

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Дніпровський національний університет залізничного транспорту
імені академіка В. Лазаряна**

Кафедра Облік і оподаткування

«ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри

_____ /В. В. Бобиль/

«_____» _____ 20____ р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Галузь знань **07 Управління та адміністрування**

Спеціальність **071 Облік і оподаткування**

Тема **Організація обліку і контролю результатів діяльності ПП "Спаський питомник"**

Theme **Organizing the accounting and control of the activity results in PE "Spassky pitomnik"**

Керівник дипломної роботи

доц. _____ О. В. Пікуліна

Студентка групи БО1926

_____ Ю. О. Петряєва

Student

Petriaieva Yuliia

Дніпро – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «СПАСЬКИЙ ПИТОМНИК»	
1.1 Результати діяльності підприємства як облікова категорія.....	10
1.2 Дослідження нормативно-правових документів і літературних джерел, які регулюють облік фінансових результатів.....	18
1.3 Аналіз складових фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник».....	27
1.4 Техніко-економічна характеристика ТОВ «Спаський питомник».....	35
Висновки до розділу 1.....	44
2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОВ «СПАСЬКИЙ ПИТОМНИК»	
2.1 Організація обліку фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник».....	46
2.2 Особливості первинного, управлінського та податкового обліку фінансових результатів.....	54
2.3 Облік фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник» в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	63
Висновки до розділу 2.....	75
3 АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ТОВ «СПАСЬКИЙ ПИТОМНИК»	
3.1 Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів товариства.....	77
3.2 Контроль фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник».....	84
3.3 Шляхи вдосконалення організації обліку й контролю фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник».....	92
Висновки до розділу 3.....	104
ВИСНОВКИ.....	106
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ.....	112
ДОДАТКИ	
Додаток А Структурно-логічна схема випускної роботи.....	118

Додаток Б Механізм формування фінансових результатів за вітчизняним законодавством.....	119
Додаток В Техніко-економічна характеристика ТОВ «Спаський питомник».....	120
Додаток Г Синтетичний облік фінансових результатів.....	121
Додаток Д Особливості оподаткування фінансових результатів.....	122
Додаток Е Аналіз фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник» за 2017-2019 рр.....	123
Додаток Ж Модель процесу контролю фінансових результатів.....	124
Додаток И Заходи із оптимізації витрат виробництва.....	125
Додаток К Резерви покращення фінансових результатів.....	126
Додаток Л Баланси (Звіти про фінансовий стан) ТОВ «Спаський питомник» станом на 31.12.2017 р., 31.12.2018 р., 31.12.2019 р.....	127
Додаток М Звіти про фінансові результати ТОВ «Спаський питомник» за 2017-2019 рр.....	128

АНОТАЦІЯ

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань та додатків. Обсяг основного тексту – 96 сторінок, у тому числі 25 таблиць, 19 рисунків, крім того, вступ на 3 сторінках, висновки на 6 сторінках, перелік посилань з 60 джерел, 11 додатків.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретичні засади обліку фінансових результатів, зокрема, сутність фінансових результатів як облікової категорії, нормативно-правове забезпечення даного питання. Також виконано аналіз складових фінансових результатів в цілому, надано техніко-економічну характеристику товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «Спаський питомник».

У другому розділі роботи розглянуто організацію бухгалтерського обліку у ТОВ «Спаський питомник», особливості первинного, управлінського та податкового обліку фінансових результатів, впорядковано правила документообігу та відображення фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У третьому розділі роботи на основі фінансової звітності ТОВ «Спаський питомник» проаналізовано доходи, витрати і фінансові результати товариства, розглянуто особливості контролю фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник», наведено рекомендації щодо покращення фінансових результатів діяльності товариства на основі управління витратами та собівартістю.

На основі отриманих результатів дослідження зроблено ґрунтовні висновки.

Ключові слова: товариство з обмеженою відповідальністю, доходи, витрати, фінансові результати, облік і контроль, управління витратами.

ABSTRACT

The work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of references and appendices. The volume of the main text is 96 pages, including 25 tables, 19 figures, in addition, an introduction on 3 pages, conclusions on 6 pages, a list of references from 60 sources, 11 appendices.

The first section of the qualification work considers the theoretical foundations of accounting for financial results, in particular, the essence of financial results as an accounting category, regulatory and legal support of this issue. Also the analysis of components of financial results as a whole is executed, the technical and economic characteristic of limited liability company of LLC «Spassky nursery» is given.

The second section considers the organization of accounting in LLC «Spassky nursery», the features of primary, management and tax accounting of financial results, streamlined the rules of document management and reflection of financial results in the system of accounting accounts.

In the third section of the work on the basis of financial statements of «Spassky nursery» LLC the income, expenses and financial results of the company are analyzed, the peculiarities of control of financial results in «Spassky nursery» LLC are considered, recommendations for improving financial results of the company based on cost and cost management.

Based on the results of the study, sound conclusions were made.

Keywords: limited liability company, income, expenses, financial results, accounting and control, cost management.

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах глобалізації економіки, виникнення нових викликів і можливостей ринку, посилюється значення результатів діяльності підприємств.

Прибуток як критерій ефективності діяльності підприємства і як його економічний показник, маючи дві базових складових – дохід і витрати, зокрема, дохід від реалізації та собівартість реалізації продукції, володіє важливою властивістю: він відображає позитивний кінцевий фінансовий результат виробничого розвитку підприємств.

Сучасна практика господарювання доводить, що багато підприємств виробничої сфери здійснюють свою діяльність недостатньо ефективно, що підтверджується значною часткою підприємств України, які працюють зі збитком. На збитковість підприємств значно вплинула епідемія коронавірусу.

На теперішній час облік фінансових результатів є центральним і одним з найбільш важливих об'єктом у всій системі бухгалтерського обліку. Роль обліку фінансових результатів визначається тим фактом, що саме на основі його даних формується інформація про прибуток економічного суб'єкта. У свою чергу, прибуток виступає як один з найголовніших показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність організації.

В нових умовах господарювання форми, методи і принципи управління підприємствами в ринковому середовищі висувають нові вимоги до інформації про фінансові результати, об'єктивність, зрозумілість та корисність якої для прийняття управлінських рішень можна вважати кінцевою метою бухгалтерського обліку.

Процес впровадження сучасних ринкових відносин вимагає перетворення існуючої системи бухгалтерського обліку підприємства з переважно фіксуємого інструменту його господарської діяльності на повноцінний елемент для команди управлінців підприємства. При цьому особливо актуальними стають питання формування в бухгалтерському обліку і відображення у звітності показників фінансових результатів, здатних задовольняти інтереси зацікавленого користувача

у цій інформації. Це обумовлює актуальність розгляду та аналізу теоретичних і методичних підходів щодо організації обліку, аналізу та контролю результатів діяльності, переважно фінансових результатів, для потреб управління.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження у кваліфікаційній роботі є поглиблення теоретичних та організаційних положень з обліку, аналізу і контролю результатів діяльності у товаристві з обмеженою відповідальністю та розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо їх удосконалення для забезпечення потреб користувачів.

Відповідно до поставленої мети у даній кваліфікаційній роботі необхідно розглянути та вирішити наступні завдання:

- надати характеристику результатів діяльності підприємства як обліково-економічної категорії, об'єкта обліку і звітності;
- дослідити нормативно-правові документи, які регулюють облік фінансових результатів, і літературні джерела з обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів;
- провести аналіз складових фінансових результатів товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «Спаський питомник»;
- надати техніко-економічну характеристику ТОВ «Спаський питомник»;
- розглянути організацію первинного, бухгалтерського і податкового обліку фінансових результатів;
- проаналізувати доходи, витрати та фінансові результати товариства;
- розглянути методичку контролю фінансових результатів;
- здійснити пошук шляхів вдосконалення обліку та контролю фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник»;
- запропонувати резерви покращення фінансових результатів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку, аналізу та контролю фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник».

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних, організаційних і практичних засад обліку, аналізу та контролю фінансових результатів з урахуванням технологічної специфіки ТОВ «Спаський питомник».

Методи дослідження та джерела інформації. Для досягнення мети дипломної роботи в процесі дослідження організації й методики бухгалтерського обліку та контролю фінансових результатів застосовувався комплекс загальнонаукових методів. Були використані методи індукції, дедукції – при дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку і контролю фінансових результатів; аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до обліку фінансових результатів; спостереження та порівняння – для визначення стану обліку господарських операцій ТОВ «Спаський питомник»; абстрактно-логічний метод і метод причинно-наслідкового зв'язку; аналіз коефіцієнтів – для формування критеріїв оцінювання ефективності господарської діяльності підприємства.

Інформаційну базу дослідження у кваліфікаційній роботі становлять законодавчо-нормативні та інструктивні документи України, пов'язані з діяльністю підприємств, навчальні посібники, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, періодична наукова фахова література з обліку, аналізу і контролю фінансових результатів, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, офіційні статистичні дані, а також дані поточного бухгалтерського і податкового обліку і звітності ТОВ «Спаський питомник» за 2017-2019 звітні роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у магістерській роботі пропозицій щодо обліку та контролю фінансових результатів у практичній діяльності товариств.

Апробація та публікація одержаних результатів. За темою дипломної роботи опубліковані тези: Петряєва Ю. О. Управління результатами діяльності підприємства / Ю. О. Петряєва, М. П. Сначов // Фінансово-економічні механізми розвитку підприємництва: теоретичний та практичний аспекти: Збірник тез за матеріалами Всеукраїнської науково - практичної конференції здобувачів вищої освіти та молодих учених (19 – 20 листопада 2020 р.). Частина 2. – Дніпро: НМетАУ, 2020. – 265 с.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «СПАСЬКИЙ ПИТОМНИК»

1.1 Результати діяльності підприємства як облікова категорія

Основна мета ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності багатьох країн полягає в наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових потоків господарюючого суб'єкта за будь-який період часу.

Результати діяльності господарюючого суб'єкта характеризуються, в першу чергу, фінансовим результатом, яким може бути прибуток або збиток.

У вітчизняній літературі до фінансових результатів підприємств відносять переважно два базових показника: абсолютний показник – прибуток та відносний показник – рентабельність (прибутковість) активів, продажу, капіталу тощо.

Прибуток підприємства як різниця між поточними доходами та витратами звітного періоду – кінцевий результат його діяльності. З точки зору фінансових результатів діяльність підприємства тим ефективніше, чим вищий рівень доходів та менший рівень витрат при однаковому обсязі реалізації за звітний період.

Алгоритм перетворення чистого доходу від реалізації у чистий прибуток передбачає врахування інтересів наступних груп фізичних і юридичних осіб:

а) власники підприємства, їх поточною метою є оптимізація прибутковості і ліквідності підприємства, а в довгостроковій перспективі – сума накопиченого реінвестованого прибутку (заробленого капіталу);

б) кредитори (лендери) – це фізичні та юридичні особи, які надають грошові кошти та інші активи підприємству на довгостроковій основі з метою отримання частки у вигляді процентів по наданому займу з наступним поверненням основної суми боргу та яких цікавить, в першу чергу, показник операційного прибутку;

в) держава – її цікавить показник прибутку підприємства до оподаткування;

г) працівники підприємства та її контрагенти, їх інтереси різноманітні.

Таким чином, прибуток – це один із основних показників, який вивчають всі користувачі даних обліку з огляду на свої інтереси. Так, керівники підприємства аналізують прибуток як базу для самофінансування виробництва і задоволення матеріальних потреб своїх працівників. Кредитори вивчають зміни у прибутку, оцінюючи можливості надання (ненадання) та продовження кредиту, розглядають гарантії його повернення. У збільшенні сум прибутку та високій рентабельності зацікавлені і підприємства, і держава, оскільки, з одного боку, прибуток є прямим джерелом виробничого і соціального розвитку підприємства, а з іншого боку – забезпечує постійні й зростаючі надходження коштів до державного бюджету.

Існує два підходи до сутності прибутку: бухгалтерський та економічний.

Прибуток як економічна категорія має кількісну і якісну сторону. Прибуток з кількісної сторони – приріст власного капіталу підприємства при перевищенні доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток – зменшення власного капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Прибуток з якісної сторони – це економічна форма додаткового продукту (доданої вартості).

Узагальнення різних наукових підходів до сутності прибутку підприємства представлено на рис. 1.1.

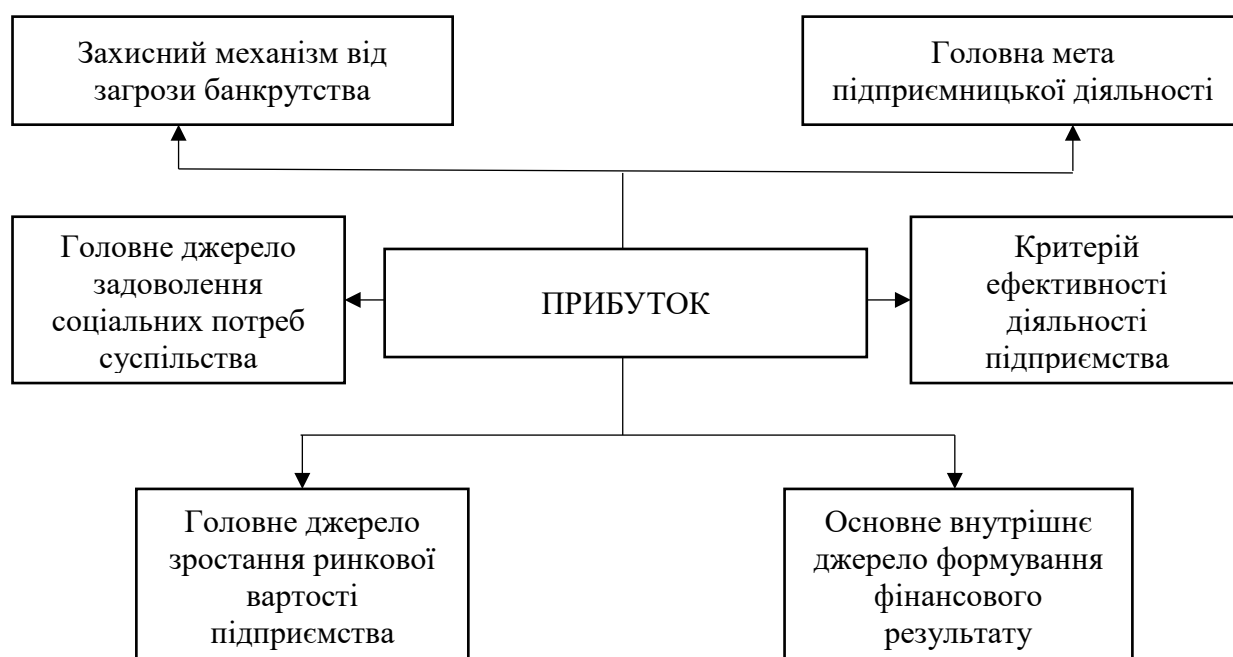


Рисунок 1.1 – Сутність прибутку підприємства

Одним із найважливіших аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємствах є розробка класифікації доходів, витрат і фінансових результатів, здатної максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів. По-перше, зручна класифікація забезпечує групування та систематизацію даних про доходи, витрати і фінансові результати як основних об'єктів бухгалтерського обліку. По-друге, класифікація суттєво визначає основні напрями організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів, вибір відповідних методів обліку, планування, контролю, аналізу і моделювання управлінських рішень.

Класифікація повинна відповідати, як мінімум, двом постулатам: перший – вона має бути теоретично обґрунтованою; другий – застосування її на практиці визначається необхідністю ведення бухгалтерського обліку [43].

Розрахунок фінансового результату в Україні здійснюється відповідно до вимог НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [27].

НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ввів форму Звіту про сукупний дохід, в якому є такі види фінансових результатів – валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припиненої діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування, сукупний дохід. При цьому сутність сукупного доходу нормативно не визначена, а тільки наведений алгоритм його розрахунку.

Таким чином, класифікація фінансових результатів є вихідним моментом побудови обліку доходів і витрат. Класифікаційні ознаки мають охоплювати комплексне вивчення фінансових результатів та забезпечувати їх групування.

Отже, відповідно до вітчизняного законодавства, механізм визначення чистих фінансових результатів, у свою чергу, містить визначення проміжних показників, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання, а саме: валового прибутку/збитку, фінансового результату від операційної діяльності та фінансового результату до оподаткування.

Розрахунок фінансового результату за бухгалтерським законодавством України наведено нижче (рис. 1.2).

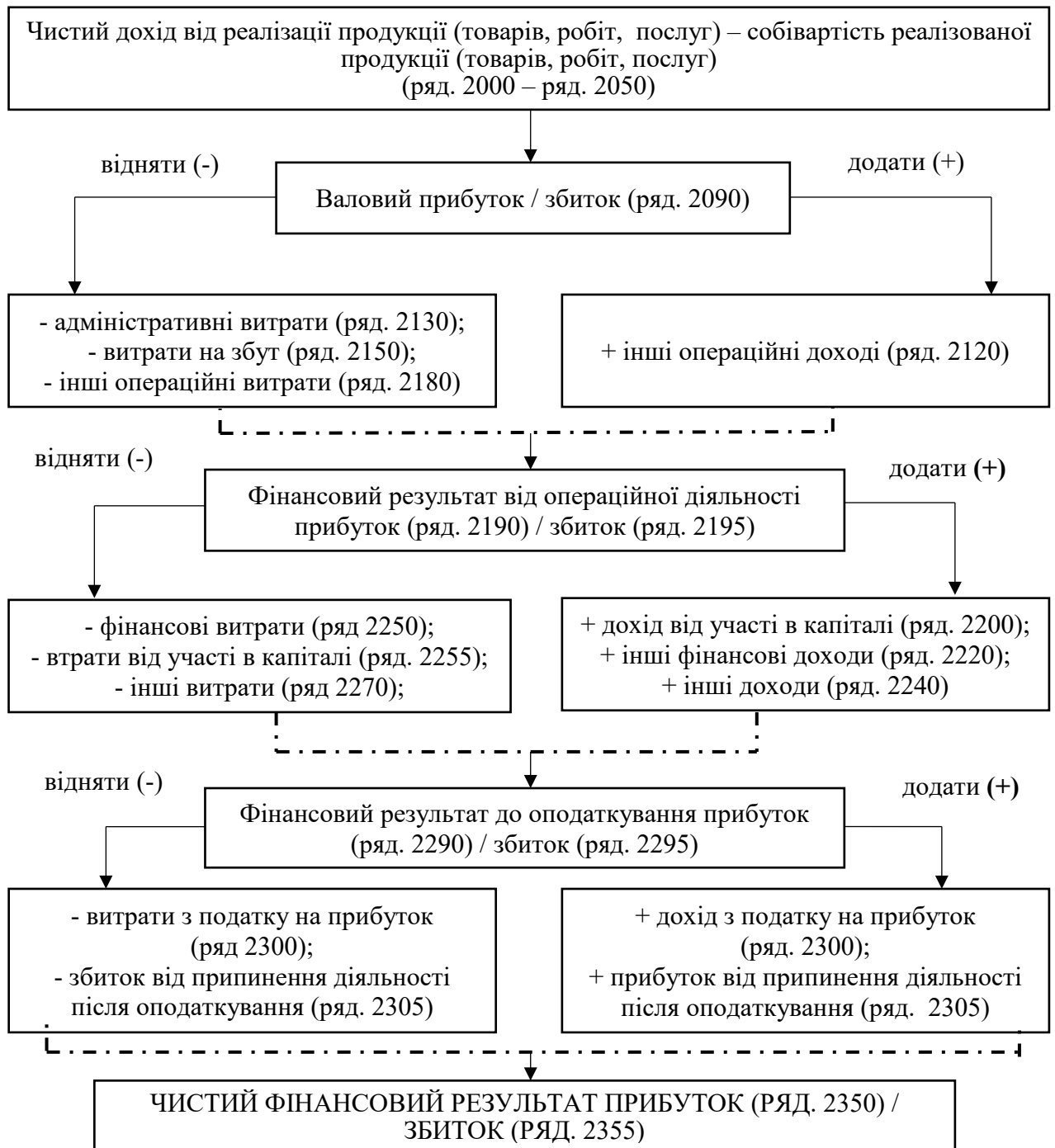


Рисунок 1.2 – Механізм формування фінансових результатів відповідно до вимог вітчизняного бухгалтерського законодавства

Грамотне та ефективне управління формуванням прибутку на підприємстві передбачає побудову відповідних організаційно-методичних систем забезпечення цього управління, знання основних механізмів формування чистого прибутку, використання сучасних методів його аналізу та планування.

