

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та аналіз фінансових результатів від реалізації продукції на
ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-1-з
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

Кривенко А.С.

Керівник: к.е.н., професор Рибалко О.М.

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

Запоріжжя
2019

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

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

ЗАТВЕРДЖУЮ:

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

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Кривенко Анні Сергіївні

1. Тема роботи: Облік та аналіз фінансових результатів від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат», керівник роботи Рибалко О.М., к.е.н., професор, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки: визначити теоретико-методичні засади формування фінансових результатів; визначити роль обліку фінансових результатів від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»; провести аналіз фінансових результатів від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».
5. Перелік графічного матеріалу:
5 рис., 15 табл. і 19 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	к.е.н., професор Рибалко О.М.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.е.н., професор Рибалко О.М.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.е.н., професор Рибалко О.М.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	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 _____
(підпис)

А.С. Кривенко

Керівник роботи _____
(підпис)

О.М. Рибалко

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 88 с., 5 рис., 15 табл., 19 формули, 2 додатки, 52 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу фінансових результатів від реалізації готової продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».

Метою кваліфікаційного дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та аналіз фінансових результатів від реалізації продукції з метою підвищення ефективності господарської діяльності виробничих підприємств.

Методи дослідження – методи логічного аналізу, індукції і дедукції, метод системного вивчення господарських процесів, економіко-статистичні методи обробки інформації: середні величини, динамічні ряди.

Основні результати, що відображають, наукову новизну дослідження, полягають у такому:

- запропоновано в первинних документах по реалізації продукції вказувати саме перед відвантаженням якість продукції на основі проведення аналізів на відсоток вологості, що дасть змогу вигідно виділити підприємство на фоні інших хлібопекарних конкурентів;

- рекомендовано вести аналітичний облік реалізації продукції за окремими контрагентами та договорами, що дасть можливість відслідковувати своєчасність оплати, виконання умов договору, відповідність отриманих сум, контроль стану розрахунків з покупцями за відстроченими заборгованостями;

- запропоновано складати платіжний календар, який дозволить керувати фінансовими результатами підприємства;

- уточнено та здійснена класифікація факторів, що впливають на обсяг реалізації продукції;

- запропоновані резерви збільшення прибутку від реалізації

продукції.

На основі одержаних результатів розглянуто існуючий механізм ціноутворення в умовах розвитку ринкових відносин; досліджено бухгалтерський облік реалізації продукції із застосуванням стандартів бухгалтерського обліку; проведено аналіз прибутку від реалізації продукції підприємства; удосконалено первинний та аналітичний облік реалізації готової продукції.

**ЧИСТИЙ ДОХІД, ВАЛОВИЙ ПРИБУТОК, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ,
АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ, ВИТРАТИ НА ЗБУТ, РЕАЛІЗАЦІЯ**

SUMMARY

Qualifying work: 88 pp., 5 rice, 15 tables, 19 formulas, 2 appendices, 52 literary sources.

The object of the research is the process of accounting and analysis of financial results from the sale of finished products at LLC "Vilnius Bakery".

The purpose of the qualification research is to substantiate theoretical provisions and to develop practical accounting recommendations and to analyze the financial results from the sale of products in order to increase the efficiency of economic activity of manufacturing enterprises.

Research methods - methods of logical analysis, induction and deduction, method of systematic study of economic processes, economic and statistical methods of information processing: average, dynamic series.

The main results reflecting the scientific novelty of the research are as follows:

- it is suggested to indicate in the primary sales documents just before shipment the quality of the products on the basis of analyzes on the percentage of humidity, which will allow to distinguish favorably the enterprise against the background of other baking competitors;

- it is recommended to keep analytical records of sales of products under individual counterparties and contracts, which will allow to monitor timely payment, fulfillment of contract terms, compliance of received amounts, control of the state of payments with buyers for deferred debts;

- it is proposed to make a payment calendar that will allow to manage the financial results of the enterprise;

- the factors influencing the volume of sales of products are specified and classified;

- Proposed reserves to increase profits from sales of products.

On the basis of the obtained results the existing mechanism of pricing in the

conditions of development of market relations is considered; the accounting of sales of products with application of accounting standards is investigated; the analysis of profits from the sale of products of the enterprise; Improved primary and analytical accounting of finished product sales.

NET PROFIT, GROSS PROFIT, PROFITABILITY, ADMINISTRATIVE
EXPENDITURE, SALES EXPENSES, REALIZATION

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів	
Вступ.....	10
1 Теоретико-методичні засади формування фінансових результатів	
1.1 Сутність і показники прибутку.....	14
1.2 Джерела прибутку та його обчислення.....	21
1.3 Напрямки використання прибутку.....	22
2 Облік фінансових результатів від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	27
2.2 Синтетичний і аналітичний облік реалізації продукції.....	31
2.3 Облік фінансових результатів від реалізації продукції.....	38
2.4 Удосконалення обліку реалізації продукції	45
3 Аналіз фінансових результатів від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»	
3.1 Аналіз попиту, стану ринку та обсягу реалізації продукції.....	48
3.2 Аналіз прибутку від реалізації продукції.....	54
3.3 Аналіз рентабельності реалізації продукції.....	65
3.4 Резерви збільшення прибутку від реалізації продукції.....	74
Висновки.....	78
Перелік посилань.....	83
Додаток А Облік операцій з реалізації продукції на ринку (виїзна торгівля) на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».....	87
Додаток Б Аналіз рівня рентабельності виробництва на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат», тис. грн	88

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ВРУ – Верховна Рада України

ЗУ – Закон України

Мінфін – Міністерство фінансів України

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

п. – пункт

ПДВ – податок на додану вартість

П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

р. – рік

тис. грн. – тисяч гривень

ВСТУП

На сучасному етапі обліково-аналітичне забезпечення управління доходами та витратами як цілісний процес практично відсутнє на виробничих підприємствах. Однак підвищення конкурентоспроможності вимагає покращання управління фінансових результатів виробничих підприємств, що може бути забезпечене відповідною організацією бухгалтерського обліку та економічного аналізу для формування єдиної інформаційної бази про фінансові результати відповідно до потреб користувачів. Вагомий внесок у вирішення проблемних питань, пов'язаних з обліком витрат і доходів, здійснили вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Л.В. Гнілицька, М.Д. Дворцин, П.Є. Житний, А.Г. Загородній, З.-М.В. Задорожний, М.Д. Корінько, Я.Д. Крупка, І.Д. Лазаришина, О.В. Мінаков, О.В. Олійник, А.Н. Пустовіт, М.С. Пушкар, М.І. Скрипник, І.Н. Солодченко, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, Ю.С. Цаль-Цалко; зарубіжні: І.А. Басманов, Н.А. Бортнік, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Г. Мус, В.Ф. Палій, Ж. Рішар, Я.В. Соколов, Р. Ханшманн, Ч.Т. Хорнгрен, А.Д. Шеремет, А. Яругова. Враховуючи результати попередніх досліджень і не применшуючи їх значення, невирішеними залишаються проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення моделювання ефективності господарської діяльності для управління рівнем прибутковості виробничих підприємств. Недостатня теоретична і практична розробка викладених питань ускладнює організацію бухгалтерського обліку та економічного аналізу фінансових результатів від реалізації продукції, що в комплексі знижує ефективність управління рівнем прибутковості підприємства. Відповідно, необхідною є розробка науково обґрунтованих теоретичних положень і практичних рекомендацій з удосконалення теорії і практики бухгалтерського обліку та економічного аналізу реалізації

продукції. Це й визначає актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та аналіз фінансових результатів від реалізації продукції з метою підвищення ефективності господарської діяльності виробничих підприємств. Відповідно до зазначеної мети в кваліфікаційній роботі поставлені такі завдання:

- проаналізувати бухгалтерський облік реалізації продукції із застосуванням стандартів бухгалтерського обліку та визначити на виробничому підприємстві напрями удосконалення первинного та аналітичного обліку реалізації продукції;

- уточнити фактори, що впливають на обсяг реалізації продукції;

- провести аналіз прибутку від реалізації продукції та запропонувати резерви його збільшення.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу фінансових результатів від реалізації готової продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти дії організаційно-економічного механізму управління процесу обліку і аналізу фінансових результатів від реалізації готової продукції в ринкових умовах господарювання.

Джерелами для вивчення бухгалтерського обліку є первинні документи. Для аналізу джерелами виступають стандартні форми статистичної і бухгалтерської звітності. Вихідними матеріалами для аналізу служать місячні і квартальні плани, добові і змінні завдання, акти ревізії.

На основі одержаних результатів розглянуто існуючий механізм ціноутворення в умовах розвитку ринкових відносин; досліджено бухгалтерський облік реалізації продукції із застосуванням стандартів бухгалтерського обліку; проведено аналіз прибутку від реалізації продукції підприємства; удосконалено первинний та аналітичний облік реалізації готової продукції.

Інструментарії дослідження склали такі методи: методи логічного аналізу, індукції і дедукції (при уточненні сутності прибутку), метод системного вивчення господарських процесів (при розробці напрямів удосконалення бухгалтерського обліку реалізації готової продукції), економіко-статистичні методи обробки інформації: середні величини, динамічні ряди (при аналізі реалізації продукції).

Матеріалами дослідження стали законодавчі та інші державні нормативні акти, висновки вітчизняних та зарубіжних монографічних та періодичних видань з проблем обліку та аналізу фінансових результатів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку фінансових результатів. У процесі проведеного дослідження отримано такі наукові та практичні результати:

- запропоновано в первинних документах по реалізації продукції вказувати саме перед відвантаженням якість продукції на основі проведення аналізів на відсоток вологості, що дасть змогу вигідно виділити підприємство на фоні інших хлібопекарних конкурентів;

- рекомендовано вести аналітичний облік реалізації продукції за окремими контрагентами та договорами, що дасть можливість відслідковувати своєчасність оплати, виконання умов договору, відповідність отриманих сум, контроль стану розрахунків з покупцями за відстроченими заборгованостями;

- запропоновано складати платіжний календар, який дозволить керувати фінансовими результатами підприємства;

- уточнено та здійснена класифікація факторів, що впливають на обсяг реалізації продукції;

- запропоновані резерви збільшення прибутку від реалізації продукції.

Результати дослідження та їх практичне застосування, викладені в кваліфікаційній роботі обговорювались на Міжнародній науково-практичній

конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (25-26.10.2018), XII університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука» (15-17.04.2019). Були надруковані тези доповідей «Стан та проблеми обліку доходів від реалізації», «Організація обліку фінансових результатів».

Кваліфікаційна робота складається з вступу, 3 розділів, висновків, списку використаної літератури.

Загальний обсяг роботи становить 88 сторінок, на яких розміщено 5 рисунків, 19 таблиць, 19 формул, 2 додатки та 52 пункти списку використаних джерел.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1 Сутність і показники прибутку

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

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

Спочатку у політичній економіці, а потім і у фінансовій науці усі джерела доходів поділялися на фундирувані й нефундирувані, тобто пов'язані й не пов'язані з капітальним майном, отже, і розподіл доходів здійснювався за двома категоріями: доходи від капітального майна взагалі і доходи від праці, що не пов'язані з володінням капіталом. Дохід від капітального майна, у свою чергу, об'єднував земельну ренту і дохід від капіталу.

Д. Рікардо виявив протилежну залежність між прибутком та земельною рентою, між заробітною платою і прибутком [5]. Яка частина продукту сплачується у формі заробітної плати – питання надзвичайно важливе при вивченні прибутку. Останній буде високий або низький у тій самій пропорції, в якій буде низькою чи високою заробітна плата, писав він. А. Сміт і

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

У різні часи А. Сміт трактував прибуток як:

- закономірний результат продуктивності капіталу;
- винагороду капіталістові за його діяльність і ризик;
- вирахування з частини неоплаченої праці найманого робітника.

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

У працях деякого з теоретиків того часу панували й такі варіанти трактування прибутку, як винагороди за збереження капіталу (теорія стриманості), страхової премії за ризик, що йому підвладна будь-яка діяльність підприємця, а також сприйняття прибутку як результату виявлення законів мінового процесу і вартості, що виникає завдяки зростанню капіталу з часом.

Прибуток підприємства – це перевищення доходів від його діяльності над сумою видатків; він являє собою єдину форму його власних нагромаджень. Податок на додану вартість і акцизний збір, які надходять у складі виручки від реалізації продукції підприємств, являють собою форми централізованих нагромаджень, у повній сумі надходять у розпорядження держави, формуючи значну частку прибуткової частини державного бюджету.

На відміну від ПДВ і акцизного податку, прибуток, що його одержують підприємства у сфері виробництва товарів і послуг, хоч він також є одним із головних джерел формування централізованих фінансових ресурсів держави, в значній своїй частині використовується тими підприємствами, які його одержали, на збільшення виробництва, реконструкцію і технічне переозброєння їх основних засобів, удосконалення технології, матеріальне заохочення трудящих соціальний розвиток колективів.

Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів

підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і систему оподаткування прибутку – з іншого, під «прибутком» визначає два різних економічних явища.

Згідно ст. 134.1 Податкового кодексу України прибутком вважається зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135-137 цього Кодексу, на собівартість реалізованої продукції та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі статтями 138-143 цього Кодексу.

Аналіз суми доходів і витрат звітного періоду свідчить про те, що прибуток як об'єкт оподаткування являє собою досить умовну величину, яка відображає співвідношення між доходами і витратами підприємства за певний, законодавчо встановлений період оподаткування.

Прибуток у класичному розумінні являє собою різницю між ціною товару і затратами на виробництво товару – його собівартістю. Саме таке розуміння прибутку закладене в усіх законодавчих актах України. Такий показник, безумовно, в більшій мірі характеризує якість господарювання підприємства, саме він реальний і з точки зору спроможності підприємства відраховувати частину прибутку до бюджету.

Прибуток синтезує в собі всі найважливіші сторони роботи підприємства.

Щоб прибуток підприємства зростав, воно повинне:

- нарощувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг;
- розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції;
- впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників;
- зменшувати витрати на виробництво (реалізацію) продукції (тобто її собівартість);
- з максимальною віддачею використовувати потенціал, що є у його розпорядженні, у тому числі фінансові ресурси;

- зі знанням справи вести цінову політику, бо на ринку діють переважно вільні (договірні) ціни;
- грамотно будувати договірні відносини з постачальниками і покупцями;
- вміти найбільш доцільно розміщати (вкладати) одержаний раніше прибуток з точки зору досягнення оптимального ефекту.

Як вже зазначалося, прибуток – це та частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства. Характеризуючи перевищення надходжень над витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності і береться за головний показник її результативності (ефективності).

Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування [10]. Уся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні стабілізацію його на певному рівні.

Залежно від формування та розподілу відокремлюють кілька видів прибутку.

Насамперед розрізняють загальний прибуток і прибуток після оподаткування. Загальний прибуток – весь прибуток підприємства, одержаний від усіх видів діяльності, до його оподаткування та розподілу. Прибуток після оподаткування, тобто прибуток, що реально поступає в розпорядження підприємства, має поширену у вітчизняній літературі та практиці назву – чистий прибуток. У зарубіжній економічній теорії та підприємстві загальноживаними є поняття валового, маржинального та операційного прибутку.

Валовий прибуток – це різниця між виручкою та виробничими витратами (собівартістю продукції, визначеною калькулюванням за неповними витратами). Це поняття включає власне прибуток і так звані невиробничі (адміністративні, комерційні) витрати.

Операційний прибуток, що його часто називають чистим прибутком, дорівнює валовому прибутку за мінусом невиробничих витрат [5].

Маржинальний прибуток характеризує обсяг виручки від продажу продукції за мінусом змінних витрат. Він включає власне прибуток і постійні витрати. Отже, такий прибуток за величиною збігатиметься з валовим прибутком, коли калькулювання здійснюватиметься лише за змінними витратами.

Аналіз фінансових показників слід проводити за даними форми №2 «Звіт про фінансові результати та їх використання», а також даними бухгалтерського обліку, робочих матеріалів фінансового відділу та юрисконсульта підприємства. Для проведення порівняльного аналізу рекомендується використовувати різнобічну інформацію інших споріднених підприємств щодо їх фінансових показників.

В процесі аналізу використовуються наступні показники прибутку:

- валовий прибуток;
- прибуток від реалізації продукції, товарів, послуг;
- чистий, нерозподілений прибуток.

Механізм формування даних показників представлений на рисунку 1.1.

Маржинальний прибуток – це різниця між виручкою (нетто) та непрямыми виробничими затратами по реалізованій продукції.

Прибуток від реалізації продукції представляє собою різницю між сумою валового прибутку і постійними витратами звітного періоду.

Загальний прибуток включає фінансові результати від реалізації продукції, робіт, послуг, доходи та витрати від фінансової та інвестиційної діяльності, нереалізаційні доходи та витрати.

