 %.

Як бачимо, позитивною динамікою є те, що темпи зростання доходу перевищують темпи зростання валового прибутку, відповідно 71,38 % у 2018 році та 68,9 % у 2017 році. Це мало позитивний вплив на фінансові результати діяльності підприємства. Насамперед, це стосується чистого прибутку, сума якого за звітний рік 297,9 тис. грн., проти 169,6 тис. грн. – в 2017 році, тобто більше в динаміці на 128,3 тис. грн., або на 15,2 %.

Динаміка активів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС за 2016-2018 роки наведена у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Динаміка активів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»
за 2016-2018 рр. (тис. грн.)

№	Показник	2016	2017	2018	Відхилення +/-			
					2016 - 2018 рр.		2017 - 2018 рр.	
					абс., тис. грн	відн., %	абс., тис. грн	відн., %
1	Основні засоби	15,7	18,2	22,3	+ 6,6	42,0	+ 4,1	22,5
2	Необоротні активи	15,7	18,2	22,3	+ 6,6	42,0	+ 4,1	22,5
3	Запаси	58,4	68,5	32,6	- 25,8	- 44,2	- 35,9	- 52,4
4	Дебіторська заборгованість за товари і послуги	13,8	37,5	18,4	+ 4,6	33,3	- 19,1	- 50,9
5	Дебіторська заборгованість з бюджетом	167,2	289,8	506,2	+339,0	202,8	+216,4	74,7
6	Інші оборотні активи	0,1	0,1	2,9	+ 2,8	2800,0	+ 2,8	2800,0
7	Оборотні активи	239,5	405,9	596,7	+357,2	149,1	+190,8	47,0
8	Активи	255,2	424,1	619,0	+363,8	142,6	+194,9	46,0

Аналіз основних показників економічного потенціалу ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС дав такі результати. Загальна сума активів в 2018 році збільшилась порівняно з 2016 роком на 363.8 тис. грн. (142,6 %), а в порівнянні з 2017 роком збільшення склало 194.9 тис. грн. (46,0 %) та дорівнювала 619,0 тис. грн. Це відбулось внаслідок збільшення необоротних

активів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за останні три роки на 6,6 тис. грн. (42,0 %), а порівняно з 2017 роком необоротні активи збільшилися на 4,1 тис. грн. (22,5 %). У складі необоротних активів найбільшого збільшення зазнала вартість основних засобів. Вона зросла протягом 2016-2018 рр. на 6,6 тис. грн. (42,0 %), а протягом останніх двох років, що аналізуються, ріст склав 4,1 тис. грн. (22,5 %).

Аналіз стану оборотних активів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» показав, що їх сума за 2016-2018 роки зросла на 357,2 тис. грн. (149,1 %), а протягом 2017-2018 років збільшення склало 190,8 тис. грн. (47,0 %). Ці зміни в оборотних активах сталися завдяки зростанню вартості дебіторської заборгованості з бюджетом. Вона зросла протягом 2016-2018 років на 339,0 тис. грн. (202,8 %), а протягом останніх двох років, що аналізуються, ріст склав 216,4 тис. грн. (74,7 %). Таку ж тенденцію до збільшення обсягу як і вся сума оборотних активів мали: дебіторська заборгованість за товари і послуги на 4,6 тис. грн. (33,3 %), інша поточна дебіторська заборгованість на 36,6 тис. грн., інші оборотні активи на 2,8 тис. грн. (2800,0 %). В той же час в складі оборотних активів протягом 2016-2018 років скоротилась вартість запасів на – 25,8 тис. грн. (- 44,2 %).

Наочно динаміка пасивів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за 2016-2018 рр. представлена у таблиці 3.6.

За результатами аналізу показників джерел фінансування ресурсів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» можна зробити наступні висновки. Вся сума пасивів в 2018 році дорівнювала 619,0 тис. грн. Вона збільшилась при порівнянні з 2016 роком на 363,8 тис. грн. (142,6 %), а якщо порівнювати з 2017 роком збільшення склало 194,9 тис. грн. (46,0 %).

Така динаміка відбулась завдяки зменшенню власного капіталу ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за останні три роки на – 23,7 тис. грн. (- 46,5 %), а порівняно з 2017 роком власний капітал зменшився на – 9,9 тис. грн. (- 26,7 %). Серед власного капіталу найбільше зменшення мала вартість нерозподіленого прибутку. Цей показник скоротився за 2016-2018 роки на -

23,7 тис. грн. (- 57,8 %), а за останні два роки, які оцінюються, зменшення склало - 9,9 тис. грн. (- 36,4 %).

Таблиця 3.6

Динаміка пасивів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» за 2016-2018 рр.

№	Показник	2016	2017	2018	Відхилення +/-			
					2016 - 2018 рр.		2017 - 2018 рр.	
					абс., тис. грн	відн., %	абс., тис. грн	відн., %
1	Зареєстрований капітал	10,0	10,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2	Нерозподілений прибуток	41,0	27,2	17,3	- 23,7	- 57,8	- 9,9	- 36,4
3	Власний капітал	51,0	37,2	27,3	- 23,7	- 46,5	- 9,9	- 26,6
4	Короткострокові кредити банків	20,0	0,0	31,0	+ 11,0	55,0	+ 31,0	-
5	Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	88,2	234,7	490,2	+402,0	455,8	+255,5	108,9
6	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	76,5	111,6	50,7	- 25,8	33,7	- 60,9	54,6
7	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	12,6	4,9	7,7	- 4,9	- 38,9	+ 2,8	- 57,1
8	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	2,2	2,2	1,9	-0,3	-13,6	-0,3	13,6
9	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	4,7	8,7	10,2	+ 5,5	-117,0	+ 1,5	- 17,2
10	Поточні зобов'язання	204,2	386,9	591,7	+387,5	189,8	+204,8	- 52,9
11	Пасив	255,2	424,1	619,0	+363,8	142,6	+194,9	46,0

На зміну загальної суми пасивів також вплинуло зростання об'єму поточних зобов'язань та забезпечень. Їх вартість дорівнювала в 2018 році – 591,7 тис. грн. і протягом аналізованого періоду підвищилась на 387,5 тис. грн., що склало 189,8 % та на 204,8 тис. грн. (- 52,9 %) за два останні роки. На зміні цього показника максимально позначився приріст поточної кредиторської заборгованості за товари і послуги. За 2016-2018 роки він

склав – 25,8 тис. грн. (33,7 %) та – 60,9 тис. грн. (54,6 %), порівнюючи 2017-2018 роки. Такого ж падіння зазнав показник поточної кредиторської заборгованості перед бюджетом - на – 4,9 тис. грн. (- 38,9 %), поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування - на – 0,3 тис. грн. (- 13,6 %). При цьому протилежної тенденції до приросту мали показники: короткострокові кредити банків – на 11,0 тис. грн. (55,0 %), поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – на 402,0 тис. грн. (455,8 %), поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці - на 5,5 тис. грн. (- 117,0 %).