Поряд з формуванням прибутку на кожному підприємстві повинно бути

забезпечене і ефективне управління його розподілом. При цьому кожна стадія розподілу прибутку звітного періоду – це одночасно і процес забезпечення ефективних умов його формування в наступних періодах та реалізації цілей стратегічного розвитку підприємства.

В бухгалтерському обліку різних країн прибуток визначається по різному.

Так, Рада зі стандартів фінансового обліку США повний прибуток визначає як зміни власного капіталу (чистих активів) господарюючого суб'єкта за звітний період, які не є результатом господарських операцій, пов'язаних з особистим капіталом власників фірми. Він включає всі зміни власного капіталу за звітний період, за винятком вкладень власників (інвесторів) і виплат їм (інвесторам).

Аналогічної думки дотримуються Товариство бухгалтерів Нової Зеландії та Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку. Цей фонд визначає в Положенні про концепції бухгалтерського обліку результати діяльності як економічні успіхи суб'єкта, що подає звітність, в придбанні ресурсів і ефективності їх використання для досягнення поставлених цілей.

В рамках будь-якої концепції при визначенні величини прибутку фірми в бухгалтерському обліку ключовими елементами виступають доходи і витрати.

Американський інститут бухгалтерів визначає: «дохід виникає в результаті реалізації товарів або послуг і вимірюється платою, яка стягується з покупців або споживачів за надані товари і послуги». Це є поняттям прибутку як поточного прибутку від господарської діяльності. Аналогічне визначення, яке засноване на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, надає Американський інститут присяжних бухгалтерів. Він визначає величину валових доходів, рівною «валовому приросту активів і валовому зменшенню кредиторської заборгованості, які виникли в результаті прибутково орієнтованої господарської діяльності і виміряні відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку».

Рада зі стандартів фінансового обліку США пропонує визначення доходів, яке ґрунтується на широкому розумінні прибутку. Доходи – це надходження або інше збільшення активів господарюючого суб'єкта та погашення кредиторської заборгованості, яка виникла впродовж певного звітного періоду як результат

відвантаження або виробництва продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основною діяльністю суб'єкта.

Аналогічне визначення пропонує Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку, але фондом не підкреслюється думка про «операції, які є основною діяльністю суб'єкта» в ролі джерел доходів. Такого ж підходу дотримується і Товариство бухгалтерів Нової Зеландії.

Що стосується витрат, то в літературі слова «витрати» і «затрати» нерідко використовуються як синоніми, але з погляду бухгалтерського обліку їх значення різні. Термін «затрати» стосується різного використання ресурсів, зокрема, щодо придбання активів, тоді як термін «витрати» стосується використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період відповідають доходам. Американський інститут присяжних бухгалтерів США, наприклад, проводить вказане розмежування таким чином: затрати – це величина, яка приписується товарам, які вже або тільки будуть одержані.

Затрати можна розділити на нездійснені, які застосовуються до створення майбутніх доходів, і здійснені, які не застосовуються до створення майбутніх доходів і віднімаються з доходів або нерозподіленого прибутку поточного періоду. Витрати визначаються так: «витрати включають всі понесені затрати, що віднімаються з доходів», що відображає традиційну орієнтацію на доходи-витрати. Визначення витрат в США Американським інститутом присяжних бухгалтерів наведено вище.

Рада із стандартів фінансового обліку США пропонує визначення витрат, виходячи, в основному, з розрізу активи / кредиторська заборгованість: витрати – відтік або інше використання активів та/або поява кредиторської заборгованості в результаті реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, здійснення інших операцій, які є основною діяльністю господарюючого суб'єкта. Рада чітко розрізняє витрати і втрати (збитки): втрати (збитки) – зменшення власного капіталу (чистих активів) в результаті побічних або випадкових угод господарюючого суб'єкта і всіх інших операцій, що здійснюють вплив на нього впродовж періоду, за винятком виплат власникам. Проте в розрахунок прибутку включаються як витрати, так і втрати.

Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку під витратами має на увазі споживання або втрати потенційного прибутку або майбутніх економічних вигод у формі зменшення активів або збільшення кредиторської заборгованості господарюючого суб'єкта, не пов'язані з виплатами власникам і які приводять до зменшення власного капіталу в звітному періоді.

Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку і Товариство бухгалтерів Нової Зеландії дотримуються широкого підходу до розуміння прибутку і не рахують втрати окремим елементом фінансових звітів, а відповідно, не розділяють витрати і втрати [9, с. 499].

У США доходи визнаються згідно принципу доходу, який визначає порядок відображення в бухгалтерському обліку доходів від продажу товарів і послуг, а також прибутку. Доходи можуть визнаватися в момент надходження товару або послуги покупцю, до нього або після. Вибір певного моменту залежить від того, коли ця господарська операція відповідатиме критеріям визначеності, вимірності, релевантності і надійності. Крім цих критеріїв діє ще два – дохід відображається у двох випадках: якщо він визнаний або може бути визнаний; коли він зароблений.

У Франції результат визначається по поточній (експлуатаційній) діяльності, фінансовій і екстраординарній. У Загальному Плані рахунків Франції для обліку витрат є клас «Рахунки витрат», у складі якого регламентуються 9 синтетичних рахунків, 53 субрахунки першого порядку, 148 субрахунків другого порядку і 28 аналітичних рахунків. Рахунки, які призначені для обліку витрат по елементах, діляться на виробничі (шість рахунків), фінансові (один рахунок), надзвичайні (один рахунок) і рахунок, призначений для обліку резервів і дотацій [14, с. 81].

Взаємозв'язок між фінансовою і управлінською бухгалтеріями французьких підприємств здійснюється за допомогою спеціальних рахунків, що призначені для перенесення з фінансової в управлінську бухгалтерію залишків певних ресурсів на початок і кінець періоду, витрат і виручки від реалізації за певний період.

У Швейцарії витрати виробництва, окрім загальновиробничих накладних витрат, включають також адміністративні і комерційні накладні витрати. Постійні накладні виробничі витрати розподіляють згідно потужності оснащення. Витрати

на виплату відсотків можна відносити до накладних витрат. Більшість компаній включає частину непрямих витрат до вартості запасів. Але деякі фірми при оцінці готової продукції враховують тільки прямі виробничі витрати.

Оподаткований прибуток – це чистий дохід, скорегований на суму витрат, що виходять за рамки загальноприйнятої практики бізнесу. Збитки розраховують при розрахунку суми належних до сплати податків в майбутньому періоді впродовж 2-7 років. Крім того, податки залежать від показника прибутку на власний капітал [30, с. 196].

У Німеччині рахунки витрат (класи 2 і 4) і доходів (класи 2 і 8) виступають свого роду складовими рахунку «Власний капітал» плану рахунків Німеччини.

Витрати у Німеччині класифікують таким чином:

- 1) цільові витрати, які виникають безпосередньо в процесі виробництва;
- 2) нейтральні витрати, які виникають і враховуються в звітному періоді, але не впливають на виробничий прибуток, оскільки вони не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом. До них відносять: витрати, не пов'язані з виробництвом, які не мають нічого спільного з процесом виробництва; нерегулярні витрати, пов'язані з виробництвом, але повинні бути нейтралізовані через їх величини, які постійно змінюються; витрати, які відносяться до інших звітних періодів;

3) додаткові витрати.

Доходи звітного періоду у Німеччині класифікуються таким чином:

1) цільові доходи – це основні виробничі доходи, тобто та частина доходів, яка виникає в межах виробництва;

2) нейтральні доходи – приріст вартості, що відноситься до звітних періодів, але виникає поза процесом виробництва. Тут розрізняються такі групи доходів: доходи, що не пов'язані з процесом виробництва; нерегулярні доходи, пов'язані з виробничим процесом, але бажана їх нейтралізація через величини, які сильно змінюються; дохід, що відноситься до інших звітних періодів.

3) додаткові виробничі доходи.

Таким чином, у фінансовому обліку результат підприємницької діяльності найбільш часто визначається як різниця між доходами і витратами.

1.2 Дослідження нормативно-правових документів і літературних джерел , які регулюють облік фінансових результатів

Система бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, причому сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, у першу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із найважливіших завдань є дослідження нормативно-правової бази з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства.

Сучасне вітчизняне нормативно-законодавче регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів представляє собою багаторівневу систему. Перший рівень – законодавчий, визначає суть бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності; другий рівень – нормативний, встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та подання інформації у фінансовій звітності; третій рівень – методичний, документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку фінансових результатів; четвертий рівень – організаційний, документи у вигляді внутрішніх форм та інструкцій визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства

Основним нормативним документом, що регулює систему бухгалтерського обліку в нашій країні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» [49]. Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність. Він регламентує організацію і ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Також, відповідно до змін, внесених 12.05.2011 р. до даного Закону, встановлено перелік підприємств, які складають фінансову та консолідовану звітність за міжнародними стандартами. Це публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Ефективним інструментом підвищення зрозумілості і прозорості інформації, є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), які формують відповідне визнання доходів і витрат для оцінки ефективності діяльності з метою релевантної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень. У Законі України [49] зазначено, що П(с)БО безпосередньо ґрунтуються на МСФЗ, а точніше, «не суперечать МСФЗ». Майже у кожного П(с)БО є аналог МСФЗ. Так, П(с)БО 15 «Дохід» [45] відповідає МСФЗ 18 «Дохід» [35]. Проте, П(с)БО 16 «Витрати» [45] не має аналогів у МСФЗ і є лише національним стандартом.

Нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [39]. Цим НП(С)БО визначаються лише зміст і форма Звіту про фінансові результати. А загальні вимоги до розкриття його статей наведено в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [33].

Важливою при визначенні фінансового результату підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(с)БО 15 «Дохід» та П(с)БО 16 «Витрати». Ці П(с)БО визначають методологічні засади формування в обліку даних про доходи і витрати підприємства, та її розкриття у фінансовій звітності. Така інформація надає можливість користувачам фінансової

звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [45, 46].

Просте зіставлення основних складових П(с)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід» свідчить, що структура МСФЗ 18 є більш ширшою, ніж П(с)БО 15, а також існують відмінності у змісті цих положень [35, 45]. А саме: в національних стандартах доходи класифікують за такими групами: валовий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Відповідно до вимог МСФЗ 18 «Дохід», доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є більш обмеженою, порівняно з класифікацією в П(с)БО 15 «Дохід» [35,45].

Існує два способи класифікації витрат. Перший спосіб – це метод характеру витрат. В такому разі витрати об'єднують у звіті про прибутки і збитки згідно з їх характером (матеріали, заробітна плата, амортизація і т. п.) і не перерозподіляють за їх функціями на підприємстві. Метод простий і використовується невеликими підприємствами. Другий називають методом функції витрат, згідно з ним витрати класифікують відповідно до їх функцій як частину собівартості реалізації, збуту або адміністративної діяльності. Таке подання часто дає детальнішу інформацію користувачам, ніж класифікація витрат відповідно до їх характеру, але розподіл витрат за функціями може бути довільним і вимагати виваженого судження [34].

Методологічні засади відображення та формування даних про фінансові результати у звітності визначають в Україні новий НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [39] та «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності» [33]. У міжнародній практиці окремого стандарту немає, а форми фінансової звітності визначено у МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Згідно з МСФЗ передбачено самостійне обрання такої класифікації, яка найбільш достовірно відображає елементи результатів діяльності підприємства. Тобто підприємства мають право обирати один з двох методів класифікації на свій розсуд. Вибір методу залежить від традицій, галузевих чинників та характеру

підприємства. Натомість національні стандарти передбачають відображення витрат від операційної діяльності за методом характеру витрат. Відображення витрат за їх характером так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розділі III форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства [30, с. 27-28].

Порівняльна характеристика складання звіту про фінансові результати відповідно до вимог НП(с)БО 1 та МСФЗ наведена у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Порівняльна характеристика «Звіту про фінансові результати» за національними та міжнародними стандартами

Положення	НП(с)БО 1	МСФЗ
Форма	Форма є регламентованою, в I розділі розкривається інформація про доходи і витрати, які класифіковані за функціями, у II розділі - про витрати, які класифіковані за елементами.	Форма не регламентована, дозволяється вибір класифікації операційних витрат за функціями чи за елементами.
Деталізація інформації	Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачено.	Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати у звіті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансових результатів діяльності підприємства.
Розкриття інформації про види діяльності	Основна, операційна, фінансова, інша.	Операційна, фінансова, інвестиційна.
Подання доходів і витрат	Доходи та витрати поділено на: - операційні; - фінансові; - інші.	У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де доходи і витрати звичайної діяльності подано у такому розрізі: - пов'язані з операціями; - пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування.
Подання діяльності, що припинена	Відображається у статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування»; відображаються прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.	Згідно з МСФЗ 5 прибуток (збиток) до оподаткування від діяльності, що припинена, слід наводити безпосередньо у звіті.

Аналізуючи порівняння вимог МСБО 1 та НП(с)БО 1 до формування звіту про фінансові результати, варто зазначити, що вимоги до складання Звіту про фінансові результати відповідно до НП(с)БО 1 наблизили цей звіт до складу Звіту про прибутки та збитки. Насамперед це стосується вимоги наведення даних про інший сукупний дохід. Якщо МСБО 1 допускає альтернативи в поданні даних про інший сукупний дохід, НП(с)БО 1 завдає безальтернативне подання фінансових результатів – єдиний звіт із двох окремих розділів (один – для відображення фінансових результатів, інший – для формування іншого сукупного доходу) [39].

Міжнародні стандарти не передбачають регламентованих вимог до форми звіту про фінансові результати, назв його статей та їх розташування, тому жорстка регламентація звіту про фінансові результати за національними стандартами та великий ступінь деталізації його статей не суперечать міжнародним стандартам.

Для визначення розміру прибутку і податку на прибуток та відображення його в бухгалтерському й податковому обліку необхідно користуватися нормами Податкового кодексу України [44] та П(с)БО 17 «Податок на прибуток» [47]. Слід зазначити, що в Податковому кодексі не дано визначень видів діяльності. Однак є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та відповідними положеннями П(с)БО і МСФЗ.

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [43]. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

З метою кращого розуміння призначення тих чи інших рахунків в Плані рахунків бухгалтерського обліку, призначена Інструкція про застосування Плану

рахунків [22]. В Інструкції подано коротку характеристику кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглянуто їхню структуру і призначення, наведено порядок обліку найбільш типових господарських операцій [22].

Інформацію про відображення облікових даних в регістрах дають пп. 36-43 Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку [32]. Відповідно до них, для узагальнення інформації про доходи за видами діяльності та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) призначено Журнал 6, у розділі II якого накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства [32]. Для обліку витрат діяльності та відображення усіх кредитових оборотів на рахунках обліку витрат застосовується Журнал 5 або 5 А та Відомість 5.1.

Аудит як одна із форм фінансового контролю розповсюджений у світі та регулюється міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду [36].

Згідно положень закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів і іншої фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам [48].

На сьогодні суттєвим є розвиток методології аудиту фінансових результатів, яка б не просто підтверджувала їхню достовірність, а надавала їхнім замовникам (користувачам) інформацію, скориговану на відповідні вагомні чинники.

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

Точки зору щодо визначення прибутку у різні періоди економістами постійно змінювалися, в залежності від того, що вони вкладали в поняття прибутку.

Виникнення поняття прибутку більшість вчених відносять до часів зародження товарного виробництва.

Першою теоретичною школою, що займалася визначенням прибутку, був меркантилізм, першу спробу пояснити сутність прибутку підприємств зробив економіст Т. Мен у XVI-XVII ст. Дослідивши їх роботи Прохар Н. В. відмічає, що меркантилісти стверджували, що прибуток виникає у сфері кругообігу, тобто походження прибутку визвано продажом товару за ціною, вищою за його вартість. Представники цієї школи вважали, що можна купити все, якщо є золото і гроші. Оскільки вони трактували прибуток як різницю між цінами продажу та купівлею товару, то їх помилкою, було те, що вони не враховували витрати, понесені на виробництво продукції [50, с. 52 - 57].

Поняття прибутку як особливої категорії фінансових результатів ретельно розглядалось в класичній економічній школі. Відомі економісти, такі як У. Петті, А. Сміт вже досліджували прибуток у зв'язку з факторами зростання суспільного багатства, процесом накопичення капіталу. Вони бачили джерело прибутку не в кругообігу капіталу, а у виробництві. За існуючою думкою автора Самохіна Л. В. дані вчені також не повністю розкрили сутність прибутку, оскільки важливим є як вхідні ресурси, так і інформація на виході [53].

Важливий внесок у розвиток теорії фінансових результатів зробив К. Маркс, який розкрив таке основне поняття як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартості робочої сили. Джерелом прибутку К. Маркс вважав додатковий продукт, створений у процесі виробництва й реалізований у сфері обігу. Дана теорія має велике значення і сьогодні, тому, що підприємство може отримати прибуток тоді, коли вхідні ресурси, вкладені у товари, принесуть з часом економічні вигоди і кінцевий результат перевищуватиме початкові витрати на придбання цих ресурсів, виробництво продукції, товарів, надання послуг [53].

Дослідження розвитку методик розрахунку еволюції фінансових результатів дозволяє зробити висновок, що ключовими елементами будь-якої концепції при визначенні фінансових результатів господарської діяльності в бухгалтерському обліку були і залишаються доходи і витрати. В економічній науці не існує єдиного

трактування категорії «фінансові результати» [51, с. 28-29].

Найбільш часто під поняттям «фінансові результати» розуміють різницю між доходами та витратами підприємства за певний час.

В чинному законодавстві України не розглядається сутність саме поняття «фінансові результати». Зокрема, в частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток» [39].

Дослідження нормативних джерел та наукових праць відомих вчених з питань різного трактування сутності поняття «фінансові результати», дозволило згрупувати існуючі точки зору за трьома напрямками: економічний, обліковий, законодавчо-нормативний аспект (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Трактування поняття «фінансові результати»

Джерело	Трактування сутності поняття «фінансовий результат»
Економічний аспект	
Кочетова О. І. [24, с. 22]	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигід, отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена в абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства
Мочерний С. В. [38, с. 385]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена в прибутках або збитках
Обліковий аспект	
Бондар М. І. [5, с. 401]	Утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
Сук Л. К. [56, с. 498]	1) Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час; 2) Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді
Законодавчо-нормативний аспект	
НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [39]	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ним витрати. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.
Податковий кодекс України (ст. 134) [44]	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 розділу.
МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [34]	Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу

З наведених у таблиці визначень видно, що поняття «фінансові результати» трактується як прибуток (збиток), підсумки (результат), приріст або зменшення капіталу фірми, економічна категорія, характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, а також як різниця між доходами та витратами. Така велика наявність дефініцій спричинена існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, бухгалтерський (обліковий), податковий). Проте аналіз наведених точок зору трактування поняття «фінансові результати» показав, що більшістю економістів дане визначення розглядається як результат господарської діяльності підприємства, що проявляється у вигляді прибутку або збитку.

Обліковий аспект розкриває сутність «фінансових результатів» через призму співставлення доходів і витрат підприємства, а також у вигляді приросту або зменшення вартості власного капіталу підприємства.