Чистий прибуток – прибуток, що залишився в розпорядженні підприємства після сплати усіх податків. Вивчаючи одержані суми прибутків за кілька періодів, треба встановити, яка склалась тенденція в їх зміні, чи відображає вона зростання ефективності роботи підприємства. У зв'язку з цим слід особливо ретельно дослідити якість прибутків. Це поняття

характеризує достовірність розрахунку сум прибутків і збитків, що одержує підприємство.

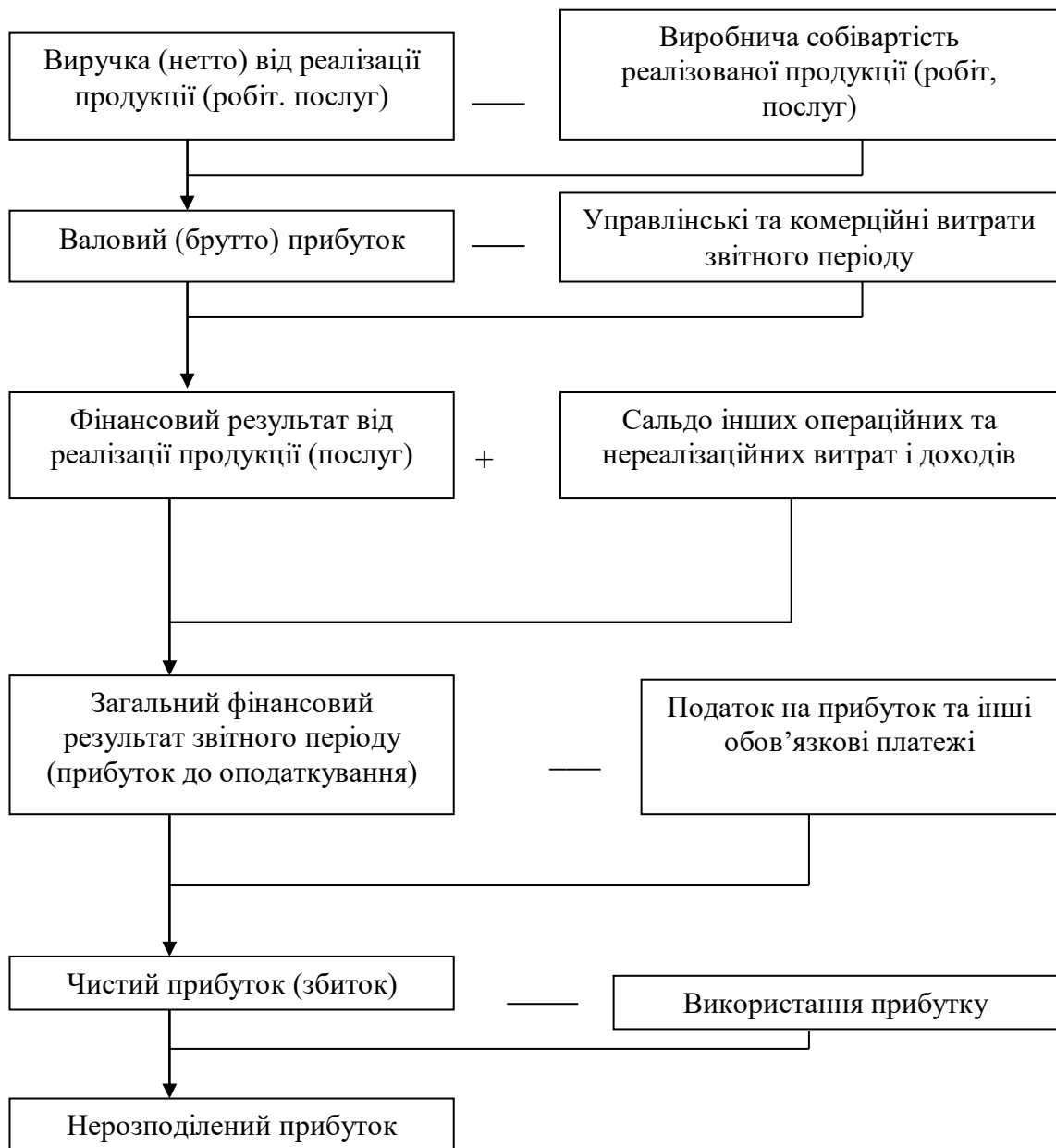


Рис. 1.1 Структурно-логічна модель формування показників прибутку

В першу чергу, таке явище пов'язується з відлагодженістю і надійністю бухгалтерського обліку на підприємстві та якістю складання балансів і фінансових звітів. Керівники підприємства можуть відносно легко змінювати за власним бажанням такі види витрат, як витрати на рекламу, ремонтні роботи, науково-дослідницькі розробки і підготовку кадрів.

Ці витрати, які можуть значно коливатися залежно від змін фінансової політики підприємства, називають у західних джерелах інформації дискреційними. Форсоване скорочення таких витрат приводить до одночасного зростання прибутків, проте цей процес справедливо пов'язують із зниженням їхньої якості. На прибуток від реалізації товарної продукції впливають ціна, собівартість одиниці продукції та обсяг виробництва. Зменшення собівартості та підвищення ціни одиниці продукції становить собою резерв збільшення величини прибутку.

Що стосується прибутків або збитків від іншої реалізації, то тут потрібно зіставляти фактичні дані з планом або аналогічними сумами за попередній період. Після цього виявляють причини їх появи або відхилень. Особливу увагу слід приділити аналізу незапланованих збитків. У більшості випадків ці суми доцільно включати до складу резервів зростання прибутку підприємства. До складу інших прибутків і збитків належать численні суми, не пов'язані безпосередньо з реалізацією продукції, або такі, що є наслідком порушень договірних умов. Насамперед слід дослідити суми, склад і динаміку штрафів, пені та неустойок. З'ясувавши причини їх виникнення і винних, треба розробити конкретні заходи щодо їх зменшення з вини даного підприємства. Аналізуючи фінансові результати від надзвичайних ситуацій (збитки), потрібно чітко розрізнити, де були справжні стихійні лиха, а де звичайна безгосподарність, яка маскується під якісь природні катаклізми (наприклад, пожежу, яка виникла внаслідок грубих порушень правил пожежної безпеки і спричинила значні збитки, не слід вважати за чинник, котрий не залежав від роботи підприємства). Тому ці збитки за своєю суттю є не що інше, як резерв зростання прибутку. Так само можна розглядати і багато інших збитків. Це і списання заборгованості, термін позовної давності якої минув, збитки від ліквідації основних засобів, операції з цінними паперами тощо.

Щодо позареалізаційних збитків та обставин їх виникнення, завжди слід мати на увазі, що за кожною конкретною сумою стоїть не менш

конкретна посадова особа. Тому обов'язково слід проаналізувати і дати оцінку її кваліфікації, сумлінності та відповідальності за свої дії.

Окремо слід відмітити такий показник як рентабельність, що характеризує ефективність роботи підприємства в цілому, дохідність різноманітних напрямлень діяльності (виробничої, комерційної, інвестиційної і т.д.). Вона більш повно відображає результати господарювання, ніж прибуток, тому що її величина показує відношення ефекту з наявними чи використаними ресурсами.

1.2 Джерела прибутку та його обчислення

Прибуток підприємства формується за рахунок таких джерел: продаж (реалізація) продукції, виконання робіт, надання послуг; продаж іншого майна; позареалізаційні операції.

Прибуток від продажу продукції (виконання робіт, надання послуг) є основним складником загального прибутку. Це прибуток від операційної діяльності, яка відображає місію і профіль підприємства [3]. Він обчислюється як різниця між виручкою від продажу продукції (без урахування податку на додану вартість і акцизного збору) та її повною собівартістю.

У разі калькулювання за неповними витратами ту частину витрат, що її не включено в собівартість продукції, відносять на певний період і за обчислення прибутку (П) відраховують від виручки, тобто (формула 1.1):

$$Pr = Vr - Cr_{нев} - C_n \quad (1.1)$$

де V_r – виручка від продажу продукції;

$C_{рив}$ – собівартість проданої (реалізованої) продукції за неповними

витратами;

C_n – витрати, що їх не включено в собівартість продукції, а віднесено на певний період.

Це так званий метод прямого обчислення прибутку, який вважають головним. Поряд з ним існує ще аналітичний метод, згідно з яким прогнозований прибуток визначається коригуванням його базової (фактичної) величини з урахуванням впливу певних чинників у плановому (розрахунковому) періоді. Такий вплив може здійснюватися через зміни обсягу виробництва та продажу, його структури, собівартості продукції і цін. Цей метод орієнтовано на велику частку відносно однотипної продукції в загальному її обсязі [2]. Прибуток від продажу майна включає прибуток від продажу основних фондів (матеріальних активів), нематеріальних активів, цінних паперів інших підприємств тощо. Його розраховують як різницю між ціною продажу та балансовою (залишковою) вартістю об'єкта, який продається, з урахуванням витрат на продаж (демонтаж, транспортування, оплата агентських послуг). Прибуток від позареалізаційних операцій – це прибуток від пайової участі в спільних підприємствах, здавання майна в оренду (лізинг), дивіденди на цінні папери, дохід від володіння борговими зобов'язаннями, роялті, надходження від економічних санкцій тощо. Розглянута схема обчислення величини загального прибутку за його джерелами має важливе значення для аналізу та прийняття господарських рішень. Але треба мати на увазі, що прибуток є об'єктом оподаткування.

1.3 Напрямки використання прибутку

У фінансовій політиці підприємства важливе місце займає розподіл і використання одержуваного прибутку як основного джерела фінансування

інвестиційних потреб і задоволення економічних інтересів власників (інвесторів).

Із загального прибутку сплачується податок згідно з умовами, передбаченими законодавством про оподаткування прибутку підприємств. Прибуток, що залишився після оподаткування (чистий прибуток), поступає в повне розпорядження підприємства та використовується згідно з його статутом і рішеннями власників [20].

Відповідно до принципів (головних) напрямів використання цей прибуток можна розділити на дві частини:

– прибуток, що спрямовується за межі підприємства у вигляді виплат власникам корпоративних прав, персоналу підприємства за результатами роботи (як заохочувальний захід), на соціальну підтримку тощо (розподілений прибуток);

– прибуток, що залишається на підприємстві і є фінансовим джерелом його розвитку (нерозподілений прибуток).

Останній спрямовується на створення резервного та інвестиційного фондів. Резервний фонд є фінансовим компенсатором можливих відхилень від нормального обороту коштів або джерелом покриття додаткової потреби в них. Його формування є обов'язковим для господарських товариств, орендних підприємств, кооперативів. Цю загальну схему розподілу прибутку можна конкретизувати стосовно підприємств із різними організаційно-правовими формами. Це стосується насамперед акціонерних товариств (підприємств). Як відомо, власники акцій одержують частину корпоративного прибутку у вигляді дивідендів (доходу інвесторів на вкладений капітал). Щодо акціонерного підприємства дивіденди можна розглядати як плату за залучений від продажу акцій капітал.

Розподіл прибутку на виплату дивідендів та інвестування є фінансовою проблемою, яка істотно та неоднозначно впливає на фінансову стабільність і перспективи розвитку підприємства. Спрямування достатньої суми прибутку на виплату дивідендів і високий рівень таких збільшують попит на акції та

підвищують їхній ринковий курс. Водночас обмежується власне джерело фінансування, ускладнюється розв'язання завдань перспективного розвитку підприємства.

Низький рівень дивідендів призводить до протилежних наслідків. Тому акціонерне товариство (підприємство) мусить вибирати дивідендну політику відповідно конкретним умовам його діяльності.

Основними варіантами дивідендної політики можуть бути:

- виплата постійного рівня дивідендів протягом кількох років;
- виплата дивідендів з щорічним певним зростанням;
- спрямування на дивіденди встановленої (нормативної) частки чистого прибутку;
- виплата дивідендів із залишку прибутку після фінансування інвестиційних потреб;
- виплата дивідендів не грошима, а додатковим випуском акцій [11].

Кожний з цих варіантів має свої переваги й недоліки і застосовується, як правило, не постійно, а в межах певного перспективного періоду з урахуванням економічної кон'юнктури та фінансового стану підприємства.

Розподіляючи прибуток підприємства, величину дивіденду у відсотках (d) визначають за формулою 1.3:

$$d = \frac{\Pi_d}{K_{cm}} \times 100, \quad (1.3)$$

де Π – частина прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів;

K_{cm} – статутний капітал (фонд) підприємства.

Абсолютна сума дивідендів у розрахунку на одну акцію (D) відповідно становитиме (формула 1.4):

$$D = \Pi / N, \quad (1.4)$$

де N – кількість акцій, що формує величину статутного капіталу (кількість проданих акцій).

Частина прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів, визначається відповідно до вибраного варіанта дивідендної політики. Досвід зарубіжних корпорацій свідчить, що частка величини Π у чистому прибутку коливається в межах 30-70%. Якщо вона менша за 30%, то виплати вважаються заниженими, більша за 70% – завищеними.

Можливість збільшення розміру статутного капіталу підприємства передбачена Законом України «Про господарські товариства», згідно з яким підприємство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного капіталу. Зміна розміру статутного капіталу підприємства має супроводжуватись внесенням відповідних змін до засновницьких документів.

При цьому збільшення розміру статутного капіталу може бути здійснене тільки після внесення всіма учасниками своїх вкладів повністю, крім випадків, передбачених Законом України «Про господарські товариства». Слід відмітити, що в чинному законодавстві України передбачено, що статутний капітал товариства має бути поділено на чітко визначені і, як правило, персоніфіковані частки, що погашаються засновниками і учасниками. А це означає, що збільшення статутного капіталу товариства не може здійснюватись за рахунок прибутку підприємства. Збільшення статутного капіталу можливе за рахунок реінвестування прибутку, нарахованого як дивіденди засновникам і учасникам. Згідно з Законом України «Про господарські товариства» товариство має створювати резервний капітал у розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25% статутного капіталу.

Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається засновницькими документами, але не може бути меншим 5% суми чистого прибутку. Одним із джерел формування резервного капіталу (основним джерелом) є нерозподілений прибуток підприємства.

Відповідно до вимог ПБО нарахування податку на прибуток здійснюється не за рахунок нерозподіленого прибутку, а за рахунок витрат звітного періоду, в якому здійснюється нарахування податку на прибуток.

Збільшення доходів здійснюється шляхом контролю над витратами.

Контроль фінансових результатів діяльності здійснюється за наступними напрямками:

- контроль обсягів реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, інших операційних доходів, фінансових доходів, надзвичайних доходів;
- оцінка фінансового стану підприємства і отримання фінансових результатів за поточний період;
- контроль стану положення підприємства в галузі.

Основне завдання використання прибутку – перевірка прийняття рішень, які забезпечують найбільш ефективний рух фінансових результатів між підприємством і джерелами його фінансування, як зовнішніми, так і внутрішніми. Контроль здійснюється за наступними напрямками: правильність нарахування і сплати податків; використання прибутку і створення відновних резервів (фондів); контроль здійснюваних інвестиційних проектів і залучених джерел їх фінансування тощо.

2 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ВІЛЬНЯНСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» знаходиться в Шевченківському районі міста Запоріжжя. Він був створений внаслідок придбання торговим будинком «Сезам» Вільнянського хлібозаводу у 2003 році. Після проведеної у 2004 році реконструкції ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» розпочав свою діяльність.

Основний вид діяльності підприємства – виробництво хлібобулочних і кондитерських виробів, оптова і роздрібна торгівля.

В даний час форма організації підприємства – товариство з обмеженою відповідальністю «Вільнянський хлібокомбінат». У цей час на підприємстві працюють 340 осіб, у тому числі 44 чоловік – адміністративно-управлінський персонал.

ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» застосовує журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку, що заснована на використанні принципу систематизації і накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліків відповідно до діючого Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Записи в накопичувальних регістрах виконують за показниками, необхідними для управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємництва, а також для складання періодичної і річної бухгалтерської звітності. Основними регістрами на підприємстві є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків і дебету кореспондуючих рахунків. Використовують також регістри аналітичного обліку:

- відомості;
- таблиці;
- книги;
- картки.

Наприкінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів із журналів-ордерів переносять до Головної книги, у якій підраховують обороти по дебету кожного рахунку. Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих розрахунках і складання звітнього балансу. У Головній книзі відображаються початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітнього періоду по кожному синтетичному рахунку. За методом подвійного запису сума дебетових і кредитових оборотів та дебетових і кредитових сальдо мають бути між собою рівними. Головна книга відкривається на рік. Послідовність облікових записів при журнально-ордерній формі наведено на рисунку 2.1.