Для оцінки ефективності роботи торгового підприємства недостатньо використовувати показники прибутку, так як це абсолютний показник. Слід розглядати також і відносний показник – рентабельність. Показник рентабельності характеризує ефективність роботи підприємства в цілому та прибутковість різних напрямів його діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної).

Рентабельність – це відносний показник, що визначає рівень прибутковості бізнесу. Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямків діяльності. Економічна сутність рентабельності може бути розкрита тільки через характеристику системи показників. Загальний їх зміст – визначення суми прибутку з однієї гривні вкладеного капіталу. Показники рентабельності є важливими характеристики факторної середовища формування прибутку і доходу підприємства, тому вони є обов'язковими елементами порівняльного аналізу та оцінки фінансового стану підприємства з різних позицій [33, с.138].

Рентабельність продажів визначається як частка прибутку від реалізації товарів до товарообігу. Операційна рентабельність – відношення прибутку від реалізації і операційних доходів до товарообігу. Рентабельність кінцевої діяльності – відношення чистого прибутку до товарообігу. Рентабельність витрат – відношення чистого прибутку до вартості основних і обігових

коштів, а також витрат на заробітну плату.

Аналіз показників рентабельності дозволяє оцінити поточну господарську діяльність, виявити резерви підвищення її ефективності та розробити систему заходів щодо використання даних резервів [33, с. 15].

Таблиця 3.7

Динаміка показників рентабельності діяльності
ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+,-)
1. Рентабельність продаж	12,5	19,0	+ 6,5
2. Рентабельність оборотних активів	7,3	7,5	+ 0,2
3. Рентабельність капіталу підприємства	50,1	57,1	+ 7,0

Таким чином, узагальнюючи результати аналізу формування прибутку і рентабельності досліджуваного підприємства можна зробити такі висновки: підприємство має зростання товарообігу на 15 %, при цьому сума валового прибутку зросла на 13,8 %, а її рівень зменшився на 0,38 %, витрати обігу зросли на 17,2 %, а їх рівень зменшився на 1,3 %. Зростання рівня витрат обігу оцінюється негативно, так як це свідчить про перевитрату коштів.

Прибуток до оподаткування зріс на 156,5 тис. грн. (76,2%), рентабельність від звичайної діяльності зросла на 0,08 %. Чистий прибуток підприємства склав 297,9 тис. грн у 2018 році. Зростання показника склало 128,3 тис. грн. (75,7 %).

Доходи підприємства повністю становить валовий прибуток підприємства. На валовий прибуток впливають динаміка товарообігу і рівень торгової надбавки. Зростання товарообігу привело до зростання валового прибутку на 109,5 тис. грн. Таким чином, максимальний вплив на валовий прибуток зробило зростання товарообігу. Зростання товарообігу надав на прибуток від продажів позитивний вплив. Зростання обсягу товарообігу призвів до зростання прибутку від продажів. Таким чином, максимальний вплив на прибуток від продажів надає динаміка рівня доходів.

За всіма показниками рентабельності спостерігається зростання. Рентабельність продажів має приріст на 0,06% за рахунок збільшення виручки і чистого прибутку, ніж в попередньому році. Зростання чистого прибутку привів до зростання рентабельності на 0,12 %, а зростання товарообігу – до зростання рентабельності кінцевої діяльності на 0,06 %. Рентабельність оборотних активів збільшується на 0,24 %. Це результат збільшення запасів і товарів для продажу. Рентабельність власного капіталу збільшується на 11 % за рахунок збільшення чистого прибутку в порівнянні попереднім роком.

3.2 Аналіз впливу фінансових результатів на фінансовий стан підприємства

Метою фінансового управління є досягнення стабільного росту доходів підприємства, для чого необхідно збільшити активи, покращити їх структуру та використання.

Зниження ризиків у процесі розвитку підприємства є одним з найактуальніших питань фінансового управління. Ризики значною мірою зумовлюється нездатністю фінансового менеджера встановити взаємозв'язки між основними групами фінансових показників зокрема між самими показниками. Для об'єктивності ухвалення будь-якого рішення, яке має відношення до зміни доходів, витрат, прибутків, збитків, активів, капіталу, зобов'язань необхідно розуміти економічну сутність наслідків ухвалення рішень і їх системного впливу на основні показники діяльності підприємства.

Результат діяльності будь якого суб'єкта господарювання залежить від наявності та ефективності використання фінансових ресурсів. Раціональне використання фінансових ресурсів віддзеркалює фінансовий стан підприємства, який в умовах ринкової економіки має першорядне значення.

Хороший фінансовий стан підприємства – це запорука його фінансової стабільності. У стабільності фінансового стану підприємств зростає зацікавленість з боку постачальників, банків, акціонерів, інвесторів, податкових органів. У цьому зв'язку важливе значення має достовірна оцінка фінансового стану підприємства, що забезпечується обґрунтованим здійсненням його аналізу. Фінансовий аналіз являє собою процес, що базується на даних фінансової звітності підприємства. В оцінці фінансового стану підприємства використовують різні методичні підходи. Одним із них є використання фінансових показників (коефіцієнтів), які показують зміни в результатах господарської діяльності та визначають тенденції та структуру таких змін. На основі оцінки фінансового стану підприємства ідентифікують проблеми, що мають місце на підприємстві, та розробляють напрями їх вирішення. На основі даних фінансової звітності здійснюється аналіз процесу формування та динаміки змін фінансових індикаторів, що дають можливість оцінювати майновий стан, ліквідність, платоспроможність і фінансову стійкість, ділову активність, ефективність діяльності та виявляти на цій основі способи поліпшення фінансового стану підприємств в конкретний період їх діяльності.

Проведені дослідження показують, що фінансову стійкість підприємства найбільш об'єктивно характеризують такі показники, як: рентабельність валюти балансу; оборотність валюти балансу; ліквідність активів підприємства і платоспроможність підприємства. Для встановлення об'єктивних нормативних значень цих показників перш за все необхідно встановити допустимі співвідношення основних абсолютних балансових показників і показників доходів і витрат.

Сьогодні існує необхідність розробки власного підходу до визначення допустимих меж коливань відносних показників, які характеризують фінансовий стан підприємства. Цей підхід має забезпечити:

1. Об'єктивність результатів оцінки.
2. Своєчасність отримання інформації про фінансовий стан

підприємства. Встановленням допустимих меж коливань фінансових показників підприємств повинні займатись їх власники - підприємці. Саме вони визначають загальну стратегію розвитку підприємства, від них залежать темпи його розвитку. Для реалізації стратегічних цілей, як відомо, розробляються поточні завдання, факт виконання яких оцінюється абсолютними показниками, а рівень їх виконання – відносними.

У наш час прибуток основною метою підприємства, беззаперечним є той факт, що чим прибуток вищий, тим більше підприємство має можливостей для реалізації своїх програм, оновлення матеріальної бази та збільшення власного капіталу. Це забезпечить стабільність підприємства та є гарантією його фінансової незалежності.