Проведений вище аналіз основних джерел законодавчо-нормативної бази України, що регулюють питання організації та ведення бухгалтерського обліку у частині фінансових результатів, свідчить, що у даних документах взагалі відсутнє трактування поняття «фінансові результати», а натомість розкривається зміст таких його економічних категорій, як «прибуток» і «збиток».

Відповідно до принципу нарахування доходів та принципу відповідності доходів і витрат, для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, які були понесені для отримання цих доходів. Причому, доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх фактичного виникнення, незалежно від часу надходження грошей на підприємство або сплати грошей підприємством [49].

Отже, необхідно розуміти, що поняття «фінансовий результат» і «прибуток» не зовсім тотожні, фінансовий результат ширший за своїм змістом, ніж прибуток. Фінансовий результат відображує всю господарську діяльність підприємства, характеризує кількісні і якісні показники результативності його діяльності, тоді як прибуток є позитивним підсумком цієї діяльності, оскільки фінансовий результат може бути як позитивним, так і негативним [59, с. 230].

1.3 Аналіз складових фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник»

Базовими складовими фінансових результатів є доходи та витрати.

Основні нормативні документи, які визначають методологію формування в бухгалтерському обліку даних про доходи та фінансові результати підприємств, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності – це Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(с)БО) 15 «Дохід» і Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(с)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [39]. Норми цих стандартів застосовуються підприємствами, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ).

Для включення до складу об'єктів облікового процесу доходи визнаються за принципами нарахування та відповідності.

Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження на підприємство або дати сплати підприємством грошових коштів.

Принцип відповідності (ув'язки доходів і витрат) передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, які були понесені для отримання цих доходів.

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку термін «дохід» означає приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то це є прибутком, коли зменшенню – збитком. [55, с. 326]

Концептуально визначення валового доходу, як збільшення економічних вигід протягом звітного періоду в формі надходження (збільшення) активів чи зменшення зобов'язань, яке веде до зростання власного капіталу (крім вкладів власників), подане у НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [39]

Окремі статті НП(с)БО 1 конкретизує поняття доходу по відношенню до таких операцій, як продаж (реалізація) готової продукції (товарів, робіт, послуг),

дохід від участі у капіталі, дивіденди, відсотки, отримання доходів внаслідок використання іншими підприємствами активів даного підприємства та інші.

За вимогами НП(с)БО 1 дохід як збільшенням економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), повинен визнаватися для включення у фінансові звіти. Дохід визнається, якщо:

- існує імовірність збільшення майбутніх економічних вигід у вигляді збільшення активу або зменшення зобов'язань;
- оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Окремі види доходу мають певні особливості визнання.

Національне Положення (стандарт) НП(с)БО 1 визначає такі види доходів:

- 1) доходи від реалізації готової продукції;
- 2) доходи від реалізації куплених товарів;
- 3) доходи від реалізації виконаних робіт (наданих послуг);
- 4) проценти, роялті, дивіденди та інші види доходу.

В міжнародній практиці всі доходи характеризуються за такими типами:

- звичайні доходи від поточної основної діяльності, яка визначена статутом підприємства, або від неосновної (іншої) діяльності, інвестиційної або фінансової діяльності (дивіденди, проценти тощо);
- надзвичайні доходи (сплачені штрафи, пені, неустойки, пожежа тощо).

Отже, доходи часто поділяють за видами діяльності, внаслідок якої вони виникають (звичайна і надзвичайна діяльність), причому звичайною діяльністю є будь-яка діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки із постачальниками, замовниками, працівниками, банками, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносяться: списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, та інші операції. Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову, інвестиційну та іншу).

Разом з тим, окремі види доходу мають особливості визнання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Порядок визнання доходів від звичайної діяльності

Види доходів	Особливості визнання
1. Дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)	<ul style="list-style-type: none"> - передача покупцю ризиків та вигід, пов'язаних з правом власності на товар (інший актив); - втрата підприємством подальшого контролю та управління за реалізованими товарами (іншими активами); - можливість визначення витрат, пов'язаних з даною операцією.
2. Дохід від надання послуг	<ul style="list-style-type: none"> - можливість оцінки ступеня завершеності операцій надання послуг на дату балансу; - можливість визначення витрат, пов'язаних з наданням послуг, необхідних для їх завершення.
3. Дохід від використання активів підприємства іншими сторонами	<ul style="list-style-type: none"> - відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази нарахування та терміну користування відповідними активами; - роялті визнаються за принципом нарахування відповідно до економічного змісту відповідного договору; - дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

При визначенні моменту визнання доходу необхідно врахувати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Так, відповідно до принципу превалювання сутності над формою, дохід від реалізації може бути визнаний на дату відвантаження, до або після неї.

Визнаний дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним суми безнадійної або сумнівної заборгованості, яка згідно з П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» визнається витратами.

Критерії визнання доходу, наведені в П(с)БО 15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції. [45].

Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Правило визнання доходу від продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг) – це дата, коли підприємство:

- передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцю;
- може достовірно виміряти суму доходу;
- має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;

– може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні або очікувані витрати діяльності (рис. 1.3).

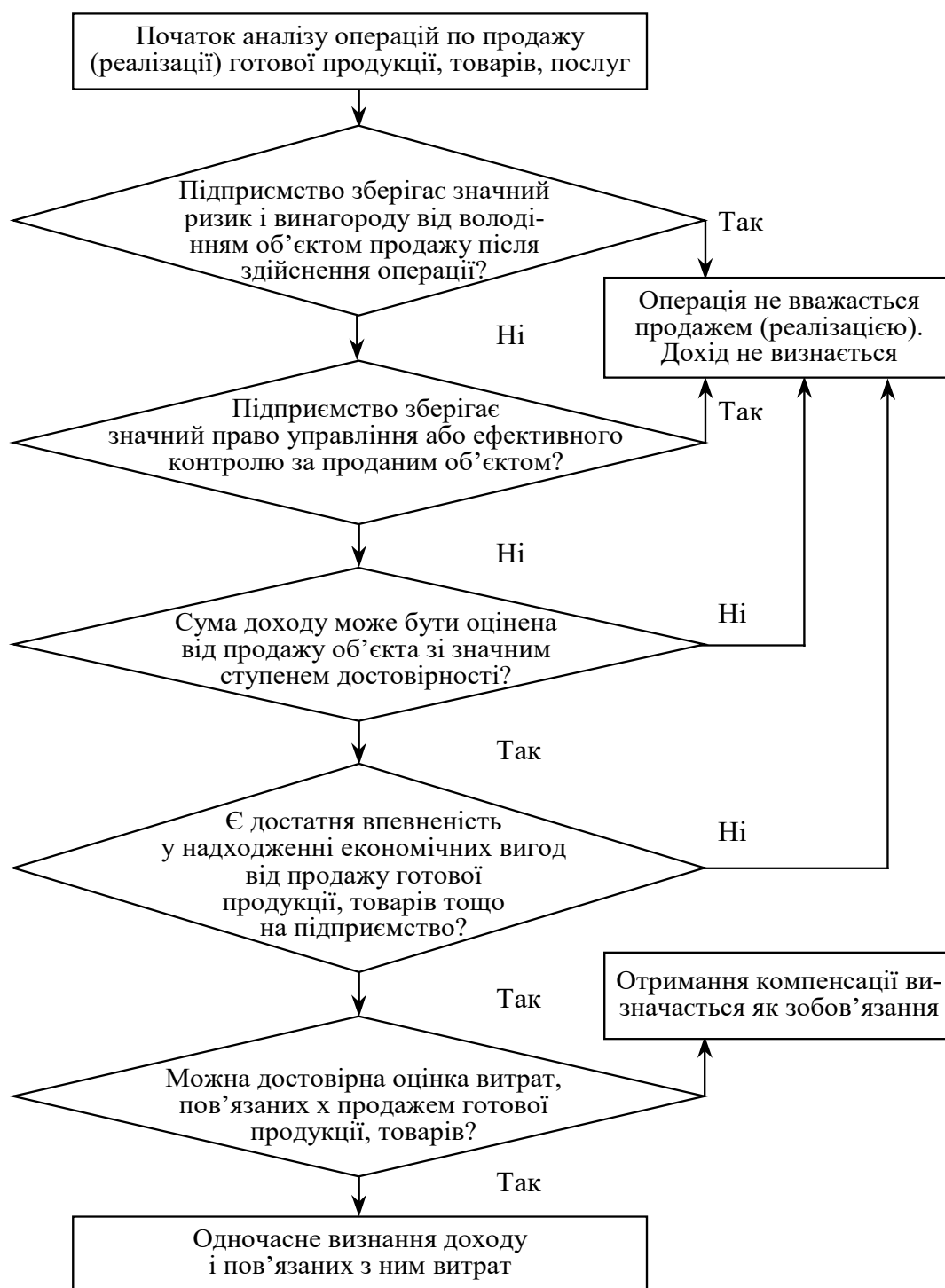


Рисунок 1.3 – Аналіз господарських операцій по продажу готової продукції, товарів щодо наявності критеріїв визнання доходу

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів облікового періоду, нарахування та відповідності (рис. 1.4).

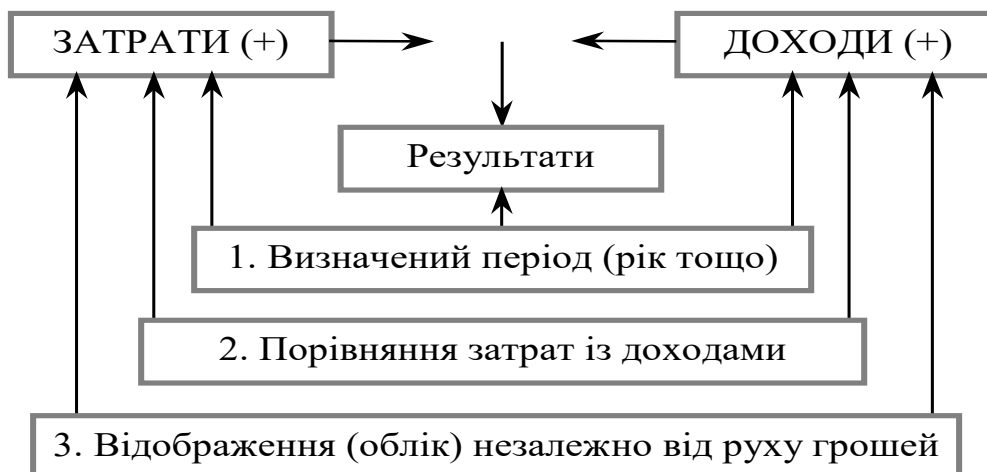


Рисунок 1.4 – Базові принципи побудови обліку затрат, доходів та результатів діяльності

На рисунку визначений період обумовлює принцип облікового періоду, порівняння затрат з доходами – принцип відповідності, а облік незалежно від руху грошей – принцип нарахування. Тому доходи в обліку визнаються, коли вони відбуваються, а не коли отримуються або сплачуються грошові кошти, і відображаються в фінансовому обліку тих періодів, до яких вони відносяться, а затрати визнаються на основі прямого зв'язку затрат з отриманими доходами.

Застосування принципів нарахування та відповідності під час визнання доходу у фінансовому обліку та фінансових звітах як елемента фінансового результату відбувається таким чином, як відображено на рис. 1.5.

Види доходів		
підлягали отриманню та отримані у звітному періоді	підлягали отриманню але не отримані у звітному періоді	отримані, але не підлягали отриманню у звітному періоді
Визнання доходів		
доходи звітного періоду		доходи майбутніх періодів
Звіт про фінансові результати		Баланс
Фінансові звіти		

Рисунок 1.5 – Визнання доходу у фінансовому обліку та фінансових звітах під час використання припущення нарахування

Для визначення моменту визнання доходу потрібно знати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. При врахуванні вимог принципу превалювання змісту над формою дохід від продажу (реалізації) може бути визнаний як на дату відвантаження, так і до або після неї (рис. 1.6).

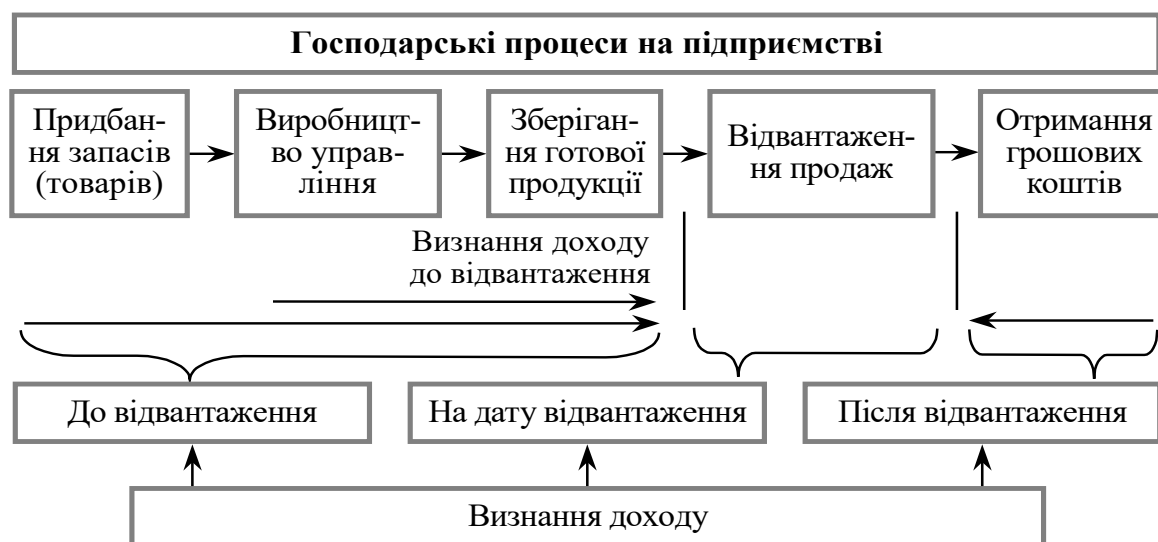


Рисунок 1.6 – Можливі дати визначення доходу від продажу (реалізації)

При побудові обліку доходів відкривають рахунки, котрі пов'язані з цими видами діяльності: дохід від участі в капіталі; інші доходи (прибутки).

Слід зазначити, що одні й ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого. Так, дохід від покриття стихійного лиха буде розглядатись як надзвичайні підприємством, яке їх одержало, та звичайними витратами для страхової компанії, яка здійснює страхування від таких випадків.

Можливості управління доходом від реалізації продукції (послуг), внаслідок дії механізму попиту і пропозиції в умовах ринку дуже обмежені, тому доцільно приділяти основну увагу питанням формування витрат та управління витратами, оптимізація яких є сучасною важливою економічною проблемою на підприємстві.

Основною нормативною базою, яка регламентує організацію обліку витрат та визначення собівартості продукції є П(с)БО 16 «Витрати», П(с)БО 9 «Запаси», Податковий кодекс України. Крім того, з урахуванням вимог П(с)БО 17 [47] та вимог оподаткування прибутку підприємств розроблені Методичні рекомендації з

формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [31], а також ряд інших галузевих методичних рекомендацій щодо формування собівартості, які враховують певні особливості функціонування відповідних видів бізнесу.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає П(с)БО 16 «Витрати», згідно з вимогами якого витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [46]. За вимогами п. 7 П(с)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені (принцип відповідності витрат і доходів за стандартами фінансової звітності). Якщо ж витрати підприємства неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат майбутніх періодів.

Отже, витрати визнаються за таких умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок вилучення його або розподілу між власниками).

2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигід, які забезпечують актив протягом кількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів.

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат., що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів і є документально підтвердженою.

Для складання фінансової звітності та відповідності витрат доходам їх розмежовують за видами діяльності, для чого витрати поділяють на дві групи:

- 1) витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, що, в свою чергу, поділяють на витрати операційної (основної та іншої операційної) діяльності; витрати інвестиційної діяльності; витрати фінансової діяльності;

- 2) витрати, що виникають у процесі надзвичайної діяльності.

Класифікацію витрат за їх функціональною ознакою подано на рис. 1.7.

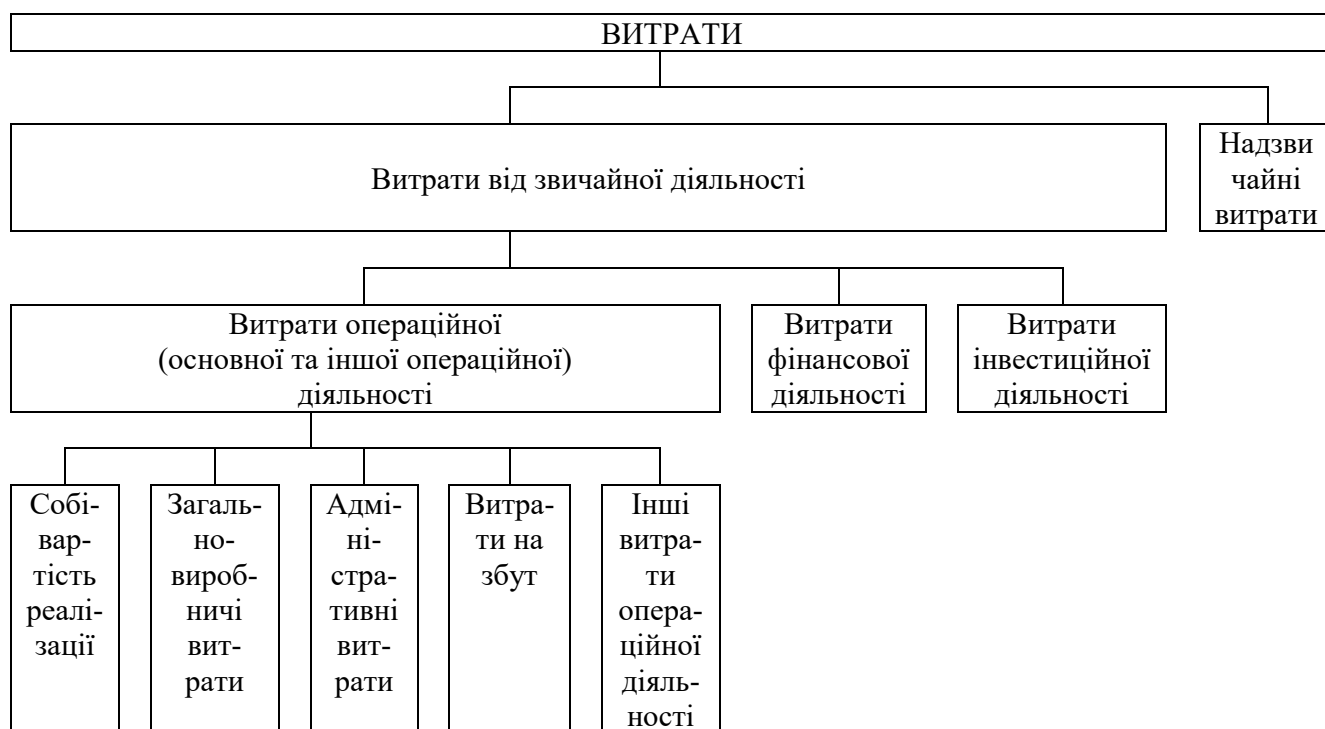


Рисунок 1.7 – Класифікація витрат за їх функціональною ознакою

У бухгалтерському обліку витрати також обліковують за елементами витрат (сукупність економічно однорідних витрат) та статтями калькуляції.

Витрати операційної діяльності групують за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. [25, с. 168]

Виробничі витрати групують за елементами: прямі матеріальні витрати; прямі трудові витрати; інші прямі витрати; загально-виробничі витрати. [13, с. 48]

При формуванні фінансових результатів підприємства важливе значення в аналізі витрат має розрахунок суми маржинального доходу (суми покриття) у вигляді різниці між чистим доходом від реалізації продукції (послуг) і величиною загальних змінних витрат.