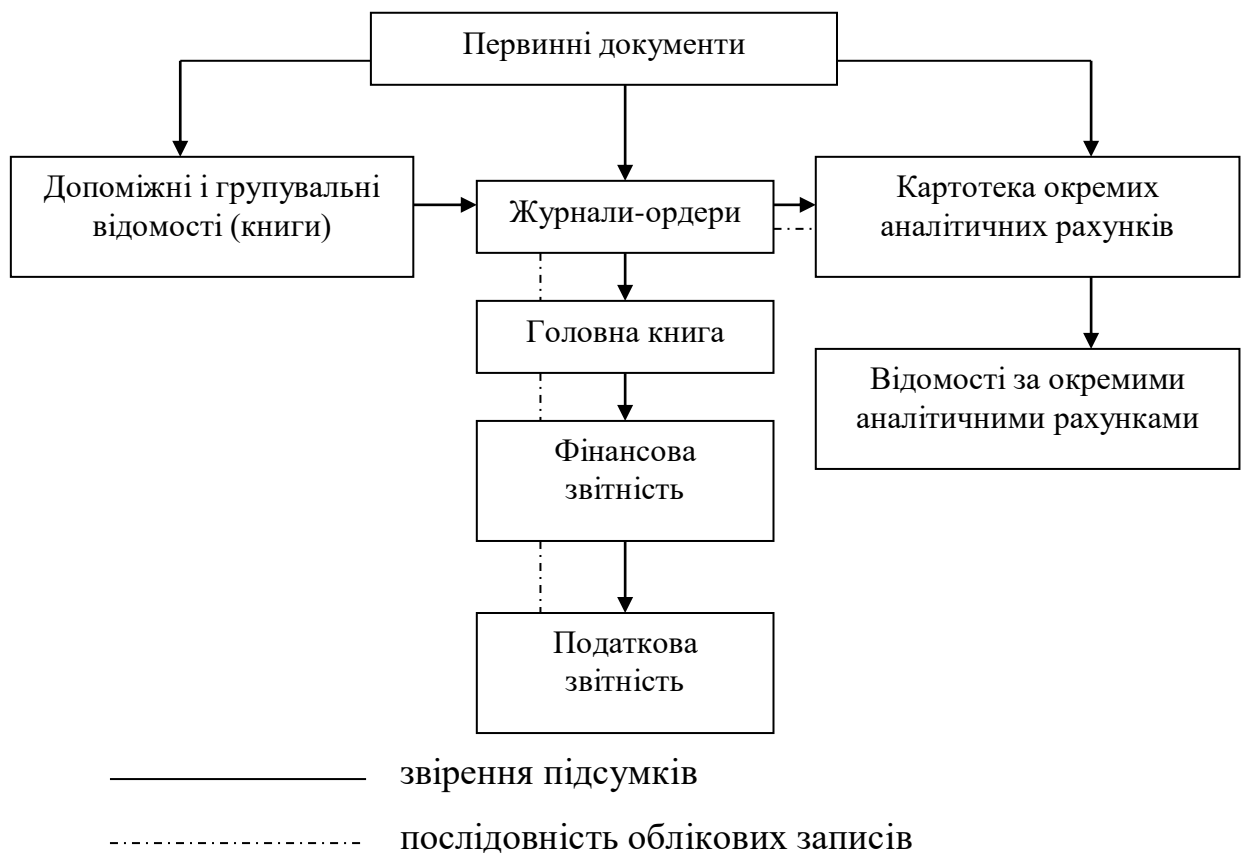


Рис. 2.1 Загальна схема журнально-ордерної форми обліку

Попередня оцінка фінансового стану підприємства здійснюється на підставі даних бухгалтерського балансу. Однією із основних завдань є виявлення змін у складі майна підприємства та джерел їх формування. З цією метою визначимо відношення окремих статей активу та пасиву, їх питому вагу в загальній валюті балансу та винайдемо суму відхилень в структурі основних статей балансу. Для зручності аналізу статті активу та пасиву згрупуємо в баланс-нето. Для характеристики стану підприємства важливе значення має аналіз джерел формування його майна, тобто структури власних та залучених коштів, та їх співвідношення (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Структура майна ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» та джерел
формування за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік, тис. грн.	% до валюти балансу	2018 рік, тис. грн.	% до валюти балансу	Відхи- лення, тис.грн.
1	2	3	4	5	6
Актив					
Всього майна	11046	100	11914,5	100	868,5
в тому числі:					
1. Основні засоби та інші необоротні активи	7379,9	66,8	8251,7	69,2	871,8
2. Оборотні (мобільні) кошти	3654,7	33,1	3652,6	30,7	-2,1
2.1. Запаси	2135,4	19,3	669	5,6	-1466,4
2.2. Готова продукція	3,4	0,03	6,8	0,1	3,4
2.3. Товари	1,7	0,02	14,9	0,1	13,2
2.4. Дебіторська заборгованість	1242,4	11,25	2095	17,6	852,6
2.5. Грошові кошти та цінні папери	271,8	2,46	848,6	7,2	576,8
3. Витрати майбутніх періодів	11,7	0,1	10,2	0,1	-1,5
Пасив					
Всього джерел	11046	100	11914,5	100	868,5
в тому числі:					
1. Власні кошти	7834,8	70,93	9603,4	80,6	1768,6
2. Залучені кошти	3211,5	29,07	2311,1	19,4	-900,4

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
2.1.Довгострокові зобов'язання	-	-	111,1	0,9	111,1
2.2.Короткострокові кредити та займи	452,3	4,09	1084	9,1	631,7
2.3.Кредиторська заборгованість	2759,2	24,98	1116	9,4	-1643,2

Бухгалтер з обліку розрахункових операцій веде облік основних засобів, займається нарахуванням амортизації, а також веде облік по розрахунках з постачальниками, покупцями та іншими дебіторами і кредиторами, облік матеріалів, запасів та інших матеріальних цінностей, а також займається розрахунком собівартості продукції та веде облік матеріальних витрат.

Бухгалтер-касир здійснює облік розрахунків по заробітній платі та інших розрахунках з готівковими коштами.

Головний бухгалтер:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на розрахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та приходуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

У складі оборотних коштів при загальному зменшенні їх долі на 2,4% звертає на себе увагу збільшення дебіторської заборгованості на 852,6 тис. грн. із збільшенням найбільш мобільної частини (ліквідної) оборотних активів – грошових коштів на 576,8 тис. грн. (або 4,64%).

Поелементне відображення витрат показує зміну рівня собівартості продукції під впливом раціонального використання трудових ресурсів, основних фондів і оборотних коштів (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Витрати на виробництво за 2018 рік

Економічні елементи	Сума, тис. грн.				
	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Рік
Матеріальні витрати	3898,6	5328,6	6225,5	5025,1	20477,8
Амортизація	96,9	77,1	78,5	304	556,5
Витрати на оплату праці	427,4	454,5	499,8	1585,5	2967,2
Відрахування на соціальні заходи	160,3	170,4	187,4	407,6	925,7
Інші операційні витрати	193,5	342,4	470,9	1064,8	2071,6
Разом:	4776,7	6373	7462,1	8387	26998,8
У т.ч. постійні витрати	253,8	432,4	713,4	425,7	1825,3
Змінні витрати	4522,9	5940,6	6748,7	7961,3	25173,5

Як видно з таблиці 2.2, витрати підприємства збільшуються з кожним кварталом. Збільшилися витрати на амортизацію, витрати на заробітну плату й відрахування на соціальне страхування.

2.2 Синтетичний і аналітичний облік реалізації продукції

ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» для синтетичного обліку готової продукції використовує 26 рахунків. Рахунок 26 «Готова продукція» використовується для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції.

На ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» продукція промислового виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітної періоду доводять до фактичної. Підприємства, які не вираховують собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на мить складання звітності) цінам. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

По дебету рахунка 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції, по кредиту – вибуття готової продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі, тощо.

Публічне акціонерне товариство «Запорізький хлібокомбінат № 1» – сучасне підприємство, а тому веде синтетичний, аналітичний облік, і взагалі бухгалтерський облік переважно за допомогою комп'ютера, а саме за допомогою бухгалтерської програми «1-С бухгалтерія». Тому документальне оформлення реалізації продукції на підприємстві ведеться за допомогою формування таких документів:

- картка рахунка 70.1.1.;
- аналіз рахунка 70.1.1.;
- картка рахунка за окремими контрагентами 36.1.1.;
- оборотно-сальдова відомість по рахунку 70.1.1., де зазначаються види реалізації, сальдо на початок періоду, обороти за період, сальдо на кінець періоду;
- журнал-ордер і відомість по рахунку 70.1.1. реалізація продукції, де зазначаються дата, документ, зміст, залишки Дебетовий і Кредитовий на початок і кінець різних рахунків.

Процес реалізації продукції, товарів, робіт і послуг відображують на кількох балансових рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», 70 «Доходи від реалізації». Для обліку доходів від реалізації призначений рахунок 70 «Доходи від реалізації». Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

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

705 «Перестраховання».

За кредитом субрахунків 701-703 відображується збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

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

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг.

Багатогалузеві підприємства харчового профілю поряд з реалізацією готової продукції можуть надавати послуги як своїм працівникам, так і на сторону. Поряд з виробничою діяльністю в статутах деяких підприємств передбачається також торговельна діяльність. Тому в цих підприємствах будуть задіяні всі названі вище субрахунки рахунка 70 «Доходи від реалізації» [8]. Багатогалузевий характер виробництва вимагає надання інформації про одержання доходу від окремих галузей господарства. Тому доцільно аналітичний облік доходів від реалізації вести за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг і напрямками реалізації. Дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації» кореспондує з кредитом рахунків:

36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

64 «Розрахунки за податками і платежами»;

68 «Розрахунки за іншими операціями»;

79 «Фінансові результати».

Кредит рахунка 70 «Доходи від реалізації» кореспондує з дебетом рахунків:

- 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»;
- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 34 «Короткострокові векселі одержані»;
- 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями»;
- 69 «Доходи майбутніх періодів»;
- 79 «Фінансові результати»;
- 97 «Інші витрати».

Для бухгалтерського обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом цього рахунка відображується виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки;

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 904 «Страхові виплати».

При організації аналітичного обліку по рахунку 90 «Собівартість

реалізації» необхідно дотримуватись того принципу, який закладений при організації аналітичного обліку по рахунку 70 «Доходи від реалізації» тобто аналітичні рахунки як за напрямками реалізації, так і за видами реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг повинні бути тотожними.

Дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» кореспондує з кредитом рахунків:

- 23 «Виробництво»;
- 26 «Готова продукція»;
- 28 «Товари».

Для обліку витрат на збут передбачено ведення рахунка 93 «Витрати на збут», на якому підприємство відображує витрати, пов'язані з реалізацією продукції: тара і пакувальні матеріали для готової продукції; доставка продукції на станцію відправлення, вантаження в автомобілі, вагони та інші транспортні засоби; комісійні збори, сплачені збутовим та іншим посередницьким організаціям, ввізне та вивізне мито; утримання приміщень для зберігання продукції в місцях її реалізації, оплата праці продавців, рекламні витрати, інші аналогічні за призначенням витрати.

Дебет рахунка 93 «Витрати на збут» кореспондує з кредитом таких рахунків:

20 «Виробничі запаси» – на вартість матеріальних цінностей, використаних при відвантаженні продукції, а також при її зберіганні в місцях реалізації;

23 «Виробництво» – на вартість послуг по транспортуванню продукції до місця реалізації;

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – на вартість робіт та послуг по транспортуванню продукції до місць реалізації;

37 «Розрахунки з різними дебіторами» – на суму витрат службових відряджень працівників збуту;

66 «Розрахунки з оплати праці» – на суму нарахованої оплати праці працівникам зайнятим на реалізації продукції;

65 «Розрахунки за страхуванням» – на суму нарахувань на соціальні заходи, що відносяться на збут та інше.

Списання витрат на збут на підставі бухгалтерської довідки відображують по кредиту рахунка 93 «Витрати на збут» і дебету рахунка 79 «Фінансові результати».

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

Слід ще раз наголосити, що собівартість незавершеного виробництва, готової та реалізованої продукції, яка відображується відповідно на рахунках 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» та 90 «Собівартість реалізації» визначається за виробничою собівартістю. Це означає, що значна частина витрат не включається до складу собівартості продукції. Для обліку таких загальногосподарських та інших операційних витрат виділено рахунки:

92 «Адміністративні витрати»;

93 «Витрати на збут»;

94 «Інші витрати операційної діяльності».

Як і за іншими напрямками реалізації готової продукції і товарів, реалізація на ринку є одним із джерел поповнення доходу підприємства, а тому для відображення операцій зі здійснення виїзної торгівлі використовуються перш за все рахунки:

90 «Собівартість реалізації»;

93 «Витрати на збут»;

70 «Доходи від реалізації» (таблиця 2.3).

Особливістю є те, що товари до моменту їх реалізації на ринку і надходження готівки в касу підприємства або зарахування її на рахунки в банках вважається власністю підприємства. Пройде деякий час з моменту відправки продукції на ринок і до моменту передачі покупцеві ризику і

вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари) передані однією матеріально відповідальною особою іншій матеріально відповідальній особі (продавцю) через деякий час може повернутися на підприємство, якщо не була реалізованою.

Таблиця 2.3

Облік руху продукції ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Продукція хліба за фактичною собівартістю (без адміністративних витрат)	26		543535
		26		7929
		26	23	12053
	Разом			563517
2	Відображено в складі доходу виручку від реалізації хліба: (502186 + 100437)	36	701	602623
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	100437
4	Списано виробничу собівартість реалізованого хліба	901	28	347391
5	Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від основної діяльності	701	791	502186
6	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791	901	347391
7	Списані адміністративні витрати на зменшення фінансового результату	791	92	62434
8	Списані витрати на збут на зменшення фінансового результату	791	93	2361
9	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361	602623
10	Погашено заборгованість по податковому зобов'язанню з ПДВ	641	311	100437

Необхідно враховувати і те, що після реалізації продукції дохід у вигляді готівки певний час перебуває у продавця, який фактично перетворюється з матеріально відповідальної особи, за передані йому для реалізації продукцію або товар, в підзвітну особу з невідомою для підприємства до моменту здачі Звіту про торгівлю сумою доходу. Невідомо також, яка сума одержаного авансу або доходу буде витрачена на витрати по збуту. Всі ці обставини необхідно враховувати при організації

бухгалтерського обліку реалізації продукції на ринку.

Приклад. На підприємстві «Запорізький хлібокомбінат №1» продавцю Костенкову Ю.М. відпущено зі складу для реалізації на ринку 200 кг. борошна. Виробнича собівартість борошна становить 1,50 грн. за 1 кг., реалізаційна (справедлива) вартість – 3 грн. за кілограм. Реалізовано 150 кг. борошна. Транспортні послуги по доставці борошна на ринок становлять 20 грн., ринкові збори – 50 грн. Продавцю Костенкову Ю.М. видано в підзвіт 68 грн.

Відображення в обліку операцій зі здійснення виїзної торгівлі показано в додатку А. Деякі виробничі підприємства поряд з виробництвом і реалізацією продукції займаються роздрібною торгівлею товарами. Для обліку реалізації товарів застосовуються субрахунки 902 «Собівартість реалізованих товарів» і 702 «Дохід від реалізації товарів». Витрати на збут товарів відображують на рахунку 93 «Витрати на збут».

2.3 Облік фінансових результатів від реалізації продукції

Пунктом вісім П(С)БО 15 визначені чотири умови, що необхідні для визначення доходів (виторгу):

- покупцю передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі керування і контроль над реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виторг) може бути вірогідно визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Для бухгалтерського обліку доходу від операційної діяльності

Інструкцією № 291 призначений рахунок 70 «Дохід від реалізації», на субрахунках якого враховується:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

По дебету названих субрахунків щомісяця відбиває сума непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), а по кредиту на протязі звітного року відображаються суми загального доходу [6]. Чистий дохід, тобто сума загального доходу, зменшеного на непрямі податки, збори, знижки і т.п., відноситься на рахунок 79 «Фінансові результати».

Відповідно до пункту 9 П(С)БО 15 при здійсненні обміну продукцією, товарами, роботами, послугами й іншими активами, що подібні по призначенню і мають однакову справедливу вартість, дохід не визнається. Отже, якщо відбувається обмін подібною продукцією, то ця операція не торкається рахунка 70 «Дохід від реалізації», а відображається по дебету і кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» і дебету рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Після обміну продукцією робиться залік взаємної заборгованості.

При обліку доходів необхідно враховувати й інші вимоги П(С)БО 15 «Дохід». Наприклад, суми ПДВ, акцизу, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню в бюджет і позабюджетні фонди: не визнаються доходами; також не визнаються доходами: суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума надходжень за договором комісії, агентському й іншому подібному договору на користь принципала, комітента і т.д.; сума авансу в рахунок оплати продукції (робіт, послуг); сума задатку під залог, в рахунок погашення займу і т.д., якщо це передбачено відповідним договором; надходження, що передбачаються іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів. Рахунок № 70 «Дохід від реалізації» призначений для узагальнення інформації про доходи

від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, доходів від страхової діяльності, а також сум знижок, наданих покупцям і про інші відрахування з доходу. На кредиті субрахунків відображають збільшення (одержання) доходу, на дебеті – необхідна сума непрямих податків (ПДВ, акцизу й інших); суми, що відправляються підприємством на благо комітента; повернуті перестраховальниками частини страхових платежів. А також списання в порядку закриття на рахунок № 79 «Фінансові результати».

