

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему Організація обліку та аналіз фінансових результатів діяльності
ТОВ «ДРІМНЕТ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0710-оа-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

І. Р. Дубина

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

Рецензент: _____ к.е.н., доцент Урусова З.П.

Запоріжжя – 2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2021 року

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Дубині Ірині Романівні

1. Тема роботи: Організація обліку та аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ»
керівник роботи Скорнякова Ю.Б., к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 р. № 967-с.
2. Строк подання студентом роботи: 30 листопада 2021 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику ідентифікації обліково-економічної категорії «фінансові результати», систематизувати теоретико-нормативні основи управління фінансовими результатами підприємства, дослідити організаційно-методичні засади відображення в обліку фінансових результатів ТОВ «ДРІМНЕТ», виконати аналіз формування та динаміки фінансових результатів і рівня рентабельності ТОВ «ДРІМНЕТ», розробити пропозиції щодо вдосконалення обліку фінансових результатів та підвищення ефективності функціонування ТОВ «ДРІМНЕТ».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 11 рис., 27 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	05.07.2021	05.07.2021
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	12.09.2021	12.09.2021
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	03.10.2021	03.10.2021

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	05.07.2021 р. – 30.07.2021 р.	виконано
2.	Написання вступу	01.08.2021 р. – 08.08.2021 р.	виконано
3.	Виконання першого розділу	09.08.2021 р. – 12.09.2021 р.	виконано
4.	Виконання другого розділу	13.09.2021 р. – 01.10.2021 р.	виконано
5.	Виконання третього розділу	02.10.2021 р. – 16.10.2021 р.	виконано
6.	Написання висновків	17.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	01.11.2021 р. – 29.11.2021 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	30.11.2021 р.	виконано

Студентка _____
(підпис)

І.Р. Дубина

Керівник роботи _____
(підпис)

Ю.Б. Скорнякова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 127 с., 3 розділи, 11 рис., 27 табл., 2 додатки, 75 джерел.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ПРИБУТОК, ЗБИТКИ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ІДЕНТИФІКАЦІЯ, ОБЛІК, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, АНАЛІЗ, ЕФЕКТИВНІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ».

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

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

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

набули подальшого розвитку:

– визначення сутності обліково-економічної категорії «фінансові результати» як «мети та інтегрального результату господарської підприємницької діяльності, що за суттю є кількісною зміною вартості чистих активів та відповідно суми власного капіталу (без додаткових внесків чи вилучень власниками), а технічно є різницею між доходами та витратами, понесеними за певний період часу»;

– інформаційне забезпечення процесу управління фінансовими результатами за рахунок впровадження в практику управління презентованої форми внутрішньої фінансової звітності: «Звіт про фінансові результати у розрізі окремих напрямків діяльності».

За підсумками проведеного дослідження сформовані пропозиції щодо оптимізації оподаткування підприємства шляхом його реорганізації та застосування спрощеної системи оподаткування, запропоновано заходи підвищення технічного забезпечення доступу абонентів до мережі Інтернет з метою скорочення поточних витрат на обслуговування мережі, а також обґрунтована доцільність реформування наявної організації обліку доходів та витрат за окремими напрямками діяльності з метою формування якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

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

SUMMARY

Qualifying work contains 127 pp., 3 sections, 11 fig., 27 tab., 2 annex, 75 references.

FINANCIAL RESULTS, PROFIT, LOSSES, INCOME, EXPENSES, IDENTIFICATION, ACCOUNTING, FINANCIAL STATEMENTS, ACCOUNTING POLICY, ANALYSIS, EFFICIENCY, PROFITABILITY, OPTIMIZATION OF TAX PAYMENTS

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

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve accounting of financial results, as well as analysis of financial results of LLC «Drimnet» in order to form proposals to improve the efficiency of the enterprise and strengthen its competitiveness.

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

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

Got further development:

– defining the essence of the accounting and economic category «financial results» as «the purpose and integrated result of economic activity, which is

essentially a quantitative change in the value of net assets and the amount of equity (without additional contributions or deductions by owners), and technically the difference between income and costs incurred over a period of time»;

– information support of the process of financial results management due to the introduction into the practice of management of the presented form of internal financial reporting: «Report on financial results in terms of individual activities».

According to the results of the research generated proposals for optimization the taxation of the enterprise by reorganizing it and applying a simplified taxation system, proposed measures to improve the technical support of subscribers to the Internet in order to reduce current network maintenance costs, and also the expediency of reforming the existing organization of accounting of incomes and expenses on separate directions of activity for the purpose of formation of a qualitative information base for acceptance of administrative decisions is proved.

The application of proposed recommendations in practice will ensure high-quality reflection in the accounting of income, expenses and financial results, increase the quality of information support of analytical procedures, as well as increase the efficiency of the enterprise. The results of research are aimed at ensuring high-quality reflection in the accounting of income, expenses and financial results, as well as to increase the efficiency of the enterprise and strengthen its competitiveness.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП.....	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1 Ідентифікація обліково-економічної категорії «фінансові результати».....	16
1.2 Проблематика облікового визнання результатів підприємницької діяльності.....	31
1.3 Дослідження факторів, що впливають на розмір фінансових результатів діяльності підприємства.....	46
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРІМНЕТ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	57
2.2 Характеристика наявної схеми обліку доходів, витрат та фінансових результатів.....	66
2.3 Вдосконалення обліку та звітності щодо результатів діяльності підприємства.....	82
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРІМНЕТ»	
3.1 Аналіз формування та динаміки фінансових результатів.....	89
3.2 Аналіз рівня рентабельності.....	97
3.3 Підвищення рівня прибутковості підприємства шляхом оптимізації його оподаткування.....	107
ВИСНОВКИ.....	112
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	118

ДОДАТОК А Фінансова звітність мікропідприємства ТОВ «ДРІМНЕТ» за I півріччя 2021 року.....	125
ДОДАТОК Б Схема реорганізації ТОВ «ДРІМНЕТ» з метою оптимізації податкових платежів.....	127

ВСТУП

Стабільне отримання прибутку як позитивного фінансового результату є метою підприємницької господарської діяльності або існування та функціонування як такого для будь-якого підприємства. Саме з метою отримання прибутку власники підприємства ініціюють його створення, інвестують власні кошти на формування активів та витрачають час та підприємницькі здібності на здійснення стратегічного управління підприємством.

Управління фінансовими результатами варто визнати одним із ключових завдань не лише фінансового менеджменту, а і системи управління підприємством в цілому. Основною метою, що має бути досягнута завдяки такому управлінню, є забезпечення стабільного, якомога більшого прибутку за умови адекватного рівня ризиків та дотримання стабільного фінансового стану підприємства. Лише прибуткове підприємство може розвиватися та зберігати конкурентноздатність на ринку капіталу.

Прибутковість будь-якого підприємства в жорсткому конкурентному середовищі багато в чому залежить від якості управління, яке в свою чергу потребує відповідної інформаційної підтримки. Саме тому питання адекватного відображення в обліку доходів та витрат підприємства і визначення фінансового результату є надзвичайно важливими в системі управління підприємством, адже саме облік забезпечує інформаційну базу для прийняття своєчасних та дієвих управлінських рішень, спрямованих на стабільну роботу підприємства та максимізацію його прибутку.

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

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

Питанням облікової ідентифікації, відображення в обліку, презентації у звітності та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, адже питання є ключовими як для економічної науки в цілому, так і для облікової та аналітичної справи. Серед науковців, що внесли помітний внесок у розробку зазначених питань, є такі як М.М. Бердар, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Ван Бред, Ю.О. Івахів, В.В. Ковальов, Н.М. Малюга, Ю.Ю. Мороз, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, Г.В. Савицька, В.П. Савчук, В.В. Сопко, Е.С. Хендрінсен, Ю.С. Цал-Цалко та багато інших. В той же час зазначені питання є достатньо суперечливими та багатограними, їх ретельне дослідження призводить до появи нових проблемних аспектів, що й актуалізує необхідність подальших наукових досліджень, адже ідентифікація, порядок відображення в обліку та звітності, а також аналіз фінансових результатів діяльності є важливою складовою інформаційної підтримки процесу управління підприємством.

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

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

- розглянути проблематику ідентифікації обліково-економічної категорії «фінансові результати»;

- дослідити процес облікового визнання фінансових результатів підприємницької діяльності, а також систематизувати фактори, що

впливають на фінансові результати діяльності підприємства;

- на основі проведеного дослідження виявити існуючі проблеми відображення в обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства і розробити пропозиції щодо вдосконалення облікової системи підприємства;

- визначити рівень інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів підприємства на підставі даних спрощеної фінансової звітності та розробити заходи щодо його підвищення;

- виконати комплексний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства і розробити пропозиції щодо підвищення ефективності функціонування підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ».

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

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при уточненні сутності обліково-економічної категорії «фінансові результати»), діалектичний метод (при дослідженні процесу облікового визнання фінансових результатів підприємницької діяльності, а також факторів, що впливають на розмір фінансових результатів), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві системи обліку фінансових результатів і розробці пропозицій щодо її вдосконалення), методи системного та комплексного аналізу (при проведенні комплексного аналізу фінансових результатів), методи критичного аналізу та синтезу (при систематизації порядку визначення моменту визнання окремих доходів та витрат за принципом нарахування), методи синтезу і моделювання (при

розробці форми внутрішньої звітності щодо фінансових результатів та при розробці пропозицій щодо реорганізації підприємства з метою оптимізації його податкових платежів) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку фінансових результатів та підвищенням ефективності функціонування підприємства.

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

- систематизовано порядок визначення моменту визнання окремих доходів та витрат у відповідності до принципу нарахування;

- обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення наявної в ТОВ «ДРІМНЕТ» організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів в частині надання послуг доступу до мережі Інтернет та виконання проектних, монтажних та ремонтних робіт шляхом введення додаткових субрахунків другого порядку, запровадження повноцінного аналітичного обліку витрат на виконання робіт та надання послуг з метою формування інформації щодо доходів, витрат та результатів окремих напрямків діяльності;

- запропоновано заходи щодо підвищення технічного рівня забезпечення доступу абонентів до мережі Інтернет з метою зменшення випадків технічних проблем, що сприятиме зменшенню часу, що працівники підприємства мають витратити на вирішення зазначених технічних проблем, та відповідно поточних витрат на обслуговування мережі доступу до мережі Інтернет;

- розроблені пропозиції щодо реорганізації підприємства з метою оптимізації податкових платежів за рахунок застосування спрощеної системи оподаткування та підвищення таким чином прибутковості підприємства;

набули подальшого розвитку:

- визначення сутності обліково-економічної категорії «фінансові

результати» як «мети та інтегрального результату господарської підприємницької діяльності, що за суттю є кількісною зміною вартості чистих активів та відповідно суми власного капіталу (без додаткових внесків чи вилучень власниками), а технічно є різницею між доходами та витратами, понесеними за певний період часу»;

– інформаційне забезпечення процесу управління фінансовими результатами за рахунок впровадження в практику управління презентованої форми внутрішньої фінансової звітності: «Звіт про фінансові результати у розрізі окремих напрямків діяльності».

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців з питань ідентифікації, управління, обліку та аналізу фінансових результатів, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів, а також з питань оподаткування діяльності підприємств.

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

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях, у тому числі на Міжнародній науковій конференції «The economic comparative studies: theory, methodology, practice» (Kielce, Poland). Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Фінансові результати діяльності підприємства: питання ідентифікації, відображення в обліку та презентації у фінансовій звітності».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатків. Основний зміст викладено на 127 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Ідентифікація обліково-економічної категорії «фінансові результати»

Фінансовий результат – прибуток або збитки – є однією з центральних категорій економічної науки та підприємницької практики, передусім, на рівні окремого підприємця або підприємства, адже саме отримання прибутку є метою здійснення підприємницької діяльності та функціонування бізнесу. Саме заради отримання прибутку власники підприємства інвестують власні кошти на формування активів підприємства і забезпечують таким чином фінансово підприємницьку діяльність як таку. Прибутковість підприємця або підприємства є показником його сталого розвитку та ефективної і суспільно-корисної діяльності. За слушною тезою М.Д. Білик і Т.О. Білик фінансові результати відображають «всі сторони діяльності підприємства – рівень його технології та організації виробництва, ефективність системи управління, контроль за рівнем витрат тощо» [2, с. 7].

Чітка ідентифікація сутності обліково-економічної категорії «фінансові результати» є надзвичайно важливою як для розуміння природи підприємницької діяльності, так і для організації процесу формування та відображення в обліку фінансових результатів діяльності підприємства.

Цікаве ретроспективний екскурс щодо трактування облікового аспекту категорії «фінансові результати» у світовій економічній науці надає Л.І. Есманова, стверджуючи, що «серед думок зарубіжних вчених у цілому можна виділити три основних трактування фінансового результату. Фінансовий результат, як стверджував берлінський адвокат Г.В. Симон, – це

приріст протягом періоду капіталу (засобів, які вклали власники) підприємства (відповідно збиток визначається як його зменшення). Друге трактування фінансового результату дає Е. Шмаленбах – професор Кельнського університету. Фінансовий результат – це різниця між доходами і витратами підприємства. Він вбачав, що для визначення фінансового результату – прибутку – слід зосередитися на русі грошових витрат і доходів. Третє трактування впливає з праць І. Фішера: фінансовий результат є збільшення протягом звітного періоду оцінки активу за рахунок зміни його доходності» [18, с. 9].

В сучасній науковій літературі наявні різні визначення категорії «фінансові результати» або прибутку як позитивного фінансового результату. Окремі з таких визначень, представлені різними науковцями, систематизовані в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Ідентифікація категорії «фінансові результати» в наукових дослідженнях

Авторське визначення категорій «фінансові результати» або «прибуток»	Автор та джерело
1	2
«Прибуток є частиною доданої вартості, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва, та одночасно основним критерієм ефективності господарювання та основним власним внутрішнім фінансовим джерелом, яке забезпечує розвиток підприємства на принципах самофінансування»	М.М. Бердар [1, С. 77-78]
«Прибуток є кінцевим позитивним результатом господарської діяльності підприємства, що визначається як перевищення доходів підприємства над його витратами»	Н.М. Бондар [3, с. 346]
«Фінансові результати – якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка у цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та, зокрема, відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність»	О.О. Вороніна [8, с. 18]
«Прибуток є економічним позитивним підсумком діяльності підприємства, у якому як в узагальнюючому показнику оцінки ефективності акумулюються резерви всіх складових елементів діяльності підприємства: виробництво і реалізація, якість і асортимент, ефективність використання виробничих ресурсів, собівартість продукції»	О.О. Гетьман, В.М. Шаповал [11, с. 457]

Продовження таблиці 1.1

1	2
«Фінансові результати: - різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час; - приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді».	А.Г. Загородній, Л.Г. Вознюк, Г.О.Партин [21, с. 510]
«Фінансовий результат – грошова сума підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена у прибутках або збитках»	С.В. Мочерний [35, с. 497]
«Фінансовий результат – прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, надання послуг або торгової), який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат та витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових доходів, інших доходів, фінансових витрат, інших витрат»	В.П. Пантелєєв, О. С. Сніжко [42, с. 184]
«Прибуток – частина чистого доходу, який безпосередньо одержують підприємства після реалізації продукції як винагороду за вкладений капітал і ризик підприємницької діяльності»	Г.В. Савицька [54, с. 172]
«Фінансовий результат – це підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства»	Р.В. Скалюк [56, с. 140]
«Прибуток частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства»	Л.І. Шваб [68, с. 490]

Цікавий підсумок ідентифікацій категорії «фінансові результати» пропонується в науковій статті О.П. Вашків і Н.Я. Фірман, а саме «категорію фінансово результату можна розуміти як узагальнену характеристику, що відображає:

- рівень ефективності використання залученої ресурсної бази;
- якість і результативність прийнятих управлінських рішень;
- рівень реалізації потенціалу підприємства в його економічному зростанні» [6, с. 165].

Підсумовуючи наведені варіанти ідентифікації категорії «фінансові результати» варто зазначити, що науковці досить різноманітно характеризують дану економічну категорію, поєднуючи сенс як такий із її

значенням даної категорії для господарської підприємницької діяльності, в той же час облікове сприйняття фінансових результатів потребує більшої чіткості та визначеності, адже окрім загальної характеристики облік матиме справу із кількісним визначенням фінансових результатів та їх відображенням в обліку та звітності. Саме тому варто звернутися також до нормативних документів, що регламентують питання ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні.

У вітчизняному правовому полі нормативною основою облікової ідентифікації категорії «фінансові результати» є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Відповідно до норм зазначеного нормативного документу «прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати» [38], «збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [38]. Таким чином нормативна ідентифікація фінансових результатів (прибутку або збитку) передбачає технічний підхід порівняння доходів та витрат діяльності.

В той же час, на нашу думку, ідентифікація категорії «фінансові результати» як фактично інтегрального результату господарської діяльності потребує більш ґрунтовного підходу. З цього приводу слушною є систематизація О.В. Назаренко і Р.В. Лукаш, які зазначають «два принципових підходи до розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства:

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

– метод зміни чистих активів – проводиться визначення приросту власного капіталу у звітному періоді ... (якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то господарюючий суб'єкт отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток)» [36, с. 21].

Аналізуючи наведену інформацію, варто, на нашу думку, звернути увагу на те, що за умови застосування в обліку принципу подвійного запису, два зазначених підходи не є альтернативними, а є фактично двома сторонами розкриття облікового сенсу єдиної категорії.

Саме в системі координат активів та пасивів, тобто за логікою обліку із дотриманням принципу подвійного запису, доцільно дослідити сутність фінансових результатів, що зрозуміти їх облікову природу. Принцип подвійного запису ґрунтується на прийнятті, що всі активи підприємства мають фінансове джерело формування, що означає відповідність загальної вартості активів на певну дату загальній сумі власного капіталу та зобов'язань на ту ж дату. Відповідно варто згадати, що в обліку нерозподілений прибуток визнається складовою власного капіталу – власним джерелом формування господарських засобів підприємства. Тобто, якщо внаслідок господарської підприємницької діяльності вартість активів, а загальна сума зобов'язань залишається без змін, то джерелом формування додаткових активів, власником яких є підприємство (а реально власники підприємства), визнається саме отриманий прибуток. Можливим це є лише за умови, що доходи підприємства перевищують його витрати. Прибуток не є додатковими активами як такими, а є фінансовим джерелом формування такого додаткового майна, тобто активів підприємства. Збитки, наявні у випадках перевищення витрат над доходами навпаки призводять до зменшення чистих активів підприємства або іншими словами до зменшення його власного капіталу.

Задля предметного дослідження обліково-економічної сутності категорії «фінансові результати» представимо схематично процес здійснення господарської підприємницької діяльності. А саме, підприємець або власники підприємства інвестують у справу кошти первісного капіталу. За рахунок цих коштів фінансується придбання необхідного обладнання, сировини, матеріалів, робіт, послуг, товарів, фінансуються інші поточні витрати (оплата праці, податків та зборів тощо), що є особливо актуально для

діяльності із більш-менш тривалим операційним циклом. В наслідок функціонування бізнесу з'являється новий продукт – товар, робота, послуга, реалізація якого формує доходи підприємця або підприємства. Внаслідок такої реалізації за підсумками певного періоду розмір власного капіталу підприємця або підприємства змінюється, що фактично і є результатом підприємницької діяльності – фінансовим результатом. Якщо власний капітал збільшується, то результатом є отримання прибутку, якщо ж власний капітал зменшується, то результатом є формування збитків, що безумовно потребує негайного реагування, адже йдеться про втрату певної суми капіталу, що ставить під загрозу існування такого підприємства.

На рисунку 1.1 представлена спрощена схема формування прибутку за підсумками торгової діяльності як складової власного капіталу у системі координат активів та пасивів підприємства (складено за джерелом [57, с. 15]).

Активи (господарські засоби)	Власний капітал і зобов'язання (джерела формування господарських засобів)
Грошові кошти – 100 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
придбання товарів вартістю 100 грошових одиниць	
Товари – 100 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
реалізація наявних товарів за 120 грошових одиниць	
Грошові кошти – 120 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць Нерозподілений прибуток – 20 грошових одиниць
виплата дивідендів у сумі 10 грошових одиниць	
Грошові кошти – 110 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць Нерозподілений прибуток – 10 грошових одиниць
придбання товарів вартістю 110 грошових одиниць	
Товари – 110 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць Нерозподілений прибуток – 10 грошових одиниць

Рисунок 1.1 – Прибуток в системі координат активів та пасивів

Як джерело формування господарських засобів нерозподілений прибуток можна трактувати як певну умовну заборгованість перед власниками (учасниками, акціонерами) підприємства, адже вони тимчасово

дозволяють підприємству залучати таке джерело, відмовляючись від дивідендів, джерелом виплати яких є прибуток. Окремо доцільно звернути увагу на те, що складовою власного капіталу визнається саме нерозподілений прибуток, адже кошти, що розподілені у вигляді дивідендів, вже не залучаються підприємством для фінансування активів і відповідно вже не відображаються в обліку.

Як вже зазначалось вище, жодна бізнес-структура за підсумками господарської підприємницької діяльності не позбавлена від загрози зазнати збитків, що трапляється у випадках перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких були здійсненні такі витрати. У системі координат активів та пасивів непокриті збитки є фактично марно, безповоротно втраченими активами або сумою, на яку зменшуються чисті активи та відповідно власний капітал підприємства, що зазнало збитків.

Спрощена схема формування непокритих збитків у балансі активів та пасивів підприємства представлена на рисунку 1.2 (складено за джерелом [57, с. 15]).

Активи (господарські засоби)	Власний капітал і зобов'язання (джерела формування господарських засобів)
Грошові кошти – 100 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
придбання товарів вартістю 100 грошових одиниць	
Товари – 100 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
реалізація наявних товарів за 90 грошових одиниць	
Грошові кошти – 90 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
Непокриті збитки – 10 грошових одиниць	
придбання товарів вартістю 90 грошових одиниць	
Товари – 90 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
Збитки – 10 грошових одиниць	
реалізація наявних товарів за 105 грошових одиниць	
Грошові кошти – 105 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
Збитки – 10 грошових одиниць	Нерозподілений прибуток – 15 грошових одиниць
компенсація збитків	
Грошові кошти – 105 грошових одиниць	Статутний капітал – 100 грошових одиниць
	Нерозподілений прибуток – 5 грошових одиниць

Рисунок 1.2 – Збитки в системі координат активів та пасивів

В обліку із дотримання принципу подвійного запису збитки визнаються умовними активами, які безперечно не є майно або майновими правами, а є певним обліковим записом, для компенсації якого має бути використаний прибуток інших періодів, а як ні підприємство буде рухатися до припинення діяльності та банкрутства.

Короткий висновок з проведеного дослідження облікової сутності «фінансових результатів» є таким. Якщо доходи підприємства за певний період перевищують його витрати за той же період, різниця – фінансовий результат – прибуток – капіталізується шляхом формування додаткових активів без жодного збільшення зобов'язань, тобто наявне збільшення суми чистих активів або суми власного капіталу без додаткових внесків власників. Якщо навпаки витрати підприємства за певний період перевищують його доходи за той же період, різниця фінансовий результат – збитки – призводить до втрати активів, тобто наявне зменшення суми чистих активів або суми власного капіталу (без вилучення коштів власниками).

Таким чином, фінансові результати як мета та інтегральний результат господарської підприємницької діяльності є кількісною зміною вартості чистих активів та відповідно суми власного капіталу (без додаткових внесків чи вилучень власниками), що технічно є різницею між доходами та витратами, понесеними за певний період часу.

Фактично ідентифікація «фінансових результатів» в обліковій площині формується шляхом комплексного поєднання двох аспектів – сутнісного та технічного, що представлено на рисунку 1.3.

Окремим питання ідентифікації обліково-економічної категорії «фінансові результати» є розмежування сприйняття прибутку (збитків) у економічній та обліковій площині. Так, за традиційним підходом в інтерпретації К.Р. Макконнелла і С.Л. Брю «бухгалтерський прибуток є загальною виручкою фірми за мінусом зовнішніх витрат», а «економічний прибуток є виручкою за мінусом усіх витрат (зовнішніх і внутрішніх, тобто витрат, пов'язаних із втраченими можливостями, що включає й нормальний

прибуток підприємця)» [73, с. 46]. Різниця фактично полягає в тому, що при визначенні бухгалтерського прибутку враховуються лише наявні фактичні витрати, а при визначенні економічного прибутку також витрати, що пов'язані із втраченими вигодами, адже власний капітал, спрямований на формування активів підприємства, може бути альтернативно використаний для отримання інших вигод, наприклад, розміщений на депозитному рахунку або інвестований в цінні папери.