Таким чином, маржинальний дохід (суми покриття) підприємства складає суму коштів, частина яких іде на відшкодування постійних витрат, а інша, частина, що залишається, утворює прибуток підприємства.

1.4 Техніко-економічна характеристика ТОВ «Спаський питомник»

Найбільш поширеною і доступною серед українських підприємців формою організації середнього і малого бізнесу в Україні є діяльність юридичних осіб у формі товариств з обмеженою відповідальністю, які дуже часто створюються або однією особою, нерідко громадянином України, або декількома особами на основі загальних цілей і взаємної довіри. Як найбільш універсальна форма колективної підприємницької діяльності середнього і малого бізнесу вона дозволяє здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність – виробничу, торгіву, посередницьку тощо.

Фінансові результати до оподаткування підприємств України за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі (в тому числі по мікропідприємствам) у 2018 році наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Фінансові результати до оподаткування підприємств України за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі (в тому числі по мікропідприємствам) у 2018 р., млн. грн.

Види підприємств	Фінансовий результат до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у відсотках до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у відсотках до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
Усього	369212,3	74,3	668893,5	25,7	299681,2
по великих підприємствах	175176,2	76,9	277607,7	23,1	102431,5
по середніх підприємствах	147165,3	78,2	251823,4	21,8	104658,1
по малих підприємствах, у т. ч.	46870,8	74,1	139462,4	25,9	92591,6
по мікропідприємствах	-1159,7	73,2	51942,9	26,8	53102,6

З даних таблиці видно, що фінансовий результат до оподаткування середніх та малих підприємств України складає 52,55 % від загальної суми.

Фінансові результати до оподаткування підприємств України за видами економічної діяльності промисловості з розподілом на великі, середні, малі (в тому числі по мікропідприємствам) у 2018 році наведені у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Фінансові результати до оподаткування підприємств України за видами економічної діяльності промисловості з розподілом на великі, середні, малі (в тому числі по мікропідприємствам) і мікропідприємства у 2018 р., млн. грн.

Види підприємств	Фінансовий результат до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у відс. до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у відс. до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
Промисловість	154138,2	72,8	277850,4	27,2	123712,2
по великих підприємствах	131102,8	74,3	184786,9	25,7	53684,1
по середніх підприємствах	16249,4	75,4	76995,7	24,6	60746,3
по малих підприємствах, у т. ч.	6786,0	72,5	16067,8	27,5	9281,8
по мікропідприємствах	-199,3	70,3	3800,9	29,7	4000,2

З даних таблиці видно, що фінансовий результат до оподаткування середніх та малих підприємств України в промисловості складає лише 14,94 % від загальної суми.

Формування чистого прибутку (збитку) підприємств України за видами економічної діяльності у 2018 році наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Формування чистого прибутку (збитку) підприємств України за видами економічної діяльності у 2018 р., млн. грн.

Види економічної діяльності	Чистий дохід від реалізації продукції	Витрати усього	з них собівартість реалізованої продукції	Чистий прибуток (збиток)
Усього, в т. ч.	10002868,0	9714562,5	7604739,6	288305,5
сільське, лісове та рибне господарство	588554,0	517551,4	400452,2	71002,6
промисловість	3462569,3	3353280,5	2657650,9	109288,8
будівництво	337704,5	333290,4	268841,8	4414,1
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	3932571,9	3863762,1	3260748,1	68809,8
інші видів економічної діяльності	1681468,3	1646678,1	1017046,6	34790,2

З даних таблиці видно, що підприємства торгівлі забезпечують чистий прибуток в розмірі 23,86 % від загальної суми чистого прибутку усіх підприємств.

Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «Спаський питомник» (далі – Товариство) створене об'єднанням майна фізичних осіб України,

zareestrowane w organach derzawnoji wladu ta funkcionuje widpowidno do Gospodarського, Цивільного, Податкового кодексів України, інших нормативно-законодавчих актів України.

Товариство має самостійний баланс, власні кошти, інші засоби, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банківських установах, печатку зі своєю назвою, штампи, фірмовий, торговий та товарний знаки.

Товариство несе відповідальність по своїм зобов'язанням всім своїм майном, на яке відповідно до закону може бути звернено стягнення. Учасники товариства несуть відповідальність в межах їх вкладів.

Згідно з Статутом головними видами діяльності Товариства є:

- вирощування квітів та рослин;
- оптова торгівля квітами та рослинами і т. п.

Товариство має право здійснювати і інші види діяльності, передбачені діючим законодавством України.

Вищим органом управління підприємства є Збори учасників Товариства. Вони складаються з учасників Товариства або їх представників.

Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, право від свого імені укладати угоди, набувати майнові та немайнові права, нести обов'язки, виступати в суді, в якості позивача, відповідача та має інші ознаки юридичної особи.

Майно підприємства складається з основних фондів, обігових коштів, а також інших цінностей, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Майно підприємства формується за рахунок:

- майна і грошових коштів, переданих підприємству засновниками;
- доходів, одержаних в результаті господарської діяльності;
- доходів від цінних паперів та корпоративних прав;
- кредитів банків та інших фінансово-кредитних установ;
- безвідплатних внесків організацій та громадян;
- інших надходжень, не заборонених законом.

Господарська діяльність підприємства здійснюється на основі укладених ним угод, договорів та інших аналогічних документів. Підприємство вільне у виборі предмету договору, визначенні зобов'язань його учасників.

Товариство здійснює діяльність на принципах: господарського розрахунку, самоокупності та самофінансування, самостійно планує свою діяльність, визначає перспективи розвитку та пріоритетні напрямки діяльності.

Для здійснення діяльності, Товариство має права, передбачені статутом.

Прибуток Товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. З прибутку Товариства сплачуються проценти по кредитах банків, а також вносяться передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток Товариства залишається у повному його розпорядженні. Напрями використання прибутку визначаються засновником Товариства.

Трудова діяльність у Товаристві здійснюється на основі укладених трудових договорів, контрактів, інших форм, передбачених чинним законодавством України.

Товариство забезпечує громадянину, праця якого використовується, умови та охорону праці, її оплату не нижче встановленого в країні мінімального рівня, а також інші соціальні, економічні гарантії, включаючи соціальне страхування.

ТОВ «Спаський питомник» застосовує лінійно-функціональну організаційну структуру, побудовану за таким принципом, коли першому (лінійному) керівнику у виробленні конкретних питань і підготовці відповідних рішень і планів допомагає спеціальний апарат, який складається з функціональних підрозділів (відділів, груп).

Управління підприємства включає дві основні ланки, які централізовано здійснюють злагоджену роботу усіх функціональних підрозділів ТОВ «Спаський питомник». Це є Голова Товариства та його директор. Голова Товариства є найвищим керівним органом підприємства і обирається Зборами Учасників на три роки.

Для характеристики господарської діяльності підприємства доцільно провести техніко-економічний аналіз його основних техніко-економічних

показників. Результати аналізу основних техніко-економічних показників ТОВ «Спаський питомник» наведені у табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Основні техніко-економічні показники підприємства

Показники	Звіт 2017	Звіт 2018	Відхилення 2018 р. до 2017 р.		Звіт 2019	Відхилення 2019 р. до 2018 р.	
			абсолют.	відн., відсот.		абсолют.	відн., відсот.
Обсяг реалізації квітів та рослин, тис. шт.	1839,95	1566,57	-273,38	-14,86	1117,54	-449,03	-28,66
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	91997,70	86161,60	-5836,10	-6,34	67052,40	19109,20	-22,18
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	72588,30	68024,00	-4564,30	-6,29	58270,40	-9753,60	-14,34
Валовий прибуток, тис. грн.	19409,40	18137,60	-1271,80	-6,55	8782,00	-9355,60	-51,58
Фінансові результати від операційної діяльності, тис. грн.	3726,30	4737,20	1010,90	27,13	-360,80	-5098,00	-
Чистий прибуток, тис. грн.	112,70	1394,00	1281,30	1136,91	-7099,40	-8493,40	-
Валова рентабельність продажів, відсотків	21,10	21,05	-0,05	-0,22	13,10	-7,95	-37,78
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	61951,05	62044,85	93,80	0,15	61805,50	-239,35	-0,39
Коефіцієнт оборотності активів	1,49	1,39	-0,10	-6,49	1,08	-0,30	-21,88
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	31962,05	32767,20	805,15	2,52	34580,90	1813,70	5,54
Фондовіддача, грн./грн.	2,88	2,63	-0,25	-8,65	1,94	-0,69	-26,26
Фондоозброєність, тис. грн./чол.	95,69	133,74	38,05	39,76	181,05	47,31	35,37
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	19935,65	20757,35	821,70	4,12	18025,75	-2731,60	-13,16
Середньорічна вартість пасивів, тис. грн., в т. ч.	42015,40	41287,5	-727,90	-1,73	43779,75	2492,25	6,04
-довгострокові пасиви, тис. грн.	4755,10	3571,60	-1183,50	-24,89	2772,25	-799,35	-22,38
- поточні пасиви, тис. грн.	37260,30	37865,90	605,60	1,63	41007,50	3141,60	8,30
Середньооблікова кількість штатних працівників, чол.	334,00	245,00	-89,00	-26,65	191,00	-54,00	-22,04
Фонд оплати праці, тис. грн.	17669,70	16052,10	-1617,60	-9,15	15773,50	-278,60	-1,74
Середньомісячна зарплата одного працівника, грн.	4408,61	5459,90	1051,29	23,85	6881,98	1422,08	26,05
Продуктивність праці тис. грн./чол.	275,44	351,68	76,24	27,68	351,06	-0,62	-0,18

За даними табл. 1.7 можна зробити наступні висновки.

Обсяги реалізації продукції в натуральному вимірі у 2018-2019 роках відносно попередніх періодів зменшилися на 14,86 % і на 22,66 % відповідно.

Внаслідок зменшення обсягів реалізації відбулося зменшення чистого доходу від реалізації у 2018-2019 роках відносно попередніх періодів на 6,34 % і на 22,18 % відповідно. Собівартість реалізованої продукції також зменшувалася, але темпи її зменшення менше темпів зменшення чистого доходу, що призводить до зниження валового прибутку у 2019 році відносно 2018 року на 51,58 %.

Фінансові результати від операційної діяльності у 2018 році відносно 2017 року зростають на 27,13 %, але у 2019 році внаслідок перевищення операційних витрат над операційними доходами підприємство має збиток від операційної діяльності.

У 2018 році відносно 2017 року зріс чистий прибуток за рахунок збільшення фінансових доходів більш ніж у 12 разів. Але за 2019 рік підприємство має збиток 7099,4 тис. грн. Оскільки в 2019 році підприємство має збиток й від операційної діяльності, то були розраховані показники валової рентабельності продаж. У 2018-2019 роках цей показник поступово зменшувався, що пояснюється перевищенням темпів зниження валового прибутку на темпами зниження чистого доходу.

Коефіцієнт оборотності активів, як швидкість їх обороту, характеризує вплив на прибуток. У 2018-2019 роках відбувається зниження цього показника на 6,49 % та 21,88 % відповідно, що свідчить про зниження ефективності використання активів.

Середньорічна вартість основних засобів незначно зростає по роках. Але за рахунок значного зниження чистого доходу знижується показник фондівдачі у 2018-2019 роках на 8,65 % та на 26,26 % відповідно.

Середньорічна вартість власного капіталу коливалась відносно попередніх років: збільшилася на 4,12 % у 2018 році та зменшилася на 13,16 % у 2019 році.

Середньорічна вартість пасивів відносно попередніх років зменшилася у 2018 році на 1,73 % і збільшилася на 6,04 % у 2019 році. При цьому відносно попередніх років у 2018-2019 роках суми довгострокових пасивів зменшилися на

24,89 % і на 22,38 % відповідно, а поточні пасиви збільшилися на 1,63 % і на 8,30 % відповідно.

Протягом звітних років спостерігається скорочення середньооблікової кількості працівників відносно 2017 року: на 26,65% у 2018 році та на 22,04% у 2019 році. Внаслідок скорочення контингенту та зростання середньорічної вартості основних засобів відбувається зростання по роках показника фондоозброєності.

Фонд оплати праці зменшується у 2018-2019 роках на 9,15 % та на 1,74 %, при цьому темпи його зменшення перевищують темпи скорочення кількості працівників, внаслідок чого середньомісячна зарплата одного працівника зростає у 2018 році на 23,85 %, а у 2019 році – на 26,05 % відносно попереднього року. Продуктивність праці зростає у 2018 році та зменшується у 2019 році на 27,68 % та на 0,18 % відповідно.

Основою ефективного використання трудових ресурсів є перевищення темпів росту продуктивності праці над темпами росту фонду оплати праці. У 2019 році темпи зниження продуктивності праці випереджають темпи зниження фонду оплати праці, що свідчить про зниження ефективності використання трудових ресурсів.

За результатами господарської діяльності підприємство завершило 2019 рік зі збитком у розмірі 7099,4 тис. грн. У 2020 році політика Товариства спрямована на підвищення доходності господарювання шляхом скорочення витрат на виробництво.

В ринковій економіці існує ймовірність банкрутства підприємств, тому одним із найважливіших показників підприємств є його фінансовий стан, який оцінюється за платоспроможністю у довгостроковій (фінансовою стійкістю) і короткостроковій (ліквідністю) перспективі у звичайних умовах господарювання. До основних факторів, що характеризують фінансову стійкість підприємства, належить фінансова структура капіталу (співвідношення позикових і власних коштів та їхніх джерел) та політика фінансування окремих складових активів (насамперед необоротних активів і запасів). Тому з метою оцінки фінансової стійкості необхідно аналізувати не тільки структуру фінансових ресурсів, але й

напрямки їхнього вкладення.

Для оцінки рівня фінансової стійкості використовують наступні коефіцієнти довгострокової платоспроможності: коефіцієнти співвідношення позикових і власних коштів; коефіцієнти автономії; коефіцієнти фінансової стійкості тощо.

Результати аналізу основних показників фінансової стійкості ТОВ «Спаський питомник» за 2017-2019 рр. наведені у табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Показники фінансової стійкості підприємства за 2017-2019 рр.

Показники	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхил. від даних 2017 р., відсотків	Звіт 2019 року	Відхил. від даних 2018 р., відсотків
Коефіцієнт автономії (коефіцієнт концентрації власного капіталу)	0,34	0,33	-2,65	0,25	-24,70
Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	1,95	2,03	4,12	3,02	48,99
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,39	0,39	-	0,28	-26,83

За результатами табл. 1.8 можна зробити наступні висновки.

Коефіцієнт автономії значно нижче допустимого рівня. На кінець 2019 року частка власного капіталу у загальній сумі капіталу складає лише 25 %, що говорить про те, що діяльність підприємства фінансується за рахунок позикового капіталу.

Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів значно перевищує рекомендоване значення, у динаміці відбувається його зростання. Це свідчить про підвищення залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансової стійкості вказує, яка частина активів фінансується за рахунок власного капіталу і довгострокових позикових фінансових ресурсів. Низьке значення цього показника свідчить про високий рівень ризику втрати контролю за платоспроможністю та про негативні перспективи функціонування підприємства.

Базовим критерієм оцінки фінансового стану підприємства у короткостроковій перспективі виступає його ліквідність – здатність безперешкодного перетворення майна в кошти поточних платежів для погашення короткострокових зобов'язань. Ліквідність підприємства оцінюють за допомогою фінансових коефіцієнтів, які зіставляють вартість поточних активів із сумою поточних зобов'язань

підприємства. До них належать: коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття); коефіцієнт швидкої ліквідності; коефіцієнт абсолютної ліквідності; чистий оборотний капітал;

Результати проведеного аналізу базових показників ліквідності ТОВ «Спаський питомник» за 2017-2019 рр. представлені у табл. 1.9.

Таблиця 1.9 – Аналіз показників ліквідності підприємства за 2017-2019 рр.

Показники	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхил. від даних 2017 р., відсотків	Звіт 2019 року	Відхил. від даних 2018 р., відсотків
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,41	1,45	2,27	1,22	-15,44
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,97	0,99	2,05	0,77	-22,16
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,012	0,008	-28,86	0,001	-88,36
Чистий оборотний капітал	14778,50	17833,30	20,67	9349,50	-47,57

З даних таблиці видно, що коефіцієнт покриття не досягає рекомендованого значення (2), у динаміці відбувається його незначне зниження, але не до критичного рівня, тому загроза погіршення фінансового стану підприємства незначна.

Коефіцієнт швидкої ліквідності перевищує бажані значення (0,8-1,0), у динаміці відбувається його зниження. Станом на 31.12.2019 р. підприємство здатне погасити 77 % поточних зобов'язань за рахунок грошових коштів та коштів в розрахунках.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності нижче рекомендованих значень (0,2-0,3). Однак на практиці значення цього коефіцієнту бувають значно нижчі наведених, і тому за наведеними у таблиці даними не можна відразу робити негативні висновки про можливість підприємства негайно погасити свої борги, тому що мало ймовірно, щоб всі кредитори підприємства одночасно пред'явили б йому свої вимоги.

Чистий оборотний (робочий) капітал необхідний для підтримки ліквідності та фінансової стійкості підприємства, оскільки перевищення оборотних активів над поточними зобов'язаннями означає, що підприємство здатне не тільки повністю погасити свої короткострокові зобов'язання у встановлений строк, але і має певні резерви для розширення діяльності. У звітних роках величина робочого капіталу

має позитивне значення, у динаміці відбувається його зменшення: у 2019 році відносно 2018 року він знижується на 47,57 %.

Висновки до розділу 1

У розділі розглянуто сутність фінансових результатів як облікову категорію, нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів, проведений аналіз базових складових фінансових результатів, проведений техніко-економічний аналіз господарської діяльності підприємства, проаналізовано його фінансовий стан.

Аналіз існуючих літературних джерел свідчить про те, що теорія фінансових результатів є метою постійного вивчення колишніх та сучасних вчених. Фінансовий результат являє собою таку економічну категорію, яка формується поступово протягом фінансово-господарського року від різних видів діяльностей і виражається чистим прибутком, який залишається у підприємства на власні потреби.

Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

Аналіз нормативно-правових джерел дозволяє зауважити, що законодавча база з обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так, використання МСФЗ дає змогу українським компаніям, діючи на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів. Проаналізувавши зміст НП(с)БО, слід зазначити значне зближення його положень з положеннями міжнародних стандартів, але все ще є розбіжності, зокрема, у питаннях відображення інших операційних

та інших доходів і витрат, класифікації видів діяльності, наведення компонентів іншого сукупного доходу, форматів представлення елементів операційних витрат.

Техніко-економічний аналіз показав зниження практично всіх показників за три роки. У 2019 році підприємство має значний від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності у сумі 360, 8 тис. грн. та чистий збиток у сумі 7099,4 тис. грн. Показники валової рентабельності продажів протягом 2017-2019 років мають тенденцію до зниження на 221 % внаслідок перевищення темпів зниження суми валового прибутку над темпами зменшення чистого доходу.

Зниження показників оборотності активів у 2017-2019 звітних роках на 38 % та фондівіддачі на 48,5 % свідчить про зниження ефективності використання усіх активів підприємства загалом та його основних засобів.

У звітних роках не виконується вимога співвідношення між темпами росту фонду оплати праці та темпами росту продуктивності праці, що свідчить про неефективне використання трудових ресурсів.

Показники структури капіталу мають незадовільне значення. Частка власного капіталу у загальній сумі джерел фінансування на кінець 2019 року складає лише 25%. Діяльність підприємства фінансується в основному за рахунок залучених джерел фінансування. Підприємство суттєво залежить від інвесторів та кредиторів.

Показники ліквідності задовольняють нормативу. Сума чистого оборотного капіталу свідчить, що підприємство здатне не тільки погашати поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів, але й має певні ресурси для розширення діяльності. Таким чином підприємство платоспроможне у короткостроковій перспективі та має незадовільну платоспроможність в довгостроковій перспективі.