Прибуток, згідно бухгалтерського обліку можна визначити за допомогою звіту про фінансові результати підприємства, де згруповані рахунки класу 7 і 9. Доходи, витрати, прибутки та збитки в звіті про фінансові результати підрозділяються по видах діяльності, функціям і елементам операційних витрат.

Для кожної статті Звіту про фінансові результати передбачений окремий рахунок. Протягом звітного періоду на рахунках класів 7 і 9 накопичуються відповідно доходи і витрати. Наприкінці звітного періоду рахунки доходів і витрат закриваються на рахунок фінансових результатів.

Фінансовий результат діяльності підприємства складається з:

- фінансових результатів від основної діяльності;
- фінансових результатів від фінансових операцій;
- фінансових результатів від іншої звичайної діяльності;
- фінансових результатів від надзвичайних подій.

Визначаються фінансові результати шляхом визначення доходів і відповідних витрат підприємства [22]. Доходи – це збільшення економічних вигод у виді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до росту власного капіталу (крім росту капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу. Збиток – це перевищення суми витрат над доходом, для одержання якого були зроблені ці витрати.

Фінансові результати поділяються по видах діяльності: прибуток (збитки) від звичайної і надзвичайної діяльності. Під звичайною діяльністю розуміють яку-небудь діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують або виникають, унаслідок здійснення такої діяльності. Прикладом звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, розрахунки з постачальниками і замовниками, працівниками, податковими органами, банківськими установами [42]. До надзвичайної діяльності підприємства відносять операції, що не відбуваються часто або регулярно і відрізняються від звичайних операцій. Наприклад, стихійне лихо, пожежа, технологічні аварії.

Звичайна діяльність, у свою чергу поділяється на операційну, фінансову і інвестиційну. Фінансова діяльність підприємства – це діяльність, що приводить до зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Інвестиційна діяльність – придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, що не є складовою частиною еквівалентів коштів.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною і фінансовою діяльністю [35].

Реалізація продукції відноситься до фінансової діяльності, адже це насамперед відчуження активів, що належать підприємству, їх продажем з метою відтворення використаних засобів підприємства й отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників.

Місце і роль процесу реалізації у суспільному відтворенні визначаються відповідним господарським механізмом, який встановлює умови реалізації та розрахунків за продану продукцію, нерідко регулює ціни. Визначення поняття та моменту здійснення реалізації знайшло відображення у законодавчих актах, що регулюють сплату податків.

Позитивним моментом податкової реформи стало запровадження

єдиного порядку визначення реалізованої продукції як вартості відвантаженої продукції та дати реалізації як дати відвантаження, що дало змогу досягти відповідності з міжнародними підходами до поняття «реалізація».

Реформа бухгалтерського обліку, яка здійснюється в Україні, не змінила суті процесу реалізації, запропонувавши дещо інші підходи до організації його обліку. П(С)БО 15 «Дохід» містить порядок визначення, оцінку та розкриття у фінансовій звітності доходу, який виникає в результаті реалізації чи використання активів підприємства іншими суб'єктами господарювання. Цей стандарт фактично визначає період відображення в звітності, а отже, і у фінансовому обліку виручки від реалізації у всіх її аспектах [38].

Отже, відвантаженому покупцям і списану з матеріально відповідальних осіб сільськогосподарську продукцію вважають реалізованою. Відношення реалізованої продукції до валової (виробленої) становить коефіцієнт товарності. Чим менше залишається готової продукції для внутрішньогосподарських потреб, тим вищий рівень її товарності.

Основна маса виробленої продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» реалізується переробним підприємством. Частина продукції може бути реалізована на ринку, працівникам підприємства, за готівку, через комерційні структури, обмінена на промислові товари (паливо, засоби захисту рослин і тварин, мінеральні добрива, будівельні матеріали тощо), через товарні біржі за цінами, що формуються в процесі реалізації, або за домовленістю сільськогосподарського підприємства з покупцями. Для документального оформлення операцій із реалізації продукції передбачено відповідні первинні документи (наведені вище).

Послідовність процесу визначення фінансових результатів підприємства можливо визначити по таких формулах:

1. Визначення чистого доходу (виторгу) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (ЧД) представлено у формулі 2.1:

$$\text{ЧД} = \text{Д} - (\text{ПДВ} + \text{АС} + \text{ДС} + \text{ДР}) \quad (2.1)$$

де Д – доход (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ПДВ – податок на додану вартість;

АС – акцизний податок;

ДС – інші збори і податки з обороту;

ДР – інші витрати.

$$\text{ЧД 1} = 2056,2 - (342,7 + 0 + 0) = 1713,5 \text{ тис. грн.};$$

$$\text{ЧД 2} = 2918,2 - (487,8 + 0 + 0) = 2430,4 \text{ тис. грн.}$$

2. Розрахунок валового прибутку (збитку) (ВП(У)) (формула 2.2):

$$\text{ВП(У)} = \text{ЧД} - \text{СРП} \quad (2.2)$$

де СРП – собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг:

$$\text{ВП(У)1} = 1713,5 - 1366,5 = 347 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{ВП(У)2} = 2430,4 - 2365,2 = 65,2 \text{ тис. грн.}$$

3. Визначення фінансового результату від операційної діяльності (ФРоп.д.) (формула 2.3):

$$\text{ФРоп.д.} = \text{ВП(У)} + \text{ДОД} - (\text{АР} + \text{РС} + \text{ДОР}) \quad (2.3)$$

де ДОД – інші операційні доходи;

АР – адміністративні витрати;

РС – витрати на збут;

ДОР – інші операційні витрати.

$$\text{ФРоп.д.1} = 347 + 1876,5 - (197,1 + 60,1) = 1966,3 \text{ тис. грн.};$$

$$\text{ФРоп.д.2} = 65,2 + 1189,1 - (306,7 + 52) = 895,6 \text{ тис. грн.}$$

Важливе значення для визначення моменту одержання доходу має економічний зміст господарської операції, унаслідок якого одержують доход. Доход від реалізації може бути визначений на дату відвантаження, так до і після її [41]. Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» передбачені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів і порядок їхнього визначення визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. По кредиту рахунка 70 «Дохід від реалізації продукції» визначаються на відповідних субрахунках:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

По кредиту рахунка 71 «Інший операційний доход» визначаються:

710 «Дохід від продажу іноземної валюти»;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

715 «Отримані пені, штрафи, неустойки»;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

718 «Отримані гранти і субсидії»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Фінансові результати утворюються з доходів діяльності підприємства за винятком витрат діяльності. Витрати діяльності враховуються на дебеті рахунків класу 9 «Витрати діяльності» і відповідних субрахунках:

90 «Собівартість реалізації»;

91 «Загальновиробничі витрати»;

92 «Адміністративні витрати»;

93 «Витрати на збут»;

94 «Інші операційні витрати».

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку й узагальнення інформації і фінансових результатів підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій.

По кредиту рахунка відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, на дебеті – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також необхідна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Існують чотири субрахунки фінансових результатів.

На субрахунку 791 «Результат від основної діяльності» визначається прибуток або збиток від основної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображаються у порядку закриття рахунків сума доходу від реалізації річної продукції, товарів, робіт, послуг і від іншої операційної діяльності (рахунка 70 і 71). На дебеті – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунка 90, 92, 93, 94).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток або збиток від фінансових операцій підприємства.

На субрахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» визначається прибуток або збиток від іншої звичайної діяльності підприємства.

На субрахунку 794 «Результат від надзвичайних подій» визначається прибуток від надзвичайних подій.

2.4 Удосконалення обліку реалізації продукції

Облік реалізації продукції, як і взагалі бухгалтерський облік, на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» ведеться досить досконало і сучасно. На

ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» бухгалтерський облік ведеться за допомогою комп'ютера, а саме бухгалтерської програми «1-С бухгалтерія». На підприємстві працюють дуже відповідальні і грамотні бухгалтери, які люблять свою роботу і з великою відповідальністю ставляться до неї. Але і їхню роботу, на нашу думку, можна трохи підкоригувати, направити в потрібне русло, удосконалити.

Перш за все, на нашу думку, в первинних документах по реалізації продукції треба вказувати саме перед відвантаженням якість продукції, але це не вид продукції, наприклад житнього, який і так обов'язково повинен бути вказаний. Ми маємо на увазі проведення аналізів на відсоток вологості, який не менш важливо впливає на якість продукції, ніж вид. В наш час, коли конкурентна боротьба набирає все більшу вагу на ринку, думка кожного великого покупця має значення для підприємства, як і загальна репутація підприємства [39]. А тому, підприємство, затративши невеликі гроші на аналіз вологості, може отримати від цього значну економічну вигоду. Адже, коли покупець або замовник буде знати, яка насправді якість продукції, якщо вона буде зазначена в первинних документах (або, в ідеалі, іще і в договорі) він буде впевненішим у виборі цієї продукції і наступного разу буде при виборі постачальника віддавати перевагу саме цьому підприємству.

Тому, на нашу думку, не один гатунок борошна впливає на якість продукції а тому треба зазначати відсоток вологості і зазначати номер договору і дату договору а також дату проведення аналізу якості реалізуємої продукції. Всі ці властивості ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» можуть вигідно виділити підприємство на фоні інших конкурентних хлібопекарських підприємств. Отже, на нашу думку, зазначене нововведення підприємству дуже потрібне, адже може принести йому додаткову економічну вигоду.

Що стосується синтетичного та аналітичного обліку реалізації продукції то, на нашу думку, на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» його потрібно вести за окремими контрагентами та договорами. Це потрібно виконувати для загальної аналітики реалізації продукції. За допомогою таких

накопичувальних відомостей, де буде вестись облік за окремими контрагентами та договорами, підприємство зможе відслідкувати такі фактори, які дозволять керувати заборгованістю:

- своєчасність оплати за реалізовану продукцію;
- своєчасність виконання умов договору за зазначеними в ньому датами;
- відповідність отриманих сум зазначеним в договорах;
- загальний обсяг відвантаженої продукції одному покупцю;
- контроль стану розрахунків з покупцями за відстроченими заборгованостями;
- слідкувати за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованості.

Облік реалізації продукції за окремими контрагентами та договорами допоможе підприємству при складанні платіжного календарю, який розбитий на дві частини і ведеться за датами: ліва частина якого складає облік надходження коштів, а права – використання коштів за напрямками, потрібними підприємству. Маніпулювання розмірами дебіторської та кредиторської заборгованості на протязі періоду дозволить підприємству керувати своїм фінансовим результатом, який підлягає оподаткуванню, так як підприємство має можливість збільшувати або зменшувати валові витрати і валові прибутки. І на основі вищезазначених вдосконалень підприємство зможе скласти своє враження про покупців: які своєчасно виконують умови, які купують найбільше продукції і є постійними клієнтами, а які прострочують заборгованість а то і зовсім не повертають її. І вже виходячи з цього підприємству потрібно вирішувати якому підприємству можна зробити знижку, якому можна відвантажити продукцію з відстрочкою платежу, а з яким підприємством можна підтримувати стосунки лише за умови передплати.

На нашу думку, вищезазначені вдосконалень допоможуть підприємству в роботі і можуть принести йому значні економічні вигоди.

3 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ВІЛЬНЯНСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ»

3.1 Аналіз попиту, стану ринку та обсягу реалізації продукції

Основна увага в керуванні господарством зосереджена на фінансовій діяльності підприємства, раціональному й ефективному використанні фінансових ресурсів. Фінансова діяльність охоплює сукупність операцій по перебуванню і використанню засобів і ефективному їхньому використанню в процесі виробництва і реалізації продукції і товарів, виконанні робіт, наданні послуг. Аналіз фінансового стану має своєю метою поліпшення організації фінансів і підвищення ефективності їхнього використання в процесі господарської діяльності. Зміст аналізу фінансового стану складається у вивченні розміщення і використання засобів виробництва, платоспроможності підприємства, забезпеченості власними коштами, стану виробничих запасів і власних або позикових засобів їхнього утворення, дисципліни в розрахунках з іншими підприємствами, організаціями і державою, використання засобів господарства за призначенням, виявлення шляхів підвищення ефективності використання фінансових ресурсів [30].

Фінансовий облік і особливо публічна фінансова звітність регламентується міжнародними і національними стандартами, що забезпечують інтереси зовнішніх користувачів інформації. Стандартизація фінансового обліку і фінансової звітності покликана оберігати інтереси всіх партнерів підприємства, у той же час зберігати комерційну таємницю.

Отже, основна мета фінансового аналізу – оцінка минулої діяльності і положення підприємства на даний момент, а також оцінка майбутнього потенціалу підприємства.

На першому етапі варто визначити підхід або напрямок аналізу: чи

варто порівнювати показники підприємства із середніми показниками народного господарства або галузі, або показники даного підприємства за минулі періоди часу, або показники з показниками інших підприємств – конкурентів. Кожний підхід вимагає своїх методів аналізу, підбора відповідної йому інформації. На другому етапі фінансового аналізу оцінюється якість інформації, якість доходів, тобто вплив способів і методів обліку на формування прибутку й інших фінансових результатів. На третьому етапі проводиться сам аналіз.

Аналіз проводиться як по абсолютним, так і відносних показниках. Особливе значення має розрахунок відносних показників ліквідності і ринкової стійкості, а також рентабельності підприємства. Прибуток і рентабельність підприємства є важливими показниками ефективності виробництва. Прибуток – це, з одного боку, основне джерело фондів підприємства, а з іншого боку – джерело доходів державного і місцевого бюджетів. Важливо при цьому враховувати не тільки розмір і приріст прибутку але і рівень рентабельності; знати скільки прибутку отримано на кожную гривню виробничих фондів [31].

На величину прибутку і рівень рентабельності впливають багато факторів. Прибуток і рентабельність підприємства є узагальнюючими показниками інтенсифікації виробничої і маркетингової діяльності. Фінансовий стан підприємства характеризує стан і розміщення його засобів, що відображується в бухгалтерському балансі.

Основними показниками фінансового стану є:

- забезпеченість власними оборотними коштами;
- відповідність фактичних запасів матеріальних засобів нормативу (фінансово-експлуатаційній потребі);
- забезпеченість запасів призначеними для них джерелами;
- платоспроможність підприємства.

У такий спосіб: фінансовий аналіз у ринковій економіці є однією з найважливіших функцій керування, він дозволяє визначити

конкурентоспроможність підприємства в ринковому середовищі. Показник обсягу реалізації для підприємства в сучасних складних умовах господарювання має велике значення. Якщо обсяги реалізації продукції мають тенденцію до постійного зниження через відсутність належного попиту на неї, слід уважно проаналізувати всі обставини й фактори, що формують цей попит. Треба також з'ясувати основні засади маркетингової політики підприємства, чи вона достатньо гнучка і активна, чи практикуються відмінні підходи на різних ринках тощо [32]. Після цього потрібно ознайомитися з практикою бартерних угод і комерційного кредиту. Оскільки багато підприємств залишились практично без обігових коштів, купувати необхідні їм ресурси для власного виробництва вони можуть тільки в умовах бартерних поставок, тобто товарообмінних операцій.

Бартеризація економіки – тимчасовий крок, проте це явище увійшло в наше життя надовго і скрізь. Тому при аналізі виконання плану з реалізації продукції треба приділити належну увагу доцільності бартерних поставок на підприємстві, правильності їх відображення в обліку.

Таблиця 3.1

Дані для зіставлення обсягів виробництва, відвантаження і реалізації продукції, тис. грн.

Показник	За планом	Фактично	Абсолютне відхилення	Вплив на обсяг реалізації
1. Залишки нереалізованої продукції на початок періоду: - на складах;	350	400	+50	+50
2. Випуск товарної продукції	2270	2276	+6	+6
3. Реалізація товарної продукції	2950	2918	-32	
4. Залишки реалізованої продукції на кінець періоду: - на складі;	46	146	+76	-76
5. Зміна залишків нереалізованої продукції упродовж звітної періоду	-704	-742	+8	-8

Нарешті, слід з'ясувати, чи мають місце тривалі поставки продукції тим підприємствам, що вже заборгували значні суми і не мають змоги розрахуватися з боргами. На ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» бартерні операції не проводяться, що свідчить про наявність достатньої кількості обігових коштів, а звідси, стійке фінансове становище.

При аналізі обсягу реалізації продукції треба вивчити її динаміку за кілька років, а також по кварталах і місяцях звітного року. Необхідно дати оцінку виконання плану за обсягом реалізації в цілому, в розрізі окремих груп видів продукції, зон реалізації тощо. Обов'язково слід зіставити обсяги виробництва, відвантаження і реалізації продукції та визначити основні причини можливих розходжень цих показників (таблиця 3.1, рисунок 3.1).