Фінансові результати діяльності підприємства характеризуються сумою отриманого прибутку і рівнем рентабельності. Чим більше величина прибутку і вище рівень рентабельності, тим ефективніше функціонує підприємство, тим стійкіше його фінансовий стан. Тому пошук резервів збільшення прибутку і рентабельності – одна з основних задач в будь-якій сфері бізнесу.

Основною метою фінансового аналізу є отримання невеликого числа ключових (найбільш інформативних), параметрів, що дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його прибутків і збитків, змін в структурі активів і пасивів, у розрахунках з дебіторами і кредиторами. При цьому аналітика і керуючого (менеджера) може цікавити як поточний фінансовий стан підприємства, так і його проекція на найближчу або більш віддалену перспективу, тобто очікувані параметри фінансового стану [48, с. 13].

Основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності господарюючих суб'єктів є:

- вивчення формування та структури прибутку (збитку) від звичайної діяльності, абсолютне її зміна проти базового періоду;
- обґрунтування і кількісне визначення факторів зміни валового

прибутку і прибутку від продажів;

- обґрунтування і кількісне порівняння факторів зміни прибутку від звичайної діяльності, в тому числі за рахунок зміни прибутку до оподаткування; за рахунок зміни прибутку від продажів; за рахунок прибутку від позареалізаційних доходів і витрат за рахунок прибутку від операційних доходів і витрат;

- виявлення і кількісне порівняння резервів зростання прибутку;

- аналіз факторів формування чистого прибутку;

- аналіз формування показників, обґрунтування і кількісне порівняння факторів зміни рентабельності продукції і капіталу, можливостей її підвищення [2, с. 76].

Основними джерелами інформації для аналізу фінансових результатів є фінансова звітність – баланс та звіт про фінансові результати.

Надалі доречним є проведення аналізу ліквідності.

Ліквідність підприємства – це його спроможність перетворювати свої активи в гроші для здійснення необхідних поточних платежів, та своєчасного погашення своїх боргових зобов'язань [33, с. 101].

Поняття ліквідності тісно пов'язане із платоспроможністю підприємства, адже щоб бути платоспроможним необхідно мати ліквідні активи у достатній сумі для виконання зобов'язань.

Ліквідність можна дослідити використовуючи два напрями:

- аналіз ліквідності балансу;

- коефіцієнтний аналіз.

Аналіз ліквідності балансу полягає в порівнянні коштів по активу, згрупованих за ступенем їх ліквідності, і розташованих у порядку убутання їх ліквідності, та зобов'язань по пасивах, згрупованих по строках їх погашення і розташованих у зростанні строків (таблиця 3.8).

Для визначення ліквідності балансу необхідно зіставити рахунки за групами активів і зобов'язань. Баланс є ліквідним за умови таких співвідношень: $A1 \geq P1$; $A2 \geq P2$; $A3 \geq P3$; $A4 \leq P4$.

Аналіз ліквідності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

Актив			Пасив			Абсолютне відхилення	
Позначення	На початок, тис. грн	На кінець, тис. грн	Позначення	На початок, тис. грн	На кінець, тис. грн	Актив, тис. грн	Пасив, тис. грн
A1	37,9	51,4	П1	234,7	480,2	+ 13,5	+ 245,5
A2	299,5	512,7	П2	152,2	101,5	+ 213,2	- 50,7
A3	68,5	32,6	П3	-	-	-35,9	-
A4	18,2	22,3	П4	37,2	37,3	- 4,1	+0,1
Всього	424,1	619,0	Всього	424,1	619,0	-	-

За даними ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» на початок 2018 р.:

$$A1 = 37,9 < П1 = 234,7;$$

$$A2 = 299,5 > П2 = 152,2;$$

$$A3 = 68,5 > П3 = 0;$$

$$A4 = 18,2 < П4 = 37,2.$$

На кінець 2018 р.:

$$A1 = 51,4 < П1 = 480,2;$$

$$A2 = 152,2 > П2 = 101,5;$$

$$A3 = 32,6 > П3 = 0;$$

$$A4 = 22,3 < П4 = 37,3.$$

Отже, за проведеним аналізом ліквідності балансу можна зробити висновок, що підприємство на початок 2018 року не є абсолютно ліквідним, про це свідчить не виконання першої умови співвідношень: абсолютно ліквідні активи складають 37,9 тис. грн, тоді як термінові зобов'язання – 234,7 тис грн. Однак, інші три – друга, третя та четверта умови є виконаними: швидко ліквідні активи складають 299,5 тис грн, а в свою чергу короткострокові зобов'язання – 152,2 тис грн., повільно ліквідні активи складають 68,5 тис грн., а довгострокові зобов'язання відсутні на підприємстві, і важко ліквідні активи є меншими за постійні зобов'язання і складають 18,2 тис. грн, тоді як останні складають 37,2 тис. грн. На кінець

року підприємство також не є абсолютно ліквідним, але ситуація значно покращилась порівняно із початком, не зважаючи на те, що виконуються всі ті ж умови, окрім першої: абсолютно ліквідні активи є меншими за термінові зобов'язання і складають 51,4 тис грн, що на 13,5 тис грн більше, аніж на початок року, а термінові зобов'язання складають 480,2 тис. грн, що на 245,5 тис. грн більше, ніж на початок звітнього періоду.

Швидко ліквідні активи є більшими за короткострокові зобов'язання і складають 512,7 тис грн, це на 213,2 тис. грн більше, ніж було, а короткострокові зобов'язання – 101,5 тис. грн, що на 50,7 тис. грн менше, аніж було на початок року.

На протязі 2018 року підприємство не взяло ніяких довгострокових зобов'язань, а запаси у кінці року складають 32,6 тис. грн, що є меншим на 35,9 тис грн, порівняно із початком звітнього періоду. Зменшення запасів на підприємстві означає оптимізацію складських запасів, яку розробив та втілює логістичний відділ на протязі останнього півріччя 2018 року.

Необоротні активи є меншими за постійні зобов'язання і складають 22,3 тис. грн, що у порівнянні із початком періоду менше на 4,1 тис. грн, а постійні зобов'язання складають 37,3 тис грн і цей показник майже не змінився – виріс на 0,1 тис. грн, у порівнянні із початком періоду.

Підсумовуючи, можна сказати, що підприємство не зможе погасити термінову заборгованість на дату складання балансу, але у найближчій перспективі підприємство залишиться платоспроможним. На кінець звітнього періоду підприємство забезпечило себе платоспроможністю і на середньострокову перспективу. Та останнє співвідношення нам довело, що підприємство є стійким у віддаленій перспективі.

Ліквідність підприємства також визначається і за допомогою таких показників (таблиця 3.9).

Коефіцієнти ліквідності не є точними індикаторами фінансового стану підприємства, вони відображають ліквідність лише на дату складання балансу і не враховують сплату боргів.