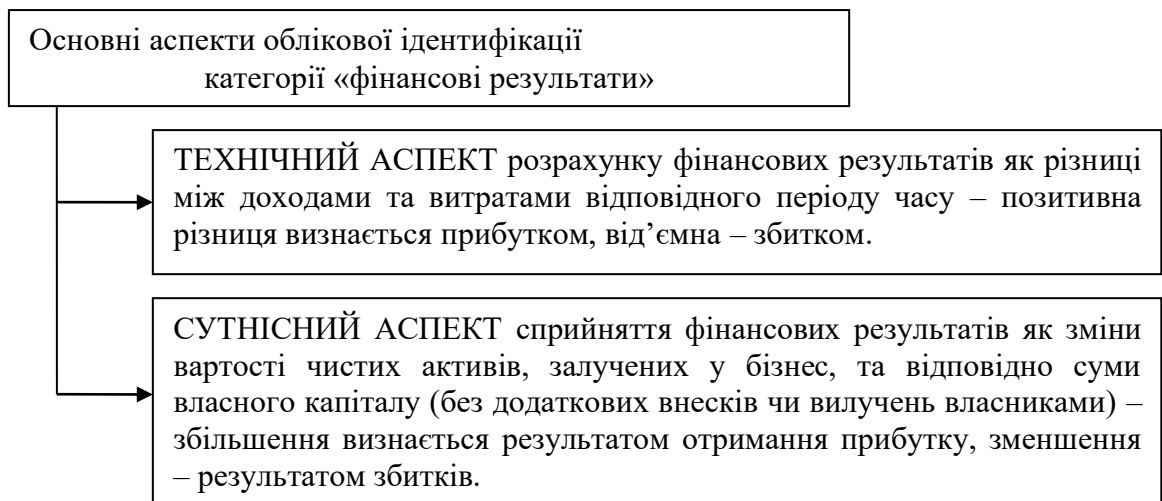


Рисунок 1.3 – Основні аспекти облікової ідентифікації категорії «фінансові результати» (складено за джерелом [75, с. 121])

Розкриття економічної природи прибутку як бажаного фінансового результату, що фактично є метою господарської підприємницької діяльності, доцільно доповнити дослідженням функцій прибутку.

Так, за думкою П.В. Круша, В.І. Подвігіної, Б.М. Сердюка «з економічної точки зору, прибуток підприємства виконує такі функції:

- характеризує економічний ефект, отриманий у результаті діяльності підприємства;
- є одним із ключових джерел фінансування, розширення та технічного розвитку виробництва;
- є джерелом збагачення власників підприємства;

– є найважливішим джерелом формування державного бюджету (через систему оподаткування)» [27, с. 596].

Н.М. Бондар з цього приводу зазначає, що «основними функціями прибутку є такі:

– слугує мірилом, що дає змогу оцінити результати господарської діяльності;

– є джерелом винагороди засновникам (власникам) підприємства; за показником прибутку визначається частка доходів засновників (власників) підприємства та розміри очікуваних дивідендів;

– в умовах ринкових відносин прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства та вдосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування;

– прибуток виступає критерієм доцільності під час схвалення господарських рішень на підприємстві;

– прибуток є основним важелем при формуванні надходжень до бюджету країни; регулюючи розміри прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, держава стимулює ділову активність суб'єктів господарювання» [3, С. 346-347].

О. О. Гетьман і В.М. Шаповал відокремлюють такі функції прибутку як оціночна, розподільча, стимулююча і відтворювальна [11, с. 459], а В.Я. Горфинкель, В.А. Швандар, досліджуючи функції прибутку як категорії ринкових відносин, вказують, що прибуток:

– «характеризує економічний ефект, отриманий у результаті діяльності підприємства;

– є основним елементом фінансових ресурсів підприємства;

– є джерелом формування бюджетів різних рівнів.

Деяку роль відіграють і збитки. Вони висвітлюють помилки та прорахунки підприємства в напрямках використання фінансових ресурсів, організації виробництва і збуту продукції» [12, с. 471].

Підсумовуючи, зазначимо, що на нашу думку, в умовах ринкової

економіки доцільно відокремлювати такі функції прибутку як оціночна функція, розподільчо-стимулююча функція та функція відтворення.

Сутність оціночної функції прибутку полягає в тому, що саме прибуток є центральним показником, який характеризує економічний ефект діяльності підприємства. В розмірі прибутку втілені зміни в обсягах та структурі діяльності, ефективності використання залучених ресурсів, рівень доходів та витрат – відповідно прибуток синтезує в собі всі аспекти та елементи діяльності підприємства. Безумовно йдеться не лише про абсолютний розмір прибутку, що планується або отриманий, а і про його відносну оцінку у формі відповідних показників рентабельності. Ця функція прибутку є надзвичайно актуальною як на етапі планування, коли прибуток виступає критерієм обґрунтування доцільності або недоцільності прийняття окремих управлінських рішень, так і на етапі наступного аналізу господарської діяльності. З цього приводу доцільною є теза С.Б. Шипіної, яка стверджує, що «метою будь-якого підприємства є раціональне використання залучених ресурсів, що остаточно відображається у фінансових результатах його діяльності» [69, с. 229].

Розподільчо-стимулююча функція прибутку проявляється в ході розподілу сформованих завдяки отриманню прибутку фінансових коштів та відповідно активів – майна, в якому ці кошти предметно втілені. На першому етапі такий розподіл здійснюється між державою (державним бюджетом) і підприємством в площині оподаткування податком на прибуток підприємства. Далі здійснюється розподіл за рішенням власників, адже частина прибутку може бути спрямована на виплату дивідендів, частина коштів, може бути залишена як джерелом фінансування розвитку підприємства. Певні суми прибутку як певні бонуси можуть бути виплачені найманому керівництву підприємства за відповідними трудовими контрактами та рішенням власників.

Функція відтворення або інвестування мобілізується у випадках, коли отриманий прибуток або його певна частина не спрямовується на виплату

дивідендів, а залишається власниками на розвиток підприємства, в тому числі шляхом формування резервного капіталу. Таким чином, прибуток перетворюється на джерело інвестування, тобто розширеного відтворення активів підприємства, наприклад, основних засобів або запасів у більшому обсязі, що забезпечує більші масштаби виробничої або торгової діяльності. Саме із врахуванням функції відтворення або інвестування як функції прибутку доцільно сприймати висновки О.П. Вашківа і Н.Я. Фірман щодо розкриття сутності категорії «фінансові результати», відповідно до яких «здійснений у дослідженні аналіз дає підстави стверджувати, що в короткостроковому періоді фінансовий результат підприємства здебільшого ототожнюється з величиною його прибутку чи доходу. Але в довгостроковій перспективі фінансовий результат доцільніше оцінювати через зміну величини вартості власного капіталу чи зміну величини ринкової вартості суб'єкта господарювання» [6, с. 167].

Для оцінки величини фінансових результатів в залежності поставлених завдань та функцій прибутку (збитків) слід розрізняти різні види прибутку, відповідно до класифікаційних ознак, систематизований в таблиці 1.2 (складено за джерелами [1, с. 81; 11, С. 461-462; 25, С. 116-117, 26, с. 314; 62, с. 357; 65, с. 81; 71, С. 164-166; 73, с. 46]).

Таблиця 1. 2 – Класифікація видів прибутку підприємства

Класифікаційна ознака	Види прибутку за зазначеною класифікаційною ознакою
За порядком формування	Маржинальний прибуток Валовий прибуток (збиток) Фінансовий результат від операційної діяльності Фінансовий результат до оподаткування Чистий прибуток (збиток)
За методикою оцінки	Номінальний прибуток Реальний прибуток
За метою визначення	Економічний прибуток Бухгалтерський прибуток Прибуток до оподаткування
За розмірами	Мінімальний прибуток Цільовий прибуток Максимальний прибуток

Маржинальний (або маргінальний) прибуток (дохід) є категорією управлінського обліку, що застосовується в аналізі, в тому числі попередньому, і є важливою для прийняття управлінських рішень. За своєю суттю машинальний прибуток (дохід) є «різницею між чистим доходом підприємства та змінними витратами, пов'язаними з виробництвом реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг); такий прибуток є джерелом покриття постійних витрат та формування чистого прибутку» [71, с. 175].

Категорії «валовий прибуток (збиток)», «фінансовий результат від операційної діяльності», «фінансовий результат до оподаткування», «чистий прибуток (збиток)» є категоріями фінансового обліку, які формують Звіт про фінансові результати.

В залежності від методики оцінки виділяють:

- «номінальний прибуток – це фактично отримана величина прибутку;
- реальний прибуток – це номінальний прибуток перерахований з огляду на інфляцію» [11, с. 461].

Питання щодо виокремлення так званого економічного прибутку і так званого бухгалтерського або облікового прибутку вже розглядалось вище. Додатково варто зазначити, що в ході розрахунку облікового прибутку враховуються лише реальні понесені витрати, що можуть бути достовірно оцінені та документальні підтверджені. Витрати в вигляді втрачених можливостей в обліку не відображаються. Що стосується компенсації за залучення власного капіталу підприємства, тобто фінансових ресурсів його власників, то така компенсація має здійснюватися у вигляді дивідендів, що як частина (або вся сума) отриманого прибутку розподіляються між власниками підприємства. Нараховані власникам дивіденди в бухгалтерському обліку витратами не визнаються, адже йдеться про розподіл вже визнаного в обліку чистого прибутку підприємства.

Цікавими щодо класифікації фінансових результатів за метою визначення є висновки та пропозиції Л.В. Нападовської щодо розмежування

понять «фінансовий» результат і «управлінський» результат, а саме «у фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції. В управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам. Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності» [37, с. 134].

Прибуток до оподаткування або прибуток як об'єкт оподаткування є категорією податкового законодавства та обліку та звітності, за умови щодо чинним податковим законодавством передбачений такий податок як податок на прибуток підприємств. Так, Розділом III Податкового Кодексу України передбачено стягування такого податку, а статтею 134 зокрема визначено, що «об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу» [44]. Корегування прибутку, визначеного за процедурами бухгалтерського обліку, передбачене на:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (стаття 138 ПКУ);
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (стаття 139 ПКУ);
- різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (стаття 140 ПКУ).

Варто також зазначити, що додатково статтею 134 ПКУ передбачено, що «для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за

вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу» [44].

Класифікацію прибутку за розмірами передбачають ряд науковців. Так, О.О. Гетьман і В.М. Шаповал пропонують розрізняти:

– «мінімальний прибуток – прибуток, розмір якого після сплати податків задовольняє власників підприємства відповідно до встановленого мінімального рівня рентабельності на вкладений капітал, тобто кількісно мінімальний рівень рентабельності відповідає рівню середньої потенційної ставки банків по депозитах;

– цільовий прибуток – це прибуток, який визначає цільову функцію діяльності підприємства та залежить від обраної стратегії; такий прибуток може бути нормальним, тобто відповідати нормі прибутку на вкладений капітал, або необхідним, тобто відповідати потребам підприємства в коштах на виробничий та соціальний розвиток;

– максимальний прибуток – це прибуток, який підприємство отримує при такому обсязі діяльності, коли граничні доходи дорівнюють граничним витратам, тобто граничні доходи і витрати ростуть відповідно до зростання обсягів виробництва» [11, с. 461].

Важливе місце в площині розуміння обліково-економічної природи фінансових результатів і прибутку зокрема посідає питання розподілу та використання прибутку як основного джерела фінансування інвестиційних потреб підприємства та задоволення інтересів його власників. Прийняття рішень щодо розподілу та використання прибутку підприємства завжди знаходиться в компетенції його власників. Прибуток в цілому або його частина за рішення власників може бути розподілена між ними, що і є процесом виплати дивідендів. Та частина прибутку, що не розподіляється

між учасниками у якості дивідендів, залишається таким чином на розвиток підприємства і є джерелом фінансування збільшення активів – оборотних чи необоротних, у тому числі капітальних інвестицій підприємства. За рішенням власників підприємства на суму таких коштів може бути збільшений статний капітал або сформований резервний капітал, окрім того сума може залишитися на балансі підприємства як нерозподілений прибуток. У будь-якому разі, якщо певна сума прибутку не розподілена між власниками, то вона фактично залишається на розвиток підприємства. Слід також зазначити, що обґрунтування співвідношення між сумою прибутку, що розподіляється, та сумою прибутку, що залишається на розвиток підприємства є надзвичайно складним завданням, що має принципове стратегічне значення для майбутнього підприємства. Саме тому приймають таке рішення виключно власники підприємства та їх загальних зборах. Варто також зазначити, що на таке рішення здійснюють вплив багато факторів факторів, у тому числі рівень прибутковості підприємства та перспективи його розвитку, інвестиційний клімат, державна політика тощо.

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

1.2 Проблематика облікового визнання результатів підприємницької діяльності

Ідейною основою формування в обліку та презентації у звітності фінансових результатів діяльності підприємства є облікова ідентифікації прибутку та збитків, як альтернативних варіантів фінансового підсумку діяльності підприємства. В той же час сутність фінансових результатів

певним чином розкривається через відповідні облікові процедури та розрахунки щодо їх визначення.

Так, М.Ф. Ван Бред і Е.С. Хендріксен з цього приводу зазначають, що «сутність облікового прибутку можна сприйняти лише через розуміння методу і алгоритму його обчислення» [5, с. 205]. Дж. Крісті, досліджуючи облікову сутність прибутку та принципи його облікової оцінки, називає чистий прибуток «гіпотетичною конструкцією бухгалтерів» [70, с. 23]. В певному сенсі погоджується з останнім і Ю.О. Івахів, стверджуючи, «що в умовах ринкової економіки всі лише говорять про прибуток як про найважливішу ціль бізнесу і ключовий критерій його ефективності. Однак мало хто може сказати, якими конкретно активами бувають забезпечені мільйонні суми прибутків, які представляються у звітах підприємств. З нашої точки зору, відображений у Звіті про фінансові результати прибуток, скоріше за все, є віртуальним розрахунковим показником, так само, як і відображена у Балансі його капіталізована частина» [22, с. 79].

Таким чином, науковці звертають увагу на суб'єктивність в обліковому сприйнятті фінансових результатів, а також на певні можливі перекручення та маніпуляції щодо формування інформації про фінансові результати та її презентації у фінансовій звітності.

Визначення фінансових результатів діяльності є складним обліковим завданням, що насамперед спричинено необхідністю визначати такий результат за певний період часу в умовах продовження підприємством господарської діяльності. Теоретично організувати процес облікового відображення доходів та витрат можливо або касовим методом, тобто за рухом грошових потоків, або за методом нарахування. Якщо розглядати повний господарський цикл діяльності підприємства, то за різних підходів щодо підрахунку фінансовий результат, як об'єктивна величина, має бути однаковим. Але в ході визначення фінансового результату окремого звітного періоду – кварталу чи року, що не відповідає повному господарському циклу, за наявності залишків запасів та формування дебіторської та кредиторської

заборгованості вибір між касовим методом і методом нарахування набуватиме принципового значення.

Ідейною основою касового методу визнання фінансових результатів приймається рух грошових коштів, тобто доходи та витрати визнаються в обліку одночасно із надходженням та вибуттям грошових коштів відповідно. Як наслідок система обліку не фіксує зобов'язання, які підприємство має погасити у майбутньому, а також не визнаються вигоди, що можуть бути отримані шляхом використання придбаних активів протягом певного часу.

Незважаючи на наявну на перший погляд простоту та прозорість касового методу визначення фінансових результатів, його застосування в сучасних умовах «не дозволяє адекватно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства за звітний період з належним урахуванням минулих та очікуваних подій. Фінансова звітність складена на основі касового методу, надає обмежену інформацію керівництву й іншим користувачам для прийняття ними важливих економічних рішень» [22, с. 79].

В умовах застосування касового методу практично неможливо відобразити в обліку процес амортизації активів багаторазового тривалого використання, механізм витрат майбутніх періодів, процес відстрочення платежів. Як наслідок у фінансовій звітності відсутня інформація щодо дебіторської та кредиторської заборгованості, а також щодо реальної вартості активів, які втрачають свої споживчі властивості поступово. Іншою проблемою касового способу є неможливість досягти відповідності доходів та витрат, що в свою чергу може спричинити суттєве викривлення фінансових результатів окремих періодів. Так, якщо продукція ще не відвантажена або оплата за неї ще не отримана, але кошти за використані ресурси вже сплачені, фінансовий результат буде неадекватно занижений. Навпаки, фінансовий результат буде неадекватно завищеним, коли попередня оплата за продукцію отримана, а кошти за ресурси, що будуть використані при її виробництві, ще не сплачені, або були сплачені в іншому обліковому періоді.

Таким чином, застосування касового методу визначення фінансових результатів діяльності здатне суттєво викривити облікову інформацію і суттєво обмежує користувачів щодо можливостей повноцінного дослідження ліквідності і прибутковості підприємства. В сучасних умовах такий спосіб може використовуватися лише підприємцями, які практично не надають покупцям (замовникам) відстрочки платежу і не формують суттєвих сум кредиторської заборгованості, практично не змінюють вартості залишків активів і не використовують у підприємницькій діяльності активи тривалого використання.

Для уникнення недоліків касового методу і підвищення інформативності облікової та звітності інформації в обліку почали використовувати так званий метод нарахувань. В економічній літературі наявна інформація, що даний метод обліку доходів та витрат використовувався у Стародавньому Римі ще у VI столітті до н.е. [50, с. 26].

Основна облікова ідея методу нарахування полягає в тому, що операції, що призводять до формування доходів та витрат, визнаються за фактом здійснення відповідних економічних дій (подій), незалежно від моменту надходження та сплати грошових коштів. Таким чином доходи та витрати відображаються за рухом матеріальних або інших негрошових активів або формуванням зобов'язань, а не за рухом грошових коштів. За умови дотримання принципу нарахування дохід визнається, коли він фактично формується за суттю (відповідно попередня оплата, яка ще може бути повернута покупцю, доходом не визнається), а витрати визнаються одночасно із прийняттям зобов'язань або витрачанням ресурсів (активів).

Досліджуючи сутність принципу нарахування З. Рахман і А. Шермет, формулюють висновок про те, що принцип нарахування проводить «розмежування між отриманням готівки і правом на її отримання, між виплатою грошей та правовим обов'язком їх виплатити, тому що зазвичай на практиці не буває співпадіння у часі руху грошей і юридичних обов'язків, яких вони стосуються» [53, с. 28].

За доречним висновком Ю.О. Івахіва «метод нарахування дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки між господарськими операціями і відобразити їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства звітного періоду, розкрити очікувані в майбутньому операції та події, оцінити фінансовий стан і ймовірні його зміни. За його допомогою є змога генерувати інформацію, яка пов'язує минуле з майбутнім» [22, с. 80-81], що представлено на рисунку 1.4.



Рисунок 1.4 – Основні види і джерела інформації за методом нарахування [22, с. 81]

Саме зв'язок між окремими формами та показниками фінансової звітності та комплексність презентованої інформації фінансової звітності має

призводити до справедливості твердження: «фінансовий результат сьогодні – це не тільки результат успішної (або невдалої, якщо констатуються збитки замість прибутку) роботи вчора, а й грошовий потік завтра» [48, с. 99].

В цілому ж застосування принципу нарахування дозволяє вирішити проблемний аспект касового розриву щодо доходів та витрат за наявності залишків запасів та дебіторської та кредиторської заборгованості, а також реалізувати на практиці такі важливі облікові механізми як амортизація основних засобів та інших активів багаторазового тривалого використання, формування та списання доходів та витрат майбутніх періодів. В цілому ж прийняття методу нарахування дозволяє підвищити якісний рівень облікової та звітної інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства, а також підвищити якісний рівень облікового забезпечення аналізу фінансового стану підприємства, у тому числі його ліквідності та платоспроможності.

Метод нарахування щодо відображення в обліку доходів та витрат і відповідно визнання в обліку фінансових результатів діяльності є найбільш поширеним в сучасній світовій практиці обліку, а також є обов'язковим до застосування підприємствами в Україні, адже відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» серед принципів ведення бухгалтерського обліку та формування звітності передбачений принцип нарахування, відповідно до якого «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [47].

Практична реалізація ідеї методу нарахування може бути розкрита лише шляхом дослідження практики визнання та відображення в обліку доходів та витрат як складових формування фінансового результату.

Так, відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» доходами визнається «збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань,

яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [47].

Визнання доходів здійснюється відповідно до норм зазначеного Закону України за принципом нарахування, в момент їх виникнення, незалежно від моменту надходження відповідних грошових коштів. У розвиток даного принципу нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» визначено, що «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірною визначена» [45]. Окремо у зазначеному нормативному документі вказується, що суми отриманої попередньої оплати доходом не визнаються. В таблиці 1.3 наведений порядок визначення моменту визнання окремих видів доходів у відповідності до принципу нарахування.

Таблиця 1.3 – Порядок визначення моменту визнання окремих видів доходів у відповідності до принципу нарахування

Вид доходів	Порядок визначення моменту визнання доходів у відповідності до принципу нарахування
Доходи від реалізації готової продукції, товарів та інших активів	Визнаються одночасно із передачею права власності на реалізовану продукцію (товари, інші активи) покупцеві одночасно із вигодами та ризиками поза залежністю від термінів оплати (попередньої оплати)
Доходи від реалізації робіт (послуг)	Визнаються за фактом підписання замовником акту виконаних робіт (наданих послуг) поза залежністю від термінів оплати (попередньої оплати) із врахуванням норми щодо визнання доходу виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу
Фінансові доходи у формі процентів	Визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди поза залежністю від термінів отримання грошових коштів
Фінансові доходи у формі дивідендів	Визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату поза залежністю від термінів отримання грошових коштів
Доходи від курсових різниць	Визнаються за фактом відображення в обліку на дату балансууючої операції або на дату балансу, прямий позитивний грошовий потік такі доходи не формують

В синтетичному обліку відображення визнаних доходів здійснюється на рахунках 7 класу «Доходи і результати діяльності». Рахунки даного класу, окрім рахунку 79 «Фінансові результати», призначені для відображення різноманітних доходів. Зазначені рахунки використовуються для накопичення інформації щодо доходів протягом певного періоду, в кінці періоду систематизована сума доходу списується на рахунок фінансових результатів, а відповідний рахунок фактично обнуляється. Рахунки, призначені для обліку доходів, за обліковою сутністю є пасивними – відповідно визнаються доходи за кредитом рахунків, а списуються суми за дебетом.

Іншою складовою підготовчої облікової роботи щодо визначення фінансового результату є облік витрат. Відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» витратами визнається «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [47]. Визнання витрат, як й доходів, здійснюється у відповідності до принципу нарахування. Згідно із зазначеним принципом Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачені такі правила визнання витрат стосовно періоду часу:

- «витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань»;
- «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені»;
- «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені»;
- «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного

розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [46].