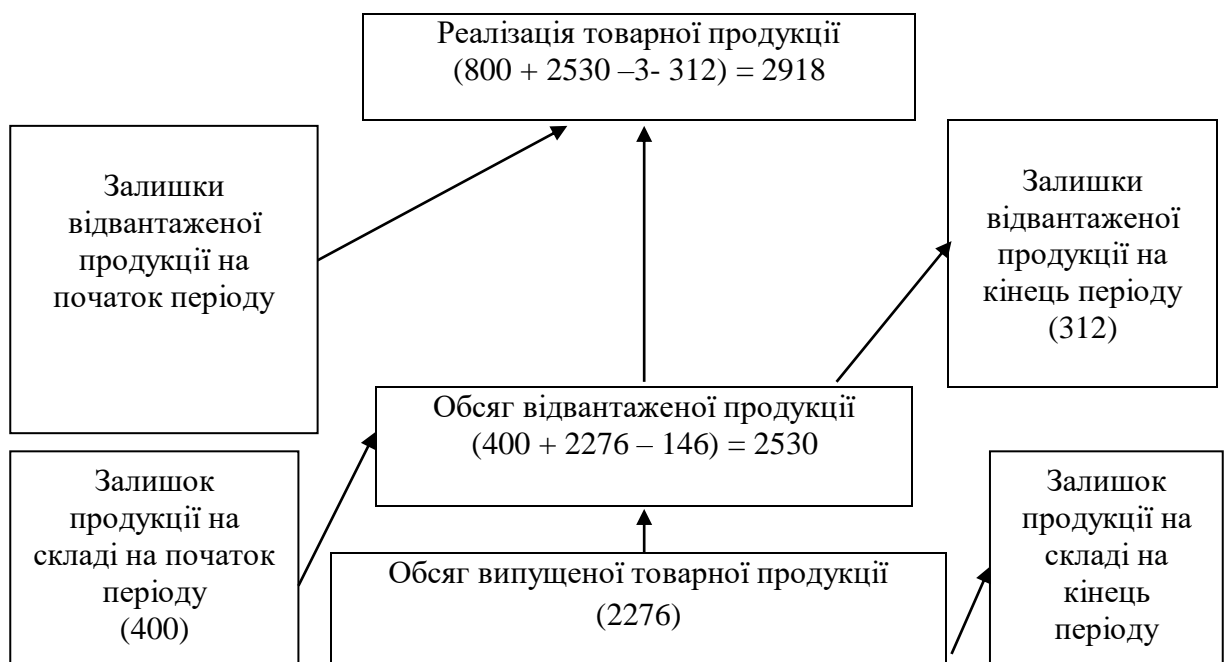


Рис. 3.1 Схема зв'язку між показниками товарної продукції, обсягу відвантаженої продукції та реалізованої товарної продукції (за фактичними даними табл. 3.1)

Отже, абсолютне відхилення реалізації зумовлено дією таких факторів:

$$(50 + 50) + 6 + (-76 - 62) = -32.$$

За даними таблиці 3.1 план за обсягом реалізації не виконано на 32

тис. грн. (таблиця 3.2), що зумовлено безпосередньо скороченням обсягів відвантаження на 22 тис. грн. і негативним впливом зростання обсягів залишків товарів відвантажених на 10 тис. грн.

Таблиця 3.2

Дані для визначення плану за обсягом реалізації, тис. грн.

Показник	За планом	Фактично	Абсолютне відхилення	Вплив факторів
1. Товарна продукція	2270	2276	+ 6	+ 6
2. Зміна залишків продукції на складі	+ 10	+ 50	+ 40	- 40
3. Обсяг відвантаженої продукції	2600	2530	- 70	- 70
4. Зміна залишків товарів відвантажених	+ 60	+ 76	+ 16	- 16
5. Обсяг реалізації товарної продукції	3000	2918	- 82	-120

У свою чергу, невиконання плану відвантаження продукції пояснюється позитивним впливом збільшення обсягу виробництва (+ 36 тис. грн.) і негативним впливом зростання залишків готової продукції на складі підприємства (50 тис. грн.). Після вивчення цих найбільш загальних факторів слід перейти до докладного розгляду дії конкретних факторів, які можуть впливати на кінцевий обсяг реалізації продукції (рисунок 3.2).

Систематизуючи фактори, що впливали на реалізацію продукції, слід вирізнити фактори внутрішньої та зовнішньої дії [12].

Крім того, потрібно зосередити увагу на виконанні плану відвантаження продукції споживачам.

Використовуючи дані бухгалтерського обліку, аналізують стан виконання плану відвантаження по місяцях і кварталах звітного року, а за необхідності деталізують місячні обсяги в декадному розрізі і за видами продукції. Якщо під час аналізу встановлюють неритмічність відвантаження продукції, слід ретельно з'ясувати причини такого становища і визначити винних. В останні роки зростає значення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, оскільки це дає змогу використовувати значні за обсягом світові ринки збуту продукції і заробляти валюту [13].

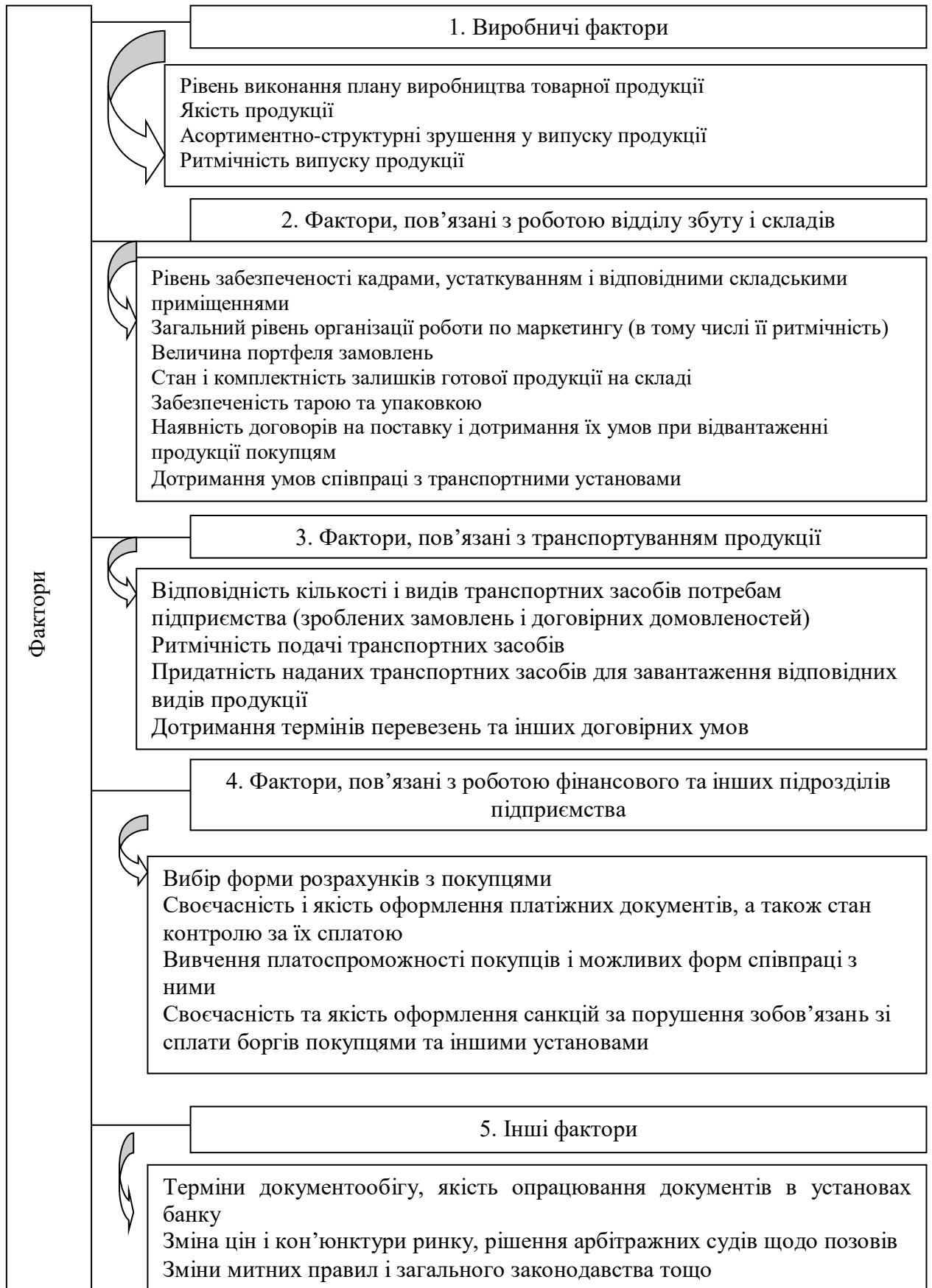


Рис. 3.2 Фактори, які впливають на обсяг реалізації продукції

Тому обсяги поставок на експорт, терміни виконання, види продукції, а також ефективність цих операцій мають бути одними з першочергових завдань аналізу реалізації продукції. Особливо важливо виявити можливі недоліки в цій справі і навіть зловживання, спланувати заходи, спрямовані на використання резервів зростання обсягів експорту і поліпшення відповідних економічних показників. Завершуючи аналіз показників реалізації продукції, треба визначити резерви і здійснити підрахунок їх величини.

3.2 Аналіз прибутку від реалізації продукції

Значення, завдання та інформація для проведення аналізу використовуються наступні.

Прибуток – один із основних господарських показників роботи підприємства. За його допомогою визначають рівень рентабельності, тобто прибутковість, а також ефективність функціонування підприємства. Прибуток формується як різниця між виручкою від реалізації продукції і витратами на виробництво та її продаж. Якщо власні витрати перевищують грошові надходження від реалізації, мають місце збитки від реалізації [14].

Фінансовий результат, який відображається в балансі, називається нерозподіленим прибутком або непокритим збитком. Цей показник складається з прибутку від реалізації товарної продукції, прибутку (збитків) від іншої реалізації та позареалізаційних результатів (інших прибутків і збитків).

Під час аналізу ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» треба розв'язати такі завдання:

- оцінити виконання плану за прибутком в цілому і в розрізі окремих видів прибутків і збитків;
- вивчити динаміку фінансових результатів за ряд років;

- визначити та обрахувати вплив основних чинників на зміну суми прибутку від реалізації товарної продукції;
- оцінити рівень рентабельності продукції і підприємства;
- зробити підрахунок резервів зростання прибутку і рентабельності.

Аналіз фінансових показників на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» ми проводимо за даними форми №2 «Звіт про фінансові результати та їх використання», форми №1 «Баланс підприємства», а також даними бухгалтерського обліку, робочих матеріалів фінансового відділу та юрисконсульта підприємства. Аналіз прибутку ми здійснюємо за даними фінансового звіту (форма №2). При цьому дамо оцінку виконання плану прибутку (збитку) в цілому і по окремим його видах, вивчимо динаміку відповідних сум і зміни порівняно з минулим періодом (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Фінансові результати ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

Показник	Минулий рік	Звітний рік		Відхилення фактичних даних			
		За планом	Фактично	Від минулого року		Від плану	
				сума	%	сума	%
1. Прибуток від реалізації товарної продукції	347	100	65,2	-281,8	-81,2	-34,8	-34,8
2. Прибуток (збиток) від іншої реалізації	1619,3	1000	830,4	-788,9	-48,7	-169,6	-16,96
Разом рядок 1+ рядок 2	1966,3	1100	895,6	-1070,7	-54,45	-204,4	-18,6
3. Інші позареалізаційні:							
- доходи	576,6	1100	1917,1	+1340,5	+232,5	+1917,1	+174,3
- витрати	134,5	1000	2100	+1965,5	+1461,3	+2100	+210
Разом	442,1	1000	-182,9	-625	-141,37	-182,9	374,3
4. Балансовий прибуток	2408,4	1100	712,7	-1695,7	-70,4	-387,3	-35,2

За даними таблиці 3.3 можна зробити такі висновки. План за

прибутком не виконано (-35,2%), прибуток не досяг плану на -387,3 тис. грн. Такі події відбулися через значне невиконання плану за прибутками від: реалізації товарної продукції (-34,8 тис. грн.) та іншої реалізації (-169,6 тис. грн.). Підприємство має негативну динаміку зменшення прибутків (-70,4%). В роботі підприємства ще існують і значні негаразди, внаслідок чого резерви зростання прибутків становлять 2234,5 тис. грн. (134,5 + 2100).

Вивчаючи одержані суми прибутків за кілька років, ми встановлюємо, яка склалась тенденція в їх зміні, чи відображає вона зростання ефективності роботи підприємства. У зв'язку з цим ми особливо ретельно досліджуємо якість прибутків. Це поняття характеризує достовірність розрахунку сум прибутків і збитків, що одержує підприємство.

В першу чергу таке явище пов'язують з налагодженням і надійністю бухгалтерського обліку на підприємстві та якістю складання балансів і фінансових звітів. Керівники підприємства можуть відносно легко змінювати за власним бажанням такі види витрат, як витрати на рекламу, ремонтні роботи, науково-дослідницькі розробки і підготовку кадрів.

Ці витрати, які можуть значно коливатися залежно від змін фінансової політики підприємства, називають у західних підручниках дискреційними. Форсоване скорочення таких витрат приводить до одночасного зростання прибутків, проте цей процес справедливо пов'язують і зниженням їхньої якості. Аналіз показника співвідношення балансового прибутку й обсягу продаж підприємства за кілька років досить надійно констатує можливі погіршення якості прибутків (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка прибутків і обсягу продаж ТОВ «Вільнянський
хлібокомбінат», тис. грн.

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Нерозподілений прибуток	586	2408,4	712,7
Обсяг продаж	944,9	2056,2	2918,2
Коефіцієнт прибутковості (рядок 1 / рядок 2)	0,62	1,17	0,24

Як видно з таблиці 3.4, протягом трьох років коефіцієнт прибутковості має значні коливання, і ніяк не стабілізується.

Такий характер змін може бути наслідком свідомого штучного збільшення (зменшення) фінансових результатів за допомогою бухгалтерських прийомів, які спотворюють картину господарської діяльності підприємства. Такі самі результати можуть бути внаслідок нестабільної роботи. А оскільки ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» – підприємство, то на його стабільну роботу впливає багато факторів, і багато таких, які не залежать від роботи самого підприємства.

Аналіз виконання плану за прибутком від реалізації продукції починається з розрахунку впливу основних факторів.

Для цього потрібно взяти вихідні дані з форми № 2 за звітний рік (Додаток Б) і відповідну інформацію за попередній, а також відомості про зміну обсягів реалізації в натуральних показниках або в незмінних цінах.

Необхідні технічні розрахунки, щодо ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Вихідні дані для розрахунку впливу факторів на прибуток від реалізації на
ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

Показник	За звітом у минулому році	Реалізація звітного року в цінах, собівартості та структурі минулого року	Фактична реалізація звітного періоду, проте при структурі й собівартості минулого року	Фактично у звітному періоді
Виручка від реалізації продукції (за винятком ПДВ і акцизного збору)	1713,5	1541,7	2430,4	2430,4
Витрати на виробництво реалізованої продукції	1366,5	1229,85	1939,46	2365,2
Прибуток від реалізації товарної продукції	347	311,85	490,94	65,2
Витрати на 1 грн. реалізованої продукції	0,797	0,798	0,798	0,973

Обсяг реалізації в незмінних цінах у звітному періоді становив 90% від торішнього:

$$1713,5 \times 0,9 = 1541,7;$$

$$1366,5 \times 0,9 = 1229,85;$$

$$2430,4 \times 0,798 = 1939,46.$$

Вплив факторів розраховуємо так:

– вплив обсягу реалізації продукції:

$$311,85 - 347 = -35,15 \text{ тис. грн. (негативний вплив);}$$

– вплив зміни цін:

$$490,94 - 311,85 = +179,09 \text{ тис. грн. (позитивний вплив);}$$

у тому числі:

– вплив зміни цін на готову продукцію:

$$2430,4 - 1541,7 = +888,7 \text{ тис. грн. (позитивний вплив);}$$

– вплив зміни цін на сировину, напівфабрикати, енергію тощо:

$$(1939,46 - 1229,85) = -709,61 \text{ тис. грн. (негативний вплив);}$$

– вплив собівартості продукції та асортиментно-структурних зрушень:

$$65,2 - 490,94 = -425,74;$$

$$\text{або } -(2365,2 - 1939,46) = -425,74.$$

Загальний вплив усіх факторів:

$$-35,15 + 179,09 - 425,74 = -281,8.$$

Зменшення прибутку порівняно з минулим роком становило:

$$65,2 - 347 = -281,8.$$

Проаналізуємо прибутковість одного виду реалізованої продукції. Для такого аналізу визначають дію лише трьох факторів. Такі розрахунки їхнього впливу здійснюються на підставі внутрішньогосподарської інформації, яка до того ж містить планові дані. Вихідну інформацію для розрахунків впливу факторів на прибуток від реалізації ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» наведено в таблиці 3.6.