Таблиця 3.9

Коефіцієнти ліквідності [49]

№	Назва	Формула	Норм. значення	Пояснення
1	2	3	4	5
1	Коефіцієнт абсолютн. ліквідності	$K_{ал} = \frac{A_1}{П_1 + П_2}$	0,2 - 0,35	При значенні коефіцієнта абсолютної ліквідності менше 0,2, а коефіцієнта покриття менше 0,5 підприємство вважається банкрутом і може підлягати ліквідації з продажем майна.
2	Коефіцієнт загальної ліквідності (загальн. покриття)	$K_{пл} = \frac{ОА}{П_1 + П_2}$ де, ОА – сума оборотних активів	>1	При значенні коефіцієнта менше 1, у підприємства неліквідний баланс. Платоспроможність Підприємства незначна, а значить існує фінансовий ризик, як для самого підприємства, так і для його партнерів. Низький рівень ліквідності, як правило свідчить про ускладнення збуту продукції, або ж погану організацію матеріально-технічного забезпечення.
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$K_{шл} = \frac{ОА - З}{П_1 + П_2}$ де, З – запаси	>1	Цей коефіцієнт показує, чи спроможне підприємство у разі падіння обсягів реалізації покрити свої зобов'язання перед кредиторами. Якщо коефіцієнт швидкої ліквідності більше 1, то підприємство має низький фінансовий ризик, а значить потенційні можливості для залучення додаткових фінансових ресурсів.

Розраховані коефіцієнти ліквідності представлені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Коефіцієнтний аналіз ліквідності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

№	Назва	Розрахунок		Нормативне значення	Абсолютне відхилення
		На початок	На кінець		
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,098	0,088	0,2 - 0,35	-0,010
2	Коефіцієнт загальної ліквідності	1,096	1,064	>1	-0,032
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,049	1,023	>1	-0,26

Отже, проаналізувавши коефіцієнти ліквідності, можна зробити висновок, що у підприємство не вважає за потрібним тримати багато

грошових коштів на рахунках, це не є суттєвим, також слід зазначити що на кінець року цей показник зменшився із 0,098 до 0,088. Коефіцієнт загального покриття що на початок року, що на кінець означає про ліквідність балансу, та про те, що підприємство є платоспроможним, тут також спостерігається погіршення показників із 1,096 до 1,064, що на 0,032 менше, аніж було на початок року. Коефіцієнт швидкої ліквідності підприємства показав, що підприємство здатне покрити свої зобов'язання перед кредиторами та має потенційні можливості до залучення додаткових фінансових ресурсів, але показник на кінець року зменшився із 1,049 до 1,023, що каже про незначне збільшення фінансових ризиків підприємства. Також зазначимо, що коефіцієнти ліквідності не можуть виступати точними індикаторами фінансового стану підприємства. Вони відображають ліквідність лише на дату складання балансу і не враховують сплату боргів.

Наступним показником є фінансова стійкість. Фінансова стійкість – це забезпеченість запасів стійким джерелом їх формування; гарантована платоспроможність та незалежність від випадкової ринкової кон'юнктури, поведінки партнерів [50].

Формується в процесі всієї виробничо-господарської діяльності підприємства і є головним компонентом його стабільності. Оцінка фінансової стійкості підприємства має на меті об'єктивний аналіз величини та структури активів і пасивів підприємства і визначення на цій основі міри його фінансової стабільності та незалежності, а також відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності.

Розрізняють такі типи фінансової стійкості підприємства:

- абсолютна фінансова стійкість;
- нормально-стійкий фінансовий стан;
- нестійкий фінансовий стан;
- кризовий фінансовий стан [51].

Оцінку фінансової стійкості підприємства здійснюють у два етапи:

- аналіз фінансової стійкості за рахунок забезпеченості запасів

джерелами їх фінансування;

– коефіцієнтний аналіз.

Перший етап передбачає аналіз бере за увагу критерії надлишків або нестачі певних джерел формування запасів. Існує 3 джерела формування запасів, які представлені в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

Джерела формування запасів та їх критерії щодо визначення фінансового стану підприємства

№	Показники	Формула	Фінансовий стан			
			Абсолютний	Нормальний	Не стійкий	Кризовий
1	Наявність власних джерел	Власні оборотні кошти	+НВ НВ=З	-НВ	-НВ	-НВ
2	Наявність довгострокових джерел	Наявність власних джерел+ Довгострокові зобов'язання		+НД НД=З	-НД	-НД
3	Наявність загальних джерел	Довгострокові джерела+ Короткострокові зобов'язання			+НЗ НЗ=З	-НЗ
	Вид фінансової стійкості		{1;1;1}	{0;1;1}	{0;0;1}	{0;0;0}

Доцільно розглянути багаторівневу схему покриття запасів і витрат з метою визначення абсолютних показників фінансової стійкості підприємства. Для характеристики ступеня забезпеченості запасів і витрат визначимо наявність джерел для їх формування, розглянуто в таблиці 3.12.

Отже, проаналізувавши фінансову стійкість за рахунок забезпеченості запасів джерелами їх формування можна зробити висновок, що на підприємстві на кінець періоду порівняно із початком незначно зменшилась наявність власних джерел із 19,0 тис. грн до 5,0 тис. грн, тобто на 14,0 тис. грн. Наявність довгострокових джерел, з огляду на відсутність довгострокових зобов'язань по підприємству протягом усіх років, аналогічно зменшилась із 19,0 тис. грн до 5,0 тис. грн, тобто на 14,0 тис. грн., або 26,3 % темпу росту.

Таблиця 3.12

Аналіз фінансової стійкості ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

№	Показники	Розрахунок	На початок, тис. грн	На кінець, тис. грн	Відхилення	
					Абсолютне	Відносне
1	Запаси	Ряд.1100	68,5	32,6	-35,9	47,6%
2	Оборотні активи	Ряд. 1195	405,9	596,7	+ 190,0	147,0%
3	Поточні зобов'язання	Ряд. 1695	386,9	591,7	+ 204,8	152,9%
4	Довгострокові джерела	Ряд.1595	-	-	-	-
5	Наявність власних джерел	п.2- п.3	19,0	5,0	-14,0	26,3%
6	Наявність довгострокових джерел	П.4+п.5	19,0	5,0	-14,0	26,3%
7	Наявність загальних джерел	П.3+п.6	405,9	596,7	+ 190,8	147,0%
	+НВ	П.5-п.1	- 49,5	- 27,6	+21,9	79,3%
	+НД	П.6-п.1	- 49,5	- 27,6	+21,9	79,3%
	+НЗ	П.7-п.1	+ 337,4	+ 564,1	+226,7	67,2%
Фінансовий стан			{0;0;1}	{0;0;1}		

Наявність загальних джерел суттєво збільшилась на 190,8 тис. грн, у порівнянні із початком року, що складає 147,0 %. Але, не дивлячись на позитивну тенденцію темпу росту загальних джерел, з'явилась й негативна тенденція, а саме: з'явилась нестача запасів, на початок року запаси були наявні у розмірі 68,5 тис. грн, а на кінець 32,6 тис. грн, тобто збільшилась нестача на 35,9 тис. грн, також спостерігається майже відсутність довгострокових джерел у розмірі 19,0 тис. грн на початок року і 5,0 тис. грн на кінець, але все ж таки на кінець року довгострокових джерел стало менше на 14,0 тис. грн. І все ж таки, не дивлячись на всі ці нестачі та погіршення на кінець року забезпеченості запасів джерелами їх формування підприємство має і на початок і на кінець року нормальний фінансовий стан.