Окремо варто відзначити, що відповідно до норм П(с)БО 16 «Витрати» попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг витратами не визнається. Порядок визначення моменту визнання окремих видів витрат у відповідності до принципу нарахування наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Порядок визначення моменту визнання окремих видів витрат у відповідності до принципу нарахування

Вид витрат	Порядок визначення моменту визнання витрат у відповідності до принципу нарахування
Витрати сировини та матеріалів	Одночасно із зменшенням (споживанням) відповідних одиниць сировини та матеріалів поза залежністю від термінів їх отримання від постачальників та відповідної оплати (попередньої оплати)
Витрати на оплату праці	Одночасно із визнанням зобов'язань з оплати праці за відповідний місяць поза залежністю від строків виплати заробітної плати, у тому числі у разі виплати авансу та виплати сум у наступних періодах часу
Витрати на сплату єдиного соціального внеску	Одночасно із визнанням зобов'язань з єдиного соціального внеску виходячи із витрат на оплату праці відповідного місяця поза залежністю від строків сплати єдиного соціального внеску, у тому числі у наступних періодах часу
Витрати, пов'язані із основними засобами	Частинами щомісяця у формі амортизаційних відрахувань поза залежністю від термінів набуття власності на об'єкти основних засобів, відповідної оплати (попередньої оплати) та введення об'єктів основних засобів до експлуатації
Витрати, пов'язані із сплатою деяких видів податків	Одночасно із визнанням зобов'язань перед бюджетом за деякими видами податків (податок прибуток, плата за землю, податок на нерухоме майне, відмінне від земельної ділянки тощо) поза залежністю від термінів погашення зобов'язань перед бюджетом
Витрати, пов'язані із отриманням від підрядників робіт та послуг	Одночасно із прийняттям до сплати відповідних первинних документів підрядників (рахунків, актів виконаних робіт, наданих послуг) та визнанням зобов'язань перед підрядниками поза залежністю від термінів відповідної оплати (попередньої оплати)
Витрати, пов'язані із відрядженнями найманих працівників	Одночасно із затвердженням керівником звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, поза залежністю від термінів виплати авансу на відрядження та остаточного розрахунку за відрядженням
Витрати від курсових різниць	Визнаються за фактом відображення в обліку на дату балансуєючої операції або на дату балансу, прямий негативний грошовий потік такі витрати не формують

Для організації синтетичного обліку витрат Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено два класи рахунків – клас 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності». Використання 9 класу рахунків «Витрати діяльності» є обов'язковим. 8 клас рахунків може використовуватися підприємством для систематизації витрат за елементами, але це не є обов'язковим, тому суттєва частина підприємств для організації обліку витрат використовує лише 9 клас рахунків.

Рахунки 9 класу «Витрати діяльності» використовуються для накопичення інформації щодо витрат протягом певного періоду, в кінці періоду систематизована сума витрат або розподіляється, або списується на рахунок фінансових результатів, а відповідний рахунок фактично обнуляється. Рахунки, призначені для обліку витрат, за обліковою сутністю є активними – відповідно визнаються витрати за дебетом рахунків, а розподіл або списання витрат відображається за кредитом.

Підсумком облікової схеми систематизації доходів та витрат є визначення фінансового результату діяльності підприємства на рахунках бухгалтерського обліку. Для такої облікової процедури Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачений спеціальний рахунок 79 «Фінансові результати». Задля розрахунку фінансового результату за певний період часу за кредитом рахунку 79 систематизують інформацію щодо доходів, які попередньо були відображені на рахунках 7 класу, а за дебетом рахунку 79 систематизують інформацію щодо витрат, які попередньо були відображені на рахунках 9 класу. Якщо при порівнянні оборотів рахунку 79 кредитовий оборот є більшим за дебетовий – фінансовим результатом є прибуток у розмірі різниці між оборотами, а якщо навпаки дебетовий оборот є більшим за кредитовий, то фінансовим результатом є збитки у розмірі різниці між оборотами.

Організація процесу визначення фінансових результатів діяльності безперечно є однією із ключових складових формування якісної системи

систематизації інформації в рамках ведення бухгалтерського обліку. За слушною тезою О.В. Назаренко та Р.В. Лукаш «пріоритетними напрямками організації бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта є: правильне визначення та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної інформації для контролюючих органів та потреб управління» [36, с. 23].

Важливим організаційним елементом формування якісної системи відображення в обліку доходів, витрат та відповідно фінансових результатів є облікова політика підприємства, адже саме наказ або положення про облікову політику має передбачати визначення питань методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності. Систематизація складових облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів представлена на рисунку 1.5.

Враховуючи, що фінансовий результат є фактично інтегральним показником підприємницької господарської діяльності, на процес його формування впливають не лише ті елементи облікової політики, які безпосередньо регулюють облік доходів та витрат, а й інші складові облікової політики. Так, на розмір фінансових результатів за окремі звітні періоди буде впливати вибір методу нарахування амортизації основних засобів навіть за однакового терміну корисного використання, зокрема в першому році експлуатації застосування прямолінійного методу в порівнянні з кумулятивним призведе до визнання в обліку більшої суми прибутку (або меншої суми збитків). Аналогічно на облікову оцінку отриманого фінансового результату впливатиме метод оцінки запасів при списанні. Так, зокрема, застосування методу середньозваженої собівартості в порівнянні з методом FIFO (first in – first out) в умовах поступового зростання цін на куповані запаси (сировину, матеріали, товари) призведе до визнання в обліку

меншої суми прибутку (або більшої суми збитків). Звичайно наявні відмінності в оцінці фінансового результату є суб'єктивними та тимчасовими, адже йдеться не про повний господарський цикл, а про оцінку фінансового результату окремого звітного періоду.

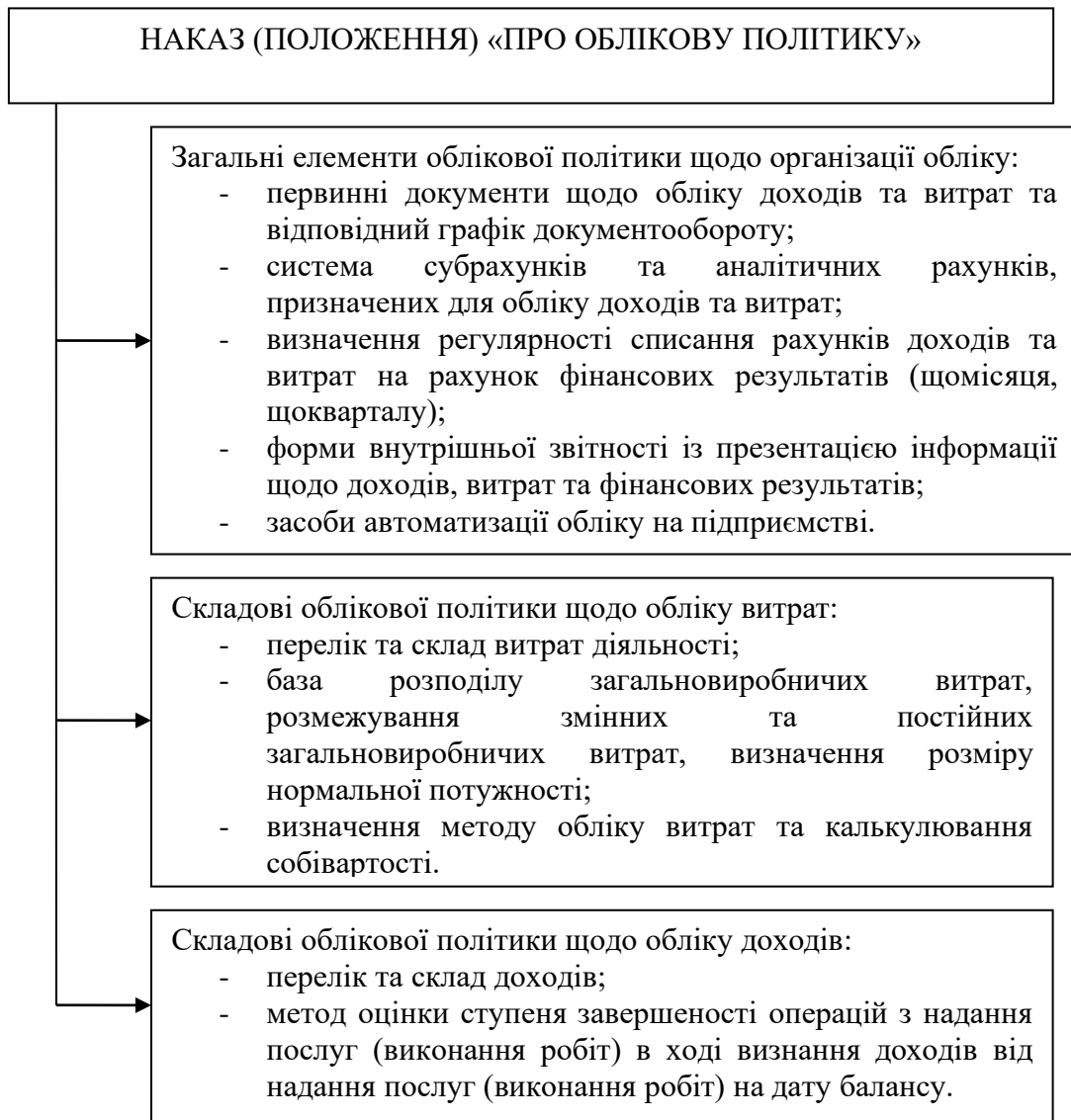


Рисунок 1.5 – Складові облікової політики щодо обліку доходів та витрат і визначення фінансових результатів (складено за джерелами [24, с. 324; 30, с. 146; 36, с. 23; 40, с. 172])

Підсумком облікової роботи щодо визначення фінансових результатів діяльності є презентація інформації щодо доходів, витрат та фінансових

результатів у фінансовій звітності. Підприємства, що за розміром належать до категорій великих та середніх, презентують інформацію щодо результатів діяльності у відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та відповідно формують окрему форму фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Таким чином користувачам надається інформація щодо доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства, а також додаткова інформація щодо сукупного доходу, елементів операційних витрат та прибутковості акцій. Схематично складові та порядок визначення фінансових результатів діяльності за логікою «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» представлені на рисунку 1.6.

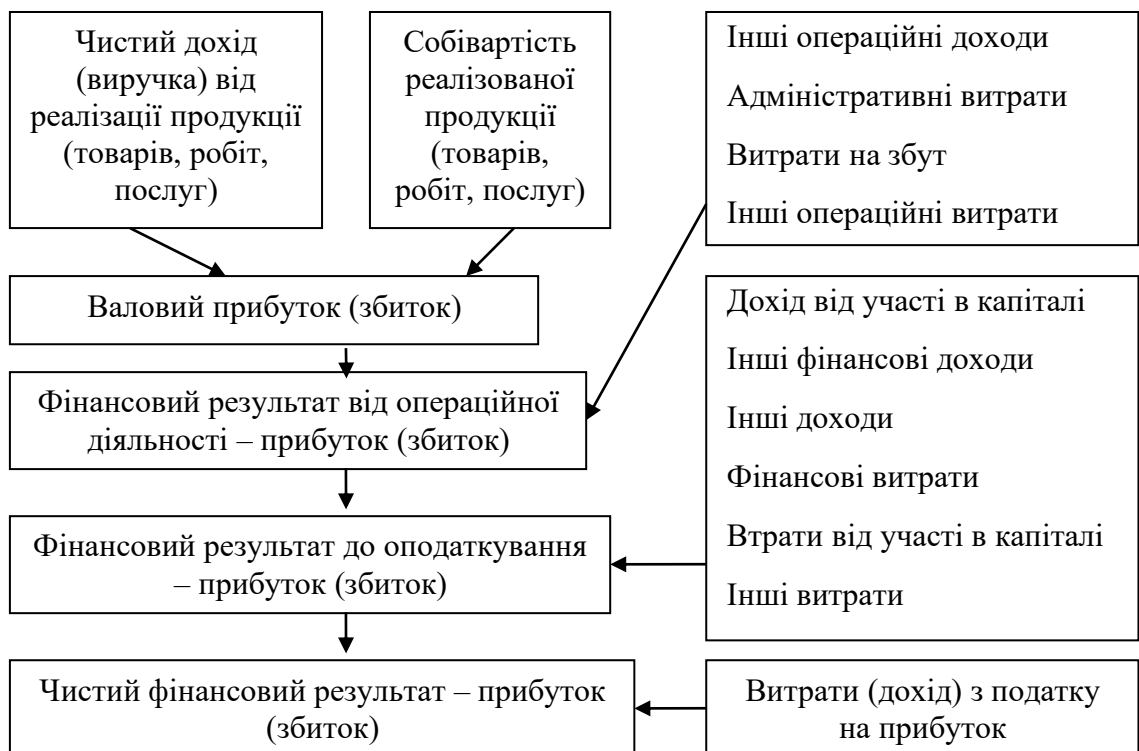


Рисунок 1.6 – Схема формування фінансового результату діяльності відповідно до норм НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємства, що належать до категорій малих підприємств та

мікропідприємств, презентують інформацію щодо результатів діяльності у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». Інформація щодо доходів, витрат та фінансових результатів подається такими підприємствами у складі Фінансової звітності малого підприємства (Фінансової звітності мікропідприємства) як окрема складова «Звіт про фінансові результати». Схематично складові та порядок визначення фінансових результатів діяльності за логікою спрощеної фінансової звітності представлено на рисунку 1.7.

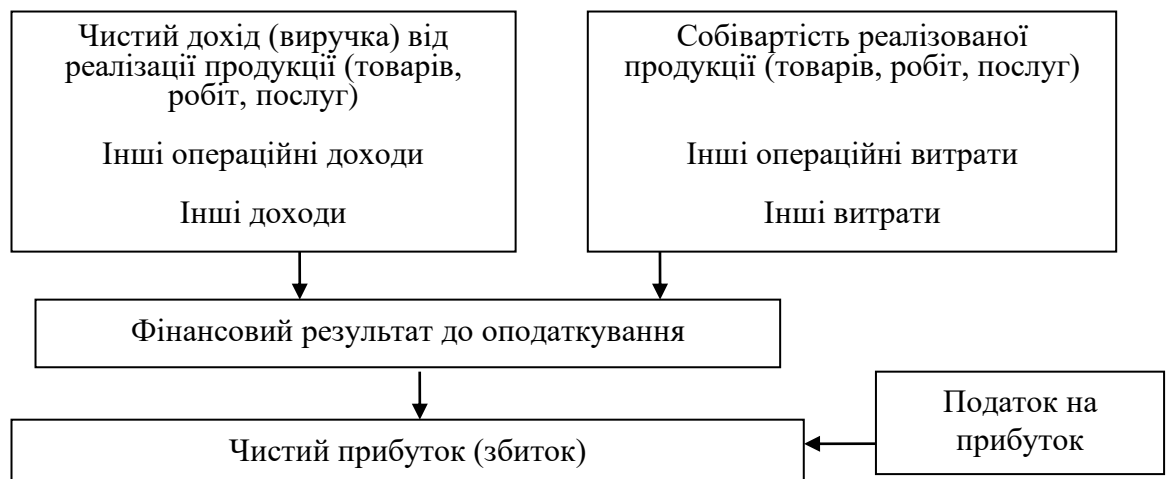


Рисунок 1.7 – Схема формування фінансового результату діяльності відповідно до норм НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»

Інформація, що представлена у фінансовій звітності вітчизняних підприємств, формується у відповідності із дослідженим вище принципом нарахування щодо визнання доходів та витрат. Повертаючись до цього питання, варто зазначити, що хоча застосування принципу нарахування дозволяє суттєво підвищити якісний рівень облікової інформації щодо доходів та витрат та вирішити багато зауважень до касового методу, принцип нарахування як такий також не позбавлений недоліків. Так, застосування даного методу в обліковій та звітній практиці може призводити до

перекручень, зловживань та маніпуляцій з метою збільшення фінансового результату (збільшення прибутку або приховування збитків), а саме до неадекватного завищення облікових оцінок наявних активів або до визнання «віртуальних» практично неліквідних активів сумнівної якості (у тому числі сумнівної дебіторської заборгованості), шансів перетворити які на грошові кошти практично не існує.

Проблемним питанням практичного застосування методу нарахування для облікового відображення доходів, витрат та фінансових результатів варто визнати в певному сенсі нівелювання рівня наповнення доходів та витрати, а відповідно і прибутку, реальними грошовими потоками. Так, Я.В. Соколов з цього приводу зазначає, що «невідповідність у часі потоків грошових коштів та реальних економічних ресурсів призводить до цікавого парадоксу бухгалтерського обліку, який зводиться до того, що прибуток є, а грошей немає і, навпаки – є гроші, а прибутку немає [59, с. 66].

На підтвердження наявної проблеми та для розкриття її за суттю варто навести цікаву думку Ю.О. Івахіва, який стверджує, що «це призводить до формування фіктивного капіталу (реально незаробленого і незабезпеченого грішми), до необґрунтованого завищення дивідендів і вартості акцій, до неадекватності фондових котирувань, до штучного порушення співвідношення попиту і пропозиції на ринках капіталу. Як наслідок, така облікова політика й звітна інформація може вводити в оману інвесторів і бути однією з причин невірних управлінських рішень, які вільно та підневільно зумовлюють кризові явища не лише на мікро, але й на макроекономічному рівні» [22, с. 83].

Підсумовуючи дослідження питання облікового визначення фінансових результатів господарської підприємницької діяльності, варто зазначити, що незважаючи на переваги та обов'язковий порядок застосування методу нарахування в обліковій практиці вітчизняних підприємств, в окремих випадках його застосування може призвести до перекручень, зловживань та маніпуляцій з метою збільшення фінансового результату

(збільшення прибутку або приховування збитків), а саме до неадекватного завищення облікових оцінок наявних активів або до визнання «віртуальних» практично неліквідних активів сумнівної якості, шансів перетворити які на грошові кошти практично не існує.

Безперечно також принциповим елементом, що здійснює суттєвий вплив на процес облікового визнання доходів та витрат та визначення фінансових результатів варто визнати облікову політику підприємства, причому йдеться не лише про загальні елементи та елементи облікової політики щодо організації обліку доходів та витрат, а й про інші елементи, наприклад, про метод оцінки запасів при списання або про метод нарахування амортизації основних засобів, які здатні здійснювати суттєвий вплив на розмір фінансових результатів, що визнаються за окремі звітні періоди.

1.3 Дослідження факторів, що впливають на розмір фінансових результатів діяльності підприємства

Зміни економічних показників за певний проміжок час відбуваються під впливом різноманітних факторів. Фактори як елементи, що впливають на рівень і динаміку певних економічних показників, можна ідентифікувати як «елементи, причини та умови, що можуть бути розглянуті як рушійні сили наявних економічних явищ або процесів, чий вплив, у підсумку, знаходить відображення у рівні, темпах зростання, абсолютних величинах конкретних показників або цілої групи економічних показників» [49, с. 273].

Фінансові результати (прибуток або збиток), а також рентабельність як відносний показник ефективності діяльності підприємства є комплексними інтегральними показниками, що формуються у результатів або під впливом надзвичайно великої кількості різноманітних факторів. Відповідно

досліджуючи фінансові результати як економічну категорію, варто чітко уявляти всі можливі фактори, що здатні вплинути на абсолютний та відносний рівень фінансових результатів. Використовуючи такий взаємозв'язок, можна розробити механізм виявлення резервів збільшення прибутку та досягнення більшого рівня рентабельності.

Суттєва кількість факторів, що визначають рівень фінансових результатів, актуалізує питання їх класифікації, адже така класифікація матиме теоретичне значення та практичне застосування в ході визначення основних напрямків виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства. Фактори, що впливають на фінансові результати діяльності та рівень рентабельності, можуть бути систематизовані за різними класифікаційними ознаками, що представлено на рисунку 1.8 (складено за джерелами [3, с. 352; 9, с. 17; 19, с. 253; 28, с. 427; 31, с. 37; 60, С. 380-381]).

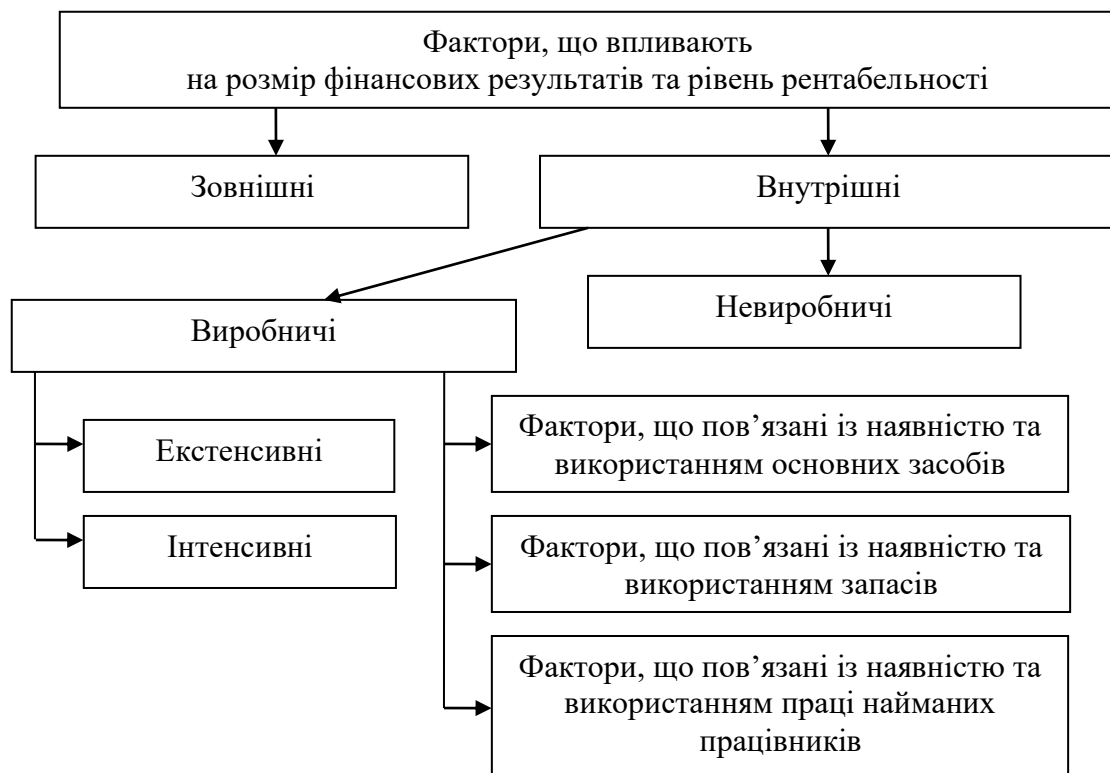


Рисунок 1.8 – Фактори, що визначають розмір фінансових результатів та рівень рентабельності

Так, за типом можливості контролю та відповідно впливу фактори можуть бути розділені на зовнішні, впливати на які практично неможливо (але можливо їх враховувати в ході прийняття управлінських рішень), та внутрішні, що фактично знаходяться під контролем підприємства.

Таким чином, до зовнішніх факторів належать фактори, що знаходяться поза контролем менеджменту та власників підприємства, але які можуть здійснювати істотний вплив діяльність підприємства, відповідно на рівень фінансових результатів та рентабельність. Йдеться про природні умови, розвиток інфраструктури, рівень забезпечення прав власності та стан судової системи, державну економічну політику, у тому числі податкове законодавство, державне регулювання цін та тарифів, а також рівень відсоткових ставок на ринку капіталів, рівень цін на товари (послуги) постачальників-монополістів, насамперед на енергоносії, наявність та обсяг платоспроможного споживчого попиту, інвестиційний клімат тощо.

Внутрішніми факторами визнаються фактори, що в певному сенсі знаходяться під контролем менеджменту підприємства та його управлінських рішень, такі фактори, пов'язані із різними аспектами господарської діяльності. До основних принципових внутрішніх факторів можуть бути віднесені такі:

- обсяги діяльності та структура продукції або товарів;
- маркетингова політика та політика ціноутворення;
- організація процесів виробництва та збуту продукції або торгової діяльності;
- чисельність і склад, у тому числі за рівнем кваліфікації, працівників;
- форми і системи оплати праці в цілому, та зокрема система економічного стимулювання продуктивності праці працівників;
- рівень продуктивності праці працівників підприємства, дотримання принципів відповідності темпів зростання продуктивності праці та рівня її оплати;
- стан матеріально-технічної бази підприємства та технології

виробництва;

- моральний та фізичний знос основних засобів;
- фондоозброєність та технічна озброєність праці працівників;
- рівень фондovіддачі основних засобів;
- склад і структура оборотних коштів;
- рівень організації складського господарства та управління запасами, швидкість руху запасів;
- організація роботи щодо стягнення дебіторської заборгованості;
- дисципліна економії на підприємстві в цілому;
- ділова репутація підприємства в цілому та імідж продукції або робіт (послуг) підприємства.

Виокремлення в процесі аналізу внутрішніх та зовнішніх факторів впливу забезпечує очищення показників ефективності від зовнішнього впливу, що має велике значення для об'єктивної оцінки власних досягнень підприємства, рівня роботи менеджменту, адже дозволяє оцінити рівень ефективності прийнятих управлінських рішень.