Розрахунок впливу факторів на величину прибутку від реалізації продукції:

– вплив обсягу реалізації продукції в натуральному вираженні:

$$(-5873,45) \times 0,0011 = -6,46 \text{ тис. грн.};$$

$$\text{або } 60 \times (48672 / 54545,45 - 1) = -6,46 \text{ тис. грн.};$$

– вплив зміни собівартості продукції:

$$-(+8,5) \times 48672 = -413712 \text{ грн.};$$

– вплив зміни цін:

$$8,7 \times 48672 = +423446,4$$

Разом +9727,94

Таблиця 3.6

Вихідні дані для розрахунку впливу факторів на прибуток від реалізації на
ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

Показник	За планом	Фак- тично	Абсо- лютне відхи- лення
Реалізовано продукції: тис. грн.	2800	2918,2	+118,2
Ціна за центнер продукції, грн.	51,3	60	+8,7
Собівартість реалізованої одиниці, грн.	50,2	58,7	+8,5
Прибуток на одиницю продукції, грн.	1,1	1,3	+0,2
Прибуток від реалізації всієї товарної продукції, тис. грн.	60	65,2	+5,2

Два фактори негативно впливали на суму прибутку і зменшили його на 420172 грн., проте резерв становив лише 6,46 тис. грн. Під час аналізу прибутків або збитків від іншої реалізації потрібно зіставляти фактичні дані з планом або аналогічними сумами за попередній період. Після цього можна визначити причини їх появи, або відхилень. Особливу увагу слід приділити аналізу незапланованих збитків. У більшості випадків ці суми доцільно включати до складу резервів зростання прибутку підприємства.

Раніше вже згадувалось і було доведено, що найголовнішим складовим валового прибутку є прибуток від реалізації продукції, який пов'язаний з факторами виробництва і реалізації. В першу чергу проаналізуємо загальні зміни прибутку від реалізації (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7

Оцінка прибутку від реалізації на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»,

тис. грн.

Показники	Минулий період	Звітний період	Відхилення в сумі (+,-)	Звітний період в % до минулого
1. Виручка від реалізації продукції	2056,2	2918,2	+862	141,9
2. Собівартість реалізації продукції	1366,5	2365,2	+998,7	173,08
3. Комерційні витрати	60,1	52	-8,1	86,52
4. Управлінські витрати.	197,1	306,7	+109,6	155,61
5. Прибуток від реалізації продукції	432,5	194,3	-238,2	44,93

Як видно з таблиці 3.7 зниження прибутку від реалізації продукції на 238,2 тис. грн., або 44,93 %, зумовлене ростом виручки від реалізації лише на 141,9 % (862 тис. грн.), в той час, як збільшилась собівартість реалізації продукції на 173,08 % (998,7 тис. грн.) і збільшились управлінські витрати на 155,61 % (109,6 тис. грн.).

Отже, скорочення витрат є резервом зростання прибутку від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат». Загальна сума резерву складає: $998,7 - 8,1 + 109,6 = 1100,2$.

Подальше обстеження прибутку від реалізації складається з розрахунку факторів, що впливають на її обсяг:

- зміна відпускних цін на продукцію;
- зміна обсягу продукції;
- зміна в структурі реалізованої продукції;
- зміна в собівартості продукції;
- зміна в собівартості за рахунок структурних змін в складі продукції;
- зміна цін на матеріали і тарифів на послуги;
- зміна витрат на 1 грн. продукції.

Вихідні дані для факторного аналізу прибутку від реалізації продукції наведені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Факторний аналіз прибутку від реалізації

Показники	Минулий період	Реалізація звітного періоду в цінах минулого і собівартості	Звітний період
1. Виручка від реалізації продукції, позначення.	2056,2 $\Sigma q_0 p_0$	2041,7 $\Sigma q_1 p_0$	2918,2 $\Sigma q_1 p_1$
2. Собівартість реалізованої продукції, позначення.	1366,5 $\Sigma q_0 c_0$	1229,85 $\Sigma q_1 c_0$	2365,2 $\Sigma q_1 c_1$
3. Прибуток від реалізації, позначення.	347 P_0	311,85 $P_{1,0}$	6,53 P_1

Тут:

q_0 – кількість реалізованої продукції в минулому періоді;

q_1 – кількість реалізованої продукції в звітному періоді;

p_0 – ціна реалізованої продукції в минулому періоді;

p_1 – ціна реалізованої продукції в звітному періоді;

c_0 – собівартість реалізованої продукції в минулому періоді;

c_1 – собівартість реалізованої продукції в звітному періоді;

P_0 – прибуток від реалізації продукції минулого періоду;

$P_{1,0}$ – прибуток від реалізації продукції звітного періоду в цінах минулого і собівартості;

P_1 – прибуток від реалізації продукції звітного періоду.

Враховуючи показники таблиці 3.8, розрахуємо вплив на прибуток від реалізації головних факторів.

Зміна відпускних цін на продукцію шляхом порівняння показників, що складає 876,5 тис. грн. ($2918,2 - 2041,7$). Цей розрахунок в формалізованому вигляді представлений формулою 3.1.

$$\Delta P(p) = \sum q_1 p_1 - \sum q_1 p_0 \quad (3.1)$$

де $\Delta P(p)$ – зміна прибутку за рахунок відпускних цін на продукцію.

Зміна обсягу реалізації продукції шляхом помноження прибутку минулого періоду на коефіцієнт зміни обсягу реалізації продукції в оцінці по собівартості минулого періоду: 312,3 тис. грн. $(347 \times 1229,85 / 1366,5)$ і порівняння цієї суми з прибутком минулого періоду, тобто $352,3 - 347 = 5,3$ тис. грн. В формалізованому вигляді представлено формулою 3.2.

$$\Delta P(K1) = P0 \times K1 - P0 = P0 \times (K1 - 1) \quad (3.2)$$

де $\Delta P(K1)$ – зміна прибутку за рахунок зміни обсягу реалізованої продукції в оцінці по собівартості минулого періоду;

$K1$ – коефіцієнт зміни обсягу реалізованої продукції в оцінці по собівартості минулого періоду (формула 3.3):

$$K1 = \sum q1c0 / \sum q0c0 \quad (3.3)$$

Зміна в структурі реалізованої продукції шляхом наступного розрахунку: величина прибутку минулого періоду коригується на різницю коефіцієнта зміни обсягу реалізації продукції в оцінці по відпускним цінам і коефіцієнта зміни обсягу реалізації продукції по собівартості минулого періоду. За даними таблиці 3.8. це виглядає так:

$$347 \times (2041,7 / 2056,2 - 1229,85 / 1366,5) = -31,924 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, значні зміни в структурі реалізації зменшили суму прибутку від реалізації. В формалізованому вигляді розрахунок можна представити так (формула 3.4):

$$\Delta P(K1, K2) = P0 \times (K2 - K1) \quad (3.4)$$

де $\Delta P(K1, K2)$ – зміна прибутку за рахунок структурних змін в обсязі реалізації продукції;

$K2$ – коефіцієнт зміни обсягу реалізації в оцінці по відпускним цінам (формула 3.5):

$$K2 = \sum q1p0 / \sum q0p0 \quad (3.5)$$

Зміна в собівартості продукції шляхом порівняння, що в сумі складає 1135,35 тис. грн. 92365,2 – 1229,85). Формалізований вид розрахунку (формула 3.6):

$$\Delta P(o) = \sum q1c1 - \sum q1c0 \quad (3.6)$$

де $\Delta P(o)$ – зміна прибутку за рахунок зміни в собівартості продукції.

Зміна в собівартості за рахунок структурних змін в складі продукції шляхом порівняння собівартості минулого періоду, скорегованої на коефіцієнт росту обсягу продукції, з собівартістю минулого періоду фактично реалізованої продукції в звітному періоді:

$$1366,5 \times 2041,7 / 2056,2 - 1229,85 = -127,01.$$

В формалізованому вигляді розрахунок виглядає так (формула 3.7):

$$\Delta P(Sk) = \sum q0c0 \times K2 - \sum q1c0 \quad (3.7)$$

де $\Delta P(Sk)$ – зміна прибутку за рахунок зміни собівартості в результаті структурних змін в складі продукції.

Зміна цін на матеріали і тарифи на послуги (електроенергія,

водопостачання, перевезення і т. ін.) визначають за даними аналітичного обліку і розрахунками економістів. На ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» зростання цін на матеріали і тарифи, на послуги в загальній сумі склали 9,5 тис. грн., що призвело до зниження прибутку в цій сумі.

Зміни витрат на 1 грн. продукції шляхом порівняння собівартості минулого року реалізованої продукції звітного періоду і фактичної собівартості, обчисленої з обліком зміни цін на матеріальні і інші ресурси. Останній показник собівартості не представлений в таблиці 3.8, цей показник можна знайти в економічному відділі.

Таблиця 3.9

Результати розрахунків впливу факторів на прибуток від реалізації продукції на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

Показники	Сума змін (+,-)	В % до загального відхилення прибутку
Відхилення прибутку – усього, в тому числі за рахунок факторів:	-238,9	-100
Збільшення комерційних витрат	+8,1	+3,39
Рост управлінських витрат	-109,6	-45,88
Збільшення відпускних цін на продукцію	+876,5	+366,88
Збільшення обсягу продукції	+200	+83,72
Зміни в структурі продукції	-31,924	-13,36
Збільшення в собівартості продукції	-1135,35	-475,24
Зміни в собівартості за рахунок структурних змін в складі продукції	-127,01	-53,17
Зростання цін на сировину і тарифів на послуги	-9,5	-3,98
Скорочення рівня витрат	+15	+6,28
Порушення господарчої дисципліни	+74,884	+31,35

Таким чином, скорочення на 15 тис. грн. (1229,85 – 1214,85) витрат на 1 грн. продукції позитивно вплинуло на прибуток, що є результатом режиму економії, що використовується на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».

Окрім вищезгаданих факторів досліджуються випадки порушення господарської дисципліни: економія, що з'явилася внаслідок порушення стандартів і технічних умов, невиконання планових заходів з охорони праці,

техніки безпеки і інше. В нашому випадку ці фактори збільшили суму прибутку на 74,884 тис. грн. Результати факторного аналізу доцільно з'єднати в таблицю 3.9.

3.3 Аналіз рентабельності реалізації продукції

Якщо сума прибутку показує абсолютний ефект від діяльності, то рентабельність характеризує міру цієї ефективності, тобто відносний ступінь прибутковості підприємства або продукції, що виробляється. У загальній формі рентабельність розраховується як відношення прибутку до витрат чи застосованих ресурсів (капіталу). Рентабельність застосованих (інвестованих) ресурсів є рентабельністю підприємства. Цей показник може бути визначений як відношення прибутку підприємства до сукупності виробничих фондів, балансових активів, власного чи акціонерного капіталу. Останній показник цікавить насамперед акціонерів і майбутніх інвесторів, оскільки він визначає верхню межу дивідендів [25].

Рентабельність продукції характеризує ефективність витрат на її виробництво і збут. Передусім обчислюється рентабельність усієї реалізованої продукції як відношення прибутку від реалізації до повної собівартості реалізованої продукції. Рентабельність продукції можна також розрахувати відношенням прибутку до обсягу реалізованої продукції. Рентабельність окремих видів продукції обчислюється за такою формулою (3.8):

$$P_i = (C_i - C_i) / C_i \times 100 \quad (3.8)$$

де P_i – рентабельність i -того виду продукції, %;

C_i, C_i – відповідно ціна і повна собівартість i -того виду продукції.

У багатоміноменклатурному виробництві в процесі аналізу рентабельності виробів слід застосовувати спосіб групувань. Насамперед усі виробниці групують за ознакою: рентабельна чи нерентабельна продукція. При цьому визначають кількість нерентабельних видів продукції, розраховують частку у % до загальної кількості виробів, а також їхню частку в обсязі реалізованої продукції. Треба також визначити, чи є серед нерентабельних виробів такі, що входять до складу найважливіших профільних видів продукції, чи є нові перспективні виробниці [23].

Дуже важливо здійснити групування продукції, що виробляється, за рівнем рентабельності:

- виробниці з низькою рентабельністю;
- виробниці з середньою або нормальною рентабельністю (близькою до середньої рентабельності по галузі);
- виробниці високорентабельні.

При цьому потрібно дати оцінку частки кожної групи в загальному обсязі реалізації.

Нарешті, здійснюють групування виробів за ознакою ступеня та напрямку зміни рентабельності, порівняно з попереднім періодом, при цьому визначають кількість виробів, по яких:

- рентабельність помітно зросла;
- рентабельність суттєво не змінилась;
- рентабельність знизилась.

Групування виробів за названими та іншими ознаками дає змогу краще зрозуміти існуючі проблеми та визначити напрями збільшення прибутковості виробництва. При цьому треба враховувати дію на рентабельність продукції таких чинників:

- зміну ринкових цін на продукцію даного підприємства;
- зміну податку на додану вартість;
- зміну рівня собівартості виробу з усіма факторами, які впливають на неї.

Серед чинників, які впливають на собівартість продукції, треба звернути особливу увагу на час випуску продукції. В перший рік, як правило, рентабельність дуже низька, проте наступні кілька років спостерігається підвищення її рівня [19]. Згодом її величина стабілізується, а в кінці виробництва навіть може почати падати. Однією з причин зростання рентабельності або супровідним їй чинником може бути збільшення обсягів виробництва цієї продукції. Вивчення впливу обсягу виробництва на рівень рентабельності – цілком самостійне питання аналізу прибутковості підприємства. Для цього рекомендується будувати графік розрахунку критичної точки обсягу виробництва (рисунок 3.3).

Використаємо дані таблиці 3.6 за звітом і додатково врахуємо, що постійні витрати, які не залежать від змін обсягу виробництва, взагалі становлять 358,7 тис. грн. а змінні витрати – 1,3 грн. на одиницю продукції. Наведені дані наносимо на графік, в якому по горизонтальній осі відкладається обсяг випуску продукції у натуральному вираженні, а по вертикальній – вартість випуску в цінах реалізації за винятком ПДВ і загальна її собівартість. Лінія ОВ показує вартість продукції, АВ – постійні витрати, АС – змінні витрати. Тоді вертикальна лінія В1О1 відображає величину вартості реалізованої кількості продукції, яка поділяється на такі складові частини: відрізок О1Б1 – постійна частина витрат, Б1С1 – змінні витрати і С1В1 – фактичний прибуток при випуску 48672 центнер даної продукції.

Графік дає змогу провести ряд аналітичних розрахунків. Насамперед точка перетину лінії вартості продукції ОВ і лінії собівартості випуску АС являє собою той критичний обсяг виробництва, при якому виручка за продукцію дорівнює її собівартості. Перпендикуляр з точки Ск на горизонтальну вісь до точки Ок показує критичний обсяг виробництва – 38000 центнер. При виробництві продукції нижче цього обсягу підприємство буде працювати зі збитком, при перевищенні одержить прибуток. Як було вже встановлено розрахунками, при обсязі виробництва 48672 центнерів

прибуток становить 65,2 тис. грн., який на графіку показаний відрізком С1В1.

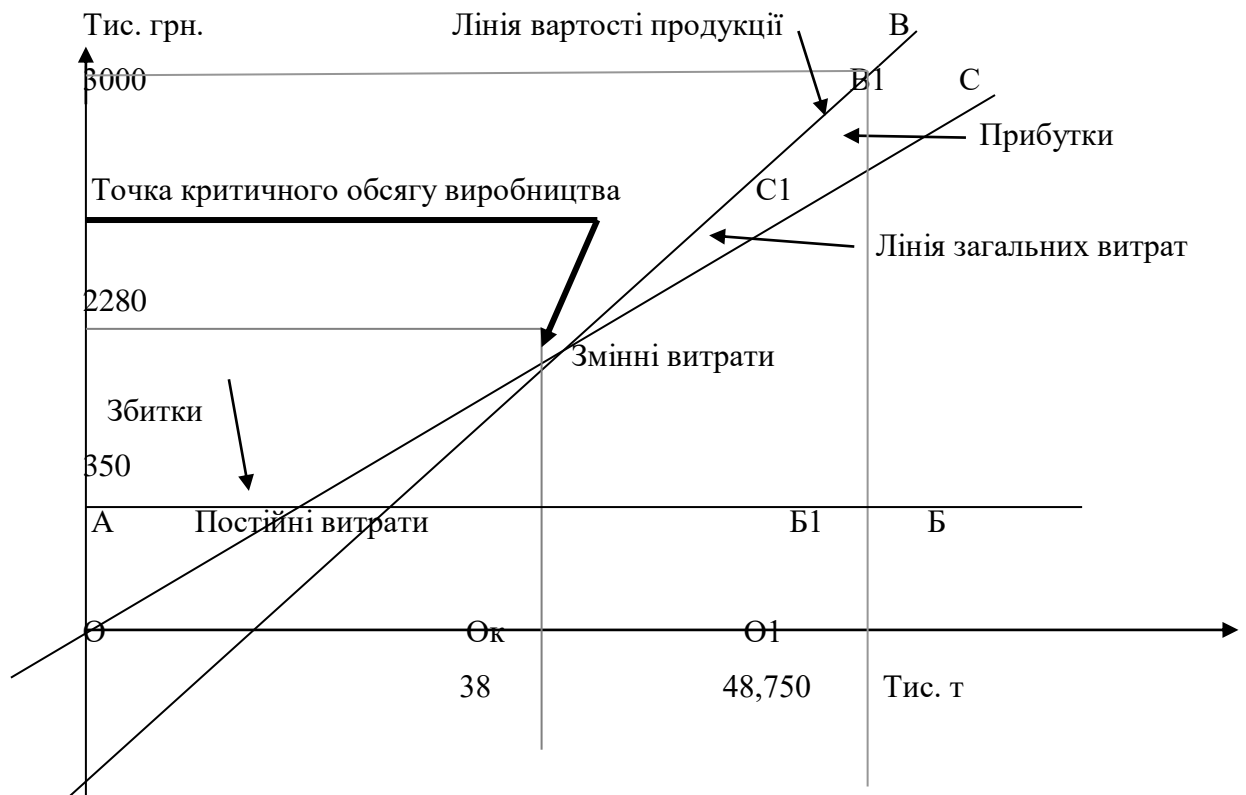


Рис. 3.3 Графік визначення точки критичного обсягу виробництва

За допомогою цього графіка можна проаналізувати різні варіанти обсягів виробництва і визначити ступінь їх прибутковості.