Також, оцінку фінансової стійкості підприємства доцільно здійснювати на основі коефіцієнтів, розрахунок яких наведений у таблиці 3.13.

Коефіцієнтний аналіз фінансової стійкості
на ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС»

№	Показники	Нормативне значення	2018 р.		Відхилення	
			На почат.	На кінець	Абсол.	Відн.,%
1	Власний капітал		27,2	27,3	+0,01	0,0
2	Валюта балансу		424,1	619,0	+194,9	46,0
3	Власні оборотні кошти		37,9	51,4	+13,5	35,6
4	Позиковий капітал		-	-	-	-
5	Довгостроковий капітал		-	-	-	-
6	Оборотні активи		405,9	596,7	+ 190,0	147,0%
7	Поточні зобов'язання		386,9	591,7	+ 204,8	152,9%
8	Необоротні активи		18,2	22,3	4,1	22,5%
9	Оборотні активи		405,9	596,7	+ 190,0	147,0%
10	Коеф. Платоспроможності		0,19	0,26	+0,07	
11	Коеф. Заборгованості	< 0.5	0,84	0,79	-0,05	
12	Коеф. Автономії	> 0.5	0,09	0,06	-0,03	
13	Коеф. Фін. залежності	1,67-2,5.	11,4	16,6	+5,2	
14	Коеф. Маневреності	≥ 0.1	0,95	0,96	+0,01	
15	Коеф. Фін. левериджу	< 1	5,4	5,9	+0,5	
16	Коеф. Капіталізації	< 0,5	0,71	0,65	-0,06	
17	Коеф. Фін. стабільності	> 1	0,96	0,63	-0,33	
18	Коеф. забезпеченості власними засобами	> 0.1	0,87	0,96	+0,09	

Коефіцієнт автономії нам показав, що показники на початок і кінець року є значно меншими за нормативне значення і складають 0,09 і 0,06 відповідно, також спостерігається зменшення даного показника на 0,03, що каже нам про незначне зростання фінансової залежності. За коефіцієнтом фінансової залежності ми спостерігаємо занадто високу кількість фінансових ресурсів (коефіцієнт фінансової залежності), що використовує компанія на кожну гривню власного капіталу, але спостерігається негативна тенденція: на початок року коефіцієнт склав 11,4, а на кінець 16,6, тобто є зростання на 5,2. Коефіцієнт маневреності нам показав, що про достатність власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних активів і частини оборотних: на початок року він склав 0,95, а на кінець 0,96, тобто збільшився

на 0,01 і це вказує на збереження фінансової стійкості. За коефіцієнтом фінансового левеїджу ми спостерігаємо негативну тенденцію, так як показники значно вищі за нормативні значення: 5,4 на початок року і 5,9 на кінець, зростання показників на кінець року на 0,5 нам вказують на зростання фінансового ризику підприємства порівняно із початком року. Дивлячись на коефіцієнт капіталізації можна сказати, що підприємство має не великі показники: 0,71 та 0,65 на початок і кінець року відповідно, та ще й спостерігається зниження даного показника на 0,06, дана ситуація є не досить гарною, так як чим вище даний показник, тим менший ризик банкрутства підприємства. За коефіцієнтом фінансової стабільності ми спостерігаємо, що у підприємства майже достатня частка власних коштів щодо позикових: 0,96 на початок року, та ситуація погіршилась на кінець року на 0,33 і це означає, що підприємство не має стійкого фінансового стану, і залежить від зовнішніх джерел. І коефіцієнт забезпеченості власними засобами нам показав, що підприємство у достатній кількості забезпечене власними джерелами формування оборотних активів, так як розрахункове значення на початок року становить 0,87, а на кінець 0,96, також спостерігається позитивна тенденція, так як на кінець року показник збільшився на 0,09.

Отже, із проведеного аналізу фінансових показників ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» ми можемо зробити висновок, що підприємство є стійким, платоспроможним у найближчій перспективі, й у віддаленій перспективі підприємство матиме стійкий фінансовий стан.

3.3 Шляхи підвищення ефективності роботи торгового підприємства

Підвищення ефективності функціонування торгового підприємства є основним стратегічним завданням його управління.

Збільшити розмір прибутку, який отримує торгове підприємство,

МОЖЛИВО ШЛЯХОМ:

- збільшення товарообороту торгового підприємства шляхом збільшення торгової мережі або торгових площ;
- збільшення товарообороту торгового підприємства шляхом інтенсифікації використання наявних торгової мережі та торгових площ, у тому числі за рахунок розширення та диверсифікації асортименту товарів, збільшення часів роботи, рекламних заходів, бонусних програм тощо;
- підвищення рівня торгової націнки за умови збереження розміру товарообороту, у тому числі за рахунок підвищення ефективності роботи щодо закупівлі товарів;
- надання покупцям додаткових платних послуг;
- оптимізації витрат торгового підприємства.

Зазначені напрямки підвищення ефективності торгового підприємства є лише загальними орієнтирами. Розробка конкретних заходів, реалізація яких дозволить підвищити ефективність діяльності підприємства, потребує детального дослідження і комплексного економічного аналізу діяльності такого підприємства.

Перспективним напрямком підвищення прибутковості для підприємств в сучасних умовах є оптимізація податкового навантаження. Намагання законними способами зменшити податкове навантаження є природним для будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності. В сучасних умовах вітчизняної практики господарювання це набуває особливої актуальності, адже діюча в Україні система оподаткування передбачає високе податкове навантаження, що є одним із вагомих чинників, фактично стримуючих розвиток підприємництва в Україні.

Одним з напрямків оптимізації системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва може бути перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, що передбачена Главою 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Розділу XIV Податкового кодексу України.

Відповідно до норм Податкового кодексу юридична особа може перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за правилами 3 групи, що передбачає сплату єдиного податку від доходу платника єдиного податку за ставками 3 % або 5 %.

Дохід платника єдиного податку визначається касовим способом за фактом отримання на поточний рахунок або до каси платника єдиного податку виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Ставка єдиного податку застосовується саме до виручки від реалізації, тобто витрати платника єдиного податку до розрахунку єдиного податку не включені. Різниця між ставками єдиного податку 3 % та 5 % полягає у наявності або звільненні від податку на додану вартість – платники єдиного податку за ставкою 3 % сплачують податок на додану вартість на загальних підставах, а платники єдиного податку за ставкою 5 % – звільнені від податку на додану вартість. Дохід платника єдиного податку за умови сплати єдиного податку за ставкою 3 % визначається без врахування відповідних сум податку на додану вартість.