Основним фактором, який забезпечує достовірність управлінської інформації з питань фінансових результатів є належна організація системи їх обліку, яка накопичує інформацію про доходи і витрати підприємства та, на їх основі, формує фінансовий результат. При цьому особливо важливим є забезпечення достатньої інформаційної бази для аналізу фінансових результатів. Вказане визначає актуальність теми, її мету, завдання та основні напрями проведеного дослідження.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОВ «СПАСЬКИЙ ПИТОМНИК»

2.1 Організація обліку фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник»

Бухгалтерський облік в товаристві організований в комп'ютерній формі на персональних комп'ютерах. Повністю автоматизовані операції із обчислювальної обробки, сортування даних, друку машинограм. Для відображення господарських операцій в обліку та складання фінансової звітності в ТОВ «Спаський питомник» використовується бухгалтерська програма «1-С Бухгалтерія 8.1».

Основними особливостями цієї програми є наступні:

- ведення синтетичного і аналітичного обліку стосовно потреб товариства;
- можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку;
- одержання необхідної звітності по синтетичному та аналітичному обліку;
- можливість доповнювати план рахунків бухгалтерського обліку товариства, систему ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;
- можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Вихідними даними для програми є господарські операції.

Програма дозволяє вводити господарські операції такими способами:

- ручне введення операцій;
- використання типових операцій;
- використання режиму «документи і розрахунки».

На підставі введених господарських операцій програма формує звітність по синтетичному обліку та різні допоміжні документи, зокрема:

- оборотно-сальдову відомість за рахунками та субрахунками;
- оборотно-сальдовий баланс («шахматку»);
- кореспонденцією даного рахунку з відповідними рахунками;
- обороти по дебету і кредиту рахунку і відповідне сальдо, а також обороти і сальдо по рахунках за відповідний період;

- журнал і відомість по рахунку;
- зведені проводки – підсумки за відповідною кореспонденцією;

Порядок ведення обліку при комп'ютерній формі обліку наведено на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Схема комп'ютерної форми бухгалтерського обліку

Підприємство може самостійно обирати облікову політику.

Облікова політика підприємства – це сукупність обраних керівництвом суб'єкта господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій. Певна сукупність таких методичних прийомів регламентується нормативними актами владними структурами. Це стосується обліку основних засобів, нематеріальних активів і витрат зокрема. На сьогодні в Україні не дуже багато варіантів вибору таких прийомів, хоча, із введенням в дію П(с)БО коло їх розширилось. В економічно-розвинених країнах

підприємці мають більше д можливостей маніпулювати обліковою політикою.

Основні складові облікової політики ТОВ «Спаський питомник» наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні складові облікової політики ТОВ «Спаський питомник»

Основні складові облікової політики	Нормативний документ, що регулює положення облікової політики	Положення облікової політики
1	2	3
1. Основні засоби (ОЗ)		
Первісна оцінка	П(с)БО 7	При зарахуванні на баланс об'єкт основних засобів оцінюється за собівартістю, що складається з витрат на його виробництво або придбання.
Об'єкт основних засобів	П(с)БО 7, План рахунків	Основні засоби класифікуються за такими групами з використанням наступних субрахунків: 103 - Будинки та споруди 105 – Транспортні засоби 106 – Інструменти, прилади та інвентар 109 – Інші основні засоби
Методи амортизації	П(с)БО 7	Амортизація основних засобів товариства нараховується зі застосуванням прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів.
Перегляд методу амортизації і терміну корисної експлуатації	П(с)БО 7	Строк корисного використання об'єкта основних засобів та метод амортизації переглядаються у разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання.
Переоцінка об'єкту ОЗ	П(с)БО 7	Об'єкт основних засобів переоцінюється, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.
Витрати на модернізацію, ремонт та інше	П(с)БО 7	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані включаються до складу витрат.
2. Запаси		
Первісна оцінка	П(с)БО 9	Придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємства за собівартістю. До витрат, що включаються до собівартості запасів відносяться: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням суми непрямих податків.
Переоцінка запасів на дату балансу	П(с)БО 9	У балансі товариства готова продукція відображається за собівартістю, чистою вартістю реалізації на дату балансу.
Метод оцінки вибуття запасів	П(с)БО 9	При продажі та іншому вибутті оцінка готової продукції здійснюється за середньозваженою собівартістю, оцінка товарів – за продажною ціною .

Продовження табл. 2.1

1	2	3
3. Поточна дебіторська заборгованість		
Первісна оцінка	П(с)БО 10	Оцінюється за первинною вартістю.
Відображення дебіторської заборгованості за товари в балансі	П(с)БО 10	Здійснюється за чистою реалізаційною вартістю, яка дорівнює сумі дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням створеного резерву сумнівних боргів.
4. Доходи і витрати звітного періода		
Дохід	П(с)БО 15	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
Оцінка доходу	П(с)БО 15	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню.
Об'єкт доходу	П(с)БО 15, План рахунків	701 – Дохід від реалізації готової продукції 702 – Дохід від реалізації товарів 703 – Дохід від реалізації робіт і послуг
Витрати	П(с)БО 16	Витрати визнаються в обліку як результат зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що вони можуть бути достовірно оцінені
Об'єкт витрат	П(с)БО 16, План рахунків	901 – Собівартість реалізованої готової продукції 902 – Собівартість реалізованих товарів 92- Адміністративні витрати 93 – Витрати на збут 94 – Інші витрати операційної діяльності
5. Податковий облік		
Доходи та витрати для розрахунку оподаткованого прибутку підприємства	Податковий кодекс України	Обліковуються в окремих оборотних відомостях

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку на підприємстві, на даних якого ґрунтуються фінансова, податкова, статистична й інші види звітності.

Організація і методологія обліку фінансових результатів в ТОВ «Спаський питомник» регламентуються нормативними документами: Податковим кодексом України, відповідними Законами України, відповідними П(с)БО тощо.

Підприємство одержує доходи від здійснення своєї основної діяльності, тобто здійснює відпуск готової продукції, продаж товарів на підставі договорів, укладених з покупцями. Схема документообороту з обліку одержання доходів від операційної діяльності у ТОВ «Спаський питомник» наведена на рис. 2.2.

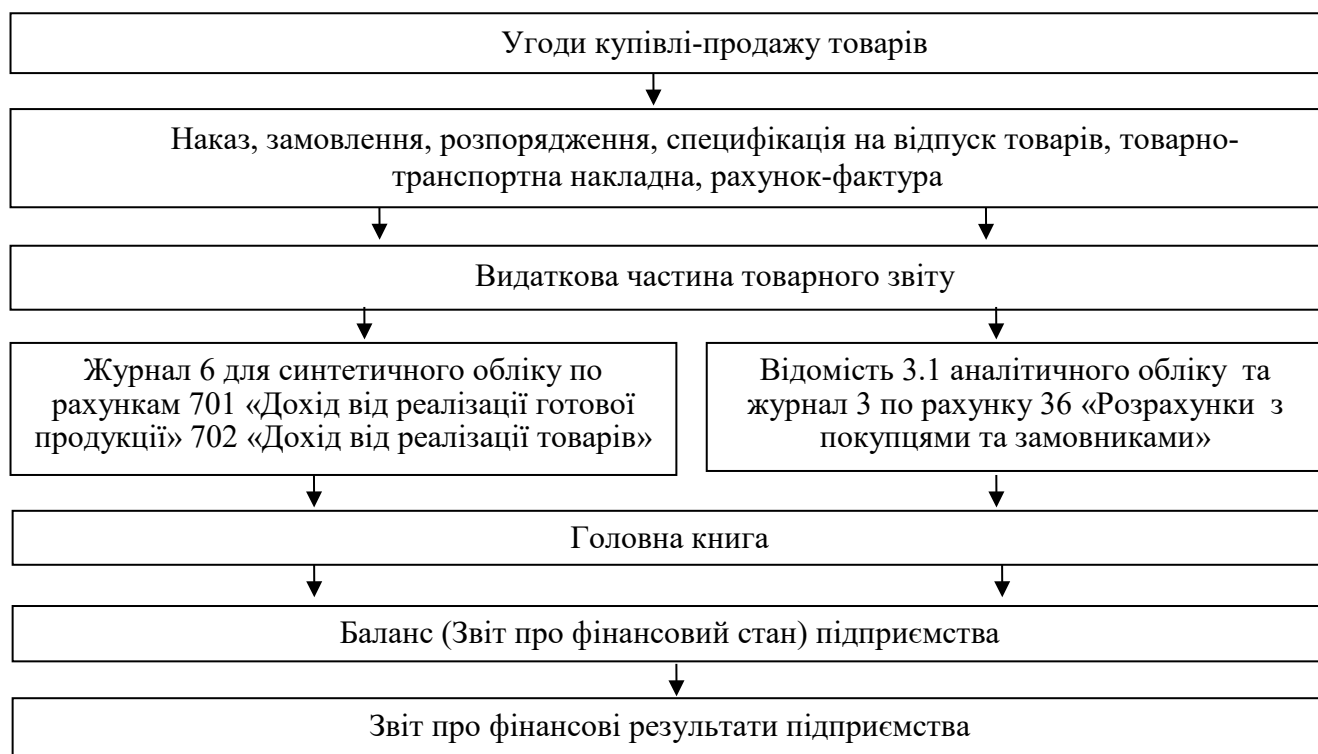


Рисунок 2.2 – Схема документообороту з обліку одержання доходів від операційної діяльності у ТОВ «Спаський питомник»

Типову форму документообороту з обліку витрат ТОВ «Спаський питомник» представлено на рис. 2.3.

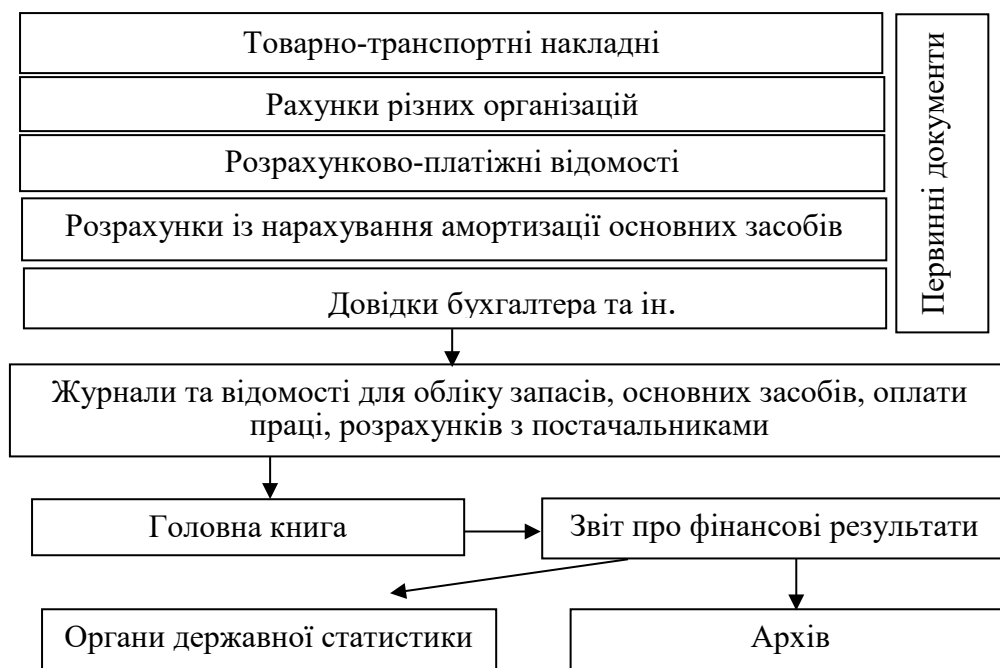


Рисунок 2.3 – Документооборот з обліку витрат у ТОВ «Спаський питомник»

У ТОВ «Спаський питомник» застосовуються уніфіковані форми первинних документів з обліку витрат: товарно-транспортні накладні, розрахунково-платіжні відомості, рахунки-фактури, акти приймання виконаних робіт, платіжні доручення, авансові звіти та ін. Крім того, бухгалтерською службою товариства здійснюються загальноприйняті розрахунки відрахувань на обов'язкове державне страхування, внесків до бюджетних та позабюджетних фондів і основних засобів та інші.

Послідовність обробки даних і формування інформаційного забезпечення обліку фінансових результатів на підприємстві наведено в оперограмі у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Оперограма з обліку фінансових результатів підприємства

Зміст операції	Відповідальна особа		
	керівник підприємства	головний бухгалтер	бухгалтер з обліку прибутку
Заклучення господарських договорів	●	●	
Ведення журналу 6 за кредитом рахунків 70-76,79			●
Ведення журналу 5 та відомості 5.1. аналітичного обліку запасів			●
Визначення собівартості реалізованих товарів			●
Визначення оподаткованого прибутку за даними бухгалтерського обліку		●	●
Визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню за даними податкового обліку		●	
Складання податкової декларації про прибуток		●	
Затвердження податкової декларації про прибуток підприємства	●		
Розрахунок чистого прибутку		●	
Визначення напрямків використання чистого прибутку	●		
Затвердження напрямків використання чистого прибутку	●		
Складання Головної книги		●	
Складання балансу і звітності		●	
Затвердження балансу і звітності	●	●	

З наведеної оперограми видно, що основні облікові операції по визначенню фінансових результатів проводить бухгалтер, що займається обліком прибутку. Головний бухгалтер дублює ці розрахунки, в окремих випадках складає документи щодо позареалізаційних операцій, заповнює Головну книгу і складає звітність.

Порядок організації бухгалтерського обліку фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник» представлений на рис. 2.4.



Рисунок 2.4 – Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник»

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку підприємств є:

- облік і контроль обсягу, асортименту, якості випуску продукції і виконання плану за цими показниками;
- облік і контроль витрат виробництва;
- калькуляція продукції і контроль за виконанням плану собівартості;
- облік доходів від реалізації товарів і послуг;
- облік фінансових результатів; виявлення невикористаних резервів виробництва, боротьба з безгосподарністю, втратами від браку і простоями.

За законодавством України відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несуть власники або уповноважений ними орган (посадова особа), що керує підприємством. Вони зобов'язані створити всі умови для правильного ведення бухгалтерського обліку.

Важливою для правильного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є внутрішньогосподарський контроль. В ТОВ «Спаський питомник» організує цей контроль головний бухгалтер товариства.

На початок кожного року у товаристві затверджується план проведення перевірок і комісія у складі двох чоловік на чолі із головним бухгалтером, яка здійснює систематичний та оперативний контроль за діяльністю товариства. За даними цих перевірок керівництво товариства приймає рішення з усунення причин, які негативно впливають на діяльність товариства.

На підприємстві проводиться інвентаризація грошових коштів, розрахунків, залишків товарно-матеріальних цінностей і основних засобів за таким графіком:

- інвентаризація грошових коштів на початок кожного місяця;
- інвентаризація розрахунків на початок кожного року;
- інвентаризація залишків запасів цінностей на початок кожного місяця;
- інвентаризація основних засобів на початок кожного року;

В 2017 році діяльність підприємства була перевірена Фондом соціального страхування на випадок безробіття. За результатами цієї перевірки порушень в організації і веденні бухгалтерського обліку на підприємстві не було виявлено.

Таким чином, організація і ведення бухгалтерського обліку в ТОВ «Спаський питомник» здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером згідно чинного законодавства України за журнальною формою обліку. При цьому бухгалтерський облік фінансових результатів повинен забезпечити повсякденний контроль за правильним та цільовим використанням усіх матеріальних ресурсів товариства та їх збереженням, а також сприяти поліпшенню ефективності господарської діяльності товариства.

2.2 Особливості первинного, управлінського та податкового обліку фінансових результатів

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій, зокрема, фінансових результатів, є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання первинних документів регламентує ст. 9 Закону України [49].

Для узагальнення даних про доходи від звичайної діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього класу протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу із сумою непрямих податків, зборів, що включені до ціни продажу, за дебетом – відображення належної суми непрямих податків, зборів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і результатів діяльності (фінансових результатів та первинних документів підприємства наведений у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і результатів діяльності та первинних документів

Шифр та назва рахунку	Документи
70 «Доходи від реалізації»	Рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, міни, дарування, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо
71 «Інший операційний дохід»	Рахунки-фактури, договори, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, специфікації, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо
72 «Дохід від участі в капіталі»	Розрахунки (довідки) бухгалтерії
73 «Інші фінансові доходи»	Розрахунки (довідки) бухгалтерії
74 «Інші доходи»	Розрахунки бухгалтерії, акти переоцінки, довідки бухгалтерії
79 «Фінансові результати»	Розрахунки (довідки) бухгалтерії

На підставі первинних документів дані про доходи та фінансові результати діяльності відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Приклад відображення в обліку доходів і фінансових результатів на підставі первинних документів при журнальній формі обліку зображено на рис. 2.6.

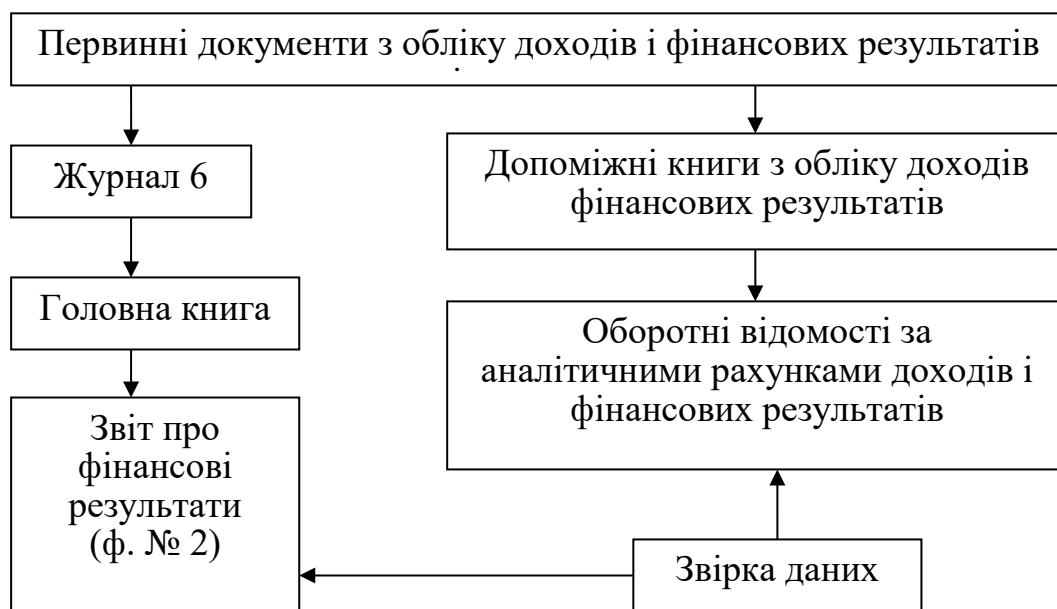


Рис. 2.6 – Порядок відображення в обліку доходів і фінансових результатів на підставі первинних документів

Перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів має здійснюватися в міру їх надходження до місця обробки (бухгалтерія), проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської і статистичної звітності, декларацій і розрахунків.

Первинні документи мають бути складені на паперових або електронних (машинних) носіях. Відповідно до цього існують і вимоги до змісту й оформлення документів. Порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів встановлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане

за свій рахунок виготовити їхні копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Сучасні інформаційні технології здатні швидко одержувати інформацію і обмінюватися нею. Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність. На сьогодні електронний документообіг і цифровий підпис набули широкого розповсюдження у сфері проведення банківських операцій і комерційних операцій електронної торгівлі.

Для узагальнення первинної інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються аналітичні дані про окремі складові доходів підприємства.

Записи для заповнення Журналу 6 здійснюються на підставі первинних документів і зведених відомостей про доходи та фінансові результати діяльності. Дані Журналу 6 використовуються для складання Звіту про фінансові результати, тому цей обліковий реєстр є своєрідним інформаційним носієм, правильне розуміння якого дозволяє приймати ефективні управлінські рішення.