Проте слід мати на увазі, що цей графічний метод передбачає ряд допущень та умовностей:

- незмінність постійної частини витрат для будь-якого обсягу виробництва;
- повну пропорційність зміни змінних витрат;
- стабільні, незмінні ціни;
- випуск одного виду або однорідної продукції.

В дійсності всі ці умови витримати незмінними не вдається. Проте для початкового аналізу варіантів обсягу виробництва цей графічний метод може бути дуже корисним і наочним.

У подальшому аналізі можна застосувати точніші розрахунки відносно бажаного варіанта обсягу виробництва.

Рентабельність усієї реалізованої продукції можна визначити за даними таблиці 3.10. Фактична рентабельність продукції за минулий рік становила:

$$P_m = 347 \times 100 / 1366,5 = 25,39 \%$$

Аналогічний показник за звітний рік становив:

$$P_z = 65,2 \times 100 / 2365,2 = 2,76.$$

Отже, загальне зменшення цього показника за рік становило 22,63 %. Показник рентабельності продукції в цілому по підприємству може змінитися внаслідок зміни рентабельності окремих видів продукції та асортиментно-структурних зрушень у реалізованій продукції.

Рентабельність підприємства – найбільш узагальнюючий показник його діяльності. В ньому синтезуються всі фактори виробництва і реалізації продукції, оборотність господарських коштів і позареалізаційні фінансові результати. За даними таблиць 3.3 і 3.5 виконаємо належні розрахунки і занесемо їх у таблицю 3.10.

Таблиця 3.10

Показники прибутку

Показник	Минулий рік	Звітний рік	
		За планом	Фактично
Нерозподілений прибуток, тис. грн.	2408,4	700	712,7
Середньорічна величина виробничих фондів (засобів), тис. грн.	8938,7	3800	3855,8
Обсяг реалізації продукції, тис. грн.	1713,5	2400	2430,4
Рентабельність підприємства, % (рядок 1 / рядок 2 × 100)	26,9	18,4	18,5
Реалізація на 1 грн. виробничих фондів (засобів), коп.. (3 / 2 × 100)	19,17	63,16	63,03
Прибуток на 1 грн. реалізації, коп.	140,55	29,16	29,32

Рентабельність підприємства у звітному періоді становила 18,5 % і була більша за планову на 0,1 %. Проти минулого року зменшення на 8,4 %.

Зміна цього показника є результатом дії двох факторів, %:

– зміни реалізації на 1 грн. виробничих фондів:

$$(63,03 - 19,17) \times 140,55 / 100 = 61,65;$$

– зміни прибутку на 1 грн. реалізації продукції:

$$\frac{(29,32 - 140,55) \times 63,03}{100} = -70,108$$

Разом -8,4.

Отже, зниження рентабельності підприємства пояснюється виключно зниженням рентабельності продукції. Використання виробничих фондів, навпаки, покращилось, внаслідок чого цей показник підприємства збільшився на 61,65 %.

Також на підприємстві був проведений факторний аналіз рентабельності продукції. Першим етапом факторного аналізу є оцінка рентабельності обсягу продаж і розрахунок факторів, що впливали на її стан (зміна ціни продукції і її собівартості). З цією метою використовуємо формулу 3.9 і складаємо аналітичну таблицю 3.11.

$$R_{vp} = Pr/Vp = Vp - S/Vp \quad (3.9)$$

де S – собівартість реалізації, що включає комерційні та управлінські витрати.

Як видно з таблиці 3.11 рентабельність обсягу продаж за період, що аналізується зменшилась на 14,55 пунктів. Треба пам'ятати, що зниження цього показника може свідчити про падіння конкурентоспроможності підприємства, так як дозволяє припустити зменшення попиту на його продукцію.

Розрахуємо вплив зміни ціни і собівартості реалізованої продукції за допомогою методу ланцюгових підстановок. Зміна собівартості обсягу продаж за рахунок зміни ціни реалізації ($\Delta R_{vp} - \Delta$ ціни): $(V_{p1} - S_0) / V_{p1} - (V_{p0} - S_0) / V_{p0} = (2918,2 - -1366,5) / 2918,2 - 0,335 = 0,5317 - 0,335 =$

+0,1967 або 19,67%.

Зміна рентабельності обсягу продаж за рахунок збільшення собівартості реалізації ($\Delta P_{vp} - \Delta S$):

$$\Delta P_{vp} (\Delta S) = (V_{p1} - S_1) / V_{p1} - (V_{p1} - S_1) / V_{p1} = 0,1895 - 0,5317 =$$

$$= -0,3422 \text{ або } 34,22\%.$$

Перевіримо відповідність загального застосування рентабельності продажу і сукупності впливу факторів:

$$\Delta P_{vp} = \Delta P_{vp} (\Delta \text{ціни}) + \Delta P_{vp} (\Delta S);$$

$$-14,55 = 19,67 - 34,22;$$

$$-14,55 = -14,55.$$

Таблиця 3.11

Розрахунок і оцінка рентабельності обсягу продаж (тис.грн.)

Показники	Минулий період	Звітний період	Відхилення
Виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (V_p)	2056,2	2918,2	+862
Собівартість реалізації товарів, робіт, послуг (S)	1366,5	2365,2	+998,7
Прибуток від реалізації (P_p)	689,7	553	-136,7
Рентабельність обсягу продаж (P_{vp}) (гр. 3 / гр. 1) \times 100 %	33,5	18,95	-14,55

Наступний етап аналізу – дослідження взаємозв'язку між показниками рентабельності активів, зворотності активів і рентабельності реалізованої продукції (формула 3.10):

$$P_a = P_{ч}/A = V_p/A \times P_{ч}/V_p \quad (3.10)$$

Цей показник відображає прибутковість активів, яка зумовлена як ціноутворюючою політикою підприємства, так і рівнем витрат на виробництво реалізованої продукції (рівень рентабельності). Крім того, через рентабельність активів можна оцінити ділову активність підприємства через

оберненість активів.

Формула 3.11 вказує на шляхи збільшення рентабельності коштів: за низької прибутковості продукції необхідно намагатися до прискорення зворотності активів і його елементів і навпаки – низька ділова активність підприємства може бути компенсована тільки зниженням витрат на виробництво продукції, або ростом цін на продукцію, тобто збільшенням рентабельності продукції.

Факторний аналіз рентабельності активів розрахуємо методом ланцюгової підстановки, використовуючи показники таблиці 3.12.

Таблиця 3.12

Оцінка показників, розрахованих на підставі активів

Показники	Минулий період	Звітний період	Відхилення
1. Оборненість активів ($V_p / A = O_a$), обороти	2,65	0,21	-2,44
2. Рентабельність реалізованої продукції ($Пч / V_p = P_p$), %	0,83	0,83	+0
3. Рентабельність активів %, P_a	3,48	0,17	-3,31

Зміна рентабельності активів за рахунок зменшення зворотності активів ($\Delta P_a (\Delta O_a)$):

$$\Delta P_a (\Delta O_a) = O_{a1} \times P_{p0} - P_{a0} = 0,210 \times 0,83 - 3,48 = -3,3057.$$

Зміна рентабельності активів за рахунок зниження рентабельності реалізованої продукції ($\Delta P_a (\Delta P_p)$):

$$\Delta P_a (\Delta P_p) = P_{a1} - O_{a1} \times P_{p0} = 0,17 - 0,210 \times 0,83 = -0,0043.$$

Перевіримо відповідність загальної зміни рентабельності активів в сумі впливу факторів:

$$\Delta P_a = \Delta P_a (\Delta O_a) + \Delta P_a (\Delta P_p);$$

$$-3,31 = -3,3057 + (-0,0043);$$

$$-3,31 = -3,31.$$

Показник рентабельності виробництва: ($P_{пф} = \Pi / (ОПФ + МОА)$) знаходиться в прямій залежності від рентабельності продукції і зворотній

залежності від зміни фондомісткості продукції. Збільшення рентабельності продукції забезпечується переважно зниженням собівартості одиниці продукції. Чим краще використовуються основні виробничі фонди, тим нижче фондомісткості, вище фондovіддача і як наслідок цього зростання рентабельності виробництва. При покращенні використання матеріальних оборотних коштів знижується їх величина, що приходить на 1 грн. реалізованої продукції. Відповідно, фактори прискорення зворотності матеріальних оборотних коштів є одночасно факторами росту рентабельності виробництва [16].

При аналізі рентабельності виробництва вихідні формули модифікуються шляхом ділення чисельника і знаменника на обсяг реалізованої продукції. Таким чином модель має вигляд (формула 3.11):

$$Pn = Pvn / Kaoc + \Phi e \quad (3.11)$$

де Φe – фондомісткість головних виробничих фондів;

$Kaoc$ – коефіцієнт закріплення матеріальних оборотних коштів.

Загальна зміна рентабельності продукції – зменшення на 3,34 % – утворилось під впливом наступних факторів:

Зниження рівня рентабельності продукції на 1,5 % призвело до скорочення рентабельності підприємства на 2,873 %:

$$0,23 / (0,185 + 0,143) - 3,575 = -2,873 \%$$

Збільшення фондомісткості призвело до зниження рентабельності підприємства на 3,2 %:

$$0,23 / (0,49 + 0,143) - 3,57 = 0,363 - 3,57 = -3,2\%$$

Збільшення коефіцієнта закріплення матеріальних оборотних коштів (тобто зменшення зворотності) оказало негативний вплив на рентабельність виробництва: $0,325 \% - 0,343 \% = -0,018 \%$ (додаток Б). Наступним етапом аналізу є оцінка впливу рентабельності окремих виробів на загальну

рентабельність реалізованої продукції (рентабельність продажу).

Аналіз проводять в наступній послідовності:

- визначають питому вагу кожного виду продукції в загальному обсязі реалізації;
- розраховують індивідуальні показники рентабельності окремих видів продукції;
- визначають вплив рентабельності окремих виробів на її середній рівень для всієї реалізованої продукції шляхом помноження індивідуальної рентабельності на частку виробу в загальному обсязі реалізації;
- визначають вплив, що пов'язаний з зміною індивідуальної рентабельності вироблених виробів, шляхом помноження різниці між рентабельністю звітного періоду і минулого періоду на частку виробу в звітному періоді;
- визначають вплив структурного фактора шляхом помноження рентабельності минулого періоду на різницю питомої ваги виробу звітного періоду і минулого періоду.

Оскільки інформаційною базою для аналізу є показники бухгалтерського обліку, то цей вид аналізу можливий лише при аналітичному обліку витрат по видам продукції. Такий аналіз дозволяє встановити вплив виробництва і збуту окремих виробів на загальну рентабельність в умовах укладеної структури реалізованої продукції, а також оцінити раціональність самої структури реалізації.

3.4 Резерви збільшення прибутку від реалізації продукції

Існують такі складові підвищення прибутку від реалізації продукції:

- збільшення обсягу реалізації продукції;
- зниження собівартості продукції;

- збільшення обсягу продукції з більшою величиною рентабельності, тобто зміна складу й асортименту продукції;
- зміна цін на реалізовану продукцію.

Розглянемо більш докладно кожний з них.

З ростом обсягу випуску продукції прибуток підприємства збільшується не тільки за рахунок зниження собівартості продукції, але і внаслідок збільшення кількості продукції, що випускається. Таким чином, чим більше обсяг виробництва, тим за інших рівних умов більше сума одержуваного підприємством прибутку [17].

Зниження собівартості продукції – найважливіше джерело зростання прибутку підприємств. Вирішальною умовою зниження собівартості продукції служить безперервний технічний прогрес. Упровадження нової техніки, комплексна механізація й автоматизація виробничих процесів, удосконалювання технології, упровадження прогресивних видів матеріалів дозволяють значно знизити собівартість продукції. Серйозним резервом зниження собівартості продукції є розширення спеціалізації і кооперування. На спеціалізованих ділянках з масово-потоким виробництвом собівартість продукції значно нижче, ніж на тих, які виробляють цю ж продукцію в невеликих кількостях. Зниження собівартості продукції можна забезпечити, насамперед, за рахунок підвищення продуктивності праці. З ростом продуктивності праці скорочуються витрати праці в розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується і питома вага заробітної плати в структурі собівартості.

Збільшення вироблення продукції на одного працівника може бути досягнуте за рахунок здійснення організаційно-технічних заходів, завдяки чому змінюються, як правило, норми виробітку і відповідно їм розцінки за виконані роботи. Збільшення вироблення може відбутися і за рахунок перевиконання встановлених норм виробітку без проведення організаційно-технічних заходів [27]. Норми виробітку і розцінки в цих умовах, як правило не змінюються.

Найважливіше значення в боротьбі за зниження собівартості продукції має дотримання найсуворішого режиму економії на всіх ділянках хазяйновитої господарчо-виробничої діяльності підприємства. Послідовне здійснення на підприємствах режиму економії виявляється насамперед у зменшенні витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції, скороченні витрат по обслуговуванню виробництва і керуванню, ліквідації видатків від непродуктивних витрат. Матеріальні витрати у більшості галузей промисловості займають велику питому вагу в структурі собівартості продукції, тому навіть незначне заощадження сировини, матеріалів, палива й енергії при виробництві кожної одиниці продукції в цілому по підприємству дає великий ефект. Основною умовою зниження витрат сировини і матеріалів на виробництво одиниці продукції є поліпшення конструкцій виробів і удосконалювання технології виробництва, використання прогресивних видів матеріалів, упровадження технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних цінностей. Скорочення витрат на обслуговування виробництва і керування також знижує собівартість продукції. Розмір цих витрат на одиницю продукції залежить не тільки від обсягу продукції, але і від їхньої абсолютної суми.

Резерви скорочення адміністративних витрат полягають, насамперед, у спрощенні і здешевленні апарата керування, в економії на керівних витратах.

Значні резерви зниження собівартості, укладені в скороченні збитків від шлюбу й інших непродуктивних витрат. Вивчення причин шлюбу, виявлення його винуватця дають можливість здійснити заходи, щодо ліквідації збитків від браку, скороченню і найбільш раціональному використанню відходів виробництва [29].

При проведенні аналізу рентабельності по різних видах продукції, варто звернути особливу увагу на продукцію, що має найбільшу рентабельність. Отже, якщо переглянути план по виробництву і реалізації продукції, і збільшити більш рентабельну, можна значно підвищити прибуток підприємства. До зміни цін на продукцію, варто віднестися дуже

серйозно. Це пов'язано з тим, що навіть при невеликому підвищенні ціни на високо рентабельну продукцію можна істотно підвищити прибуток на одиницю продукції, але скоротити прибуток по усім видам даного виробу, тому що підвищення ціни може привести до зниження попиту на даний вид.

І навпаки, зниження ціни може привести до збільшення попиту населення, і отже, до зменшення прибутку на одиницю продукції, але при цьому прибуток по усьому виду даного виробу може істотно підвищитися, за рахунок збільшення обсягів від реалізації.

Резерви зростання прибутку ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»:

– резерви зростання прибутку ($\Delta\Pi$) внаслідок використання резервів обсягу реалізації продукції (ΔP_{op}). Сума резерву обсягу реалізації – 1177,4 тис. грн. Рентабельність усієї продукції у звітному періоді (P_z) – 2,76. Тоді сума резерву становитиме (формула 3.12):

$$\Delta\Pi = \Delta P_{op} \times P_z / (100 + P_z) \quad (3.12)$$

$$\Delta\Pi = 1177,4 \times 2,76 / 102,76 = 31,62 \text{ тис. грн.}$$

– резерви зростання прибутку внаслідок використання резервів собівартості продукції (умовно): 2234,5 тис. грн.;

– резерви, пов'язані з підвищенням доходів від іншої реалізації та інших позареалізаційних доходів: 188,384 тис. грн.