Варто також відзначити, що платники єдиного податку звільнені від сплати податку на прибуток підприємства, що стягується за ставкою 18 %, а також від сплати плати за землю, якщо відповідні земельні ділянки використовуються у господарській діяльності платника єдиного податку. Інші податки та обов'язкові платежі платники єдиного податку – юридичні особи сплачують на загальних підставах. Зокрема, вони зобов'язані нараховувати та сплачувати єдиний соціальний внесок на заробітну плату та інші виплати найманим працівникам, а також утримувати та перераховувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб і військовий збір.

В межах проведеного дослідження особливостей діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» був розглянутий варіант застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності у формі єдиного податку за ставкою 3 %, але результат виявився негативним. Перехід на сплату єдиного податку за ставкою 3 % за наявної організації господарської

діяльності лише збільшує податкове навантаження.

В той же час виконане дослідження особливостей структури та діяльності торгового підприємства ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» дозволило розробити дещо іншу пропозицію щодо оптимізації оподаткування даного підприємства, що дозволить у законній площині чинного податкового навантаження зменшити податкове навантаження на підприємство і збільшити таким чином чистий прибуток, що формується даним бізнесом.

Так, близько 35 % продажів ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» складає реалізація товарів, отриманих від постачальника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС». Йдеться про воду таких торгових марок як «Моршинська», «Миргородська», «Трускавецька» і «Аляска». Із ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» укладений договір франчайзі, що передбачає сплату постачальнику за користування торговими марками, а також договір на поставку води із визначеним розміром торгової надбавки на отриману воду на рівні 35 % без врахування сум податку на додану вартість.

ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» пропонує підприємствам, що здійснюють доставку води, різні варіанти співпраці, у тому числі співпрацю на підставі договорів комісії, коли партнер, що здійснює поставку води, реалізує воду як комісіонер від імені комітента та отримує за це відповідну комісійну винагороду.

Таким чином, пропонується розділити бізнес наявного підприємства – створити нове підприємство ТОВ «АКВА ПЛЮС», яке й буде здійснювати роботу із доставки води для ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» за договором комісії та отримувати відповідну комісійну винагороду. Саме новостворене підприємство ТОВ «АКВА ПЛЮС» буде застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності у формі єдиного податку за ставкою 3 %.

Особливої уваги заслуговує той факт, що відповідно до п. 292.3 Податкового Кодексу України у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за

агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

У таблиці 3.14. наведені для порівняння планові податкові платежі з податку на прибуток діяльності із доставки води ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» за наявною на сьогодні схемою і планові податкові платежі з єдиного податку у разі створення для такої доставки окремого підприємства ТОВ «АКВА ПЛЮС» – платника єдиного податку за ставкою 3 %, яке буде працювати із постачальником за договором комісії. За таких умов доходом платника єдиного податку, тобто об'єктом оподаткування за ставкою 3 %, буде комісійна винагорода, яку ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» буде щомісяця перераховувати комісіонеру.

Таблиця 3.14

Планові розрахунки податкових платежів за діяльністю щодо доставки води виробника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» на 2020 рік, тис. грн.

Показники	Наявна схема продажів на базі ТОВ «ЗАПОРІЖ-АКВАСЕРВІС»	Продажі за умови дії договору комісії на базі ТОВ «АКВА ПЛЮС» - платника єдиного податку за ставкою 3%
1. Чистий дохід від реалізації води, отриманої від постачальника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС»	1242,0	-
2. Собівартість реалізованої води, отриманої від постачальника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС»	920,0	-
3. Валовий дохід від реалізації води постачальника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС»	322,0	-
4. Комісійна винагорода за договором комісії без врахування ПДВ	-	322,0
5. Єдиний податок за ставкою 3 %	-	9,7
6. Витрати на збут, що відповідають даній частині продажів	176,6	176,6
7. Прибуток до оподаткування	145,4	135,7
8. Податок на прибуток за ставкою 18 %	26,2	-
9. Чистий прибуток	119,2	135,7

Наявне підприємство ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» буде

продовжувати діяльність щодо доставки води інших постачальників за стандартними договорами.

Виконані в таблиці 3.14. розрахунки свідчать про те, що проведення реорганізації шляхом виокремлення доставки води виробника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» в окреме підприємство, що буде платником єдиного податку за ставкою 3 %, із наступним переходом із постачальником на роботу за договором комісії дозволить зменшити податкове навантаження на бізнес на 16,5 тис. грн. Відповідно прибуток, що продукується даним бізнесом, збільшиться на 16,5 тис. грн. або на 13,8 %.

ВИСНОВКИ

Метою функціонування будь-якого підприємства як суб'єкта підприємницької діяльності є збільшення власного капіталу шляхом отримання прибутку. Саме фінансові результати є підсумковим показником, що відображає успішність роботи підприємства. Прибуток є не лише джерелом виплати дивідендів власникам підприємства, а й важливим ресурсом фінансування інвестицій у розвиток підприємства, розширення та диверсифікацію його діяльності.

В сучасних умовах жорсткої конкуренції сам факт отримання підприємством прибутку, його абсолютний і відносний розмір багато в чому залежить від якості управління, перед яким ставиться надзвичайно важливе завдання забезпечення стабільного, якомога більшого прибутку за умови адекватного ступеня ризику і стабільного фінансового стану підприємства.

Прийняття управлінських рішень потребує якісної інформаційної підтримки, забезпечення якої є одним з основних завдань обліку як складової системи управління. Таким чином, формування в обліку адекватної інформації щодо доходів, витрат і відповідно фінансових результатів діяльності підприємства є надзвичайно важливим в системі управління фінансовими результатами і підприємством в цілому.

Важливою складовою управління будь-яким підприємством є також економічний аналіз доходів, витрат та фінансових результатів, адже саме за підсумками такого аналізу можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Таким чином, питання організаційно-методичного забезпечення обліку і аналізу фінансових результатів є важливими для підприємств, в тому числі і для ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження. Важливо також зазначити, що дослідження

питань організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів має враховувати галузеві особливості того чи іншого підприємства. Наявні такі особливості і в площині управління торговим підприємством.

Результатами проведеного дослідження в теоретичній площині є вдосконалена система факторів впливу на рівень прибутку торгового підприємства, що може бути орієнтиром в організації управління діяльністю торгового підприємства.

Нормативною основою формування системи обліку фінансових результатів для вітчизняних підприємств є національне законодавство в сфері бухгалтерського обліку, яке передусім передбачає дотримання принципу нарахування при визнанні доходів та витрат, що відповідно впливає на порядок визначення фінансових результатів. Окрім того, кожне підприємство, формуючи систему обліку доходів та витрат, має зважати на особливості виду діяльності, структуру підприємства та потреби управління.