Варто розуміти, що в певному сенсі внутрішні фактори є суб'єктивними. Зокрема, «такий фактор, як облікова політика дає можливість підприємству обирати методи обліку, які спричиняють істотний вплив на фінансові результати (методи оцінки запасів, амортизації, розподіл витрат і доходів між звітними періодами, порядок регулювання сумнівної заборгованості тощо), тим самим регулюючи розмір прибутку до оподаткування» [51, с. 107].

Внутрішні фактори можуть бути класифіковані на виробничі та невиробничі. Невиробничі фактори пов'язані переважно із комерційною, природоохоронною та соціальною діяльністю. Виробничі фактори відображають забезпеченість та ефективність використання основних елементів виробничого процесу, що приймають участь у формуванні прибутку, – засобів праці (основних засобів), предметів праці (запасів) і самої праці (праці найманих працівників).

Детальний аналіз виробничих факторів за кожним елементом дозволяє виокремити екстенсивні та інтенсивні фактори.

Екстенсивні фактори впливають на процес формування фінансових результатів через відповідні кількісні зміни – шляхом зміни обсягів залучених ресурсів (приміром, зміни чисельності працівників, вартості залучених основних засобів, вартості залучених запасів) або шляхом зміни часу їх використання (зміни у тривалості робочого дня, коефіцієнту змінності обладнання тощо), а також через непродуктивне використання ресурсів (втрати з причин браку, необґрунтованого рівня відходів, простоїв тощо).

Інтенсивні фактори впливають на процес формування фінансових результатів через певні якісні зміни – застосування більш прогресивних технологій та обладнання, підвищення продуктивності обладнання, підвищення кваліфікації та продуктивності праці найманих працівників, використання прогресивних видів матеріалів та вдосконалення технології їх обробки, прискорення оборотності оборотних засобів, зменшення рівня трудомісткості та матеріаломісткості продукції, вдосконалення організації та ефективності використання фінансових ресурсів. У процесі здійснення господарської діяльності, пов'язаної із виробництвом продукції (робіт, послуг), розглянуті виробничі фактори, що в підсумку визначають розмір фінансових результатів, та відповідно рівень рентабельності, знаходяться у тісному логічному взаємозв'язку, впливаючи один на одного, адже наприклад, рівень ефективності використання виробничого обладнання залежить від рівня кваліфікації та мотивації працівників до праці, а рівень продуктивності праці від технічного та технологічного рівня виробничого обладнання.

На рисунку 1.9 представлена схема, що демонструє, яким чином основні виробничі фактори приймають участь у формуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

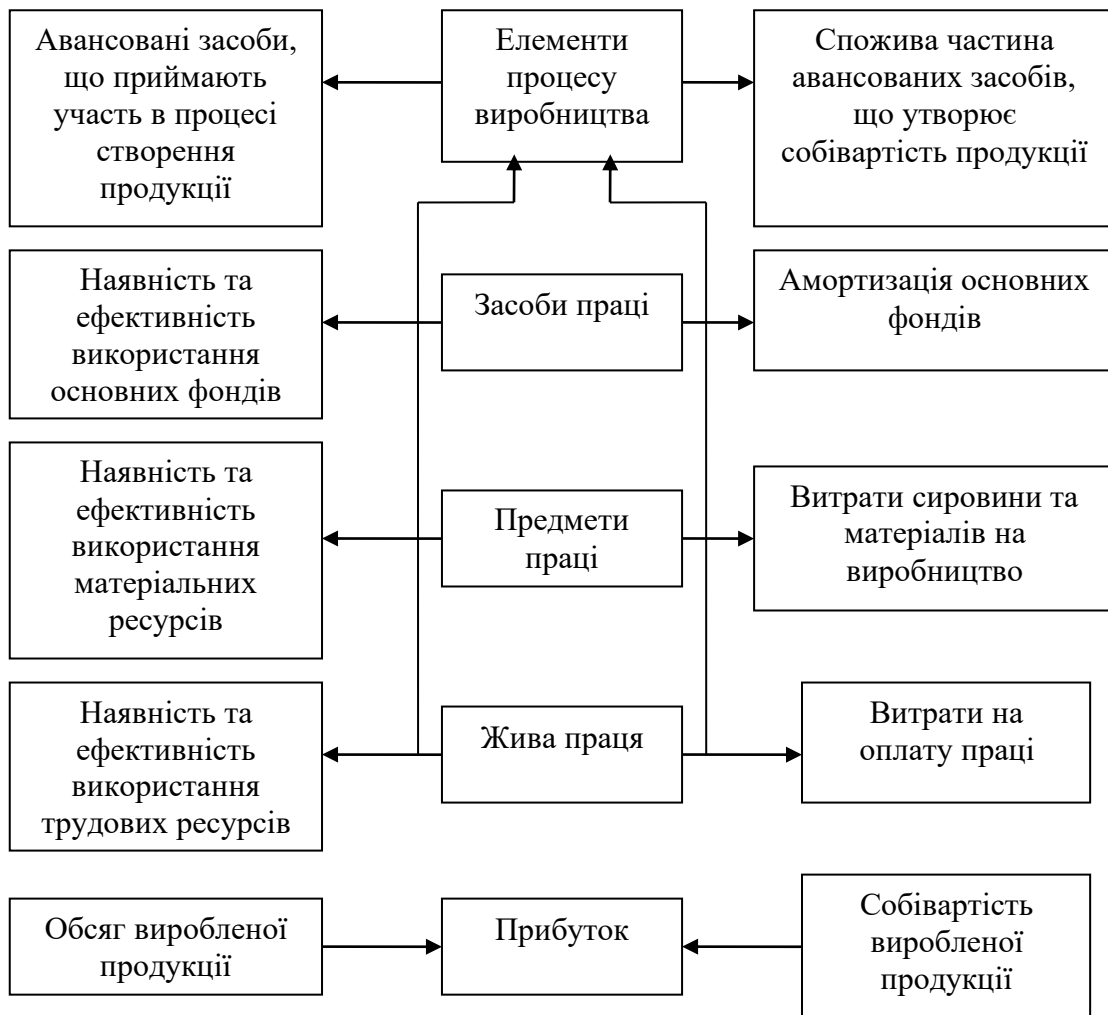


Рисунок 1.9 – Виробничі фактори формування прибутку [49, с. 277]

Взаємозв'язки між розглянутими факторами активно використовуються під час здійснення аналітичних процедур, особливо в межах факторного аналізу. Наприклад, на рівень продуктивності праці впливає велика кількість чинників, але укрупнено вона може розглядатись як добуток фондоозброєності та фондівіддачі. Структура витрат знаходиться під дією чинників, що визначають окремі види витрат. Окрім того, фактори та результат їх взаємодії іноді міняються місцями, наприклад, фондівіддача може виступати як узагальнюючий результативний показник ефективності використання основних засобів, а може бути залучена як окремий фактор, що впливає на рівень рентабельності.

Цікавим поглядом на питання класифікації факторів, що визначають

рівень фінансових факторів та рентабельність підприємства, є класифікація внутрішніх факторів за місцем у системі управління на так названі «тверді» і «м'які». За твердженням Т.В. Момота, М.В. Кадничанського і О.А. Лобаніва така класифікація визнається умовною, однак широко застосовується у закордонній практиці. «Специфічні назви цих груп факторів запозичені з комп'ютерної термінології, де сам комп'ютер називають «твердим» товаром, а програмне забезпечення «м'яким» товаром. За аналогією, «твердими» факторами називають ті, котрі мають фізичні параметри і піддаються виміру, а «м'якими» – ті, котрі фізично не відчутні, але вони мають істотне значення для економічного управління діяльністю трудового колективу» [34, с. 91].

Можливі напрямки реалізації внутрішніх та зовнішніх факторів підвищення ефективності діяльності підприємства неоднакові за впливом, ступеню використання і контролю. Тому в практиці господарювання, для керівників і відповідних фахівців є важливим визначення масштабів дії, форм контролю і використання найбільш істотних внутрішніх і зовнішніх факторів ефективності на різних рівнях управління. Розуміння природи дії окремих факторів є таким чином надзвичайно важливим питанням.

В таблиці 1.5 надана характеристика окремим факторам впливу на формування фінансового результату та рівень рентабельності підприємства.

Таблиця 1.5 – Характеристика окремих факторів впливу на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності (складено за джерелами [2, с. 205; 19, С. 252-253; 28, с. 428; 34, с. 111; 41, с. 3; 54, С. 518-519; 64])

Фактори впливу	Характеристика окремих факторів впливу на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності
1	2
1. Технологія	Технічні та технологічні нововведення, особливо сучасні форми автоматизації та інформаційних технологій, здійснюють суттєвий вплив на рівень та динаміку ефективності виробництва; вони призводять до корінних змін в технічному рівні та продуктивності технологічного обладнання, методах та формах організації трудових процесів, підготовці та кваліфікації кадрів.
2. Продукт	Якість, цінова конкурентноздатність, зовнішній вигляд та інші важливі для споживача характеристики продукції є важливими факторами ефективності діяльності підприємства.

Продовження таблиці 1.5

1	2
3. Основні засоби	Основні засоби, насамперед виробниче обладнання, займають провідне місце в програмі підвищення ефективності, насамперед виробничої, а також іншої діяльності підприємств; продуктивність обладнання залежить не лише від його технічного рівня, а і від відповідної організації ремонтно-технічного обслуговування, оптимальних термінів експлуатації, змінності роботи, завантаження у часі тощо.
4. Матеріальні ресурси	Матеріали і енергія позитивно впливають на рівень ефективності, якщо вирішуються проблеми ресурсозбереження, зниження матеріалоємності та енергоємності продукції, якщо раціоналізується управління запасами і джерелами їх постачання.
5. Працівники	Основним джерелом та вирішальним фактором підвищення ефективності діяльності є працівники – керівники, менеджери, фахівці, виконавці робіт; ділові якості працівників, підвищення продуктивності їх праці багато в чому визначаються діючим на підприємстві механізмом мотивації і рівнем соціального мікроклімату в колективі.
6. Організація та системність	Єдність трудового колективу, раціональне делегування відповідальності, раціональні норми управління характеризують якісну організацію діяльності підприємства, що забезпечує необхідну спеціалізацію і координацію управлінських процесів.
7. Державна економічна та соціальна політика	Політики держави істотно впливає на ефективність суспільного виробництва; основними її елементами є практична діяльність владних структур, законодавство, у тому числі податкове, фінансові інструменти національного банку, економічні правила і нормативи (регулювання оплати праці, контроль за рівнем цін, ліцензування окремих видів діяльності) тощо.
8. Інфраструктура	Важливою умовою зростання ефективності діяльності підприємств є достатній рівень розвитку різних елементів виробничої (зв'язок, транспорт, торгівля) та ринкової (комерційні банки, інвестиційні фонди, страхові компанії, товарні, фондові біржі, біржі праці) інфраструктури.

В цілому ж різні фактори у визначений період часу впливають на рівень прибутку і ефективність діяльності підприємства; при плануванні особливо важливо врахувати всі вихідні умови та визначити ті резерви, мобілізація яких дасть максимальне зростання рентабельності при відносно мінімальних витратах ресурсів та часу, а також при виправданому рівні ризику.

Врахування впливу факторів на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності підприємства є фактично складовою процесу

управління прибутком, основними завданнями якого варто визнати такі:

- визначення основних джерел формування прибутку та основних факторів впливу на розмір прибутку;
- максимізація величини прибутку за наявності ринкової кон'юнктури та за наявних ресурсів підприємства;
- оптимізація співвідношення між рівнем прибутковості та рівнем наявних підприємницьких ризиків;
- оптимізація співвідношення між рівнем прибутковості та рівнем ліквідності активів підприємства;
- забезпечення за рахунок отримання прибутку фінансової стійкості та платоспроможності підприємства;
- забезпечення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства в довгостроковій перспективі;
- максимізація ринкової вартості підприємства.

Управління фінансовими результатами діяльності підприємства є надзвичайно важливою складовою управління в цілому, адже отримання прибутку як позитивного фінансового результату та підвищення таким чином вартості чистих активів та відповідно власного капіталу є метою функціонування підприємства. Лише прибуткове підприємство може бути визнане фінансово стійким, а рівень прибутковості принципово визначає платоспроможність підприємства, його конкурентоспроможність, перспективи розвитку та капіталізацію в цілому.

Управління прибутком фактично охоплює всі сторони господарської підприємницької діяльності. Управлінські рішення, що впливають у підсумку на розмір фінансових результатів та рентабельність діяльності підприємства є як стратегічними, так і тактичними та оперативними, вони стосується як управління основними засобами, запасами, так і трудовим потенціалом підприємства, грошовими та фінансовими потоками тощо.

Основні складові управління процесом формування прибутком схематично представлені на рисунку 1.10.



Рисунок 1.10 – Структурна схема управління формуванням прибутку підприємства [33, с. 282]

Підсумовуючи, слід також зазначити, що важливою складовою управління фінансовими результатами діяльності підприємства є формування в обліку адекватної інформації щодо розміру доходів, витрат і відповідно фінансових результатів певного періоду, адже за відсутності такої якісної інформаційної підтримки неможливим є неможливим аналітичне дослідження фінансових результатів та рівня рентабельності, розробка

заходів щодо підвищення рівня прибутку і ефективності діяльності підприємства та відповідно прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень щодо управління фінансовими результатами та забезпечення ефективності роботи та конкурентноздатності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРІМНЕТ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ДРІМНЕТ» було засновано та відповідно зареєстровано 4 червня 2018 року. Єдиним засновником (власником та кінцевим бенефіціаром) товариства є громадянка України Суворова Олена Василівна. Зареєстрований статутний капітал підприємства станом на 1.10.2021. становить 5679,9 тис. грн. Код підприємства як юридичної особи за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України 42179237.

Відповідно до Єдиного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань зареєстрованими видами діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» є:

- КВЕД 61.10. – діяльність у сфері провідного електрозв'язку (основний передбачений вид діяльності);
- КВЕД 61.20. – діяльність у сфері безпроводного електрозв'язку;
- КВЕД 61.90. – інша діяльність у сфері електрозв'язку;
- КВЕД 62.01. – комп'ютерне програмування;
- КВЕД 62.02. – консультування з питань інформатизації;
- КВЕД 62.09. – інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем;
- КВЕД 63.11. – оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність.

Фактично основною діяльністю ТОВ «ДРІМНЕТ» є діяльність інтернет-провайдера – підприємство забезпечує для замовників послуг

доступ до мережі Інтернет завдяки високоякісному волоконно-оптичному кабелю зі швидкістю 10 Гб/с. Додатково підприємство пропонує клієнтам послуги відео-спостереження із збереженням матеріалу на серверах підприємства, а також доступ до інтернет-телебачення «Dream-TV» із вигідними тарифами, великим пакетом програм (від 151 до 201 каналів), можливістю підключати багато пристроїв, можливістю дивитися з будь-якого моменту та іншими перевагами інтернет-телебачення.

Так званий інтернет-ресурс ТОВ «ДРІМНЕТ» отримує від ДП Асоціації УРАН «Мережевий оператор УРАН» (код за ЄДРПОУ 35123044), яке надає підприємству послуги щодо забезпечення широкосмугового доступу до мережі Інтернет провідними мережами.

Як інтернет-провайдер ТОВ «ДРІМНЕТ» надає якісні сучасні послуги доступу до мережі Інтернет завдяки новим оптичним технологіям зв'язку із найвищою пропускну здатністю та підключенням до мережі через сучасний оптично-волоконний канал. Підприємство забезпечує безкоштовне підключення, технічну підтримку та супровід, а також надає додаткові можливості завдяки послугам відеоспостереження та телебачення online.

Замовниками послуг доступу до мережі Інтернет є переважно домогосподарства, хоча серед клієнтів ТОВ «ДРІМНЕТ» є також підприємства та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, яким надаються насамперед послуги із відеоспостереження.

Підприємство має технічні можливості та надає послуги доступу до мережі Інтернет в Шевченківському, Комунарському та Олександрівському районах. Територіально мережа підприємства постійно розширюється, а потенційні клієнти можуть на офіційному сайті підприємства дізнатися, чи є можливість за їх адресою користуватися якісними послугами доступу до мережі Інтернет від ТОВ «ДРІМНЕТ».

Діючі тарифи для приватних абонентів (домогосподарств) на послуги ТОВ «ДРІМНЕТ» в частині доступу до мережі Інтернет є такими:

– пакет «Special» – швидкість до 20 Мб/с – вартість 80,00 грн. на

місяць;

- пакет «Econom» – швидкість до 50 Мб/с – вартість 100,00 грн. на

місяць;

- пакет «Standart» – швидкість до 100 Мб/с – вартість 120,00 грн. на

місяць;

- пакет «Premium» – швидкість до 200 Мб/с – вартість 170,00 грн. на

місяць.

Вартість додаткових послуг щодо інтернет-телебачення становить пакет «Dream-TV: Ефір» – 151 канал – 79,00 грн. на місяць, пакет «Dream-TV: Premium» – 173 канал – 99,00 грн. на місяць, пакет «Dream-TV: VipHD» – 201 канал – 129,00 грн. на місяць.

Окрім діяльності безпосередньо інтернет-провайдера щодо надання послуг доступу до мережі Інтернет ТОВ «ДРІМНЕТ» здійснює також підприємницьку діяльність у сфері реалізації матеріалів та обладнання для монтажу волоконно-оптичних магістральних мереж (волоконно-оптичних кабелів, комутаційних кабелів, адаптерів, роутерів тощо), а також здійснює виконання таких робіт, як:

- проектування і монтаж волоконно-оптичних магістральних мереж локальних, корпоративних і загального користування;

- розробка мереж під індивідуальні вимоги та технічні характеристики замовника;

- встановлення оптичних муфт, також зварювання оптичного волокна;

- встановлення мережених шаф з різною кількістю оптичних волокон;

- тестування та вимірювання оптичної магістралі;

- виявлення пошкоджень на ділянках волоконно-оптичних ліній зв'язку;

- технічне і сервісне обслуговування волоконно-оптичних ліній зв'язку.

Основними принципами діяльності підприємства є надання послуг щодо доступу до високоякісного швидкісного Інтернет, а також здійснення

широкого профілю робіт високої якості за помірними цінами у сфері проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних магістральних мереж. Основним ресурсом підприємства є працівники – здатні в короткий термін виконати на високому якісному рівні різноманітні складні роботи.

Підприємство постійно нарощує обсяги діяльності, впевнитися в цьому можна, звернувшись до даних таблиці 2.1., де проаналізована динаміка обсягів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в розрізі окремих основних напрямків діяльності в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року.

Таблиця 2.1 – Динаміка обсягів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в розрізі окремих напрямків діяльності в I півріччі 2020-2021 років

Показник	I півріччя 2020 року		I півріччя 2021 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Обсяг реалізації послуг доступу до мережі Інтернет	1257,4	71,4	1641,3	67,5	383,9	30,5	- 3,9
2. Обсяг виконання робіт щодо монтажу та обслуговування волоконно-оптичних магістральних мереж	347,5	19,7	613,8	25,2	266,3	76,6	+ 5,5
3. Обсяг реалізації матеріалів та обладнання для волоконно-оптичних магістральних мереж	157,3	8,9	176,7	7,3	19,4	12,3	- 1,6
Загальний обсяг реалізації	1762,2	100,0	2431,8	100,0	669,6	38,0	0,0

Розраховані показники динаміки обсягів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» свідчать про те, що підприємство активно розвивається, адже обсяг реалізації збільшився в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на

669,6 тис. грн. або на 38,0 % і становив 2431,8 тис. грн. Істотних зрушень в структурі обсягів реалізації ТОВ «ДРІМНЕТ» за окремими напрямками діяльності не виявлено, хоча варто відзначити наявне збільшення питомої ваги обсягу виконаних робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних магістральних мереж, частка якого збільшилась на 5,5 % з 19,7 % у I півріччі 2020 року до 25,2 % у I півріччі 2021 року.

За всіма напрямками діяльності підприємства наявна позитивна динаміка, а максимальні темпи зростання в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року наявні за обсягами виконання робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування та ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж, які збільшились на 266,3 тис. грн. або на 76,6 % і склали відповідно 613,8 тис. грн. Даний напрямок діяльності активно розвивається та вважається власником підприємства на сьогодні максимально перспективним.

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ», в тому числі розмір чистого прибутку та рентабельність, представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні економічні показники діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг реалізації товарів, робіт, послуг без врахування ПДВ, тис. грн.	1762,2	2431,8	669,6	38,0
2. Чистий прибуток, тис. грн.	265,9	395,2	129,3	48,6
3. Середня за період кількість працюючих, осіб	8	10	2	25,0
4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	220,3	243,2	22,9	10,4
5. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	33,2	39,5	6,3	19,0
6. Рентабельність продажів за чистим прибутком, %	15,1	16,3	1,2	x
7. Рентабельність власного капіталу за чистим прибутком, %	9,4	10,7	1,3	x

Виконані розрахунки свідчать про позитивну динаміку розвитку ТОВ «ДРІМНЕТ», адже чистий прибуток підприємства збільшився у I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року на 129,3 тис. грн. або на 48,6 % і становив 395,2 тис. грн. Позитивну динаміку також мають показники обсягу реалізації в розрахунку на одного працівника підприємства та прибутку в розрахунку на одного працівника. Рівень рентабельності реалізації підвищився у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 1,2 % з 15,1 % до 16,3 %, а рівень рентабельності власного капіталу у розрахунку за півріччя збільшився на 1,3 % з 9,4 % до 10,7 %.

Окремо варто звернути увагу на позитивну динаміку продуктивності праці, адже збільшення обсягів реалізації на 38,0 % та чистого прибутку на 48,6 % забезпечено зростанням чисельності працівників лише на 25,0 %.

Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «ДРІМНЕТ» склала у I півріччі 2021 року 10 осіб, з яких лише один працівник – керівник підприємства зайнятий адміністративною роботою, хоча також є фахівцем з комп'ютерного програмування та частково залучений до виконання проектних та інших робіт основної діяльності. Всі інші працівники підприємства зайняті фактично основною діяльністю підприємства – це монтажники інформаційно-комунікаційних систем, адміністратори баз даних, системні адміністратори, інженер-програміст. Штатним розкладом підприємства також передбачена посада інженера з охорони праці на 0,25 ставки, яку займає працівник, що працює як сумісник. Оплата праці найманих працівників організована почасово на підставі окладів, що передбачені штатним розкладом підприємства.

Територіально ТОВ «ДРІМНЕТ» зареєстровано за адресою м. Запоріжжя, вулиця Перша Ливарна, будинок 48. Власного нерухомого майна підприємство не має, офісне приміщення орендує.

Розрахункові операції підприємство здійснює виключно безготівково. Каса як така, тобто приміщення для зберігання, прийому та видачі грошових

коштів, на підприємстві відсутня, посади касира штатний розклад не передбачає, не передбачено також виконання обов'язків касира іншим працівником як додаткових обов'язків. Безготівкові розрахунки здійснюються із використанням рахунків в ПАТ «ПриватБанк» і у АКІБ «УкрСибБанк». Домогосподарства як індивідуальні замовники послуг з надання доступу до мережі Інтернет маю можливість сплачувати за послуги через систему платежів «Приват24» або через термінали ІВОХ. Корпоративні клієнти (юридичні особи, у тому числі об'єднання співвласників багатоквартирних будинків) сплачують безготівково шляхом перерахування коштів безпосередньо на рахунки ТОВ «ДРІМНЕТ». Заробітна плата виплачується на підприємстві безготівково шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників в ПАТ «ПриватБанк».

Відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для потреб організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності ТОВ «ДРІМНЕТ» визнається мікропідприємством. Підприємство відповідає усім із трьох критеріїв, передбачених вищезгаданим законом для ідентифікації мікропідприємств, – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 700 тис. євро, середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 350 тис. євро., а середня кількість найманих працівників не перевищує 10 осіб.

Як мікропідприємство, ТОВ «ДРІМНЕТ» формує фінансову звітність у вигляді Фінансової звітності мікропідприємства у відповідності до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». Така спрощена фінансова звітність щокварталу формується та подається власниці підприємства, а річна звітність також подається до органів Державної податкової служби у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємства і до Державної служби статистики.

Як платник податків, підприємство знаходиться на обліку в ГУ ДПС у

Запорізькій обл., Олександрівська ДПІ (Олександрійський р-н м. Запоріжжя).