Разом 2454,504 тис. грн.

Резерви зростання рентабельності підприємства:

Додаткове збільшення / Середньорічна величина виробничих фондів за звітний рік $\times 10 = 2454,5 / 3855,8 \times 10 = 6,37 \%$.

Отже, підприємство повинне вибрати оптимальний варіант ціни таким, щоб невелике її відхилення як у ту, так і в іншу сторону, від обраного розміру не приводило до скорочення загального розміру прибутку по даному виду продукції.

Це означає, що ціна на продукцію повинна бути оптимальною.

ВИСНОВКИ

У заключній частині кваліфікаційної роботи ми можемо зробити певні висновки та внести деякі пропозиції, щодо обліку і напрямків діяльності ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».

Облік реалізації продукції, як і взагалі бухгалтерський облік на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» ведеться досить досконало і сучасно. На ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» бухгалтерський облік ведеться за допомогою комп'ютера. Але і їхню роботу, на нашу думку, можна трохи відкоригувати, направити в потрібне русло, удосконалити.

Перш за все в первинних документах по реалізації продукції треба вказувати перед відвантаженням якість продукції, але це не сорт, наприклад, пшениці, який і так обов'язково повинен бути вказаний. Ми маємо на увазі проведення аналізів відсоток вологості, який не менш важливо впливає на якість продукції, ніж сорт.

В наш час, коли конкурентна боротьба набирає все більшу вагу на ринку, думка кожного великого покупця має значення для підприємства, як і загальна репутація підприємства. А тому, підприємство, затративши невеликі гроші на аналіз відсотка вологості, може отримати від цього значну економічну вигоду. Адже, коли покупець або замовник буде знати, яка насправді якість продукції, якщо вона буде зазначена в первинних документах (або, в ідеалі, іще і в договорі) він буде впевненішим у виборі цієї продукції і наступного разу буде при виборі постачальника віддавати перевагу саме цьому підприємству.

Тому, на нашу думку, не один гатунок впливає на якість готової продукції, а тому треба зазначати відсоток вологості і зазначати номер договору і дату договору а також дату проведення аналізу якості реалізуємої продукції. Всі ці властивості ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» можуть вигідно виділити підприємство на фоні інших конкурентних

сільськогосподарських підприємств. Отже, на нашу думку, зазначене нововведення підприємству дуже потрібне, адже може принести йому додаткову економічну вигоду.

Що стосується синтетичного та аналітичного обліку реалізації продукції то, на нашу думку, на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» його потрібно вести за окремими контрагентами та договорами. Це потрібно виконувати для загальної аналітики реалізації продукції. За допомогою таких накопичувальних відомостей, де буде вестись облік за окремими контрагентами та договорами, підприємство зможе відслідити такі фактори, які дозволять керувати заборгованістю:

- своєчасність оплати за реалізовану продукцію;
- своєчасність виконання умов договору за зазначеними в ньому датами;
- відповідність отриманих сум зазначеним в договорах;
- загальний обсяг відвантаженої продукції одному покупцю;
- контроль стану розрахунків з покупцями за відстроченими заборгованостями;
- слідкувати за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованості.

Облік реалізації продукції за окремими контрагентами та договорами допоможе підприємству при складанні платіжного календарю, який розбитий на дві частини і ведеться за датами: ліва частина якого складає облік надходження коштів, а права – використання коштів за напрямками, потрібними підприємству.

Маніпулювання розмірами дебіторської та кредиторської заборгованості, яке значно полегшує платіжний календар на протязі періоду дозволить підприємству керувати своїм фінансовим результатом, який підлягає оподаткуванню, так як підприємство має можливість збільшувати або зменшувати валові витрати і валові прибутки.

І на основі вищенаведених вдосконалень підприємство зможе скласти

своє враження про покупців: які своєчасно виконують умови, які купують найбільше продукції і є постійними клієнтами, а які прострочують заборгованість а то і зовсім не повертають її. І вже виходячи з цього підприємству потрібно вирішувати якому підприємству можна зробити знижку, якому можна відвантажити продукцію з відстрочкою платежу, а з яким підприємством можна підтримувати стосунки лише за умови повної передплати.

На нашу думку, вищезазначені вдосконалення допоможуть підприємству в роботі і можуть принести йому значні економічні вигоди.

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку нові синтетичні рахунки може вводити в План рахунків тільки Мінфін України по відповідним клопотанням. Встановлені Планом рахунків субрахунки не можна змінювати, а що стосується самостійного введення підприємством додаткових субрахунків, то це допускається. Але застосування додаткових субрахунків для обліку валового доходу і валових витрат ні в якому разі не повинно впливати на показники фінансової звітності. Якщо виконується ця умова, застосування додаткових субрахунків в цілому вигідне в використанні.

А тепер про іще одну модифікацію Рекомендацій, яка полегшить формування показників декларації про прибуток підприємства.

Справа в тому, що, збільшивши розрядність субрахунку, можна формувати не тільки загальні обсяги валового доходу і валових видатків, але і прострочені. Тобто в код субрахунку можна включити номер строки декларації про прибуток або додатка до неї з номером його строки.

І взагалі, успішність діяльності виробничого підприємства залежить від багатьох факторів і що дуже важливо, деякі фактори підприємство контролювати не може по незалежним від нього обставинам.

Зазначені до списання суми безнадійного податкового боргу списуються в картках лицевих рахунків платників податку датою прийняття рішення про списання безнадійного податкового боргу.

А тепер зробимо висновки, щодо проведеного нами аналізу. Взагалі ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» працює досить стабільно, але є деякі показники, що негативно вплинули на відхилення прибутку.

Згідно проведеного факторного аналізу реалізації продукції, тобто аналізу впливу факторів на відхилення реалізації продукції ми отримали такі показники: відхилення прибутку усього склало зменшення в розмірі 238,9 тис. грн., в тому числі за рахунок факторів:

- зменшення комерційних витрат на 8,1 тис. грн.;
- зростання управлінських витрат на 109,6 тис. грн.;
- збільшення відпускних цін на продукцію 876,5 тис. грн.;
- збільшення обсягу продукції на 200 тис. грн.;
- зміна в структурі продукції на – 31,924 тис. грн.;
- збільшення в собівартості продукції на 1 135,35 тис. грн.;
- зміна в собівартості за рахунок структурних змін в складі продукції – 127,01 тис. грн.;
- зростання цін на матеріали і тарифів на послуги 9,5 тис. грн.;
- скорочення рівня витрат 15 тис. грн.;
- порушення господарчої дисципліни + 74,884 тис. грн.

Згідно цих факторів видно, що найбільше спричинило падіння прибутку від реалізації продукції, при тому, що дохід (виручка від реалізації продукції) навіть трохи збільшився в 2018 році у порівнянні з 2017 роком. Це, насамперед, збільшення в собівартості продукції, а також збільшення управлінських витрат. Тому звідси можна зробити такий висновок: якщо підприємство в змозі то воно повинно зменшити собівартість продукції підібравши, наприклад, інших постачальників, продукція яких дешевша за продукцію існуючих постачальників. І підприємству треба зменшити управлінські витрати, шляхом зменшення, наприклад, заробітної плати управлінського персоналу. Зменшивши витрати на собівартість продукції і на управлінські витрати, підприємство тим самим збільшить прибуток від реалізації продукції.

Але, слід зазначити, що плановий відділ підприємства працює досить точно, адже усі відхилення від плану є незначними. Звідси ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат» може більш менш визначити якими коштами воно буде розпоряджатися в майбутньому, що є позитивною тенденцією розвитку підприємства.

А тепер можна зробити висновок щодо збільшення різноманітності продукції, яку може виробляти ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат».

Весь аналіз роботи підприємства, його обліку реалізації і рентабельності, говорить нам про те, що підприємство має досить стабільне фінансове становище і перспективи розвитку в майбутньому, але при цьому є деякі негативні моменти, які необхідно усунути:

- застосувати більш тверду політику у відношенні терміну погашення дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію;
- скоротити запаси підприємства до оптимальних розмірів: реалізувати залежану продукцію по більш низьких цінах, реалізувати не придатні для виробництва матеріали і т.д.;
- провести заміну застарілого устаткування більш сучасним, тим самим підвищити продуктивність і скорочення робочих місць;
- переглянути кадровий склад на підприємстві, зробити скорочення чисельності персоналу пенсійного віку;
- скоротити собівартість продукції, що призведе до збільшення прибутку від реалізації;
- скоротити управлінські витрати, шляхом зменшення заробітної плати, або скороченням робочих місць;
- ввести нові види продукції, які принесли б підприємству значні економічні вигоди.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Фінансовий аналіз. Дніпро : Видавництво «ДІС», 2009. 372 с.
2. Афонін А.С. Ціноутворення в бізнесі. Київ : А.С.К., 2011. 228 с.
3. Бірюкова І.К., Випих Г.Т. Практичний облік і аудит в Україні. Київ : Економіка і право, 2015. 225 с.
4. Велика О.В. Безнадійні (сумнівні) заборгованості : як їх враховують. *Все про бухгалтерський облік*. 2019. №57. С. 4.
5. Веселухін О.Л. Звітність аграріїв: порядок складання річної звітності сільськогосподарських підприємств. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. №12. С. 4.
6. Власова В.М. Основи підприємницької діяльності: економічна теорія, маркетинг, фінансовий менеджмент. Київ : Думка, 2012. 496 с.
7. Волков О.І. Економіка підприємства. Київ : Вища школа, 2008. 519 с.
8. Горицька Н.Г. Бухгалтерський облік і фінансовий аналіз: Практичний посібник. Київ : Редакція газети «Бухгалтерія, податки, бізнес», 2014. 288 с.
9. Грабова Н.Н., Добровський В.Н. Бухгалтерський облік в промислових і торгових підприємствах. Київ : Думка, 2003. 264 с.
10. Грачова Р.А. Формування звіту про фінансові результати. *Дебет-Кредит*. 2016. №41. С. 51-56.
11. Єрухімович І.Л. Ціноутворення. Київ : КНЕУ, 2016. 105 с.
12. Жуков В.А. Оперативний економічний аналіз в управлінні агропромисловим виробництвом. Київ : КНЕУ, 2019. 281 с.
13. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Київ : КНЕУ, 2010. 452 с.
14. Каліна А.В., Конєва М.І., Яценко В.А. Економічний аналіз і

прогнозування : Учбово-методичний посібник. Київ : КНЕУ, 2006.– 266 с.

15. Ковалев В.В. Фінансовий аналіз: керування капіталом, вибор інвестицій, аналіз звітності. Харків : Фактор-Друк, 2012. 432 с.

16. Ковальчук М.І. Економічний аналіз в сільському господарстві: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення. Київ : КНЕУ, 2009. 281 с.

17. Корейніка М.Н. Фінансове становище підприємства. Методи і оцінки. Київ : А.С.К., 2017. 224 с.

18. Кошкина Г.В. Консультації по оподаткуванню. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №7. С. 57.

19. Кудрін Р.П. Економічний аналіз і пошук резервів збільшення виробництва : ЗЦНТЕІ. Запоріжжя, 2013. 48 с.

20. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: Монографія. Київ : КНЕУ, 2016. 387 с.

21. Московський В.В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. №6. С.10.

22. Оглічук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. Київ : Вища освіта, 2008. 800 с.

23. Олійник О.І., Юр'єва С.І., Рибальченко Л.І. Бухгалтерський облік на підприємствах України із застосуванням міжнародних стандартів : методичний посібник. Харків : Основа, 2008. 678 с.

24. Петрик О.Л. Аудит: методологія і організація: Монографія. Київ : КНЕУ, 2016. 260 с.

25. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ МФУ від 30.11.99р. №291. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 01.10.2019).

26. Погостинська Н.Н., Погостинський Ю.А. Системний аналіз фінансової звітності. Тернопіль : Лілея, 2018. 96 с.

27. Поддєрьогін В.П. Фінанси підприємства. Київ : Лібра, 2016. 528с.

28. Положення Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ МФУ від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 20.09.2019).

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ МФУ від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 15.08.2019).

30. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. Тернопіль : Економ. Думка, 2014. 254 с.

31. Портник Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ : КНЕУ, 2013. 245 с.

32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999р. №996-XIV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 18.04.2019).

33. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства. Київ : Вища школа, 2006. 704 с.

34. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие. Минск : Новое знание, 2010. 540 с.

35. Саков М. П., Студенкова Н. М. Учёт и калькулирование себестоимости продукции, Київ : Вища школа, 2014. 459 с.

36. Сафонов А.М. Резерви зниження собівартості промислової продукції. Київ : Вища школа, 2018. 95 с.

37. Семенов Г.А. Економіка підприємства. Запоріжжя : Дніпровський металург, 2010. 106 с.

38. Скрипник П.М., Савченко А.П., Белопольский Н.Г. Оперативный учет и анализ в управлении предприятиями. Київ : Техніка, 2017. 204 с.

39. Сопко В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2009. 508с.

40. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2008. 200 с.

41. Степанчук Н.В. Учет в управлении производством. Минск :

Финансы, 2009. 112 с.

42. Степанюк А.Л., Білоусова І.А. Нормування та облік на промислових підприємствах. Київ : Техніка, 2018. 381 с.

43. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємстві України. Київ : Вища школа, 2003. 784 с.

44. Ушаков К.М. Безготівкового методу визначення прибутку у аграріїв не буде. *Все про бухгалтерський облік*. 2016. №118. С. 9.

45. Циглик І., Кропельницька С. Економічний аналіз в системі підприємництва. *Економіка. Фінанси. Право*. 2014. №4. С. 7-10.

46. Шевцова І.Г. Все про фіксований сільськогосподарський податок і зміни в ньому. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. №4. С. 34.

47. Юровський Б. Фінансовий результат роботи підприємства: бухгалтерський облік та оподаткування. Харків : Основа, 2019. 212 с.

48. Chasteen Lanny G. Intermediate accounting. New York : McGraw-Hill, 1992. 1244 p.

49. Libby Robert. Financial accounting. Boston : Graw-Hill, 1998. 815 p.

50. Libby Robert. Working papers for use with financial accounting. Chicago : Irwin, 1996. 577 p.

51. Potter Douglas A. Automated accounting systems and procedures handbook. New York : Wiley, 1991. 562 p.

52. Wild John J. Study guide for use with financial accounting. Boston : McGraw-Hill. Irwin, 2000. 396 p.

Додаток А

Таблиця А.1

Облік операцій з реалізації продукції на ринку (виїзна торгівля)
на ТОВ «Вільнянський хлібокомбінат»

№	Зміст господарської операції	тис. грн.	Кіль- кість	Сума грн	Корес- пондуючі рахунки	
					Дт	Кт
1	На підставі Накладної передано продавцю Костенкову Ю.М. борошно для реалізації	150	26	300,0	2372	228
2	На підставі Видаткового касового ордера видано для покриття витрат по відрядженню і ринкового збору			68,00	393	3372
3	На підставі Дорожнього листа списано послуги вантажного автомобіля по доставці борошна на ринок			20,00	993	2372
4	На підставі Звіту про реалізацію борошна і Авансового звіту про відрядження: - нараховано дохід від реалізації борошна списано - борошно на реалізацію - відображено сплату ринкового збору - нараховано ПДВ	9 9	50 50	450,0 225,0 58,00	61 902 702	702 28 641
5	На підставі Прибуткового касового ордера внесено продавцем готівку в касу за реалізоване борошно			450,0	301	372
7	На підставі накладної повернено продавцем не реалізоване борошно «червоне сторно»	13	525	75,00	2902	228
8	На підставі Бухгалтерської довідки: – списано на фінансові результати витрати на збут – списано на фінансові результати собівартість реалізованого борошна – списано на фінансові результати дохід від реалізації борошна			68,00 225,0 375,0	791 791 791	993 902 702

Додаток Б

Таблиця Б.1

Аналіз рівня рентабельності виробництва на ТОВ «Вільнянський
хлібокомбінат», тис. грн.

Показники	Минулий період	Звітний період	Відхилення
1. Прибуток (П)	2408,4	671,4	-1737
2. Виручка від реалізації продукції (Vp)	2056,2	2918,2	+862
3. Середньорічна вартість основних виробничих фондів (ср. ОПФ)	380,4	1440,3	+1059,9
4. Середньорічна вартість матеріальних оборотних коштів	293,2	1415,5	+1122,3
5. Середньорічна вартість виробничих фондів (стр. 3 + стр.4)	673,6	2855,8	+218,22
6. Коефіцієнт фондомісткості Фм (3 / 2)	0,185	0,49	+0,305
7. Коефіцієнт закріплення оборотних коштів Кзок (4 / 2)	0,143	0,48	+0,337
8. Прибуток на 1 грн. реалізуємої продукції (1 / 2) × 100 %	1,71	0,23	-0,941
9. Рентабельність підприємства Рп (1 / 5) × 100%	3,575	0,235	-3,34