Дослідження наявної системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку забезпечує визначення фінансових результатів роботи підприємства, а також оперативно і в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Порядок визначення та відображення в обліку фінансового результату ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є стандартним для торгових підприємств. Чистий дохід від реалізації товарів переноситься до кредиту рахунку 79 «Фінансові результати», а собівартість реалізованих товарів, визнана одночасно із визнанням доходу від реалізації, переноситься до дебету рахунку 79 «Фінансові результати». Таким чином фактично визначається так званий валовий дохід продажів. Додаткові витрати торгового підприємства, насамперед, витрати торгової діяльності (витрати на збут) і адміністративні витрати систематизуються на рахунках 93 «Витрати на збут» та 92

«Адміністративні витрати» відповідно. За підсумками місяця всі такі визнані витрати на збут та адміністративні витрати списуються до дебету рахунку 79 для визначення фінансового результату. Прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, оподатковується податком на прибуток за ставкою 18 %. Сума визнаного до сплати податку на прибуток відображається за дебетом рахунку 79. Визначена у підсумку на рахунку 79 сума чистого прибутку, як попередній залишок за кредитом рахунку 79, переноситься до кредиту рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Результатом роботи щодо дослідження наявної системи обліку доходів, витрат та визначення в обліку фінансового результату діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» є також пропозиції, реалізація яких дозволить вдосконалити порядок обліку витрат підприємства, що впливає на визначення фінансових результатів, а також підвищити аналітичність інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства.

По-перше, пропонується змінити порядок відображення в обліку витрат на оплату користування торговими марками підприємств-постачальників і в подальшому не включати таку плату повністю до витрат на збут поточного періоду, адже плата перераховується не за поточний місяць, а за користування торговою маркою протягом року. Відповідно наявний порядок призводить до тимчасового завищення витрат на збут, заниження фінансового результату, у тому числі в площині оподаткування до некоректного заниження прибутку до оподаткування і податку на прибуток підприємств до сплати, що у в разі виявлення контролюючими органами спричинить нарахування пені та застосування до платника штрафних санкцій.

З метою вирішення виявленої проблеми пропонується за фактом сплати за користування торговою маркою за наступний рік відображати такі витрати у складі витрат майбутніх періодів із подальшим включенням до поточних витрат на збут однієї дванадцятої протягом року користування торговою маркою. Це дозволить впорядкувати дані обліку та звітності щодо витрат та

фінансового результату діяльності, а також адекватно визначати прибуток до оподаткування та відповідно зобов'язання з податку на прибуток підприємств перед бюджетом.

По-друге, з метою підвищення аналітичності даних обліку щодо доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства у розрізі продажів товарів окремих постачальників пропонується визначати фінансовий результат торгової діяльності за реалізацією товарів кожного такого постачальника окремо, приймаючи їх за окремі сегменти торгової діяльності.

Технічно для реалізації поставленого завдання необхідно запровадити окремий облік на субрахунках 281, 702 і 902 на рівні субрахунків наступного порядку за кожним з шести постачальників.

Витрати на збут після їх систематизації (окрім витрат за користування торговими марками, що мають бути виокремлені та безпосередньо віднесені до витрат реалізації для окремого постачальника) мають бути розподілені між продажами товарів окремих постачальників пропорційно фізичному обсягу доставленої води у літрах.

Таким чином, запровадження субрахунків наступного порядку на синтетичних субрахунках 281, 702 і 902 дозволить систематизувати інформацію та визначити валовий дохід від реалізації товарів кожного окремого постачальника. Далі, розподіливши витрати на збут між продажами товарів окремих постачальників, можна буде визначити фінансовий результат продажів товарів кожного окремого постачальника. Відповідна інформація може бути використана для переговорів із постачальниками щодо рівня націнки або відпускних цін та в цілому для управління продажами.

Виконаний аналіз фінансових результатів підприємницької діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» дозволив сформулювати такі висновки. Підприємство є прибутковим та активно розвивається. Так, чистий прибуток підприємства у 2018 році в порівнянні з 2017 роком збільшився на 128,3 тис. грн. або на 75,6 % і становив в 2018 році 297,9 тис. грн. Рентабельність

продажів збільшилась у 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 6,5 % з 12,5 % до 19,9 %, а рентабельність капіталу підприємства на 7,0 % з 50,1 % до 57,1 %. Отриманий фінансовий результат позитивно впливає на фінансовий стан, ліквідність балансу та платоспроможність підприємства.

В той же час незважаючи на позитивні результати аналізу фінансових результатів перед менеджментом підприємства наявне завдання збільшення рівня прибутку.

Дієвим управлінським рішенням, реалізація якого здатна збільшити чистий прибуток підприємства, в окремих випадках є заходи, спрямовані на оптимізацію податкових платежів, адже кожен суб'єкт підприємницької діяльності має право законними способами намагатися зменшити суми обов'язкових платежів до сплати і таким чином збільшити кошти, що залишаються після сплати податків та можуть бути спрямовані на розвиток підприємства.

Відповідно за підсумками проведеного дослідження діяльності ТОВ «ЗАПОРІЖАКВАСЕРВІС» з метою оптимізації податкових платежів розроблені пропозиції щодо його реорганізації шляхом виокремлення доставки води виробника ПрАТ «ІДС АКВА СЕРВІС» в окреме підприємство, що буде платником єдиного податку за ставкою 3 %, із наступним переходом із постачальником на роботу за договором комісії. Планові розрахунки на 2020 рік свідчать про те, що реалізація запропонованої реорганізації дозволить зменшити загальну суму податкових платежів і відповідно збільшити чистий прибуток даного бізнесу на 16,5 тис. грн. або на 13,8 %.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 10. С. 9-13.
2. Білик М.Д. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування: монографія. Міністерство освіти і науки України, Київський нац. університет технологій та дизайну. Київ : КНУТД, 2012. 280 с.
3. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Одесса : Издательство «Гермес», 1999. 895 с.
4. Бузіна І.О., Скорнякова Ю.Б. Фінансові результати: питання ідентифікації та окремі аспекти визначення. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 4 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя: ЗНУ, 2019. С. 13-20.
5. Бузіна І.О., Скорнякова Ю.Б. Чинники, що впливають на рівень прибутку торговельного підприємства. Збірник матеріалів XIII Міжнародної науково-практичної конференції «Управління соціально-економічним розвитком держави та регіонів» / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2019. С. 154-155.
6. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672 с.
7. Вахович І.М., Волинчук Ю.В. До питання управління фінансово-економічними результатами підприємства. *Економічний форум*. 2015. № 3. С. 125.
8. Височан О.С. Франчайзинг в туризмі: проблеми в обліковому відображенні. *Сучасні проблеми економіки і менеджменту: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої*

45-річчю ІНЕМ та 20-річчю ІПДО Національного університету «Львівська політехніка». Національний університет «Львівська політехніка». Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. С. 453-454.