ТОВ «ДРІМНЕТ» знаходиться на загальній системі оподаткування та є відповідно платником податку на прибуток на загальних підставах. Враховуючи, що обсяг доходів від усіх видів діяльності за даними річної фінансової звітності (фінансової звітності мікропідприємства) за 2020 рік не перевищує 40 млн. грн., звітним (податковим) періодом з податку на прибуток для даного платника у 2021 році є календарний рік. Підприємство є платником податку на додану вартість, адже відповідно до норм Податкового кодексу України підлягає обов'язковій реєстрації платником даного податку.

Стратегічні рішення щодо діяльності, використання прибутку та розвитку підприємства одноосібно приймаються його власником Суворовою Оленою Василівною. Поточне управління діяльністю ТОВ «ДРІМНЕТ» здійснюється керівником підприємства – Новотатарським Євгеном Миколайовичем, який виконує обов'язки керівника як трудові обов'язки відповідно до укладеного між ним і власницею підприємства трудовим контрактом. Права та обов'язки керівника визначені як статутом ТОВ «ДРІМНЕТ», так й зазначеним трудовим контрактом. Щокварталу керівник звітує перед власником підприємства щодо результатів діяльності, стану підприємства тощо.

Облік діяльності підприємства здійснюється за схемою аутсорсингу підприємством, що надає послуги з ведення бухгалтерського обліку, ТОВ «ГРЕЙТ АЛЬЯНС». Зазначені господарські відносини здійснюються на підставі укладеного договору щодо надання бухгалтерських послуг.

Облік господарської діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» організується відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Наявний Наказ керівника ТОВ «ДРІМНЕТ» «Про основні засади облікової політики підприємства», підготовлений працівниками ТОВ «ГРЕЙТ АЛЬЯНС» і підписаний відповідно керівником ТОВ «ДРІМНЕТ». Основні суттєві положення даного Наказу про облікову політику такі:

– облік витрат здійснюється на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» без застосування рахунків 8 класу «Витрати за елементами»;

– основними засобами вважаються матеріальні об'єкти вартістю більше двадцяти тисяч гривень без врахування податку на додану вартість за умови, що термін їх використання перевищує один рік;

– амортизація основних засобів в бухгалтерському обліку нараховується прямолінійним методом; строк корисного використання та ліквідаційна вартість об'єктів визначається відповідною комісією при введенні об'єкту у експлуатацію;

– амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом;

– амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується в розмірі 100 % від вартості при передачі їх в експлуатацію;

– для оцінки вибуття виробничих запасів та товарів застосовується метод ФІФО;

– транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості придбаних запасів методом прямого розподілу пропорційно обліковій вартості;

– забезпечення на оплату відпусток не формується;

– резерв сумнівних боргів нараховується на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, що відповідає сучасним правилам ведення бухгалтерського обліку.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою комп'ютерного програмного продукту для автоматизації бухгалтерського обліку «1С Підприємство» версія 8.2. Зазначений програмний продукт використовується для формування первинних документів і автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації, проведених облікових процедур та розрахунків дозволяє формувати реєстри аналітичного та

синтетичного обліку, в тому числі зведені регістри обліку – оборотно-сальдову відомість за синтетичними рахунками.

Фінансова та податкова звітність також складається працівниками аутсорсингової компанії ТОВ «ГРЕЙТ АЛЬЯНС» відповідно до укладеного договору щодо надання бухгалтерських послуг. Податкова звітність технічно формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціальної програми «М.Е.doc». Цей же програмний продукт використовується для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

2.2 Характеристика наявної схеми обліку доходів, витрат та фінансового результату

Облік доходів та витрат є важливою складовою системи фінансового обліку будь-якого підприємства, адже саме формування інформації про доходи та витрати дозволяє визначити фінансовий результат діяльності підприємства.

Формування на підприємстві системи відображення в обліку доходів та витрат суттєво залежить від структури та особливостей діяльності того чи іншого підприємства. В той же час варто пам'ятати нормативно передбачені принципи відображення в обліку вітчизняних підприємств доходів та витрат.

Так, відображення в обліку вітчизняних підприємств доходів, тобто «збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [45] здійснюється за принципом нарахування, незалежно від строків отримання

грошових коштів чи інших видів компенсації. Відповідно отримання попередньої оплати (авансів) доходами не визнається, а відображається в обліку як кредиторська заборгованість за отриманими авансами, що погашається або шляхом відвантаження відповідних товарів, виконання робіт, надання послуг, або шляхом повернення попередньої оплати.

Для обліку доходів Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації передбачені рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності»:

- рахунок 70 «Доходи від реалізації»;
- рахунок 71 «Інший операційний дохід»;
- рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- рахунок 73 «Інші фінансові доходи»;
- рахунок 74 «Інші доходи».

Зазначені рахунки, що призначені для обліку доходів, є пасивними рахунками – визнання (збільшення) доходів відображається за кредитом, а зменшення в наслідок списання систематизованих доходів на рахунок фінансових результатів – за дебетом. Пасивний статус таких рахунків обґрунтовується тим, що доходи за економічною суттю є майбутніми прибутками, а прибутки, як джерело формування господарських засобів, відображаються на рахунках, що визнаються пасивними.

Рахунки, що застосовуються для обліку доходів, фактично призначені для систематизації доходів до виконання процедури визначення фінансових результатів, відповідно за підсумками місяця або кварталу (в обліковій практиці ТОВ «ДРІМНЕТ» щомісяця) такі рахунки обнуляються, а суми чистих доходів списуються на рахунок фінансових результатів. Таким чином на початок та кінець періодів визначення фінансових результатів рахунки, призначені для обліку доходів, залишку не мають.

Доходами основної діяльності в господарській та відповідно обліковій практиці ТОВ «ДРІМНЕТ» визнаються доходи від надання послуг доступу до мережі Інтернет, доходи від реалізації товарів (матеріалів, комплектуючих

та обладнання для монтажу волоконно-оптичних магістральних мереж), а також доходи від виконання робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних магістральних мереж.

Доходи від надання замовникам послуг доступу до мережі Інтернет забезпечують основну складову доходів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ». Надаються такі послуги абонентам – переважно домогосподарствам, а також деяким підприємствам, установам, що отримують послуги як абоненти без спеціальної ідентифікації. Таким абонентам надається особистий рахунок за адресою надання точки доступу до мережі Інтернет, абоненти за особистими даними не персоніфікуються. Розрахунки з такими клієнтами здійснюються за особистим рахунком. Оплата за умовами роботи із абонентськими замовниками за послуги доступу до мережі Інтернет має здійснюватися на початок дня першого дня місяця, за відсутності на абонентському особистому рахунку коштів для оплати вартості послуг за місяць доступ до мережі Інтернет для абонента припиняється. Таким чином кошти на оплату обраного тарифу за місяць списуються з особистих рахунків за наявності відповідної суми на особистому рахунку. Кошти на особисті рахунки надходять шляхом їх перерахування або через систему платежів «Приват24», або через термінали ІВОХ. В кінці кожного місяця абоненти отримують повідомлення із нагадуванням про поповнення особистого рахунку на наступний місяць. Якщо на особистий рахунок, за яким припинено доступ до мережі Інтернет через відсутність коштів, протягом місяця надходить сума, достатня для сплати послуг за тарифом на місяць, доступ до мережі Інтернет відновлюється, а сума тарифу на місяць списується в повному обсязі з особистого рахунку клієнта.

Дохід від надання послуг визнається загальною сумою в кінці місяця останнім днем місяця. Таким чином послуги фактично здійснюються на умовах внесення клієнтом попередньої оплати в сумі тарифу за місяць. На деяких особистих рахунках попередня оплата може бути і більшою, в залежності від суми, перерахованої на особистий рахунок. На особистому

рахунку можуть бути лише кошти внесеної попередньої оплати, дебіторська заборгованість за надані послуги за особистим рахунком не формується, адже за відсутності коштів на оплату тарифу на початок місяця надання послуг не здійснюється і відповідно доступ до мережі Інтернет відповідного абоненту припиняється.

Усі розрахунки за особистими рахунками здійснюються за допомогою спеціального програмного забезпечення в активному режимі під контролем системного адміністратора ТОВ «ДРІМНЕТ». Таким чином формується база даних розрахунків з абонентами у розрізі розрахунків із кожним абонентом. Окремо варто зазначити, що в бухгалтерському обліку розрахунки із окремими абонентами не відображаються. За підсумками кожного місяця системний адміністратор формує для відображення в обліку розрахунків із абонентами спеціальний рапорт, в якому передбачені підсумкові суми такого розрахунку за абонентами в цілому:

- залишок коштів на особистих рахунках абонентів на початок місяця (фактично кредиторська заборгованість перед абонентами за отриманими авансами на початок місяця);
- кошти, що надійшли на особисті рахунки абонентів протягом місяця (отримана попередня оплата від абонентів за місяць) – окремо за першу половину місяця, окремо за другу половину місяця;
- кошти, що за тарифами були списані з особистих рахунків в оплату тарифу за місяць (вартість наданих послуг за місяць);
- залишок коштів на особистих рахунках абонентів на кінець місяця (фактично кредиторська заборгованість перед абонентами за отриманими авансами на кінець місяця).

Складений рапорт підписується системним адміністратором та директором ТОВ «ДРІМНЕТ» та передається для відображення розрахунків з абонентами в обліку. В обліковій базі такі розрахунки відображаються в цілому без персоналізації, за умовним замовником «Єдиний абонент інтернет-послуг».

Зобов'язання з податку на додану вартість враховуються ТОВ «ДРІМНЕТ» в частині надання послуг доступу до мережі Інтернет за фактом отримання коштів на особисті рахунки абонентів, що фактично є отриманою попередньою оплатою. Податкові накладні формуються на підсумкові суми два рази на місяць – за період з 1 числа до 15 числа включно та за період з 16 числа місяця по останній день відповідного місяця. Покупцем у таких податкових накладних фіксується «Неплатник» із умовним індивідуальним податковим номером 100000000000. Складені податкові накладні реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних у визначені податковим законодавством терміни.

ТОВ «ДРІМНЕТ» також забезпечує доступ до мережі Інтернет кількох корпоративних клієнтів, розрахунки з якими відображаються в обліку персоніфіковано, адже йдеться про платників податку на додану вартість. Із такими замовниками укладені окремі договори щодо надання послуг доступу до мережі Інтернет, що передбачають надання послуг на умовах попередньої оплати. Попередня оплата здійснюється щомісяця до 10 числа місяця в розмірі, передбаченому договором із відповідним замовником. Далі за даними спеціального обліку обсягу наданих послуг і тарифами, що передбачені договором, визначається вартість наданих послуг за місяць, формується Акт наданих послуг, що передається на підпис замовнику. Акти формуються останнім робочим днем місяця. Після підписання актів уповноваженим представником замовника дохід від надання послуг відображається в обліку. Іноді таким корпоративним клієнтам послуги надаються за місяць в обсязі, що перевищує внесену попередню оплату, відповідно за такими корпоративними абонентами формується дебіторська заборгованість. За договорами така дебіторська заборгованість має бути погашена до 10 числа наступного місяця, тобто одночасно із внесенням попередньої оплати за наступний поточний місяць, інакше доступ до мережі Інтернет з 11 числа буде припинено, але такі питання на практиці окремо вирішуються шляхом перемовин із корпоративним замовником.

Податкові зобов'язання за податком на додану вартість за такими операціями визнаються переважно за попередньою оплатою, але також наявні випадки визнання зобов'язань за фактом надання послуг на суму, що перевищує отриману попередню оплату. Податкові зобов'язання за попередньою оплатою визнаються датою надходження коштів на поточний рахунок ТОВ «ДРІМНЕТ». Податкові зобов'язання у випадках надання послуг в обсязі, що перевищує попередню оплату, визнаються останнім днем місяця. На підтвердження податкових зобов'язань формуються податкові накладні, які в обов'язковому порядку реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних у визначені податковим законодавством терміни.

Для відображення в синтетичному обліку ТОВ «ДРІМНЕТ» доходів від реалізації послуг щодо надання доступу до мережі Інтернет використовується синтетичний субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації». Синтетичний облік таких доходів та відповідних розрахунків ТОВ «ДРІМНЕТ» із абонентами (замовниками) представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Синтетичний облік доходів ТОВ «ДРІМНЕТ» від реалізації послуг з надання доступу до мережі Інтернет

Дата	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1. Розрахунки із неперсоніфікованими абонентами – Єдиним абонентом інтернет-послуг				
15.09.2020.	Відображено в обліку надходження коштів на особисті рахунки абонентів в першій половині місяця	311	681	105640,00
15.09.2020.	Відображена сума ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6431	6432	17606,67
15.09.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6432	6412	17606,67
30.09.2020.	Відображено в обліку надходження коштів на особисті рахунки абонентів у другій половині місяця	311	681	165450,00
30.09.2020.	Відображена сума ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6431	6432	27575,00
30.09.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6432	6412	27575,00

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
30.09.2020.	За підсумками місяця визнано надання послуг доступу до мережі Інтернет абонентам і відображено дохід від реалізації послуг	361	703	265260,00
30.09.2020.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації послуг	703	6431	44210,00
30.09.2020.	Відображено залік заборгованостей	681	361	265260,00
30.09.2020.	Чистий дохід від реалізації послуг за підсумками місяця списано на рахунок фінансових результатів	703	79	221050,00
2. Розрахунки із корпоративним замовником послуг доступу до мережі Інтернет				
10.09.2020.	На поточний рахунок отримана попередня оплата від замовника за послуги із доступу до мережі Інтернет	311	681	1500,00
10.09.2020.	Відображена сума ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6431	6432	250,00
10.09.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6432	6412	250,00
30.09.2020.	За підсумками місяця визнано виконання послуг доступу до мережі Інтернет замовнику і відображено дохід від реалізації послуг	361	703	1710,00
30.09.2020.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації послуг в частині попередньої оплати	703	6431	250,00
30.09.2020.	Відображена сума ПДВ в частині понад попередню оплату	703	6432	35,00
30.09.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ в частині понад попередню оплату	6432	6412	35,00
30.09.2020.	Відображено залік заборгованостей	681	361	1500,00
30.09.2020.	Чистий дохід від реалізації послуг за підсумками місяця списано на рахунок фінансових результатів	703	79	1425,00

Доходами основної діяльності в ТОВ «ДРІМНЕТ» визнаються також доходи від реалізації товарів і доходи від виконання замовникам робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування та ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж.

Товари – витратні матеріали, комплектуючі та обладнання для монтажу волоконно-оптичних мереж – підприємство реалізує як за окремими договорами, так і замовникам, для яких підприємство здійснює роботи щодо монтажу, обслуговування, діагностики чи ремонту волоконно-оптичних

магістральних мереж. Варто зазначити, що при виконанні таких робіт усі витратні матеріали передаються замовникові на підставі відповідних видаткових накладних в межах договору поставки, адже на витратні матеріали, комплектуючі та обладнання розповсюджується гарантія якості виробника (імпортера).

Реалізація товарів покупцям здійснюється в ТОВ «ДРІМНЕТ» на підставі укладених договорів купівлі-продажу, що передбачають здійснення стовідсоткової попередньої оплати за відповідні товари, хоча в окремих випадках реалізація може бути здійснена на умовах часткової попередньої оплати. Для здійснення попередньої оплати покупцям оформлюються відповідні рахунки.

Доходи від реалізації товарів відображаються в обліку на підставі видаткових накладних, що підтверджують факт передачі покупцеві товарів. Видаткові накладні складаються за допомогою облікової комп'ютерної програми, роздруковуються в двох екземплярах. Перший екземпляр передається покупцеві, другий екземпляр із підписом представника покупця залишається ТОВ «ДРІМНЕТ». До другого екземпляру видаткової накладної додається довіреність, що підтверджує повноваження представника покупця на отримання товарів. Незважаючи, що довіреності на сьогодні не є обов'язковими документами з точки зору чинних нормативних документів, в практиці документообороту ТОВ «ДРІМНЕТ» вони використовуються, що передбачене договорами із покупцями.

Враховуючи, що ТОВ «ДРІМНЕТ» є платником податку на додану вартість, під час реалізаційних операцій за першою подією – у переважній більшості випадків за фактом отримання попередньої оплати – враховуються податкові зобов'язання з ПДВ. На підтвердження податкових зобов'язань формуються податкові накладні, які в обов'язковому порядку реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних у визначені податковим законодавством терміни, а саме:

– «для податкових накладних ... складених з 1 по 15 календарний день

(включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

– для податкових накладних ..., складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені» [44].

Своєчасна реєстрація податкових накладних є надзвичайно важливою, адже саме з такого електронного Єдиного реєстру податкових накладних їх у подальшому отримують покупці та замовники, які є платниками податку на додану вартість, на підтвердження права на податковий кредит.

Синтетичний облік доходів від реалізації товарів та відповідних розрахунків ТОВ «ДРІМНЕТ» із покупцем на умовах стандартної для підприємства стовідсоткової попередньої оплати представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік доходів ТОВ «ДРІМНЕТ» від реалізації товарів на умовах попередньої оплати

Дата	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
12.10.2020.	На поточний рахунок отримана попередня оплата від покупця за товари	311	681	51750,00
12.10.2020.	Відображена сума ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6431	6432	8625,00
12.10.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6432	6412	8625,00
16.10.2020.	Врахована заборгованість покупця та дохід від реалізації товарів за фактом передачі товарів покупцеві	361	702	51750,00
16.10.2020.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації товарів	702	6431	8625,00
16.10.2020.	Списана собівартість реалізованих покупцеві товарів	902	281	31740,50
16.10.2020.	Відображено залік заборгованостей	681	361	51750,00
31.10.2020.	Чистий дохід від реалізації товарів за підсумками місяця списано на рахунок фінансових результатів	702	79	43125,00
31.10.2020.	Собівартість реалізованих товарів за підсумками місяця списано на рахунок фінансових результатів	79	902	31740,050

Дохід від реалізації товарів із врахуванням податку на додану вартість відображається в синтетичному обліку за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

Роботи щодо проектування, монтажу, обслуговування, діагностики або ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж та інші близькі за призначенням роботи здійснюються ТОВ «ДРІМНЕТ» на підставі договорів на здійснення робіт, що укладаються із замовниками. Зазвичай, такі договори передбачають часткову попередню оплату, розмір якої узгоджується індивідуально. Для виконання попередньої оплати покупцеві формується відповідний рахунок.

Факт реалізації виконаних роботи відображається в обліку на підставі акта виконаних робіт. Представник сторони замовника, підписуючи такий акт, приймає результати виконаних робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування, діагностики або ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж. Такі акти формуються за допомогою облікової комп'ютерної програми, роздруковуються в двох екземплярах. Перший екземпляр передається представнику замовника, другий екземпляр із підписом такого представника залишається в ТОВ «ДРІМНЕТ» на підтвердження виконаної роботи.

За фактом підписання акта виконаних робіт в обліку відповідно до принципу нарахування визнається дохід від реалізації робіт. В синтетичному обліку такі доходи відображаються за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Що стосується податкових зобов'язань з податку на додану вартість, то вони за такими операціями визнаються насамперед за фактом отримання попередньої оплати від замовників робіт, але якщо наявна часткова попередня оплата податкові зобов'язання також враховуються за фактом підписання акту виконаних робіт в частині понад попередню оплату. Визнання податкових зобов'язань здійснюється шляхом формування податкових накладних, які в обов'язковому порядку у встановлені терміни

реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Приклад синтетичного обліку доходів від реалізації робіт та відповідних розрахунків ТОВ «ДРІМНЕТ» із замовником на умовах часткової попередньої оплати представлено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Синтетичний облік доходів ТОВ «ДРІМНЕТ» від виконання робіт на умовах часткової попередньої оплати

Дата	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
12.11.2020.	На поточний рахунок отримана попередня оплата від замовника за виконання робіт щодо діагностики та ремонту волоконно-оптичної магістральної локальної мережі	311	681	12900,00
12.11.2020.	Відображена сума ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6431	6432	2150,00
12.11.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	6432	6412	2150,00
25.11.2020.	На підставі підписаного акту виконаних робіт відображена заборгованість замовника та дохід від реалізації робіт	361	703	18900,00
25.11.2020.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації робіт в частині попередньої оплати	703	6431	2150,00
25.11.2020.	Відображена сума ПДВ в частині понад попередню оплату	703	6432	1000,00
25.11.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ в частині понад попередню оплату	6432	6412	1000,00
25.11.2020.	Відображено залік заборгованостей	681	361	12900,00
30.11.2020.	Чистий дохід від реалізації робіт за підсумками місяця списано на рахунок фінансових результатів	703	79	15750,00

Одночасно із відображенням в обліку доходів підприємства для визначення фінансового результату здійснюється облік витрат.

Відображення в обліку витрат здійснюється у відповідності до принципу нарахування та норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Для обліку витрат діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» відповідно до принципів облікової політики застосовується 9 клас рахунків «Витрати діяльності» без застосування рахунків 8 класу «Витрати за

елементами».

Рахунки, передбачені для обліку витрат, є активними рахунками – відповідно визнання або іншими словами збільшення витрат відображається за дебетом таких рахунків, а розподіл або списання врахованих витрат за кредитом. Такі рахунки призначені для систематизації інформації щодо витрат за певний період – в кінці місяця або кварталу всі враховані витрати, окрім загальновиробничих, які щомісяця розподіляються, списуються на рахунок фінансових результатів. На наступному етапі систематизовані витрати порівнюють із доходами і відповідним чином в обліку формується інформація щодо фінансових результатів діяльності підприємства.

Витрати основної діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» пов'язані насамперед із наданням послуг щодо доступу до мережі Інтернет, а також із виконанням робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування, діагностики або ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж. Такі витрати на підприємстві вважаються виробничими, відповідно вони відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» безпосередньо, тобто як прямі витрати на надання послуг, відображаються такі витрати:

– витрати, пов'язані із отриманням послуг від ДП Асоціація УРАН «Мережевий оператор УРАН» щодо забезпечення широкопasmового доступу до Інтернет проводовими мережами;

– витрати, пов'язані із отриманням послуг щодо розміщення кабелів підприємства на стовпах, що належать КП «Запоріжжмиськвітло» і ПАТ «Запоріжжяобленерго»;

– витрати, пов'язані із отриманням послуг від об'єднань співвласників багатоквартирних будинків щодо розміщення в будинках обладнання для надання послуг доступу до мережі Інтернет та електрозабезпечення такого обладнання.

Зазначені витрати відображаються в обліку на підставі прийнятих до сплати активів підрядників. Податковий кредит за такими операціями

відображається за першою подією – перерахуванням підряднику попередньої оплати або за фактом прийняття наданих послуг в рахунок майбутньої оплати – на підставі отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних, що попередньо були складені підрядниками та зареєстровані у такому реєстрі.

Всі інші витрати, пов'язані із наданням послуг щодо доступу до мережі Інтернет, а також із виконанням робіт щодо волоконно-оптичних мереж визнаються в практиці обліку ТОВ «ДРІМНЕТ» загальновиробничими та відповідно систематизуються за дебетом синтетичного рахунку 91 «Загально виробничі витрати». До таких витрат насамперед належать такі:

- витрати на оплату праці усіх працівників підприємства, окрім керівника;

- витрати на виплату винагород за цивільно-правовими договорами із фізичними особами, яких в окремих випадках долучають до обслуговування мереж, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет, та до виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж;

- витрати матеріалів на підтримку мереж, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет;

- знос основних засобів, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет, та використовуються при виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж;

- знос малоцінних необоротних матеріальних активів, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет, та використовуються при виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж.

Такі витрати відображаються в обліку на підставі відповідним чином складених первинних документів, наприклад, актів на списання матеріалів або відповідно до виконання спеціальних облікових процедур – нарахування зносу необоротних активів, нарахування заробітної плати, нарахування зобов'язань із єдиного соціального внеску, виходячи із витрат на оплату праці.

Окремо варто відзначити, що жодного аналітичного обліку на рахунку

23 «Виробництво» в практиці обліку ТОВ «ДРІМНЕТ» не здійснюється. Відповідно всі враховані протягом місяця загальновиробничі витрати списуються до дебету рахунку 23 «Виробництво» без жодного розподілу. Далі всі витрати, систематизовані таким чином за дебетом рахунку 23 «Виробництво» списуються як витрати поточного періоду до дебету синтетичного субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Залишків на початок та кінець періоду за дебетом рахунку 23 «Виробництво» не формується.