Формування облікових реєстрів та фінансової звітності підприємств на підставі первинних документів має здійснюватися відповідно до принципових положень стандартів бухгалтерського обліку. Фінансова звітність має відповідати таким вимогам: гарантувати об'єктивність і достовірність звітних даних; забезпечувати своєчасність даних; відображати дані про всі господарські операції за звітний період та дані про результати інвентаризації майна і зобов'язань; забезпечувати єдність методики формування звітних показників тощо.

Отже, існує достатньо первинних документів, на підставі яких дані про доходи та фінансові результати відображаються в облікових реєстрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Управлінський облік, будучи продовженням фінансового обліку, має з ним реальний, справжній взаємозв'язок і певні відмінності.

Взаємодія управлінського та фінансового обліку досягається на основі послідовності і комплексного використання первинної інформації, єдності норм і нормативно-довідкової інформації в цілому, доповнення інформації одного виду обліку даними другого, одноразової фіксації всієї вихідної змінної інформації в первинному обліку, взаємопроникнення методів або їх елементів, наближення облікової інформації до місць прийняття рішень, єдиного підходу до розробки задач управлінського і фінансового обліку виробництва при проектуванні або удосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом.

В управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається по видах реалізованої продукції, підсумок якого не завжди дорівнює фінансовому результату по основному виду діяльності в фінансовому обліку. В управлінському обліку фінансовий результат встановлюється на основі обліку витрат по статтях і елементах калькуляції, причому часто визначається по внутрішніх сегментах (центрах відповідальності) і зовнішніх сегментах (географічних зонах реалізації продукції, каналах реалізації, категоріях споживачів тощо) різними способами.

Оскільки результатом будь-якої діяльності є співставлення витрат і доходів, управлінський облік існує з метою управління доходами і витратами. А оскільки результат формується переважно на різних рівнях управління по відповідальних особах і структурних підрозділах, то управлінський облік повинен здійснюватися по видах, функціях і сегментах діяльності та по центрах відповідальності.

Управлінський облік у товаристві буде ефективним за умови безперервного контролю триєдиних базових складових фінансових результатів: обсягу реалізації, собівартості продукції, ціни продажу, причому вплив менеджерів на формування фінансових результатів за цими складовими різний.

Якщо на обсяг виробництва менеджери впливають частково, а на витрати виробництва сильно, то їх вплив на формування цін доволі обмежений, оскільки на ціни впливають макроекономічні показники, що не залежать від діяльності окремих підприємств (грошові доходи населення, індекс інфляції, емісія грошей, облікова ставка НБУ тощо). Однак саме продумана цінова політика є гарантом успішного функціонування підприємства в умовах ринку. Тому необхідно

адекватно реагувати на зміни на ринку і приймати виважені рішення щодо змін обсягу продажів і цін реалізації за умови вичерпної інформації про витрати виробництва, оскільки маневрування цінами на тривалу перспективу обмежується величиною змін маржинального доходу.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Звіти про фінансові результати на основі маржинального доходу, зазвичай двоступеневі: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий прибуток підприємства (рис. 2.7)

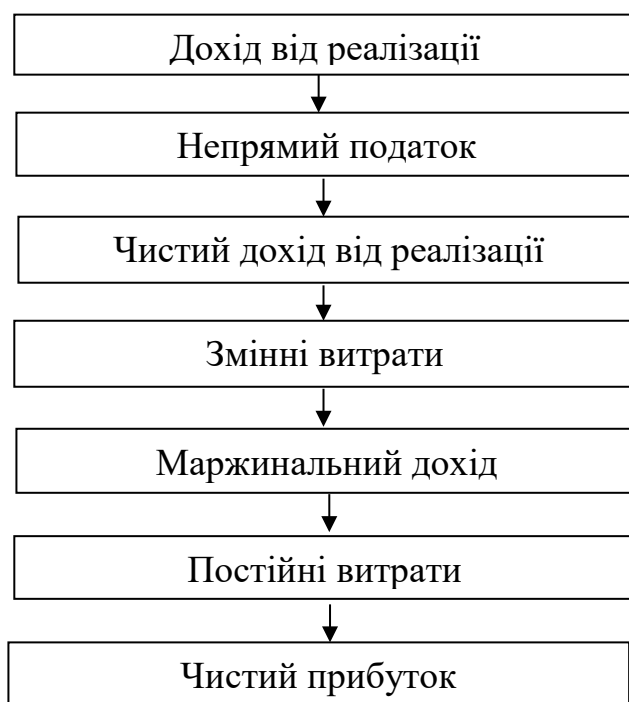


Рис. 2.7 – Звіт про фінансові результати на основі маржинального доходу

Внаслідок прийняття управлінських рішень величину цього показника можна скоригувати на короткий період часу. Тому маржинальний дохід повинен бути основним об'єктом управління та уваги керівництва підприємства.

Таким чином, управлінський облік фінансових результатів ґрунтується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу продаж, доходу і собівартості реалізації. В процесі обліку виявляється роль і вплив цих факторів на формування фінансових результатів як в поточному періоді, так і на тривалу перспективу.

В управлінському обліку фінансових результатів доцільне визначати обсяг

реалізації продукції, що забезпечує беззбитковість виробництва. Але високий динамізм ситуацій на ринку зумовлює те, що насамперед змінні витрати, а часто й ціни на продукцію та її асортимент відчутно змінюються майже щодня. Тому ці розрахунки доводиться постійно коригувати.

У той же час при насиченні ринку певними видами продукції еластичного попиту підприємство змушене знижувати ціни на неї, щоб стимулювати збільшення обсягу продажів. Але попит знижується часто не через повну насиченість ринку продукцією, а через низьку купівельну спроможність покупців. Тому подібні розрахунки можуть бути орієнтиром лише для короткотривалого періоду. На триваліший період необхідно враховувати, крім даних суто управлінського обліку на підприємстві, маркетингові дослідження, прогнозні розрахунки зростання доходів населення тощо.

Отже, управлінський облік реалізації продукції та формування фінансових результатів потребує складних оперативних розрахунків взаємозалежності обсягу реалізації доходу та витрат у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливо лише за умови розробка комп'ютерної експертної системи на основі бази даних, яка враховує реєстрацію, планування, аналіз і контроль господарських операцій.

Податковий облік – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством.

Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Мета податкового обліку – формування повної і достовірної інформації про господарські операції платника податків за звітний період з метою оподаткування, та забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за вірністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків.

Згідно статті 135 «Порядок визначення доходів та їх склад» Податкового Кодексу України [44], доходи визначаються на підставі первинних документів, що

підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу «Адміністрування податків, зборів та платежів». При цьому суми, які відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної вартості, але не менше ніж сума компенсації в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає доходи від реалізації товарів (робіт, послуг); особливості визначення цих доходів для окремих категорій платників податків або доходів від окремих операцій встановлюються положеннями цього розділу;

Інші доходи включають:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами;

- доходи від операцій оренди/лізингу;

- суми штрафів та/або неустойки або пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;

- вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безнадійної кредиторської заборгованості, сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, крім операцій з отримання безповоротної фінансової допомоги, що проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;

- суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із цим Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені цим Кодексом;

- суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів;

- суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку,

уповноваженого цим Кодексом вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ;

– суми дотацій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;

– доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;

– дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;

– інші доходи платника податку за звітний податковий період.

Згідно статті 136 «Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування» для визначення об'єкта оподаткування не враховуються доходи:

– сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

– суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість.

Згідно зі статтею 137 «Порядок визнання доходів» дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акту або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно з цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань), визначений з урахуванням норм цього Кодексу.

Датою отримання доходів платника податку від проведення кредитно-депозитних операцій є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена

згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Якщо позичальник (дебітор) затримує сплату процентів (комісійних), кредитор урегульовує таку заборгованість за цим Кодексом.

При цьому метод нарахувань процентів (комісійних) за таким кредитом (депозитом) не застосовується до повного погашення дебітором заборгованості або списання заборгованості, яка визнана безнадійною.

Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку, якщо інше не передбачено цим розділом.

Датою отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг, ліцензійних платежів (у тому числі роялті) за користування об'єктами інтелектуальної власності є дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів.

Датою отримання доходів від продажу іноземної валюти є дата переходу права власності на іноземну валюту.

Суми штрафів та/або неустойки або пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів платника податку за датою їх фактичного надходження.

За цінними паперами, придбаними платником податку для їх продажу або утримання до дати погашення, сума процентів включається у склад його доходів у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів згідно з умовами випуску таких цінних паперів.

Відповідно до статті 138 Податкового Кодексу України визначається склад витрат та порядок їх визнання.

Отже, в Податковому Кодексі України встановлений порядок визначення і склад доходів і витрат на підставі первинних документів та інших документів ведення і зберігання яких передбачено правилами бухгалтерського обліку.

2.3 Облік фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник» в системі рахунків бухгалтерського обліку

Фінансовий облік фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник» передбачає наступні дії:

- облік фінансових результатів, в тому числі облік доходів і облік витрат;
- оперативний контроль за правильністю визначення фінансових результатів та їх використанням.

Для формування фінансових результатів в товаристві використовують спеціальний розрахунок, який підписується керівником і головним бухгалтером. Для формування цього розрахунку використовують дані журналу 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79 для обліку доходів і результатів діяльності та журналу 5 за кредитом рахунків 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 для обліку витрат.

Фінансовий результат від операційної діяльності товариства визначається як сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат товариства від звичайної діяльності до оподаткування визначається як сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат (рис. 2.8).

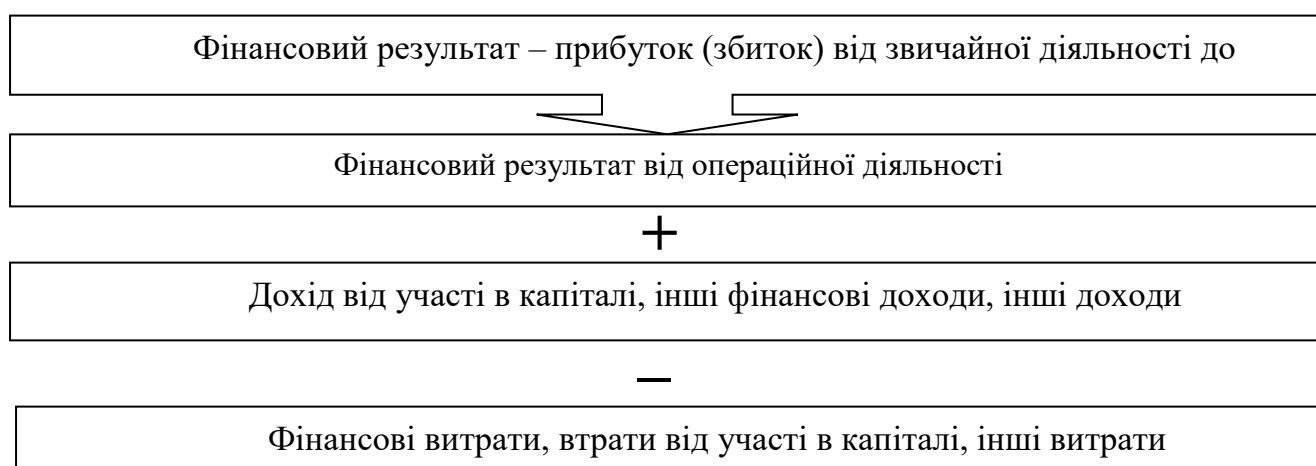


Рисунок 2.8 – Розрахунок фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування

Кінцевий фінансовий результат від звичайної господарської діяльності підприємства визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування і нарахованою сумою податку на прибуток, тобто чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між різними видами доходів та відповідних витрат підприємства за звітний період.

Для бухгалтерського обліку та узагальнення даних про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено рахунок 79 «Фінансові результати» 7 класу «Доходи і результати діяльності». Цей рахунок використовується для порівняльного обліку доходів і витрат.

По кредиту рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, й також належна сума нарахованого податку на прибуток.

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

Рахунок 79 «Фінансові результати» має три активно-пасивних субрахунки, характеристика яких наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Характеристика субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати»

Шифр і назва субрахунку	Економічний зміст		
	Сальдо	Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
791 «Результат операційної діяльності»	Відсутнє, списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних, збутових та інших операційних витрат	Відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності
792 «Результат фінансових операцій»	Відсутнє, списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів	Списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»
793 «Результат іншої діяльності»	Відсутнє, списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства	Списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати»

У ТОВ «Спаський питомник» для обліку фінансових результатів використовуються переважно субрахунки 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій».

Кореспонденція рахунків по обліку бухгалтерських операцій із формування і використання фінансових результатів підприємства представлена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з обліку формування і використання фінансових результатів підприємства

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Визначено фінансовий результат від основної діяльності в кінці звітного періоду	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»
Визначено фінансовий результат від фінансової діяльності в кінці звітного періоду	792 «Результат фінансових операцій»	441 «Прибуток нерозподілений»
Списано фінансовий результату від іншої звичайної діяльності	793 «Результат іншої діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»
Списано збитки звітного періоду	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»
Нараховано дивіденди власникам	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
Відображено частку прибутку, що спрямована на збільшення розміру статутного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	40 «Статутний капітал»
Проведено відрахування до резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
Списано прибуток використаний у звітному році	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

В кінці року сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» списується на рахунок 441 «Прибуток нерозподілений», або 442 «Непокриті збитки». Крім того рахунок 44 має субрахунок 3 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Остаточний фінансовий результат – нерозподілений прибуток (непокритий збиток) визначається як різниця між нерозподіленим прибутком і прибутком, використаним у звітному періоді.

Відповідно до п. 3 П(с)БО 17 сума прибутку (збитку), що визначена об'єктом оподаткування за звітний період за правилами податкового обліку є податковим

прибутком (збитком). Сума прибутку (збитку) до оподаткування, що визначена за даними бухгалтерського обліку, є обліковим прибутком (збитком).

Саме цей прибуток (збиток) відображається в Звіті про фінансові результати в статті «Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування».

Сума податку на прибуток є витратами, облік яких ведеться на окремому рахунку 98 «Податки на прибуток».

Якщо податковий податок на прибуток більший, ніж витрати з податку на прибуток в бухгалтерському обліку виникає відстрочений податковий актив.

Якщо податковий податок на прибуток менше, ніж витрати з податку на прибуток в бухгалтерському обліку, виникає відстрочене податкове зобов'язання.

Податок на прибуток визначається у результаті формування прибутку від усіх видів діяльності тому логічне було б розділити його пропорційне до видів діяльності. Але такий розподіл є дуже трудомістким і недоцільним. Саме цьому міжнародні стандарти обліку передбачають віднесення податку на прибуток до операційних витрат. У зв'язку з цим рахунок 98 «Податки на прибуток» підлягає списанню на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

Для обліку тимчасових різниць використовуються рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». У випадку, якщо податок на прибуток, розрахований за даними бухгалтерського обліку, більше податку, що сплачується за податковою декларацією, різниця буде відноситися до кредиту рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Якщо ж податок, який підлягає сплаті до бюджету, вище «облікового» податку, різниця буде відображена по дебету рахунка 17 «Відстрочені податкові активи».

Отже, бухгалтерський облік в ТОВ «Спаський питомник» веде бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером відповідно до чинного законодавства України за комп'ютерною формою обліку із застосуванням програми «1-С Бухгалтерія 8.1».

Таким чином, для обліку фінансових результатів в ТОВ «Спаський питомник» використовується розрахунок фінансових результатів як первинний документ, субрахунки 791 «Результат операційної діяльності» і 792 «Результат фінансових операцій», дані з яких переносяться до журналу 5 із обліку витрат і

журналу 6 з обліку доходів і результатів діяльності, на підставі яких формується Головна книга і Звіт про фінансові результати.

Для узагальнення даних про доходи від звичайної діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього класу протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Підприємство відображає дохід на бухгалтерських рахунках: 70 «Доходи від реалізації»; 71 «Інший операційний дохід»; 72 «Доходи від участі в капіталі»; 73 «Інші фінансові доходи»; 74 «Інші доходи».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; 704 «Вирахування з доходу»; 705 «Перестраховування».

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку тощо); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» – інформацію про доходи від реалізації товарів, на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» - інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг.

Аналітичний облік доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, за регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображають суми надходжень за договорами комісій, суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається

списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Облік доходів від реалізації у товаристві представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Бухгалтерський облік доходів від реалізації у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
Реалізація продукції		
1. Відвантажено партію продукції покупцеві та відображено дохід від її реалізації (з ПДВ)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантаженої готової продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	64 «Розрахунки за податками та платежами»
3. Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
4. Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»
Реалізація товарів		
5. Відвантажено партію товарів покупцеві та відображено дохід від її реалізації (з ПДВ)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	702 «Дохід від реалізації товарів»
6. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантаженого товару	702 «Дохід від реалізації товарів»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
7. Списано на реалізацію балансову вартість товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
8. Відображено суму знижки, наданої покупцеві за дострокову оплату товарів у розмірі 2 % від суми доходу від реалізації	704 «Вирахування з доходу»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
9. Відкориговане податкове зобов'язання з ПДВ (метод «червоного сторно»)	704 «Вирахування з доходу»	641 «Розрахунки за податками»
10. Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації товарів	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
11. Списано на фінансовий результат суму знижки	791 «Результат операційної діяльності»	704 «Вирахування з доходу»
Реалізація послуг		
12. Надано замовнику послуги та відображено дохід від їх реалізації (з ПДВ)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»
13. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у складі вартості наданих послуг	703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
14. Списано вартість наданих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	23 «Виробництво»
15. Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації послуги	703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»	791 «Результат операційної діяльності»

Дані по рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнюються у журналі 6.

Інший операційний дохід обліковується підприємством на рахунку 71

«Інший операційний дохід».

Бухгалтерський облік інших операційних доходів у ТОВ «Спаський питомник» представлено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Бухгалтерський облік інших операційних доходів у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
Реалізація іноземної валюти		
1. Відображено дохід від реалізації іноземної валюти» за курсом реалізації	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»
2. Списано балансову вартість валюти за курсом	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
3. Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	791 «Результат операційної діяльності»
Реалізація інших оборотних активів		
4. Відвантажено покупцеві виробничі запаси та відображено дохід від їх реалізації (з ПДВ)	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
5. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантажених виробничих запасів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	64 «Розрахунки за податками та платежами»
6. Списано балансову вартість запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси»
7. Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації виробничих запасів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»
Дохід від операційної оренди активів		
8. Відображено суму доходу від операційної оренди активів (з ПДВ)	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
9. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у складі доходу від операційної оренди активів	713 «Дохід від операційної оренди активів»	64 «Розрахунки за податками та платежами»
10. Списано на фінансовий результат суму доходу від операційної оренди активів	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат операційної діяльності»
Інші доходи від операційної діяльності		
14. Нараховано пеню за несвоєчасне виконання договірних умов	374 «Розрахунки за претензіями»	715 «Отримані штрафи, пені, неустойки»
15. Отримано на розрахунковий рахунок суму грошових коштів у погашення пені	31 «Рахунки в банках»	374 «Розрахунки за претензіями»
16. Визнано дохід у сумі відшкодування матеріально відповідальними особами завданих збитків підприємству)	375 «Розрахунки за відшкодуванням матеріальних збитків»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Інші операційні доходи відносяться на фінансовий результат на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється у журналі 6.

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності товариства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено рахунок 73 «Інші фінансові доходи», який має такі субрахунки: 731 «Дивіденди одержані»; 732 «Відсотки одержані»; 733 «Інші доходи від фінансових операцій». За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Облік інших фінансових доходів у ТОВ «Спаський питомник» представлено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Бухгалтерський облік інших фінансових доходів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
1. Нараховано суму дивідендів, відсотків, роялті, що підлягають одержанню	373	73
2. Списано на фінансовий результат від фінансових операцій суму доходу від отриманих дивідендів, відсотків та роялті	73	792

Аналітичний облік операцій на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» ведеться за об'єктами фінансування та іншими ознаками.