9. Власова Н.О. Мелушова І.Ю. Ефективність формування фінансових результатів роздрібної торгівлі : монографія. Харків : Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2008. 259 с.
10. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореферат: спец. 08.00.04 / Харківський нац. економічний ун-т. Харків, 2009. 25 с.
11. Гнатишин Л.Б., Петришин Л.П. Суть франчайзингу та відображення його в обліку. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія «Економіка АПК»*. 2010. № 17/2. С. 33-38.
12. Говорушко Т.А., Арич М.І. Теоретичні аспекти сутності управління фінансово-економічними результатами діяльності підприємства. *Економічний аналіз: збірник наукових праць*. 2012. № 11. С. 117-121.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. С. 7-302.
14. Державна служба статистики України. Економічна статистика. Економічна діяльність. Діяльність підприємств. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 29.10.2019).
15. Джеджула В.В. Визначення резервів збільшення прибутку від енергозберігаючих заходів. *Економічний аналіз: збірник наукових праць*. 2012. Випуск 11. Ч. 2. С. 198-200.
16. Дробишева О.О., Рижков А.А. Управління фінансовими результатами діяльності промислового підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 5. С. 188-196.
17. Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Дата оновлення: 29.10.2019. URL:

<https://usr.minjust.gov.ua> (дата звернення 29.10.2019).

18. Єпіфанова І.Ю., Ревенко В.С. Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства. *Економіка та управління підприємствами*. 2016. № 2. С. 160-166.
19. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія: «Економічні науки*. Львів : «Центр Європи». 2002. №4/2013. 671с.
20. Зимовець В.В., Зубик С.В. Роялті на вашу голову. *Дебет-Кредит*. 2001. № 43. URL: <http://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/43/43pr15.html> (дата звернення 29.10.2019).
21. Зянько В.В., Єпіфанова І.Ю. Фінансовий аналіз та звітність. Вінниця : ВНТУ, 2008. 83 с.
22. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. Випуск 2. С. 61-64.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 379 Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99?lang=uk> (дата звернення 29.10.2019).
24. Керб Л.П. Основи охорони праці : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2001. 252 с.
25. Ковалев В. В. Финансовый анализ : методы и процедуры. Минск : Институт экономики, 2001. 560 с.
26. Колота Ю.Ю. Розвиток фінансів в умовах хаотично структурованої економіки. *V Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених та студентів: тези доповідей / [за заг. ред. С.А. Кузнецової]*. Дніпропетровськ : Університет Альфреда Нобеля, 2015. С. 21.
27. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учеб. пособ. Одесса : Гермес, 2002. 640 с.

28. Короп О. Франчайзинг: облік операцій між резидентами. *Дебет-Кредит*. № 27. 2008. URL: <http://dtkk.com.ua/show/1cid03680.html>.
29. Крайник О.П., Барвінський Є.С. Економіка підприємства : навч. посіб. Львів : Національний університет «Львівська політехніка» «Інтелект-Захід», 2003. 208с.
30. Луговой В.А. Учет капитала, кредитов и финансовых результатов. Минск : Институт экономики, 1995. 128 с.
31. Мельник В.М., Борзенкова О.Д. Еволюція поглядів на дохід і прибуток підприємства як потенційні об'єкти оподаткування. *Фінанси України*. 2011. №10. С. 32-39.
32. Метьюз М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
33. Митрофанов Г.В., Кравченко Г.О., Барабаш Н.С. та ін. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / [за ред. Г.В. Митрофанова]. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2002. 301с.
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (дата звернення 29.10.2019).
35. Міклуха О.Л. Особливості організації обліку надзвичайної діяльності підприємства. *Вісник УДУВГП. Економіка : зб. наук. праць*. 2004. Випуск 4. С. 149-155.
36. Мочерний С. В. Політична економія: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2002. 687 с.
37. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2007. 704с.
38. Назаренко І.М., Назаренко О. В. Бухгалтерський облік і звітність – інформаційна платформа управлінського процесу. *Бізнес Інформ*. 2015. № 12. С. 250-257.
39. Нападовська Л.В. та ін. Теорія бухгалтерського обліку : монографія.

- Київ : Національний торговельно-економічний університет, 2008. 735 с.
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. Дата оновлення: 31.05.2019. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 29.10.2019).
 41. Остапенко О.А., Дейнека О.В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія «Економічні науки»*. 2013. № 4. С. 353-354.
 42. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реали. *Бухгалтерский учет*. 2004. № 9. С. 5-10.
 43. Пипко В. А., Булавина Л. Н. Настольная книга бухгалтера и аудитора. Минск : Институт экономики, 2011. 592 с.
 44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 29.10.2019).
 45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 29.10.2019).
 46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 29.10.2019).
 47. Проданчук М.А. Формування показників фінансових результатів. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит»*. 2008. № 2(11). С. 40-42.
 48. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.
 49. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Москва : Финансы и статистика, 2000. 160 с.

50. Савчук В. П. Управление финансами предприятия. Минск : БИНОМ, 2003. 480 с.
51. Скалюк Р.В. Економічний механізм управління фінансовими результатами промислових підприємств: теоретичні основи забезпечення функціонування. *Економічний вісник Донбасу*. 2011. № 2. С. 86-93.
52. Скорнякова Ю.Б. Теорія бухгалтерського обліку: основи обліку : конспект лекцій. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2019. 90 с.
53. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Одесса : Гермес, 2000. 496 с.
54. Тігова Т.М. Управління фінансовими результатами підприємства. URL: <http://stud24.ru/accounting/upravlnnya-fnansovimi-rezultatami-pdprimstva/150467-440467-page2.html>
55. Уткіна Н. В. Економічний зміст фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 11. С. 133-138.
56. Фаріон В.Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств. *Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал*. 2013. № 10. С. 27-33.
57. Черничко Т. В., Кірман Є. І. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємств України. *Економіка та суспільство: електронний науковий фаховий журнал*. Мукачєво, 2016. №5. С.400-404.
58. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2003. 444с.
59. Шмаленбах О. Амортизация (пер. Т. Еременко). *Финансы и бизнес*. 2010. № 3. С. 168-169.
60. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge University Press, 2012. 171 p.
61. Burgstahler D., Chuk E. Earnings Precision and the Relations Between Earnings and Returns. *Working paper, University of Washington*, 2013. 53 p.

62. Buzina I., Shmygol N., The financial result as a basical indicator of business's development. Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток бізнес-аналітики, обліку та оподаткування в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем» / Дніпро : ДНУ ім. О. Гончара, 2019. С. 16-17.
 63. Ferguson C., Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.
 64. Hiemann M. Earnings-Based Firm Valuation in the Presence of Real Options. *Columbia Business School, Columbia University*, 2016. 53 p.
 65. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Jerry J. Weygandt. *Accounting - Tools for business decision making*. Wiley, 2011. 1458 p.
- 