Синтетичний облік витрат ТОВ «ДРІМНЕТ» на виконання робіт та надання послуг представлений в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Синтетичний облік витрат ТОВ «ДРІМНЕТ» на виконання робіт та надання послуг

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Прийнятий до оплати рахунок та акт наданих послуг ДП Асоціація УРАН «Мережевий оператор УРАН» щодо забезпечення широкосмугового доступу до Інтернет; рахунки та акти за розміщення кабелів підприємства:		
1.1. на суму без ПДВ	23	631
1.2. на суму ПДВ	6442	631
1.3. відображений податковий кредит на суму ПДВ за отриманою податковою накладною	6412	6442
2. Прийняті до оплати рахунки та акти ОСББ за розміщення та електропостачання обладнання підприємства на їх території	23	685
3. Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті в наданні послуг доступу до мережі Інтернет та виконують роботи щодо волоконно-оптичних мереж	91	661
4. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану виробничим працівникам	91	651
5. Нараховані винагороди фізичним особам, яких за цивільно-правовими договорами залучають до обслуговування мереж, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет, та до виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	91	685
6. Нарахований єдиний соціальний внесок на винагороди за цивільно-правовими договорами, пов'язаними із виконанням робіт та наданням послуг	91	651
7. Списані згідно із актами використані матеріали на підтримку мереж, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет	91	201

Продовження таблиці 2.6

1	2	3
8. Передані до експлуатації МШП загальновиробничого призначення	91	22
9. Нарахований знос основних засобів, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет, та використовуються при виконанні робіт щодо волоконно-оптичних мереж	91	131
10. Нарахований знос малоцінних необоротних матеріальних активів, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет, та використовуються при виконанні робіт щодо волоконно-оптичних мереж	91	132
11. За підсумками місяця систематизовані загальновиробничі витрати списуються на рахунок 23 «Виробництво»	23	91
12. За підсумками місяця витрати виробництва (витрати на виконання робіт та послуг) визнаються витратами поточного періоду як собівартість реалізованих робіт та послуг	903	23

Окрім витрат, безпосередньо пов'язаних із наданням послуг та виконання робіт основної діяльності, в практиці ТОВ «ДРІМНЕТ», як й будь-якого іншого підприємства, наявні також витрати на управління та обслуговування підприємства в цілому, які в обліку ідентифікують як адміністративні витрати.

Облік адміністративних витрат здійснюється або на підставі первинних документів – актів на списання, актів підрядників, виписок банку в частині плати за розрахунково-касове обслуговування тощо або відповідно до виконання спеціальних облікових процедур, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати, зобов'язань з єдиного соціального внеску, зносу необоротних активів тощо.

Враховані протягом місяця адміністративні витрати ТОВ «ДРІМНЕТ» систематизуються за синтетичним рахунком 92 «Адміністративні витрати», а в кінці місяця списуються до дебету рахунку 79 «Фінансові результати». Синтетичний облік таких витрат наведений в таблиці 2.7.

Наявні також в господарській практиці ТОВ «ДРІМНЕТ» витрати на збут, до яких належать витрати на рекламу, а також витрати на доставку товарів покупцям, що сплачуються підрядникам – операторам поштового зв'язку, наприклад, ТОВ «НОВА ПОШТА».

Таблиця 2.7 – Синтетичний облік адміністративних витрат ТОВ «ДРІМНЕТ»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата керівнику підприємства	92	661
2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату керівника підприємства	92	651
3. Прийнятий до сплати рахунок та акт наданих послуг за ведення бухгалтерського обліку та формування звітності підприємства	92	685
4. Списані згідно акту використані в адміністративних цілях канцелярські та господарські товари	92	201
5. Прийнятий до сплати рахунок та акт наданих послуг за оренду офісного приміщення підприємства	92	685
6. Нарахована амортизація нематеріальних активів, що використовуються в діяльності підприємства	92	133
7. Нарахований знос малоцінних необоротних матеріальних активів адміністративного призначення	92	132
8 Відповідно до виписок банку списана плата за розрахунково-касове обслуговування	92	311
9. Відображені в складі витрат поточного періоду витрати, пов'язані із користування електронними цифровими підписами і комп'ютерними програмами адміністративного призначення	92	39
10. За підсумками місяця враховані адміністративні витрати списані на рахунок фінансових результатів	79	92

Витрати на збут на підставі первинних документів, що підтверджують надання підрядниками послуг, відображаються в обліку на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут», підсумкова сума якого списується в кінці кожного місяця до дебету рахунку 79 «Фінансові результати».

Визначення фінансового результату діяльності є важливим етапом обліку будь-якого підприємства. Відповідно для визначення фінансового результату Планом рахунку передбачений рахунок 79 «Фінансові результати», до кредиту якого щомісяця переносяться суми врахованих за рахунками 7 класу чистих доходів, а до дебету – суми врахованих за рахунками 9 класу витрат. Саме порівняння оборотів даного рахунку дозволяє визначити в обліку результат діяльності – прибуток або збиток.

Відображення в обліку процедури визначення фінансового результату діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» представлено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік визначення фінансових результатів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. За підсумками місяця чистий дохід від реалізації товарів списується на рахунок фінансових результатів	702	79
2. За підсумками місяця чистий дохід від реалізації робіт та послуг списується на рахунок фінансових результатів	703	79
3. За підсумками місяця собівартість реалізованих товарів списується на рахунок фінансових результатів	79	902
4. За підсумками місяця собівартість реалізованих робіт та послуг списується на рахунок фінансових результатів	79	903
5. За підсумками місяця враховані адміністративні витрати списуються на рахунок фінансових результатів	79	92
6. За підсумками місяця враховані витрати на збут списуються на рахунок фінансових результатів	79	93
7. Відображене в обліку нарахування зобов'язань з податку на прибуток підприємств	79 98	98 641.3
8 Отриманий прибуток перенесений на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	79	441

Отриманий ТОВ «ДРІМНЕТ» прибуток частково спрямовується на нарахування та відповідно виплату дивідендів власнику підприємства, а частково спрямовується на фінансування розвитку підприємства, насамперед на фінансування придбання нового обладнання, адже підприємство постійно розширює мережу надання послуг доступу до мережі Інтернет.

2.3 Вдосконалення обліку та звітності щодо результатів діяльності підприємства

Облік доходів та витрат є важливою ділянкою фінансового обліку будь-якого підприємства. Саме ця ділянка обліку дозволяє формувати інформацію для визначення фінансового результату діяльності та складання фінансової звітності в частині фінансових результатів для забезпечення користувачів відповідно інформацією. Окрім формування необхідної інформації щодо

підготовки фінансової звітності облік доходів та витрат має формувати необхідну інформаційну базу для подальшого аналізу фінансових результатів, рівня доходів та витрат як в цілому, так і за окремими елементами діяльності з метою прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Дослідження наявної в ТОВ «ДРІМНЕТ» системи відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності дозволяє стверджувати, що така система дозволяє в повному обсязі формувати необхідну інформацію фінансового обліку для формування Фінансової звітності мікропідприємства, але практично не дозволяє забезпечити інформаційну підтримку визначення результатів та оцінки ефективності окремих напрямків діяльності підприємства. Це в свою чергу практично унеможливорює обґрунтування прийняття багатьох управлінських рішень щодо доцільності та розвитку окремих напрямків діяльності підприємства.

Основною проблемою у зазначеній площині є практична відсутність аналітичного обліку за синтетичним рахунком 23 «Виробництво», відповідно в обліку витрати, пов'язані із діяльністю щодо надання послуг доступу до мережі Інтернет, і витрати, пов'язані із виконанням проектних, монтажних та ремонтних робіт, відображаються разом без жодної диференціації. Відповідно визначити за даними бухгалтерського обліку результативність окремих напрямків діяльності та результативність виконання робіт для окремого замовника є неможливим.

З метою вирішення зазначеної проблеми та відповідно забезпечення інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень пропонуємо реформувати систему обліку ТОВ «ДРІМНЕТ» насамперед в частині обліку витрат на надання послуг доступу до мережі Інтернет і витрати, пов'язаних із виконанням проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж.

По-перше, на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» пропонується ввести два субрахунки наступного порядку:

- Субрахунок 231 «Витрати на надання послуг Інтернет»;
- Субрахунок 232 «Витрати на виконання робіт».

Аналогічно на синтетичному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» також передбачити два аналогічних субрахунки наступного порядку:

- Субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати на надання послуг Інтернет»;
- Субрахунок 912 «Загальновиробничі витрати на виконання робіт».

На синтетичних субрахунках 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» також запровадити аналогічні субрахунки.

По-друге, запровадити для всіх працівників ТОВ «ДРІМНЕТ», окрім керівника та сумісника – інженера з охорони праці, облік робочого часу за виконаними роботами. Таким чином робочий час та його оплата можуть бути розподілені між обслуговуванням мережі, що забезпечує доступ до Інтернет для замовників (абонентів), та між роботами, що виконуються. Враховуючи, що за місяць підприємство виконує замовлень, пов'язаних із виконанням робіт, не більше десяти, облік робочого часу може бути організований в розрізі окремих замовлень.

На субрахунку 232 «Витрати на виконання робіт» варто запровадити повноцінний аналітичний облік за кожним замовленням для кожного замовника. Прямими витратами вважати заробітну плату, нараховану працівникам, за виконання замовлення та нарахований на неї єдиний соціальний внесок. Інші витрати, пов'язані із виконанням робіт, систематизувати протягом місяця на субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати на виконання робіт». До таких витрат варто насамперед віднести:

- знос основних засобів, що використовуються при виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж;
- знос малоцінних необоротних матеріальних активів, що забезпечують використовуються при виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж;

– інші витрати на виконання робіт.

Враховані загальновиробничі витрати за субрахунком 912 за підсумками місяця мають бути розподілені між окремими замовленнями пропорційно годинам праці працівників підприємства, що зайняті у виконанні проектних, монтажних та ремонтних робіт.

На синтетичному субрахунку 231 «Витрати на надання послуг Інтернет» запроваджувати аналітичний облік в межах облікової системи недоцільно, адже абонентів багато і систематизувати необхідну для прийняття рішень інформацію можна буде іншим чином. Відповідно на субрахунку 231 витрати пропонується систематизувати як раніше за умовним Єдиним абонентом, але вони мають бути відокремлені від витрат на виконання проектних, монтажних та ремонтних робіт.

Прямими витратами на надання послуг доступу до мережі Інтернет, що безпосередньо мають відноситися на рахунок 231, варто визнати:

– витрати, пов'язані із отриманням послуг від ДП Асоціація УРАН «Мережевий оператор УРАН» щодо забезпечення широкопasmового доступу до Інтернет проводовими мережами;

– витрати, пов'язані із отриманням послуг від об'єднань співвласників багатоквартирних будинків щодо розміщення в будинках обладнання для надання послуг доступу до мережі Інтернет та електрозабезпечення такого обладнання.

Всі інші витрати даного напрямку діяльності пропонується вважати загальновиробничими і систематизувати за дебетом введеного субрахунку 911 «Загальновиробничі витрати на надання послуг Інтернет». Йдеться про такі витрати:

– витрати на оплату праці, пов'язані із обслуговування мереж, що забезпечують доступ до мережі Інтернет (заробітна плата та нарахований єдиний соціальний внесок);

– витрати матеріалів на підтримку мереж, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет;

– знос основних засобів, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет;

– знос малоцінних необоротних матеріальних активів, що забезпечують надання послуг доступу до мережі Інтернет.

В межах облікової системи такі витрат пропонується списувати до дебету рахунку 231 «Витрати на надання послуг Інтернет» без розподілу, адже аналітичний облік не передбачений.

Для отримання додаткової інформації пропонується використати базу даних, яка формується під контролем системного адміністратора, в частині розрахунків із кожним окремим абонентом. Абоненти даної бази систематизовані за адресами надання послуг (багатоквартирними будинками або офісними будівлями). Відповідно пропонується за кожною адресою визначати дохід від наданих послуг, прямі витрати на надання послуг (такі дані щодо вартості інтернет-трафіку база даних системного адміністратора містить), а також загальновиробничі витрати, розподілені пропорційно кількості абонентів. Таким чином за кожною адресою надання послуг доступу до мережі Інтернет буде систематизовано доходи, витрати та визначений результат, що в свою чергу дозволить розрахувати рентабельність послуг за умови їх прибутковості. Зазначена інформація може бути подана в аналітичній картці, що представлена в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналітична картка доходів, витрат та результатів надання послуг доступу до мережі Інтернет за адресою: м. Запоріжжя, вул. Умовна, будинок 5

Показник	Значення
1. Кількість абонентів, осіб	
2. Дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет, грн.	
3. Прямі витрати, пов'язані із наданням послуг, грн.	
4. Сума загальновиробничих витрат, розподілена на зазначених абонентів пропорційно загальній кількості абонентів, грн.	
5. Загальна сума витрат на надання послуг, грн. (р. 3 + р. 4)	
6. Валовий дохід від надання послуг, грн. (р. 2 – р. 5)	
7. Рентабельність послуг за валовим доходом, % (р. 6 / р. 2) * 100,0 %	

Інформацію такої картки можна використати для обґрунтування надання знижок для нових абонентів за окремими адресами, а також в ході перемовин із представниками ОСББ, які зазвичай намагаються отримати необґрунтовано високу плату за розміщення обладнання в будинках.

В цілому ж розроблені зміни дозволять чітко виокремити фінансовий результат окремих напрямків діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ»:

- надання послуг щодо забезпечення доступу до мережі Інтернет;
- виконання робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування, діагностики або ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж;
- реалізація товарів (витратних матеріалів, комплектуючих, обладнання) для волоконно-оптичних мереж.

Систематизація такої інформації може бути представлена внутрішньою формою фінансової звітності ТОВ «ДРІМНЕТ» в частині доходів, витрат та фінансових результатів. Порядок формування такої форми внутрішньої звітності за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ДРІМНЕТ» за умови запровадження зазначеної вище системи субрахунків другого порядку представлений в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Порядок формування Звіту про фінансові результати ТОВ «ДРІМНЕТ» у розрізі окремих напрямків діяльності

Показник	Порядок формування за даними бухгалтерського обліку
1	2
1. Чистий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	Дт 703.1 Кт 79
2. Собівартість наданих послуг доступу до мережі Інтернет	Дт 79 Кт 903.1
3. Валовий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	рядок 1 – рядок 2
4. Чистий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	Дт 703.2 Кт 79
5. Собівартість виконаних робіт щодо волоконно-оптичних мереж	Дт 79 Кт 903.2
6. Валовий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	рядок 4 – рядок 5
7. Чистий дохід від реалізації товарів	Дт 702 Кт 902
8. Собівартість реалізованих товарів	Дт 79 Кт 902

Продовження таблиці 2.10

1	2
9. Витрати на збут товарів	Дт 79 Кт 93
10. Фінансовий результат від реалізації товарів	рядок 7 – рядок 8 – рядок 9
11. Інші доходи	Дт 71, 72, 73, 74 Кт 79
12. Адміністративні витрати	Дт 79 Кт 92
13. Фінансовий результат від усіх видів діяльності до оподаткування	рядок 3 + рядок 6 + рядок 10 + рядок 11 – рядок 12
14. Податок на прибуток	Дт 79 Кт 98
15. Чистий прибуток (збиток)	рядок 14 – рядок 15

Використання презентованої форми внутрішньої звітності дозволить надавати користувачам адекватну інформацію щодо фінансових результатів підприємства в розрізі окремих напрямків діяльності і таким чином забезпечувати інформацією аналітичні процедури та інформаційно обґрунтовувати прийняття управлінських рішень, спрямованих на розвиток, реформування або навіть відмову від певних видів діяльності. В цілому це безумовно сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства та зміцненню його конкурентоспроможності.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРІМНЕТ»

3.1 Аналіз формування та динаміки фінансових результатів

Аналіз є однією з основних функцій управління будь-яким підприємством, адже саме на етапі економічного аналізу можуть бути виявлені резерви підвищення ефективності функціонування підприємства і обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства, зміцнення його фінансового стану та конкурентоспроможності як на ринку товарів та послуг, так і на ринку капіталів.

Метою функціонування суб'єкта підприємницької діяльності є отримання прибутку та збільшення таким чином вартості чистих активів і власного капіталу підприємства. Відповідно фінансові результати є основним показником ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, це й визначає важливість даного аналізу в системі аналізу господарської діяльності підприємства.

Основними задачами аналізу фінансових результатів діяльності підприємства варто зазначити:

- виявлення причин зміни обсягів прибутку в звітному періоді в порівнянні з базовим періодом, причому базою порівняння можуть бути як планові дані, так і дані минулих періодів;

- оцінка відносної ефективності діяльності підприємства – рентабельності;

- оцінка прибутковості та рентабельності окремих видів, напрямків діяльності, структурних підрозділів підприємства;

– виявлення резервів зростання рівня прибутковості підприємства і визначення напрямків мобілізації цих резервів в майбутньому з метою підвищення ефективності його функціонування.

Основними джерелами інформації в ході здійснення аналізу фінансових результатів є:

- фінансова звітність підприємства;
- дані бухгалтерського обліку, насамперед в частині обліку доходів та витрат (облікові реєстри за рахунками бухгалтерського обліку 7-9 класів рахунків);
- планові дані відповідних періодів;
- дані звітності інших підприємств для територіального аналізу зважаючи на публічність річної фінансової звітності, а також дані звітності інших структурних підрозділів, якщо підприємство входить у більш велике об'єднання як структурний елемент.

В ході виконання аналізу фінансових результатів використовуються прийоми горизонтального та вертикального порівняльного аналізу, прийоми факторного аналізу, середні показники ряду динаміки, індексний аналіз та багато інших аналітичних прийомів.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ДРІМНЕТ» за розміром та масштабами діяльності належить до мікропідприємств і для задоволення потреб користувачів у інформації щодо фінансового стану і результатів діяльності формує Фінансову звітність мікропідприємства. Складається така форма фінансової звітності відповідно до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність».

Дана форма спрощеної фінансової звітності у якості другої складової – форми 2-м «Звіт про фінансові результати» містить згруповану інформацію щодо доходів, витрат і фінансового результату діяльності підприємства.

На першому етапі аналізу фінансових результатів ТОВ «ДРІМНЕТ» проаналізуємо динаміку показників Фінансової звітності мікропідприємства за I півріччя 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року. Відповідні

розрахунки представлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Показники доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року (тис. грн.)

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1762,2	2431,8	669,6	38,0
Інші доходи	27,4	34,1	6,7	24,5
Разом доходи	1789,6	2465,9	676,3	37,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1308,1	1761,8	453,7	34,7
Інші витрати	157,2	222,2	65,0	41,3
Разом витрати	1465,3	1984,0	518,7	35,4
Фінансовий результат до оподаткування	324,3	481,9	157,6	48,6
Податок на прибуток	58,4	86,7	28,3	48,6
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	265,9	395,2	129,3	48,6

Виконані розрахунки свідчать про те, що за підсумками I півріччя 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року збільшилися як показники доходів, так і показники витрат діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ». Так, загальна сума доходів підприємства збільшилась за проаналізований період на 676,3 тис. грн. або на 37,8 %. Аналогічно витрати збільшились за той же період в цілому на 518,7 тис. грн. або на 35,4 %. Окремо варто відзначити, що темпи зростання доходів перевищують темпи зростання витрат на 2,4 %, що у підсумку і призвело до зростання обсягів прибутку до оподаткування на 157,6 тис. грн., а чистого прибутку на 129,3 тис. грн. або на 48,6 %.

В той же час варто звернути увагу на те, що темпи зростання інших витрат помітно перевищують темпи зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і темпи зростання витрат в цілому, адже інші витрати збільшилися у I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним

періодом попереднього року на 41,3 %.

Додаткову інформацію можна отримати, проаналізувавши структуру доходів та витрати ТОВ «ДРІМНЕТ» за даними спрощеної фінансової звітності.

Так, доходи у Фінансовій звітності мікропідприємства класифіковані на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші доходи. Показники динаміки та структури доходів ТОВ «ДРІМНЕТ» наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Динаміка та структура доходів ТОВ «ДРІМНЕТ» у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року (тис. грн.)

Показник	I півріччя 2020 року		I півріччя 2021 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1762,2	98,5	2431,8	98,6	669,6	38,0	+ 0,1
Інші доходи	27,4	1,5	34,1	1,4	6,7	24,5	- 0,1
Разом доходи	1789,6	100,0	2465,9	100,0	676,3	37,8	0,0

Виконані розрахунки свідчать про те, що доходи ТОВ «ДРІМНЕТ» практично повністю формуються за рахунок чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Доля таких доходів у загальній сумі доходів складала у I півріччі 2021 року 98,6 %, а у аналогічному періоді попереднього року – 98,5 %. Жодні помітні структурні зрушення у структурі доходів ТОВ «ДРІМНЕТ» за даними спрощеної фінансової звітності у I півріччі 2021 року в порівнянні із аналогічним періодом попереднього року відсутні.

Витрати у Фінансовій звітності мікропідприємства класифіковані на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інші витрати. Показники динаміки та структури витрат ТОВ «ДРІМНЕТ» представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Динаміка та структура витрат ТОВ «ДРІМНЕТ» у I півріччі 201 року в порівнянні з I півріччям 2020 року (тис. грн.)

Показник	I півріччя 2020 року		I півріччя 2021 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1308,1	89,3	1761,8	88,8	453,7	34,7	- 0,5
Інші витрати	157,2	10,7	222,2	11,2	65,0	41,3	+ 0,5
Разом витрати	1465,3	100,0	1984,0	100,0	518,7	35,4	0,0

Виконані розрахунки свідчать про негативні, хоча і не суттєві структурні зрушення у структурі витрат підприємства в I півріччі 2020 року в порівнянні з аналогічним періодом минулого року. Так, доля інших витрат (що формуються насамперед за рахунок адміністративних витрат) збільшилась на 0,5 % з 10,7 % до 11,2 %, а доля собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відповідно зменшилась на 0,5 % з 89,3 % до 88,8 %. В певному сенсі то є наслідком перевищення темпів зростання інших витрат над темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і темпами зростання витрат в цілому, на що вже було звернуто увагу вище.

В цілому варто відзначити, що спрощена фінансова звітність мікропідприємства надає дуже обмежену інформацію для аналітичного дослідження структури доходів та витрат, особливо в частині витрат діяльності. З метою проведення більш детального та ґрунтовного аналізу варто залучати дані обліку, а також використовувати на підприємстві інструмент внутрішньої звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів, у тому числі у розрізі окремих видів діяльності.

Пропозиції щоквартального формування за даними відкоригованої системи обліку доходів та витрат ТОВ «ДРІМНЕТ» внутрішньої звітності щодо фінансових результатів діяльності в розрізі окремих напрямків діяльності підприємства вже були презентовані в другому розділі

кваліфікаційної роботи. В ході проведеного дослідження із певними припущеннями інформація обліку підприємства була систематизована таким чином, що це дозволило сформувані дані та скласти розроблену форму звітності щодо фінансових результатів діяльності в розрізі окремих видів діяльності за I півріччя 2021 року та за I півріччя 2020 року відповідно.

Відповідно в таблиці 3.4 наведена систематизація фінансових результатів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в розрізі окремих напрямків діяльності – надання послуг щодо забезпечення доступу до мережі Інтернет, виконання робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування, діагностики або ремонту волоконно-оптичних магістральних мереж, також реалізація товарів для волоконно-оптичних мереж.

Таблиця 3.4 – Показники фінансових результатів в розрізі окремих напрямів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2020-2021 років (грн.)

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	1257,4	1641,3	383,9	30,5
2. Собівартість наданих послуг надання доступу до мережі Інтернет	959,2	1261,2	302,0	31,5
3. Валовий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	298,2	380,1	81,9	27,5
4. Чистий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	347,5	613,8	266,3	76,6
5. Собівартість виконаних робіт щодо волоконно-оптичних мереж	244,2	381,3	137,1	56,1
6. Валовий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	103,3	232,5	129,2	125,1
7. Чистий дохід від реалізації товарів	157,3	176,7	19,4	12,3
8. Собівартість реалізованих товарів	104,7	119,3	14,6	13,9
9. Витрати на збут товарів	21,4	26,5	5,1	23,8
10. Фінансовий результат від реалізації товарів	31,2	30,9	- 0,3	- 1,0
11. Інші доходи	27,4	34,1	6,7	24,5
12. Адміністративні витрати	135,8	195,7	59,9	44,1
13. Фінансовий результат від усіх видів діяльності до оподаткування	324,3	481,9	157,6	48,6
14. Податок на прибуток	58,4	86,7	28,3	48,6
15. Чистий прибуток (збиток)	265,9	395,2	129,3	48,6

Розраховані показники динаміки дозволять оцінити темпи змін доходів, витрат та відповідно фінансових результатів діяльності підприємства.