Списання доходів на результати іншої звичайної діяльності здійснюється на підставі довідки-розрахунку, оформленої працівником бухгалтерії.

Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи». За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік інших доходів на підприємстві представлено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Бухгалтерський облік інших доходів у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
1. Відображено дохід від неопераційних курсових різниць	30, 31	744
2. Відображено дохід від безоплатно отриманих активів	20, 10, 11, 12	745
3. Відображено дохід від фінансової оренди активів	377	746
4. Відображено у складі доходів суму дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені	10	746
5. Списана сума інших доходів на фінансовий результат від іншої діяльності	74	793

Щомісячне списання інших доходів на результати діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Синтетичний облік операцій, пов'язаних з отриманням доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), ведеться у журналі 6; аналітичний – у розділі II журналу 6. Інформація про доходи підприємства збирається в журналі 6, в якому наводиться кореспонденція рахунків щодо формування доходів, а також дається розшифровка сум доходів за субрахунками рахунків класу 7. Такі зведені дані доповнюються даними про надходження доходів від конкретних юридичних та фізичних осіб, що вимагає організації аналітичного обліку в розрізі окремих субрахунків та відображення даних в оборотних відомостях. Синтетичний облік доходів ведеться за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74 і 79 в журналі 6.

Підприємство обліковує витрати на рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». Документація, що використовується при цьому, забезпечує можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання – замовленнями, виробами.

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

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються витрати, пов'язані

з управлінням та обслуговуванням підприємства.

Бухгалтерський облік адміністративних витрат наведений у табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Бухгалтерський облік адміністративних витрат у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
1. Списано матеріали, що належать до адміністративних витрат	92	201
2. Включено до складу адміністративних витрат амортизацію основних засобів загальногосподарського призначення	92	131
3. Списано витрати на оплату праці працівникам адміністративно-управлінського апарату	92	661
4. Нараховано відрахування на соціальні заходи до фонду оплати праці працівникам адміністративно-управлінського апарату	92	651
5. Списано МШП, які належать до адміністративних витрат	92	22
6. Загальна сума сформованих адміністративних витрат списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791	92

Узагальнення обліку адміністративних витрат здійснюється у журналі 5.

Щомісячне списання адміністративних витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Витрати, пов'язані із збутом продукції (товарів, послуг) обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік витрат на збут у товаристві наведений у табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Бухгалтерський облік витрат на збут у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
1. Нараховано амортизацію по основних засобах торговельного призначення	93	13
2. Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93	20
3. Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	93	22
4. Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93	372
5. Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)	93	39
6. Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93	471
7. Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фондів соціального спрямування	93	65
8. Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93	66
9. Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93	685
10. Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93

Щомісячне списання витрат на збут оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік таких витрат: витрати на дослідження і розробки і на купівлю-продаж іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; втрати від операційної курсової різниці; сумнівні і безнадійні борги; втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойки; інші витрати операційної діяльності.

За дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображають сума визнаних витрат, за кредитом рахунку – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Наприклад, якщо передано у виробництво запасні частини, то на рахунках бухгалтерського обліку операцію відображають проводками (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Бухгалтерський облік інших операційних витрат у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
1. Відображено балансову вартість переданих запчастин	949	207
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	949	641
3. Інші витрати діяльності віднесено на фінансові результати	791	949

Інші витрати операційної діяльності відображають у спеціальній відомості в розрізі окремих субрахунків, яка за формою подібна до відомості 12 або 15 і дані переносяться в журнал 5, розділ III «Витрати діяльності» або 5А, розділ III А.

Окрім операційної діяльності підприємства здійснює також інвестиційну і фінансову діяльність, в результаті яких виникають фінансові і інші витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Облік витрат фінансової діяльності підприємства ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати», який має такі субрахунки 951 «Відсотки за кредит» та 952 «Інші фінансові витрати». За дебетом субрахунків відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання фінансових витрат на результати фінансових операцій

здійснюється на підставі довідки, оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по обліку фінансових витрат здійснюється у журналі 5.

Облік фінансових витрат у товаристві наведений у табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Бухгалтерський облік фінансових витрат у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
1. Нараховано відсотки за користування банківським кредитом	951	684
2. Сплачено банку відсотки за користування кредитом	684	31
3. Нараховано відсотки по векселю, який видано постачальнику	952	684
4. Відображено заборгованість по відсотках за користування об'єктом, отриманим у фінансову оренду	952	684
5. Відображено премію за фінансовою інвестицією	952	30, 31
6. Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	95

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

На рахунку 97 «Інші витрати» ведуть облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані із виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів), а також витрати страхової діяльності. За дебетом рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Фінансовий облік інших витрат у товаристві відображено у табл. 2.14.

Таблиця 2.14 – Облік інших витрат у товаристві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	дебет	кредит
Списано знос ліквідованого верстата	131	104
Відображено залишкову вартість ліквідованого верстата	976	104
Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією верстата	976	661, 65
Віднесено на фінансовий результат витрати на ліквідацію	793	976
Відображено вартість брухту, одержаного внаслідок ліквідації верстата	209	746
Відображено дохід від ліквідації у фінансових результатах	746	793

Щомісячне списання інших витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівниками бухгалтерії.

Для узагальненого обліку інших витрат використовують журнал №5, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

Висновки до розділу 2

Підставою для бухгалтерського обліку фінансових результатів є первинні документи, які фіксують факти здійснення відповідних господарських операцій під час проведення таких операцій, або відразу після її закінчення.

Первинними документами, що підтверджують наявність доходів і витрат від реалізації є: прибутковий і видатковий касові ордери; виписка банку; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; вимога-накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Фінансовий результат підприємств може визначатися різними способами у фінансовому, управлінському та податковому обліку, що дозволяють підвищити конкурентоздатність підприємств і створити гнучку і детальну систему обліку.

Інформація управлінського обліку може використовуватись для прийняття оперативних і стратегічних рішень, спрямованих на кінцеві результати діяльності підприємства. Однак управлінський формування фінансових результатів потребує складних оперативних, навіть щоденних розрахунків взаємозалежності виручки, обсягу реалізації та витрат у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливо лише за умови комп'ютеризації процесу формування фінансових результатів.

Фінансовий облік повинен забезпечувати користувачів інформацією про доходи і витрати від різних видів діяльності підприємства, про порядок формування фінансового результату за звітний та попередні періоди, про суму чистого прибутку (збитку), про напрями використання прибутку підприємства.

Методологічні засади формування інформації про доходи та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(с)БО 15 «Дохід». Поняття фінансових результатів трактується в НП(с)БО 1 [39] в розділі «Звіт про фінансові результати».

Порядок визначення доходів, їх склад, інформація про доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування та порядок визнання доходів від реалізації товарів, надання послуг і виконання робіт встановлені відповідними розділами Податкового Кодексу України.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього класу протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації», який має такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; 704 «Вирахування з доходу»; 705 «Перестраховування»..

Методологічні засади формування інформації про витрати та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(с)БО 16 «Витрати».

Для узагальнення даних про витрати від звичайної діяльності підприємство використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності». На різних субрахунках цього класу рахунків підприємством протягом звітного року за дебетом відображаються суми відповідних витрат, за кредитом – щорічне або щомісячне віднесення сум витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Підприємство обліковує витрати на рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». Документація, що використовується при цьому, забезпечує можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання – замовленнями, виробами тощо.

3 АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ТОВ «СПАСЬКИЙ ПИТОМНИК»

3.1 Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів товариства

Аналіз показників результативності діяльності організації допомагає найбільш точно оцінити її фінансово-господарську діяльність щодо майбутніх умов існування. Керуючись такою оцінкою, можна планувати подальшу діяльність організації, в тому числі і її взаємодію з контрагентами.

Фінансовий результат діяльності підприємства виражається в зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінене системою показників фінансових результатів. Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства представлені у «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» (форма № 2).

В умовах ринкової економіки головною концептуальною метою управління фінансовим результатом (прибутком) підприємства є максимізація добробуту його власників у поточному і перспективному періодах. Це означає забезпечення: максимального прибутку, відповідного рівня ресурсів підприємства, оптимальної пропорційності між рівнем сформованого прибутку і допустимим рівнем ризику; високої якості сформованого прибутку, виплати необхідного рівня доходу на інвестований капітал власникам підприємства, достатнього обсягу інвестицій за рахунок прибутку відповідно до завдань розвитку бізнесу, зростання ринкової вартості організації, ефективності програм участі персоналу в розподілі прибутку.

Показники фінансових результатів характеризують абсолютний ефект та ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності: виробничої, збутової, постачальницької, фінансової та інвестиційної. Показники фінансових результатів складають основу економічного розвитку підприємства та зміцнення його фінансових стосунків з усіма учасниками комерційного справи.

Ефект – це результат, що досягається за рахунок здійснення різних видів діяльності або проведення окремих заходів і операцій. Він може виражатись у

додатковій сумі отриманого валового або чистого доходу; в розмірі зниження витрат; в отриманні додаткового валового або чистого прибутку; в сумі приросту ринкової вартості підприємства, в розмірі чистого грошового потоку і т. п.

Ефективність – співвідношення показників результату (ефекту) і ресурсів, що використані для його досягнення. Найбільш узагальнену оцінку ефективності господарської діяльності підприємства дає система коефіцієнтів рентабельності.

Зростання прибутку створює фінансову базу для самофінансування, розширеного відтворення, рішення проблем соціального та матеріального заохочення персоналу. Прибуток є також найважливішим джерелом формування доходів бюджету погашення боргових зобов'язань компанії перед банками, іншими кредиторами та інвесторами. Таким чином, показники прибутку є найважливішими в системі оцінки результативності та ділових якостей підприємства, ступеня його надійності і фінансового благополуччя, як партнера.

Аналіз кожної складової прибутку підприємства має не абстрактний, а цілком конкретний характер, тому що дозволяє засновникам і акціонерам, адміністрації вибрати найбільш важливі напрями активізації діяльності організації.

Аналіз фінансових результатів діяльності містить такі складові.

1. Дослідження змін кожного показника за поточний аналізований період.
2. Дослідження структури відповідних показників і їх змін.
3. Вивчення динаміки зміни показників за ряд звітних періодів.
4. Дослідження впливу факторів на прибуток (факторний аналіз).

Аналізуючи показники фінансових результатів, оцінюють якість прибутку. Це – поняття комплексне і деякою мірою абстрактне. Методика оцінки прибутку в кількісному плані не є чітко вираженою і включає ряд критеріїв, які можуть бути визначені експертним шляхом, тобто суб'єктивне. При аналізі беруться до уваги такі критерії: стабільна позитивна динаміка прибутку підприємства; стабільність фінансового результату до оподаткування; частка прибутку від операційної. В тому числі основної діяльності у заробленому прибутку; наявність або відсутність негативних факторів формування валового прибутку (зниження обсягів реалізації продукції, зростання собівартості продукції; динаміка показників котирування

цінних паперів цього підприємства на фондовому ринку; ділова репутація керівництва фірми та прогнози щодо кадрових змін у її керівному складі. Такий аналіз якості прибутку (висока, низька) здійснюється зовнішніми аналітиками і враховується в умовах розвинутого ринку для оцінки надійності суб'єкта як один із напрямків запобігання ризику (кредитні установи, ділові партнери, інвестори). При низькій якості прибутку скорочується доступ підприємства до фінансових ресурсів, скорочується ринок його матеріальних ресурсів, продукції.

Динаміку доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник» наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів товариства за 2017-2019 роки, тис. грн.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Відхилення 2018 року до 2017 року		Звіт 2019 року	Відхилення 2019 року до 2018 року	
			абсолютне	відн., відсот.		абсолютне	відн., відсот.
Чистий дохід від реалізації	91997,70	86161,60	-5836,10	-6,34	67052,40	-19109,20	-22,18
Собівартість реалізованої продукції	72588,30	68024,00	-4564,30	-6,29	58270,40	-9753,60	-14,34
Валовий прибуток	19409,40	18137,60	-1271,80	-6,55	8782,00	-9355,60	-51,58
Інші операційні доходи	7856,60	12214,10	4357,50	55,46	9091,20	-3122,90	-25,57
Адміністративні витрати	7009,10	8250,40	1241,30	17,71	6557,70	-1692,70	-20,52
Витрати на збут	7400,50	6420,80	-979,70	-13,24	4923,70	-1497,10	-23,32
Інші операційні витрати	9130,10	10943,30	1813,20	19,86	6752,60	-4190,70	-38,29
Фінансовий результат від операційної діяльності	3726,30	4737,20	1010,90	27,13	-360,80	-5098,00	-
Інші доходи	987,80	1780,00	792,20	80,20	702,30	-1077,70	-60,54
Фінансові витрати	1860,90	1581,60	-279,30	-15,01	1563,60	-18,00	-1,14
Інші витрати	2662,90	3215,30	552,40	20,74	5769,80	2554,50	79,45
Фінансовий результат до оподаткування	190,30	1720,30	1530,00	803,99	-6991,90	-8712,20	-
Витрати з податку на прибуток	77,60	326,30	248,70	320,49	107,50	-218,80	-67,05
Чистий фінансовий результат	112,70	1394,00	1281,30	1136,91	-7099,40	-8493,40	-

За даними табл. 3.1 можна зробити наступні висновки.

У 2018 році відносно 2017 року відбувається зменшення чистого доходу на

6,34 %, у 2018 році відносно попереднього періоду чистий дохід знижується на 22,18 %. Собівартість реалізації знижується у 2018-2019 звітних роках на 6,29 % та на 14,34 % відповідно. Спостерігається зменшення суми валового прибутку у 2018 році відносно 2017 року на 6,55 %, а у 2019 році відносно 2018 року – на 51,58 %.

Інші операційні доходи зросли у 2018 році відносно 2017 року на 55,46 %, а у 2019 році відносно 2018 року знижуються на 25,57 %. Зростання операційних витрат по роках у сукупності зі зниженням операційних доходів призвели у 2019 році до від'ємного фінансового результату від операційної діяльності.

Відбувається зменшення інших доходів, та зростання витрат у результаті фінансової діяльності.

Чистий фінансовий результат зростає у 2018 році відносно 2017 року більш, ніж у 12 разів, у 2019 році підприємство має непокритий збиток.

Оскільки збиток від операційної діяльності виникає внаслідок зростання суми операційних витрат, підприємству необхідно застосовувати заходи щодо скорочення витрат операційної діяльності та зниження собівартості реалізації.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз за елементами витрат. Елементні витрати – це однорідні за складом витрати підприємства: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші операційні затрати (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Аналіз витрат підприємства за елементами, тис. грн.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Відхилення 2018 року до 2017 року		Звіт 2019 року	Відхилення 2019 року до 2018 року	
			абсолютне	відн., відсот.		абсолютне	відн., відсот.
Матеріальні затрати	51702,30	53613,80	1911,50	3,70	44809,50	-8804,30	-16,42
Витрати на оплату праці	18079,10	16087,70	-1991,40	-11,01	16032,10	-55,60	-0,35
Відрахування на соціальні заходи	6749,20	4634,40	-2114,80	-31,33	3509,60	-1124,80	-24,27
Амортизація	1444,00	1328,30	-115,70	-8,01	2415,00	1086,70	81,81
Інші операційні витрати	7344,60	7572,80	228,20	3,11	6129,40	-1443,40	-19,06
Разом	85319,20	83237,00	-2082,20	-2,44	72895,60	-10341,40	-12,42

За результатами аналізу витрат підприємства за елементами, що наведені у

табл. 3.2, слід відмітити коливання величини затрат за елементами затрат.

Матеріальні затрати збільшуються у 2018 році відносно попереднього періоду на 3,7 %, а у 2019 році зменшуються на 16,42 % відносно 2018 року.

Витрати на оплату праці знижуються у 2018-2019 роках відносно попередніх звітних років на 11,01 % та на 0,35 % відповідно, що пов'язано зі скороченням контингенту працюючих на підприємстві.

Відрахування на соціальні заходи зменшуються у 2018 році відносно 2017 року на 31,33 %, та на 24,27 % у 2019 році відносно 2018 року.

Амортизаційні відрахування у 2018 році знижуються незначно – на 8,01 %, а у 2019 році відбувається їх зростання відносно 2018 року на 81,81 %.

Інші операційні витрати у 2018 звітному році зросли лише на 3,11 %, у 2019 році цей показник знижується порівняно з попереднім періодом на 19,06 %.

Загальна сума витрат за елементами у 2018-2019 роках відносно попередніх звітних років знижується на 2,44 % та на 12,42 % відповідно.

Структуру витрат за елементами підприємства (питома вага елементів витрат у загальній сумі витрат підприємства) наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Питома вага елементів витрат у загальній сумі витрат підприємства

Показник	Звіт 2017 року	Структура витрат, відсоток	Звіт 2018 року	Структура витрат, відсоток	Звіт 2019 року	Структура витрат, відсоток
Матеріальні затрати	51702,30	60,60	53613,80	64,41	44809,50	61,47
Витрати на оплату праці	18079,10	21,19	16087,70	19,33	16032,10	21,99
Відрахування на соціальні заходи	6749,20	7,91	4634,40	5,57	3509,60	4,81
Амортизація	1444,00	1,69	1328,30	1,60	2415,00	3,31
Інші операційні витрати	7344,60	8,61	7572,80	9,10	6129,40	8,41
Разом	85319,20	100,00	83237,00	100,00	72895,60	100,00

Вивчення структури витрат за наведеними у табл. 4.3 елементами (а при необхідності і за найважливішими їх складовими частинами), а також змін, які відбулися за звітний період, дає можливість оцінити раціональність такої

структури та зробити висновок про необхідність і можливість її змінити.

Як видно з даних табл. 3.3 найбільшу питому вагу у операційних витратах підприємства складають матеріальні (більше ніж 60 %) витрати та витрати на оплату праці (21,99 % у 2019 році).

На короткострокову ліквідність або платоспроможність підприємства впливає його здатність генерувати прибуток. У цьому зв'язку розглядається такий аспект діяльності підприємства як рентабельність. Це і якісний і кількісний показник ефективності діяльності всякого підприємства.

До основних показників ефективності господарської діяльності підприємства відносяться показники рентабельності, до яких належать:

- коефіцієнт рентабельності активів;
- коефіцієнт рентабельності власного капіталу;
- коефіцієнт рентабельності діяльності;

В економічному аналізі зміцнилася позиція, яка полягає в використанні для розрахунку рентабельності показника чистого прибутку. Однак економічний аналіз, за визначенням, має оцінювати вплив різних факторів на досліджуваний показник не тільки в сукупності, але і окремо. Якщо ж застосовувати фактор чистого прибутку, то слід мати на увазі, що в якості факторів нижчого порядку він включає:

1) вирахування суми податку на прибуток та інших обов'язкових платежів до бюджету, тобто фактор податкової політики держави;

2) алгебраїчний доданок від сальдо надзвичайних доходів і витрат, що спотворює картину нормальної господарської діяльності (підприємство, що працює прибуткове не перестане бути таким у аналізованому періоді, якщо, наприклад, в силу надзвичайних обставин в кінці року втрачено один із дорогих активів через форс-мажорні обставини).

Виходячи з вищесказаного, для того, щоб визначити вплив різних чинників, які як відносяться, так і безпосередньо не відносяться до оцінки ефективності діяльності, слід використовувати у чисельнику валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток до оподаткування, прибуток від звичайної

діяльності, чистий прибуток.

Оскільки у 2019 році підприємство має від’ємний чистий фінансовий та від’ємний фінансовий результат від операційної діяльності, розраховані показники рентабельності за валовим прибутком. Результати розрахунків наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Аналіз показників рентабельності підприємства

Показники	Звіт 2017 року	2018 рік		2019 рік	
		Звіт 2018 року	Відхил. від 2017 року, відсотків	Звіт 2019 року	Відхил. від 2018 року, відсотків
Валова рентабельність активів, відсотків	31,33	29,23	-6,69	14,21	-51,39
Валова рентабельність власного капіталу, відсотків	97,36	87,38	-10,25	48,72	-44,24
Валова рентабельність продаж, відсотків	21,10	21,05	-0,22	13,10	-37,78

За даними табл. 3.4 можна зробити наступні висновки.