Так, максимальні темпи зростання наявні за валовим доходом від виконання робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж, який за проаналізований період збільшився на 129,2 тис. грн. або на 125,1 % і склав 232,5 тис. грн. Зазначена динаміка є наслідком як суттєвого зростання чистого доходу від виконання таких робіт, так й менших темпів зростання витрат на виконання таких робіт в порівнянні з темпами зростання чистого доходу.

Валовий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет збільшився у I півріччі 2021 року збільшився в порівнянні з I півріччям 2020 року на 81,9 тис. грн. або на 27,5 % на тлі зростання чистого доходу від наданні таких послуг на 30,5 %. Варто зазначити, що темпи зростання витрат даного напрямку діяльності перевищують темпи зростання чистого доходу.

Фінансовий результат від реалізації товарів (витратних матеріалів, комплектуючих та обладнання для волоконно-оптичних мереж) за проаналізований період зменшився на 0,3 тис. грн. або на 0,1 %, незважаючи на збільшення чистого доходу даного напрямку діяльності на 12,3 %, що в цілому свідчить про зменшення рівня ефективності даного напрямку діяльності. Варто також звернути увагу на те, що витрати на збут товарів підвищились на 5,1 тис. грн. або на 23,8 %.

Негативною динамікою варто визнати збільшення адміністративних витрат у I півріччі 2021 року збільшився в порівнянні з I півріччям 2020 року на 59,9 тис. грн. або на 44,1 %, в той час як витрати діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в цілому збільшились за зазначений період на 35,4 %.

Використання презентованої форми внутрішньої фінансової звітності дозволяє також проаналізувати долю фінансових результатів від окремих видів діяльності у загальній сумі фінансових результатів діяльності підприємства. Такі розрахунки є корисними для прийняття управлінських рішень щодо інвестування коштів у розширення окремих видів діяльності

підприємства.

Відповідний аналіз структури фінансових результатів в розрізі окремих видів діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччя 2020 року в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Динаміка та структура фінансових результатів окремих напрямків діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2020-2021 років

Показник	I півріччя 2020 року		I півріччя 2021 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют- не, тис. грн.	віднос- не, %	структур- не, %
1. Валовий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	298,2	64,8	380,1	56,1	81,9	27,5	- 8,7
2. Валовий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	103,3	22,5	232,5	34,3	129,2	125,1	+ 11,8
3. Фінансовий результат від реалізації товарів	31,2	6,8	30,9	4,6	- 0,3	- 1,0	- 2,2
4. Інші доходи	27,4	5,9	34,1	5,0	6,7	24,5	- 0,9
5. Фінансовий результатів від усіх видів діяльності до виключення адміністративних витрат	460,1	100,0	677,6	100,0	319,2	11,9	0,0

Так, прибуток підприємства у I півріччі 2021 року забезпечується на 56,1 % за рахунок надання послуг доступу до мережі Інтернет, на 34,3 % за рахунок виконання робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж, на 4,6 % за рахунок реалізації товарів для волоконно-оптичних мереж і на 5,0 % за рахунок інших видів діяльності (переважно реалізації обладнання, що раніше перебувало в експлуатації).

Щодо структурних зрушень, то варто звернути увагу на суттєве збільшення частки валового доходу від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж, адже питома вага валового доходу даного виду діяльності

збільшилась на 11,8 % з 22,5 % у I півріччі 2020 року до 34,3 % у I півріччі 2021 року. Зазначене збільшення наявне насамперед в наслідок зменшення частки іншого фактично основного виду діяльності – надання послуг доступу до мережі Інтернет. Так, питома вага валового доходу від надання послуг доступу до мережі Інтернет зменшилась за проаналізований період на 8,7 % – з 64,8 % у I півріччі 2020 року до 56,1 % у I півріччі 2021 року.

Наступним етапом аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є розрахунок і оцінка показників рентабельності, що призначені для оцінки відносного рівня прибутку підприємства.

3.2 Аналіз рівня рентабельності

Прибуток підприємства відображає абсолютний ефект діяльності підприємства без врахування масштабів такої діяльності та обсягу залучених ресурсів. Відповідно здійснюючи аналіз ефективності діяльності підприємства одночасно із прибутком розраховують його відносний показник – рентабельність.

Рентабельність варто визнати показником економічної ефективності діяльності підприємства, який інтегровано відображає підсумки його господарської діяльності. При визначенні показників рентабельності, прибуток порівнюють із факторами, що максимально впливають на його розмір. До таких чинників належать насамперед інвестований капітал, активи, витрати, обсяги продажів.

Оцінка рентабельності визнається обов'язковою та принциповою складовою аналізу фінансових результатів. Так, В.В. Фесенко і Л.А. Воронцова з даного питання зазначають, що «абсолютні показники прибутку не дають змогу охарактеризувати результати діяльності підприємств повною мірою, а ефективність використання ресурсів і віддачу

від їх застосування більш прийнятно оцінювати через показники рентабельності діяльності» [64]. В.П. Савчук стверджує, що аналіз фінансових результатів підприємства має базуватися в тому числі на «розрахунку показників прибутковості (рентабельності) та вивченні їх у динаміці та у порівнянні їх з галузевими показниками» [55, с. 231].

Дослідження рівня рентабельності передбачає використання певної системи відносних показників, що порівнюють прибуток із діями та ресурсами, що його продукують. Так, І.Ю. Спіфанова і В.С. Гуменюк вважають за доцільне об'єднати показники рентабельності у такі групи «рентабельність видів діяльності та витрат виробництва, рентабельність продажу, рентабельність капіталу та його складових» [19, с. 254]. В науковій статті М.В. Максимової та Д.С. Чередниченко «в результаті застосування методу апріорного ранжування визначено, що найбільш значущими показниками оцінки прибутку підприємств є наступні: рентабельність активів, рентабельність власного та інвестованого капіталу, рентабельність реалізованої продукції, а також рентабельність операційної, звичайної та інвестиційної діяльності» [31].

В цілому ж економічна наука та практика передбачає розрахунок та дослідження багатьох показників, що за своєю суттю є показниками рентабельності. Система таких показників презентована на рисунку 3.1.

В той же час, на нашу думку, для комплексного дослідження рівня рентабельності підприємства в більшості випадків достатньо таких показників як рентабельність продажів, рентабельність активів та рентабельність власного капіталу.

Підвищення рівня рентабельності є позитивною тенденцією, але в той же час окремі причини такого збільшення варто аналізувати максимально критично. Так, підвищення рівня рентабельності продажів може мати місце за рахунок збільшення рівня цін із одночасним скороченням обсягів продажів, що в підсумку зменшує абсолютну суму отриманого прибутку, а підвищення рівня рентабельності активів в окремому періоді може бути

наслідком ігнорування процесів оновлення основних засобів або наслідком необґрунтованого скорочення запасів, що може здійснити суттєвий негативний вплив на рівень прибутковості діяльності підприємства в наступних звітних періодах.

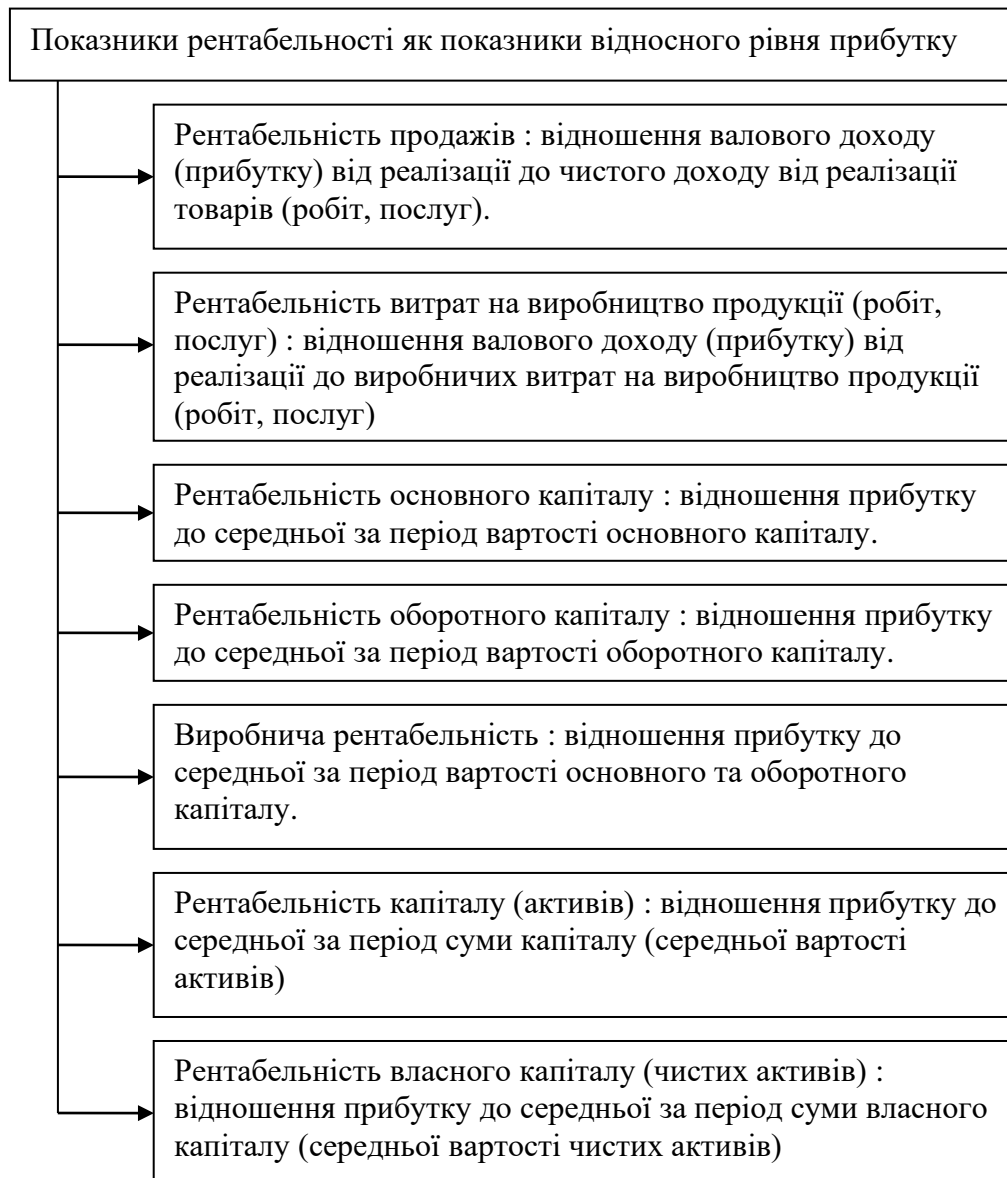


Рисунок 3.1 – Система показників рентабельності

Розглянемо далі показники рентабельності, що доцільно розрахувати та проаналізувати для ТОВ «ДРІМНЕТ» задля формування висновків щодо відносної прибуткової функціонування підприємства.

Визначимо та проаналізуємо окремі показники рентабельності за окремими напрямками діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ».

Так, рентабельність надання послуг щодо доступу до мережі Інтернет може бути оцінена за валовим доходом від реалізації послуг. Рентабельність витрат на надання таких послуг варто оцінювати за валовим доходом від надання послуг. Розрахунок зазначених показників рентабельності та оцінка їх динаміки представлені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Показники рентабельності надання послуг доступу до мережі Інтернет в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	1257,4	1641,3	383,9	30,5
2. Собівартість наданих послуг надання доступу до мережі Інтернет	959,2	1261,2	302,0	31,5
3. Валовий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет	298,2	380,1	81,9	27,5
4. Рентабельність надання послуг за валовим доходом, %	23,7	23,2	- 0,5	x
5. Рентабельність витрат, понесених на надання послуг, %	31,1	30,1	- 1,0	x

Виконані розрахунки свідчать про негативну тенденцію скорочення рентабельності фактично основного виду діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» – надання послуг доступу до мережі Інтернет. Так, рентабельність надання послуг за валовим доходом скоротилась на 0,5 % з 23,7 % у I півріччі 2020 року до 23,2 % у I півріччі 2021 року. Рентабельність витрат, понесених на надання послуг, за аналогічний період скоротилась на 1,0 %. Незважаючи на некритичні зніми, наявна ситуація потребує втручання, насамперед щодо високих темпів збільшення витрат даного напрямку діяльності.

Розрахунок показника рентабельності надання послуг за валовим доходом дозволяє здійснити факторний аналіз динаміки валового доходу від надання послуг, виокремивши вплив двох факторів – зміни обсягів надання

послуг і зміни рівня рентабельності реалізації таких послуг. Перший з таких факторів приймається показником кількісним, а другий – якісним.

В таблиці 3.7 представлені розрахунки факторного аналізу динаміки валового доходу від надання послуг доступу до мережі Інтернет за даними ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року.

Таблиця 3.7 – Дослідження впливу факторів на валовий дохід від надання послуг доступу до мережі Інтернет в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

	Рентабельність послуг за валовим доходом, %	Обсяг реалізації послуг, тис. грн.	Валовий дохід від реалізації послуг, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
I півріччя 2020 року	23,7	1257,4	298,2	
За рівня рентабельності I півріччя 2020 року та обсягів реалізації послуг I півріччя 2021 року	23,7	1641,3	388,9	+ 90,7
I півріччя 2021 року	23,2	1641,3	380,1	- 8,8
Загальне відхилення показника, що аналізується:				81,9

Виконані розрахунки дозволяють зробити висновок про те, що валовий дохід від надання та реалізації послуг доступу до мережі Інтернет ТОВ «ДРІМНЕТ» збільшився у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 81,9 тис. грн., у тому числі на 90,7 тис. грн. за рахунок збільшення обсягів надання послуг і одночасно зменшився на 8,8 тис. грн. в наслідок зменшення рівня рентабельності реалізації послуг. Таким чином в наслідок неконтрольованого підвищення рівня витрат на надання послуг і скорочення рівня їх рентабельності підприємство втратило 8,8 тис. грн. прибутку.

Аналогічний аналіз варто виконати також в частині діяльності,

пов'язаної із виконанням робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж, адже даний напрямок діяльності динамічно розвивається та вважається власником та керівником найбільш перспективним.

Рентабельність реалізації виконаних робіт і рентабельність витрат на виконання робіт варто оцінювати за валовим доходом від виконання робіт. Розрахунок зазначених показників рентабельності та оцінка їх динаміки представлені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Показники рентабельності робіт щодо волоконно-оптичних мереж в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	347,5	613,8	266,3	76,6
2. Собівартість виконаних робіт щодо волоконно-оптичних мереж	244,2	381,3	137,1	56,1
3. Валовий дохід від виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж	103,3	232,5	129,2	125,1
4. Рентабельність продажів виконаних робіт за валовим доходом, %	29,7	37,9	8,2	x
5. Рентабельність витрат, понесених на виконання робіт, %	42,3	61,0	18,7	x

За результатом виконаних розрахунків можна стверджувати, що рентабельність реалізації виконаних робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж помітно підвищилась за проаналізований період, адже показник збільшився з 29,7 % у I півріччі 2020 року до 37,9 % у I півріччі 2021 року, тобто на 8,2 %. Рентабельність витрат, понесених на виконання, збільшилась на 18,7 % з 42,3 % до 61,0 %. Але окремо варто зазначити, що високий рівень даного показника рентабельності пояснюється також тим, що всі витратні матеріали замовники робіт купують окремо і до собівартості робіт матеріальні витрати взагалі не включені.

В цілому ж рівень рентабельності даного напрямку діяльності суттєво підвищився, що підтверджує активний розвиток даного напрямку не лише кількісно, а й якісно з фінансової точки зору.

Виконаємо додатково факторний аналіз динаміки валового доходу від реалізації робіт, виокремивши вплив двох факторів – зміни обсягів реалізації робіт та зміни рівня рентабельності реалізації таких робіт. Відповідні розрахунок, що порівнює показники I півріччя 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом 2020 року представлені в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Дослідження впливу факторів на валовий дохід від реалізації робіт в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

	Рентабельність реалізації робіт за валовим доходом, %	Обсяг реалізації робіт, тис. грн.	Валовий дохід від реалізації робіт, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
I півріччя 2020 року	29,7	347,5	103,3	
За рівня рентабельності I півріччя 2020 року та обсягів реалізації робіт I півріччя 2021 року	29,7	613,8	183,3	+ 80,0
I півріччя 2021 року	37,9	613,8	232,5	+ 49,2
Загальне відхилення показника, що аналізується:				129,2

Таким чином, що валовий дохід від виконання та реалізації робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж збільшився у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 129,2 тис. грн., у тому числі на 80,0 тис. грн. за рахунок збільшення обсягів виконання робіт і на 49,2 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності реалізації виконаних робіт.

Розглядаючи поняття рентабельності, доцільно також дослідити чистий прибуток, отриманий підприємством за відповідний період, як результат залучення у діяльність капіталу як такого, а також власного капіталу

підприємства.

Відповідні показники рентабельності капіталу та власного капіталу ТОВ «ДРІМНЕТ», розраховані за даними спрощеної фінансової звітності мікропідприємства, представлені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Показники рентабельності капіталу та власного капіталу ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий прибуток, тис. грн.	265,9	395,2	129,3	48,6
2. Середньорічна вартість активів (капіталу) підприємства, тис. грн.	3628,1	4887,5	1259,4	34,7
3. Рентабельність капіталу підприємства, %	7,3	8,1	0,8	x
4. Середньорічна вартість чистих активів (власного капіталу) підприємства, тис. грн.	2824,8	3704,7	879,9	31,1
5. Рентабельність власного капіталу підприємства, %	9,4	10,7	1,3	x

За підсумками виконаних розрахунків варто зазначити, що рентабельність капіталу підприємства (або рентабельність його активів) збільшилась в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 0,8% – з 7,3 % до 8,1 %, а рентабельність власного капіталу підвищилась за той же період на 1,3 % – з 9,4 % до 10,4 % відповідно. Таким чином ефективність капіталу, інвестованого у підприємства, підвищується.

Розрахунок показника рентабельності власного капіталу дозволяє здійснити факторний аналіз динаміки чистого прибутку підприємства, виокремивши вплив двох факторів – зміни вартості чистих активів (власного капіталу) підприємства та зміни рівня рентабельності власного капіталу.

У таблиці 3.11 представлені розрахунки такого факторного впливу на динаміку чистого прибутку ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2021 року в порівнянні із аналогічним показником 2020 року.

Таблиця 3.11 – Дослідження впливу факторів на динаміку чистого прибутку ТОВ «ДРІМНЕТ» в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

	Рентабельність власного капіталу, %	Середньорічна вартість чистих активів (власного капіталу), тис. грн.	Чистий прибуток, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
I півріччя 2020 року	9,4	2824,8	265,9	
За рівня рентабельності I півріччя 2020 року та вартості чистих активів (власного капіталу) 2021 року	9,4	3704,7	348,2	+ 82,3
I півріччя 2021 року	10,7	3704,7	395,2	+ 47,0
Загальне відхилення показника, що аналізується:				129,3

Виконані розрахунки дозволяють зробити висновок про те, що чистий прибуток ТОВ «ДРІМНЕТ» збільшився у I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року на 129,3 тис. грн., у тому числі на 82,3 тис. грн. за рахунок збільшення середньорічної вартості чистих активів (власного капіталу) підприємства і на 47,0 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності власного капіталу.

Підсумовуючи зазначимо, що збільшення показників рентабельності підприємства значною мірою залежить від зростання чистого прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків. Відповідно для підвищення рівня прибутковості варто:

- нарощувати обсяги діяльності та збільшувати частку ринку, диверсифікувати діяльність за рахунок нових напрямків;
- здійснювати гнучку цінову політику, цінувати покупця (замовника);
- оновлювати технічну та технологічну основу діяльності, у тому числі основні засоби;
- здійснювати заходи щодо підвищення продуктивності праці,

працювати над рівнем кваліфікації працівників, мотивувати їх до продуктивної праці, створювати гідні умови праці;

- оптимізувати рівень витрат, уникати непродуктивних витрат;
- з максимальною віддачею використовувати ресурси підприємства, уникати формування майна, що не використовується;
- грамотно будувати договірні відносини з постачальниками, посередниками, покупцями;
- найдоцільніше інвестувати одержаний прибуток, досягаючи максимального ефекту.

Отже, підприємства повинні активно шукати всі можливі шляхи вдосконалення виробництва, підвищення конкурентоспроможності власної продукції, це і буде сприяти зростанню рентабельності підприємства.

Безперечно конкретні рецепти підвищення прибутку та рівня є індивідуальними, адже реальні заходи, що можуть спрацювати, можуть бути виявлені лише в наслідок ретельного дослідження особливостей діяльності того чи іншого підприємства.

Так, для ТОВ «ДРІМНЕТ» проблемним питанням є багато сигналів від абонентів щодо відсутності доступу до мережі (або проблемної роботи) через технічні проблеми. Працівники підприємства намагаються оперативно реагувати на всі повідомлення, адже якісна технічна підтримка є для багатьох абонентів аргументом для вибору провайдера, іноді навіть більш важливим, ніж економія в оплаті тарифу в кілька десятків гривень. В той же час технічні проблеми окремих абонентів пов'язані не з проблемами з мережею, а з неякісною роботою внутрішніх роутерів, які працюють вже кілька років і технічно застарілі. Для оперативного реагування на технічні проблеми абонентів ТОВ «ДРІМНЕТ» іноді вимушене залучає додаткових осіб на умовах цивільно-правових договорів і виплачувати відповідні винагороди, що збільшує витрати на утримання мережі, яка забезпечує доступ абонентів до Інтернет.

Відповідно пропонується, активізувати роботу щодо продажу таким

абонентам нових сучасних роутерів. Для цього пропонується на суму торгової націнки у вартості роутера надавати абоненту знижку на перші шість місяців після встановлення нового роутера. Таким чином фактична реалізація буде здійснена за собівартістю. Як наслідок кількість технічних негараздів і вирішення зазначених проблем представниками ТОВ «ДРІМНЕТ» має скоротитися. Якщо завдяки цьому підприємство не буде залучати сторонніх осіб для вирішення технічних проблем абонентів, то економія на виплатах за цивільно-правовими договорами та сплаті відповідного єдиного соціального внеску у розрахунку на півріччя становить близько 25,0 тис. грн., що складає 5,2 % прибутку до оподаткування, отриманого ТОВ «ДРІМНЕТ» за підсумками I півріччя 2021 року.

3.3 Підвищення рівня прибутковості підприємства шляхом оптимізації його оподаткування

Намагання законними способами зменшити податкове навантаження є природним для будь-якого суб'єкту підприємницької діяльності. В сучасних умовах вітчизняної практики господарювання це набуває особливої актуальності, адже діюча в Україні система оподаткування передбачає високе податкове навантаження, що є одним із вагомих чинників, фактично стримуючих розвиток підприємництва в Україні, особливо малого бізнесу і капіталомістких секторів.

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

Відповідно до норм ПКУ юридичні особи (окрім

сільськогосподарських підприємств) можуть застосовувати спрощену систему оподаткування лише як платники єдиного податку 3 групи. Такими платниками мають право бути підприємства, у яких протягом календарного року обсягу доходу не перевищує суми, еквівалентної 1167 розмірів мінімальної заробітної плати на 1 січня відповідного календарного року – в 2021 році – 7002000 гривень.

Враховуючи обсяги діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ», можна стверджувати, що дане підприємства може перейти на спрощену систему оподаткування, адже зазначена вище умова витримана.

Для платників єдиного податку 3 групи ПКУ передбачена сплата єдиного податку від доходу платника за ставками 3 % або 5 %. Дохід платника єдиного податку визначається у касовому порядку, тобто за фактом надходження на поточний рахунок або до каси платника виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Ставка єдиного податку застосовується саме до сум доходу (виручки від реалізації), тобто витрати платника єдиного податку під час розрахунку зобов'язань з єдиного податку не враховуються.

Різниця між ставками єдиного податку 3 % та 5 % полягає у збереженні або звільненні від сплати податку на додану вартість – платники єдиного податку за ставкою 3 % сплачують податок на додану вартість на загальних підставах, а платники єдиного податку за ставкою 5 % – звільнені від податку на додану вартість.

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

до бюджету податок на доходи фізичних осіб і військовий збір.

Здійснюючи перехід на спрощену систему оподаткування, слід оцінити доцільність такого кроку, адже в багатьох випадках такі дії навпаки можуть призвести до збільшення податкового навантаження. Окрім того необхідно прийняти рішення щодо вибору ставки єдиного податку – 3 % або 5 %, різниця між якими полягає в сплаті або звільненні від сплати податку на додану вартість. Обираючи ставку єдиного податку, слід зважати не лише на рівень податкового навантаження, а і на господарські інтереси покупців та замовників підприємства. Так, якщо такими покупцями та замовниками є переважно платники ПДВ, то відмова від статусу платника податку на додану вартість може призвести до втрати таких покупців та замовників.

Враховуючи зазначене, пропонуємо з метою оптимізації оподаткування бізнесу, що здійснюється в межах діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ», розділити підприємство. Діяльність щодо надання послуг доступу до мережі Інтернет залишити в рамках ТОВ «ДРІМНЕТ» і в подальшому перевести підприємство на спрощену систему оподаткування – єдиний податок за ставкою 5 %. Враховуючи, що переважна більшість замовників таких послуг (окрім кількох корпоративних клієнтів) не є платниками ПДВ, це не створить проблем для замовників, а податкове навантаження оптимізувати дозволить.

Для здійснення робіт щодо виконання проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж, а також реалізації товарів (витратних матеріалів, комплектуючих, обладнання) для волоконно-оптичних мереж пропонується організувати окреме підприємство – умовно ТОВ «ДРІМНЕТ ПЛЮС», яке буде перебувати на загальній системі оподаткування із статусом платника податку на додану вартість. Такий крок є доцільним, адже переважна більшість замовників зазначених робіт є платниками податку на додану вартість, а товари у переважній більшості купуються саме такими замовниками для виконання робіт.

Схема реформування організаційної структури ТОВ «ДРІМНЕТ» у відповідності до сформованих пропозицій з метою оптимізації його

податкових платежів наведена в додатку Б.

В таблиці 3.12 представлені для порівняння податкові платежі окремо в частині діяльності щодо надання послуг доступу до мережі Інтернет за умови застосування загальної системи оподаткування та за умови застосування спрощеної системи оподаткування у формі єдиного податку за ставкою 5 %. Показники сформовані за плановими даними ТОВ «ДРІМНЕТ» на I півріччя 2022 року.

Таблиця 3.12 – Планові розрахунки податкових платежів за діяльністю ТОВ «ДРІМНЕТ» в частині надання послуг доступу до мережі Інтернет на I півріччя 2020 року, тис. грн.

Показники	Надання послуг в умовах застосування загальної системи оподаткування	Виконання послуг платником єдиного податку за ставкою 5 %
1. Дохід від реалізації наданих послуг	2757,4	2757,4
2. Податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 %	459,6	-
3. Чистий дохід від реалізації наданих послуг	2297,8	-
4. Єдиний податок за ставкою 5 %	-	137,9
5. Витрати на надання послуг із врахуванням податку на додану вартість	1942,3	1942,3
6. Податковий кредит в частині придбання (витрат), що забезпечує право на податковий кредит	176,6	-
7. Витрати на надання послуг без врахування податку на додану вартість	1765,7	-
8. Сума податку на додану вартість до сплати	283,0	-
9. Адміністративні витрати в умовні сумі, що належить до даного напрямку діяльності	153,7	153,7
10. Прибуток до оподаткування податком на прибуток	378,4	-
11. Податок на прибуток за ставкою 18 %	68,1	-
12. Загальна сума податкових платежів	351,1	137,9
13. Чистий прибуток	310,3	523,5

Виконані планові розрахунки підтверджують доцільність запропонованої реорганізації та застосування для оподаткування діяльності із надання послуг доступу до мережі Інтернет єдиним податком за ставкою 5 %,

адже це дозволить скоротити податкові платежі бізнесу і збільшити таким чином чистий прибуток бізнесу на 213,2 тис. грн. у розрахунку на півріччя, що становить для порівняння 53,9 % чистого прибутку, отриманого за підсумками діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» у I півріччі 2021 року.

ВИСНОВКИ

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

В сучасних умовах жорсткої конкуренції сам факт отримання підприємством прибутку, його абсолютний та відносний розмір принципово залежить від якості управління, перед яким ставиться надзвичайно важливе завдання забезпечення стабільного, якомога більшого прибутку за умови адекватного рівня ризиків та дотримання стабільного фінансового стану підприємства.

Прийняття управлінських рішень потребує якісної інформаційно-аналітичної підтримки, забезпечення якої є основними завданнями обліку та аналізу. Таким чином, формування в обліку достатньої та якісної інформації, а також ґрунтовне аналітичне дослідження доходів, витрат та фінансових результатів є надзвичайно важливим в системі управління фінансовими результатами та підприємством в цілому.

Таким чином, питання організації обліку та аналізу фінансових результатів діяльності є важливими для підприємств, в тому числі і для ТОВ «ДРІМНЕТ», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

За підсумками проведеного дослідження щодо сутності обліково-економічної категорії «фінансові результати» був сформований висновок про те, що дана дефініція потребує уточнення із врахуванням її місця в системі координат активів та пасивів підприємства. Так із врахуванням облікового

аспекту пропонується ідентифікувати фінансові результати як «мету та інтегрального результат господарської підприємницької діяльності, що за суттю є кількісною зміною вартості чистих активів та відповідно суми власного капіталу (без додаткових внесків чи вилучень власниками), а технічно є різницею між доходами та витратами, понесеними за певний період часу».

За підсумками дослідження практики застосування методу нарахування щодо обліку доходів та витрат в теоретичній площині була також виконана систематизації порядку визначення моменту визнання окремих доходів та витрат у відповідності до принципу нарахування.

Дослідження наявної в ТОВ «ДРІМНЕТ» системи відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності обґрунтовує висновок, що така система дозволяє в повному обсязі формувати необхідну інформацію фінансової звітності, але практично не забезпечує інформаційну підтримку визначення результатів та оцінки ефективності окремих напрямків діяльності підприємства. Це в свою чергу практично унеможливорює обґрунтування прийняття багатьох управлінських рішень щодо доцільності та розвитку окремих напрямків діяльності підприємства.

Основною причиною наявного недоліку варто визнати відсутність аналітичного обліку витрат, пов'язаних із діяльністю щодо надання послуг доступу до мережі Інтернет, і витрат, пов'язаних із виконанням проектних, монтажних та ремонтних робіт волоконно-оптичних мереж.

З метою вирішення зазначеної проблеми та відповідно забезпечення інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень пропонуємо реформувати систему обліку ТОВ «ДРІМНЕТ» насамперед в частині обліку витрат на надання послуг доступу до мережі Інтернет і витрат, пов'язаних із виконанням проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж.

По-перше, пропонуємо ввести субрахунки наступного порядку на синтетичних субрахунках 23, 91, 703 та 903 для розмежування доходів та

витрат на надання послуг доступу до мережі Інтернет і доходів та витрат на виконання робіт щодо волоконно-оптичних мереж.

По-друге, запровадити для всіх працівників ТОВ «ДРІМНЕТ», окрім керівника та сумісника – інженера з охорони праці, облік робочого часу за виконаними роботами. Таким чином робочий час та його оплата можуть бути розподілені між обслуговуванням мережі, що забезпечує доступ до Інтернет для замовників (абонентів), та між роботами, що виконуються (в розрізі кожного замовлення, адже їх кількість за місць не перевищує десяти).

На субрахунку 232 «Витрати на виконання робіт» пропонується запровадити аналітичний облік за кожним замовленням. Систематизовані за даним напрямком діяльності загальновиробничі витрати пропонується розподіляти між окремими замовленнями пропорційно годинам праці основних працівників.

На субрахунку 231 «Витрати на надання послуг Інтернет» враховуючи велику кількість абонентів пропонується залишити лише систематизований облік за умовним «Єдиним абонентом інтернет-послуг», адже додаткова аналітична інформація може бути сформована окремо із застосуванням бази даних, яка за допомогою спеціального програмного забезпечення формується під контролем системного адміністратора в частині розрахунків із кожним окремим абонентом. За одиницю обліку доходів та витрат пропонується прийняти не окремого абонента, а адресу надання послуг (багатоквартирний або офісний будинок). В ході розробки пропозицій була підготована форма спеціальної картки для систематизації доходів, витрат та фінансового результату за обраною одиницею обліку – адресою надання послуг.

Інформацію такої картки можна використати для обґрунтування надання знижок для нових абонентів за окремими адресами, а також в ході перемовин із представниками ОСББ, які зазвичай намагаються отримати необґрунтовано високу плату за розміщення обладнання в будинках.

В цілому ж розроблені зміни дозволять чітко виокремити фінансовий результат окремих напрямків діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ». Для презентації

такої інформації була розроблена спеціальна форма внутрішньої фінансової звітності – «Звіт про фінансові результати ТОВ «ДРІМНЕТ» у розрізі окремих напрямків діяльності», а також визначений порядок її складання за умови запровадження зазначеної вище системи субрахунків другого порядку.

Використання розробленої форми внутрішньої звітності дозволить надавати користувачам адекватну інформацію щодо фінансових результатів підприємства в розрізі окремих напрямків діяльності і таким чином забезпечувати інформацією аналітичні процедури та інформаційно обґрунтовувати прийняття управлінських рішень, спрямованих на розвиток, реформування або навіть відмову від певних напрямків (або інших елементів) діяльності.

Виконаний аналіз фінансових результатів дозволяє сформувати в цілому позитивні висновки щодо динаміки діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ».

Так, обсяг реалізації товарів, робіт, послуг збільшився в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 669,6 тис. грн. або на 38,0 % і становив 2431,8 тис. грн. Чистий прибуток підприємства збільшився у I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року на 129,3 тис. грн. або на 48,6 % і становив 395,2 тис. грн. Рівень рентабельності реалізації підвищився за той же період на 1,2 % – з 15,1 % до 16,3 %, а рівень рентабельності власного капіталу у розрахунку за півріччя збільшився на 1,3 % – з 9,4 % до 10,7 %.

Основним видом діяльності підприємства варто визнати надання послуг доступу до мережі Інтернет, адже вони забезпечили 56,1 % обсягів реалізації у I півріччі 2021 року. Аналітичне дослідження даного напрямку діяльності виявило негативну тенденцію скорочення рівня його рентабельності, адже рентабельність надання послуг за валовим доходом скоротилась на 0,5 % – з 23,7 % у I півріччі 2020 року до 23,2 % у I півріччі 2021 року. Це призвело до втрати прибутку, що потенційно був би забезпечений збільшенням обсягів наданих послуг, у сумі 8,8 тис. грн. у розрахунку на півріччя.

Іншим напрямком діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ», що стрімко розвивається як кількісно, так і якісно, є виконання робіт щодо проектування, монтажу, обслуговування та ремонту волоконно-оптичних мереж. Обсяг виконання та реалізації таких робіт збільшився в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 669,6 тис. грн. або на 38,0 % і становив 2431,8 тис. грн., а рівень рентабельності таких робіт за валовим доходом за той же період збільшився на 8,2 % – з 29,7 % до 37,9 %.

Негативно варто оцінити збільшення адміністративних витрат у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 59,9 тис. грн. або на 44,1 %, в той час як витрати діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» в цілому збільшились за зазначений період на 35,4 %.

За підсумками проведеного дослідження практики господарської діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» та показників результативності та рентабельності діяльності були також розроблені пропозиції щодо підвищення ефективності роботи підприємства.

Так, пропонується здійснити заходи щодо стимулювання абонентів, що використовують застарілі роутери, придбати в ТОВ «ДРІМНЕТ» нові із одночасним наданням знижки на тариф на наступні шість місяців. Це дозволить зменшити технічні проблеми із надання доступу до мережі Інтернет та зменшити навантаження на працівників підприємства, що реагують на такі технічні проблеми. Очікується, що це дозволить скоротити поточні витрати на утримання мереж близько як на 25,0 тис. грн. у розрахунку на півріччя, що складає 5,2 % прибутку до оподаткування, отриманого ТОВ «ДРІМНЕТ» за підсумками I півріччя 2021 року.

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

підприємства.

Відповідно за підсумками проведеного дослідження діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» з метою оптимізації податкових платежів розроблені пропозиції щодо його реорганізації та переходу на спрощену систему оподаткування – сплату єдиного податку за ставкою 5 %. Реорганізоване ТОВ «ДРІМНЕТ» буде здійснювати лише послуги надання доступу до мережі Інтернет. Для здійснення інших видів діяльності (реалізації товарів та виконання робіт щодо проектування, монтажу та обслуговування волоконно-оптичних мереж) пропонується зареєструвати окреме підприємство – умовно ТОВ «ДРІМНЕТ ПЛЮС», яке буде перебувати на загальній системі оподаткування із статусом платника податку на додану вартість, адже замовники та покупці зазначених видів діяльності переважно є платниками ПДВ.

Планові розрахунки на I півріччя 2022 року свідчать про те, що реалізація запропонованої реорганізації та застосування спрощеної системи оподаткування дозволить скоротити податкові платежі бізнесу та збільшити таким чином чистий прибуток бізнесу на 213,2 тис. грн. у розрахунку на півріччя, що становить для порівняння 53,9 % чистого прибутку, отриманого за підсумками діяльності ТОВ «ДРІМНЕТ» у I півріччі 2021 року.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бердар М.М. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 352 с.
2. Білик М.Д, Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств : монографія. Київ : ТОВ «ПанТот», 2012. 280 с.
3. Бондар Н.М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Видавництво «А.С.К.», 2010. 400 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Житомир : Рута, 2005. 512 с.
5. Ван Бред М.Ф., Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. Минск : Высшая школа, 1997. 576 с.
6. Вашків О.П., Фірман Н.Я. Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 5 (22). С. 162-168.
7. Войтенко С.В. Стратегія і тактика управлінням прибутком підприємства : монографія. Харків : ВД «Фактор», 2008. 280 с.
8. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Харків : ХНЕУ, 2009. 25 с.
9. Гаватюк Л.С., Дембіцька А.В. Оцінка рентабельності підприємства та шляхи її підвищення в сучасних умовах господарювання. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 3. Том 1. С. 15-19.
10. Ганжа Ю.В. Міжнародна практика факторного аналізу прибутку підприємства. *Економіка та держава*. 2007. № 4. С. 35-36.
11. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2010. 488 с.
12. Горфинкель В.Я., Швандар В.А. Экономика предприятия : учебник.

Минск : Высшая школа, 2012. 540 с.

13. Демчук Н.І., Тубілець І.І. Теоретичні та методологічні засади управління рентабельністю підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. № 5. С. 39-44.

14. Джеджула В.В. Енергозбереження промислових підприємств: методологія формування, механізм управління : монографія. Вінниця : ВНТУ, 2014. 347 с.

15. Дубина І.Р., Скорнякова Ю.Б. Окремі аспекти ідентифікації та формування в обліку інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства. *The economic comparative studies: theory, methodology, practice : International scientific conference (September 24-25, 2021. Kielce, Poland)*. Riga, Latvia : «Baltija Publishing», 2021. P. 71-76.

16. Дубина І.Р., Скорнякова Ю.Б. Рентабельність як ключова складова аналітичного дослідження фінансових результатів. Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «*Економіка, фінанси, облік та право в умовах глобалізації: тенденції та перспективи*» (Полтава, 29 жовтня 2021 р.). Полтава : ЦФЕНД, 2021. С. 41-42.

17. Дубина І.Р., Скорнякова Ю.Б. Фінансові результати діяльності підприємства: питання ідентифікації, відображення в обліку та презентації у фінансовій звітності. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 6 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2021. С. 61-70.

18. Есманова Л.І. Управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств : автореф. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Суми : СНАУ, 2009. 20 с.

19. Єпіфанова І.Ю., Гуменюк В.С. Методика оцінювання прибутковості підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 12. С. 251-254.

20. Єпіфанова І.Ю., Ревенко В.С. Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. № 2. С. 160-166.

21. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.
22. Івахів Ю.О. Облікові методи визнання результатів діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. № 1. С.79-83.
23. Керанчук Т.Л. Концепція вартісно-орієнтованого управління підприємством та можливості її адаптації в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 7. С. 104-114.
24. Кірсанова В.В., Пеліпадченко Д.О. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6 (44). С. 321-325.
25. Ковтун Н, Лихач О., Моцак О. Удосконалення механізму управління фінансовими результатами підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 1. С. 115-122.
26. Костюченко А.І., Орехова А.І. Економічна сутність категорії прибуток. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7(45). С. 313-316.
27. Круш В.П., Подвігіна В.І., Сердюк Б.М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Ельга-Н, КНТ, 2011. 780 с.
28. Кулинич М. Взаємозв'язок суттєвих факторів у структурному моделюванні управління фінансовим результатом. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 426-429.
29. Лахтіонова О.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія. Київ : КНЕУ, 2005. 387 с.
30. Ліхоносова Г.С., Лазебна І.Р. Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісний ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 25. Ч. 1. С. 144-148.
31. Максимова М.В., Чередниченко Д.С. Теоретичні підходи до формування системи показників оцінки прибутку підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7229> (дата звернення 10.11.2021).
32. Мец В.О. Аналіз фінансових результатів та фінансового стану

підприємств. Київ : Вища школа, 2003. 278 с.

33. Мірошніченко О.Ю., Корконос Ю.В. Механізм управління прибутком вітчизняних підприємств. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 5. С. 280-285.

34. Момот Т.В., Кадничанський М.В., Лобанів О.А. Вартісно-орієнтований організаційно-економічний механізм корпоративного управління холдинговими компаніями: стратегія отримання комбінаторних переваг : монографія. Харків : Вид-во «Фактор», 2010. 220 с.

35. Мочерний С.В. Політична економія : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2002. 687 с.

36. Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С.19-25.

37. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 10.11.2021).

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. Дата оновлення: 10.05.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення 10.11.2021).

40. Новикова С.В., Полятикіна Л.І. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 20. Ч. 2. С. 170-173.

41. Ольшевський Л.Б. Рентабельність як показник ефективності функціонування підприємства. *Подільський науковий вісник*. 2017. № 1. С. 1-3.

42. Пантелєєв В.П., Сніжко О.С. Словник бухгалтера та аудитора. Київ : Інформаційно-аналітичне агентство, 2009. 239 с.

43. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 10.11.2021).

44. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.11.2021).

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 10.11.2021).

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 10.11.2021).

47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.07.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 10.11.2021).

48. Проданчук М.А. Удосконалення форми Звіту про фінансові результати. *Економіка АПК*. 2004. № 8. С. 99-103.

49. Продиус Ю.И. Экономика предприятия : учеб. пособ. Одесса : ООО «Одиссей», 2006. 416 с.

50. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 223 с.

51. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 413 с.

52. Ратушна О.П. Вплив елементів облікової політики на фінансові

результати. *Зб. наук. праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки*. 2012. Вип. 30. Ч. 2. С. 204-208.

53. Рахман З., Шеремет А. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. Одесса : Гермес, 1996. 272 с.

54. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2009. 668 с.

55. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. Киев : ИД «Максимум», 2006. 884 с.

56. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18. Ч. 1. С. 135-141.

57. Скорнякова Ю.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2021. 119 с.

58. Скорнякова Ю.Б. Проблемні аспекти відображення в обліку та звітності розрахунків з бюджетом за податком на прибуток в умовах річного звітного періоду. *Економіка та держава. Міжнародний науково-практичний журнал*. 2013. № 11. С. 38-41.

59. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Харьков : Финансы и статистика, 2000. 496 с.

60. Соколова Л.В., Верясова Г.М., Соколов О.Є. Ретроспективний аналіз фінансових результатів функціонування суб'єктів господарювання України. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 376-385.

61. Сопко В. Облік фінансових результатів. *Вісник КНТЕУ*. 2016. № 4. С. 138-147.

62. Тесленко Т.І., Конькова Н.В. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. *Бізнес Інформ*. 2013. № 4. С. 356-360.

63. Фаріон В.Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств. *Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал*. 2013. № 10. С. 27-33.

64. Фесенко В.В., Воронцова Л.А. Аналіз фінансових результатів підприємств України. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7563> (Дата звернення 10.11.2021).
65. Худолій Л.М. Теорія фінансів : навч.-метод. посіб. Київ : Європейський університет. 2003. 167 с.
66. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.
67. Циган Р.М. Проблеми формування прибутку підприємства в бухгалтерському обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 36-39.
68. Шваб Л.І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2012. 568 с.
69. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1(59). С. 229-232.
70. Christy G.C. Free cash flow: seeing through the accounting fog machine to find great stocks. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, USA, 2009. 207 p.
71. Datar S.M., Foster G., Horngren C.T. Cost accounting: a Managerial emphasis. New Jersey: Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, 2000. 1008 p.
72. Jones G.G., Luscombe M.A. IRS's small biz reporting change to cash method creates opportunities. *Accounting Today*. 2002. № 16 (8). P. 10-12.
73. McConnell C.R., Brue S.L. Economics: principles, problems, and policies. Vol. 2. New York: McGraw-Hill Publishing Company, 1990. 400 p.
74. Simpson T. Cash-based accounting: an approach. *Management Accounting*. 1992. № 70 (7). P. 46-47
75. Skornyakova Yu. B. Subjectivity as a problem aspect of reflection in accounting financial results of enterprise activity. *Фінансова стратегія інноваційного розвитку економіки*. 2021. № 3. С. 117-128.

ДОДАТОК А

Додаток 2
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 5 розділу I)

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
мікропідприємства

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Підприємство <u>Товариство з обмеженою відповідальністю «ДРИМНЕТ»</u>	за ЄДРПОУ	21 07 01 42179237
Територія <u>м. Запоріжжя, Олександрійський район</u>	за КОАТУУ	2310136300
Організаційно-правова форма господарювання	за КОПФГ	240
		61.10
Вид економічної діяльності <u>діяльність у сфері провідного електрозв'язку</u>	за КВЕД	
Середня кількість працівників, осіб <u>10</u>		
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком		
Адреса, телефон <u>вулиця Перша Ливарна, будинок 48</u>		

1. Баланс
на 30 червня 2021 року
Форма № 1-мс

Код за ДКУД 1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:	1010	2740,2	3855,5
первісна вартість	1011	3084,5	4609,7
знос	1012	(344,3)	(754,2)
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	2740,2	3855,5
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	743,6	1411,3
Поточна дебіторська заборгованість	1155	61,5	54,5
Гроші та їх еквіваленти	1165	304,0	457,1
Інші оборотні активи	1190	61,4	85,9
Усього за розділом II	1195	1170,5	2008,8
Баланс	1300	3910,7	5864,3

Продовження ДОДАТКУ А

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Капітал	1400	2291,2	3510,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	606,5	1001,7
Усього за розділом I	1495	2897,7	4511,7
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1615	330,5	372,5
розрахунками з бюджетом	1620	276,4	397,4
розрахунками зі страхування	1625	19,1	22,9
розрахунками з оплати праці	1630	71,4	84,6
Інші поточні зобов'язання	1690	315,6	475,2
Усього за розділом III	1695	1013,0	1352,6
Баланс	1900	3910,7	5864,3

**2. Звіт про фінансові результати
за I півріччя 2021 року**

Форма № 2-мс
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1762,2	2431,8
Інші доходи	2160	27,4	34,1
Разом доходи (2000 + 2160)	2280	1789,6	2465,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1308,1)	(1761,8)
Інші витрати	2165	(157,2)	(222,2)
Разом витрати (2050 + 2165)	2285	(1465,3)	(1984,0)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	324,3	481,9
Податок на прибуток	2300	(58,4)	(86,7)
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310	-	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300 - (+) 2310)	2350	265,9	395,2

Керівник

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

ДОДАТОК Б

Схема реорганізації ТОВ «ДРІМНЕТ» з метою оптимізації податкових платежів