У звітних роках відбувається зниження показника валової рентабельності активів. У 2019 році на 1 грн. активів, що вкладені у діяльність підприємства припадає лише 14,2 коп. валового прибутку. Зменшення рівня рентабельності активів може свідчити про падаючий попит на продукцію підприємства.

У 2017-2019 звітних роках спостерігається також зниження показника рентабельності власного капіталу підприємства.

Коефіцієнт рентабельності продаж розраховується як відношення прибутку підприємства до чистої виручки від реалізації продукції. Збільшення цього показника свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства, а зменшення навпаки. Протягом звітних років рентабельність продаж також поступове знижувалася.

Взагалі немає нормативних значень для показників рентабельності, але чим вони вище, тим ефективніше працює підприємство. Зниження показників рентабельності свідчить про погіршення ефективності господарської діяльності.

Таким чином для досягнення позитивного фінансового результату від операційної діяльності необхідно розробити заходи щодо зниження собівартості продукції та впровадити систему управління витратами операційної діяльності.

3.2 Контроль фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник»

Одна з найважливіших функцій контролю полягає в своєчасному виявленні негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємства і сприянні їх коректуванню до переростання цих проблем у кризу. Тому виникає необхідність використання контролю з метою своєчасної розробки напрямків ефективного управління фінансовими результатами та способів використання цих результатів.

Завданнями контролю фінансових результатів є наступні:

- порівняння доходів звітного періоду та витрат на їх створення, перевірка визначення фінансових результатів за видами діяльності;
- перевірка законності витрат на реалізацію товарів за кожним елементом та кожною калькуляційною статтею витрат по основній операційній діяльності;
- перевірка складу і правильності відображення в обліку і звітності витрат від іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності за кожною статтею витрат;
- перевірка складання фінансової звітності за формою 2 «Звіт про фінансові результати» та формою 5 «Примітки до фінансової звітності»;
- перевірка витрат та доходів майбутніх періодів;
- перевірка надзвичайних витрат та доходів;
- перевірка правильності нарахування податку на прибуток підприємства та визначення нерозподіленого прибутку або непокритого збитку;
- оцінка динаміки показників формування чистого прибутку, обґрунтованості фактичної величини утворення і розподілу прибутку ;
- виявлення і вплив різних факторів на величину прибутку;
- оцінка резервів зростання прибутку на основі оптимізації обсягів продаж.

Прибуток – один із основних показників ефективності роботи підприємства, тому на контроль фінансових результатів покладена велика відповідальність.

У залежності від поставленої мети контролю, повноти обсягу перевіряємих об'єктів та необхідності отримання різноманітної достовірної інформації про фінансовий стан перевіряемого підприємства контролери при проведенні перевірок можуть використовувати різні методичні прийоми та способи контролю.

Методичні прийоми контролю, які можуть бути використані в контрольному процесі фінансових результатів підприємства, наступні: фактична перевірка, підтвердження, спостереження, обстеження, опитування, перевірка механічної точності, аналітичні тести, сканування, спеціальна перевірка, зустрічна перевірка.

Для визначення достовірності кінцевого результату роботи підприємства треба чітко визначити джерела формування собівартості та фінансових результатів, ґрунтуючись на конкретних видах діяльності підприємства, оскільки отриманий за прибуток розшифровується товариством в його декларації про прибуток за видами діяльності і оподатковується за відповідною ставкою податку незалежно від підсумків діяльності товариства в цілому.

Структуризація фінансових результатів врахована також у «Звіті про фінансові результати» та в Інструкції «Про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства», де прибуток від реалізації товарних цінностей, необоротних активів і цінних паперів, продукції підсобних виробництв не може вважатися головним напрямком господарювання і тому є закономірним його виділення із результатів основної (статутної) діяльності.

Контроль формування фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник» може здійснюватися за такою схемою: первинний документ – зведений документ – реєстр бухгалтерського обліку – Журнал – Головна книга – фінансова звітність. Цей процес ґрунтується на визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів контролю, узагальненні і реалізації його результатів.

Для визначення достовірності фінансового результату товариства необхідно чітко визначити джерела формування доходів, витрат та фінансових результатів за конкретними видами діяльності товариства, оскільки прибуток розшифровується в декларації про прибуток підприємства за його видами діяльності.

Нажаль, досі ще чітко не визначено єдиної методики контролю фінансових результатів. Це створює певні труднощі при перевірці, а саме: збільшується обсяг даних, що підлягають перевірці, виникають зайві витрати часу та інших ресурсів.

Документальний контроль витрат підприємства базується на використанні документальних і розрахунково-аналітичних методів та прийомів. Беручи за

основу ці параметри, контроль можна побудувати за алгоритмом, наведеним на рис. 3.1.

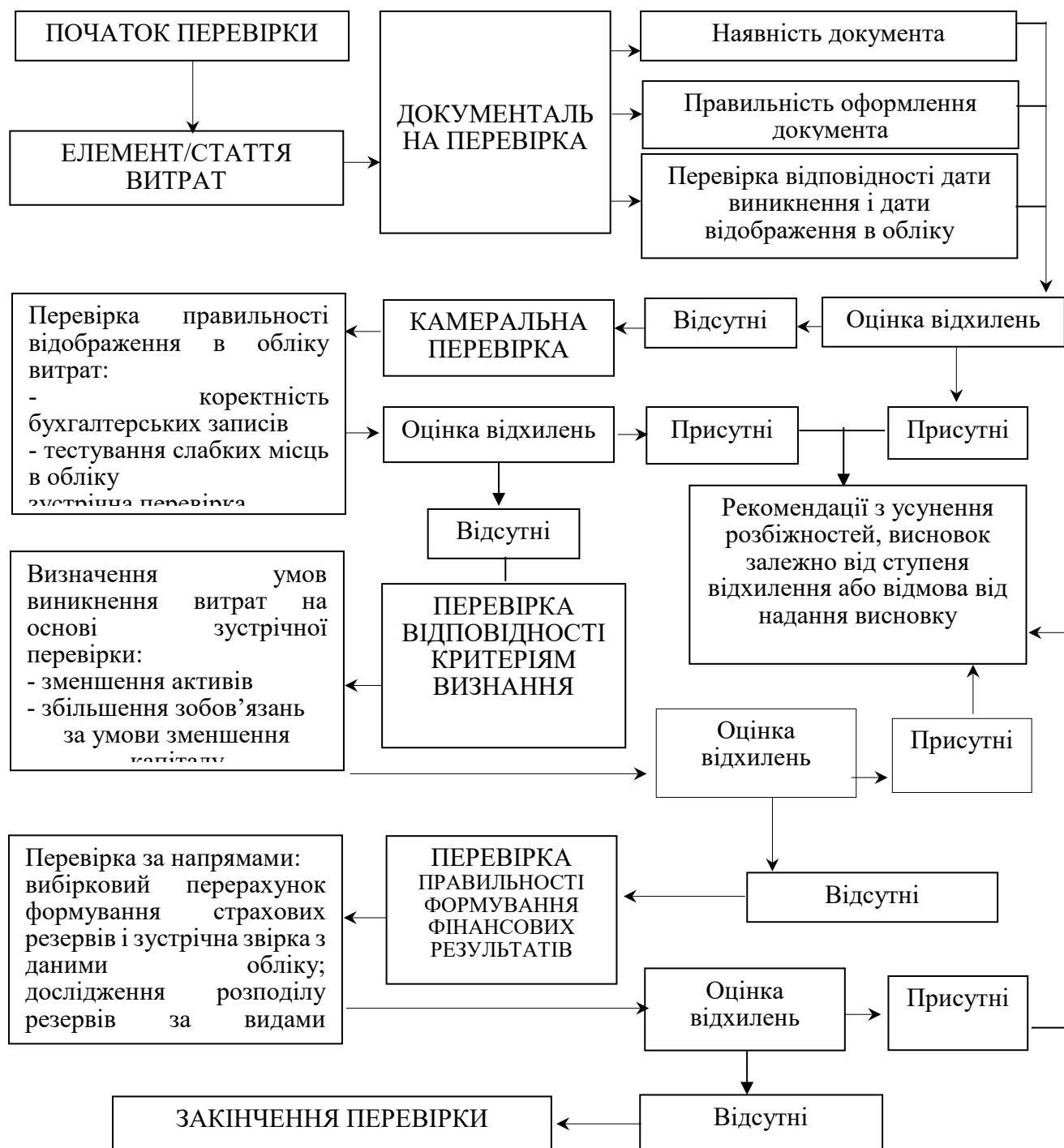


Рисунок 3.1 – Алгоритм перевірки правильності формування фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник»

Для зниження трудомісткості контролю фінансових результатів підприємств може бути застосована наступна методика. Спочатку слід перевірити правильність

відображення загального доходу від реалізації товарів без вирахування деяких сум: наданих знижок; повернення товару, непрямих податків. Після цього перевіряється відображення доходу на рахунках бухгалтерського обліку. В ТОВ «Спаський питомник» дохід від реалізації товарів за 2018 рік дорівнює 67052,4 тис. грн.

Наступний етап контролю фінансових результатів – перевірка правильності відображення податку на додану вартість згідно Податкового кодексу України. Ретельно перевіряється правильність відображення операцій по зобов'язаннях на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку. В ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році нараховано податкових зобов'язань по ПДВ на суму 13926,1 тис. грн.

Контролеру доцільно також звернути увагу на правильність розрахунку, застосування ставок та сплати акцизного податку по підакцизних товарах. Оскільки в 2017-2019 звітних роках ТОВ «Спаський питомник» не реалізовувало підакцизні товари, то акцизний податок в товаристві не нараховувався.

Наступний крок в контролі фінансових результатів – перевірка правильності розрахунку інших вирахувань з доходу, а також відображення операцій в обліку.

Потім перевіряється правильність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, який розраховується як різниця між загальною сумою доходу (виручки) від реалізації певних товарів, і сумою податків, зборів та інших сум, які підлягають вирахуванню з доходу.

Дуже велику увагу необхідно приділити контролю собівартості реалізованих товарів, під час проведення якої звертається увага на правильність відображення у формі № 2. Слід пам'ятати, що порядок формування собівартості реалізованих товарів наведено у П(с)БО 9 «Запаси». Підприємства оптової та роздрібної торгівлі відображають у цій статті фактичну собівартість реалізованих товарів.

Ретельно перевіряється правильність розрахунку валового прибутку (збитку), що визначається як різниця між чистим доходом від реалізації певних товарів і собівартістю реалізації цих товарів. Крім того, необхідно перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Валовий прибуток ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році склав 8782,0 тис. грн.

У статті «Інші операційні доходи» перевіряється правильність відображення

інших доходів від операційної діяльності товариства та правильність відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році отримало 9091,2 тис. грн. інших операційних доходів.

Уважно перевіряється правильність формування складу та відображення в обліку адміністративних витрат як витрат звітного періоду. Адміністративні витрати ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році склали 6557,5 тис. грн.

Після цього перевіряється правильність формування складу та відображення в обліку витрат на збут, які також відносяться до витрат періоду. В ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році витрати на збут склали 4923,7 тис. грн.

Наступний крок – контроль правильності формування складу і відображення в обліку інших операційних витрат, які теж відносяться до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті «Інші операційні витрати».

Ретельній перевірці підлягає правильність розрахунку прибутку (збитку) від операційної діяльності. Прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума валового прибутку і інших операційних доходів та адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Збиток від операційної діяльності в ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році склав 360,8 тис. грн.

При проведенні контролю інших фінансових доходів звертається увага на правильність їх визначення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Після контролю інших фінансових доходів товариства перевіряється правильність визначення та відображення в обліку інших доходів, які не пов'язані з операційною діяльністю цього товариства. В ТОВ «Спаський питомник» інші доходи в 2019 році склали 702,3 тис. грн.

При проведенні контролю фінансових витрат перевіряється правильність їх визначення і відображення на рахунках бухгалтерського обліку. В ТОВ «Спаський питомник» фінансові витрати в 2019 році склали 1563, 6 тис. грн.

У процесі проведення контролю фінансових результатів перевіряється також правильність визначення інших витрат від звичайної діяльності (крім фінансових витрат), які не пов'язані безпосередньо з реалізацією товарів, а також правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Інші

витрати в ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році склали 5769,8 тис. грн.

При контролі прибутку або збитку від звичайної діяльності підприємства до оподаткування сума прибутку розраховується як алгебраїчна сума прибутку від операційної діяльності, доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів за вирахуванням фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат. Крім того, цей прибуток може бути розрахований як алгебраїчна сума доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів за вирахуванням збитку, одержаного від операційної діяльності, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат. Збиток відповідно розраховується як алгебраїчна сума отриманого збитку від операційної діяльності, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат за вирахуванням доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів. Відповідно збиток може бути розрахований як алгебраїчна сума фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат за вирахуванням отриманого прибутку від операційної діяльності, доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів і інших доходів. В ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році сума збитку до оподаткування склала 6991,9 тис. грн.

Далі перевіряється правильність відображення податку на прибуток згідно декларації про прибуток підприємства та відображення податку на прибуток від звичайної діяльності в бухгалтерському обліку. В 2019 році в ТОВ «Спаський питомник» нараховано 811,2 тис. грн. податку на прибуток.

При проведенні контролю звертається увага на правильність відображення суми податків, яка належить до сплати з прибутку від надзвичайних подій, та відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Останнім етапом контролю фінансових результатів є перевірка правильності розрахунку і відображення в обліку чистого прибутку або збитку за звітний період. Чистий прибуток – це сума прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів за вирахуванням надзвичайних витрат. Також він може бути розрахований як надзвичайні доходи за вирахуванням збитку від звичайної діяльності та надзвичайних витрат. Збиток – це надзвичайні витрати за вирахуванням прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів. Відповідно збиток може бути

розрахований як збиток від звичайної діяльності плюс надзвичайні витрати за вирахуванням надзвичайних доходів. Відображені в Звіті про фінансові результати суми чистого прибутку (збитку) повинні повністю відповідати даним кредитового (дебетового) сальдо рахунку 79 «Фінансові результати», відображеним у Головній книзі. Чистий збиток ТОВ «Спаський питомник» в 2019 році склав 7099,4 тис. грн.

Ведення контролю фінансових результатів у сучасних умовах з урахуванням вимог національних П(с)БО потребує певного удосконалення, що вимагає доробки і удосконалення чинної нормативної бази, але запропонована методика проведення контролю фінансових результатів підприємств може бути найбільш універсальною на даному етапі процесу трансформації бухгалтерського обліку в Україні.

Необхідною умовою стабільного та ефективного функціонування суб'єктів господарювання є проведення на підприємствах внутрішнього контролю.

До завдань внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємствах належать перевірка наступних напрямків:

- формування фінансових результатів за правилами бухгалтерського обліку;
- забезпечення достовірності показників фінансової звітності;
- забезпечення повноти, прозорості, точності, оптимальної деталізації та класифікації даних, що формують фінансовий результат;
- забезпечення можливості аналізу даних, що формують фінансові результати з метою прогнозування та поточного управління фінансовими результатами;
- пошук резервів та можливостей збільшення прибутку підприємства.

Слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання існує ряд проблемних питань в організації внутрішнього контролю фінансових результатів на, а саме:

- 1) визначення факторів впливу на побудову системи внутрішнього контролю фінансових результатів;
- 2) організація цього контролю фінансових результатів в частині визначення суб'єктів, об'єктів, завдань та особливостей інформаційного забезпечення;
- 3) методичне забезпечення внутрішнього контролю фінансових результатів в частині визначення етапів контролю, застосування методів, прийомів та засобів.

Невирішеність даних питань у сфері внутрішнього контролю фінансових

результатів впливає на організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку господарської діяльності. Це, в свою чергу, призводить до формування недостовірної та неповної інформації для прийняття управлінських рішень. Тому важливим етапом вирішення проблемних питань є формування відповідної системи внутрішнього контролю фінансових результатів.

Щодо методики внутрішнього контролю фінансових результатів, то вона має бути заснована на проведенні перевірок та застосуванні контрольних процедур на етапах формування в обліку показників прибутків та витрат від основної та інших видів діяльності; правильності розрахунку податку на прибуток і чистого прибутку.

Запропоновану методику внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві представлено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Методика внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві

Напрями контролю	Зміст контролю
Рахунки бухгалтерського обліку, що мають перевірятися	В ході визначення правильності та обґрунтованості обліку доходів перевіряються кредитові обороти по рахунку 70 «Дохід від реалізації» з відповідними кореспондуючими рахунками. При аналогічній перевірці обліку витрат перевіряються дебетові обороти по рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кореспондуючими рахунками
Перевірка документального підтвердження	Наявність відповідним чином оформлених договорів, таких первинних документів, як рахунок-фактура, видаткова накладна, податкова накладна, товарно-транспортна накладна
Дотримання вимог облікової політики	1. Методи оцінки сировини та матеріалів для визначення розміру матеріальних витрат. 2. Умови визнання та критерії оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу. 3. Порядок списання доходів і витрат на фінансовий результат. 4. Критерії визнання витрат. 5. Порядок віднесення збитків на майбутні періоди
Перевірка правильності визначення фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку	Полягає в перевірці розрахунку фінансового результату, з врахуванням отриманих доходів, понесених витрат та нарахованого податку на прибуток на рахунку бухгалтерського обліку

Отже, внутрішній контроль фінансових результатів має складатися з таких напрямів як: перевірка базових рахунків бухгалтерського обліку (70, 90); перевірка документального підтвердження, перевірка дотримання вимог облікової політики, перевірка правильності визначення фінансового результату на рахунках обліку.

3.3 Шляхи вдосконалення організації обліку й контролю фінансових результатів у ТОВ «Спаський питомник»

Досвід діяльності підприємств у країнах з ринковою економікою свідчить, що стійкого зростання фінансових результатів (прибутковості) вони досягають, якщо реалізують дієву стратегію свого розвитку, здійснюють цінову політику, спрямовану на стабільний розвиток, враховуючи ринкову кон'юнктуру, всіляко використовують внутрішні джерела розвитку в частині управління витратами.

Управління витратами є досить складним процесом, на який в свою чергу впливають чинники внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства.

Чинники зовнішнього середовища (економічного, фінансового, політичного і соціально-правового характеру) підприємство регулюватиме не здатне.

Максимально управляти витратами підприємство може, якщо регулюватиме даний процес в області внутрішніх чинників. До таких факторів можна віднести:

1. Фактори організаційного характеру, а саме: структура організації; рівень укладання договорів поставок; рівень організації, підготовки виробництва і праці; кваліфікація персоналу; механізм управління виробництвом.

2. Фактори техніко-економічного характеру: рівень залучення нової техніки, технологій, засобів механізації і автоматизації виробництва; технічна оснащеність виробництва; продуктивність праці; трудомісткість та тривалість виробництва; матеріаломісткість; обсяги та склад робіт; складність умов виробництва.

Отже, необхідною умовою ефективного управління витратами підприємства виступає всебічне та максимальне урахування цих чинників на етапах освоєння і організаційно-технічної підготовки виробництва.

Оптимальні витрати підприємства – це такі витрати на виробництво, які не несуть за собою ускладнення умов продуктивної праці та збільшення фінансових, економічних, політичних й інших зовнішніх ризиків.

З урахуванням вищенаведених особливостей після проведення комплексного аналізу підходів щодо сучасних напрямів оптимізації витрат підприємства можна виділити заходи, що є доцільними у сучасних умовах (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Заходи щодо оптимізації витрат підприємства

Так, одним із найбільш ефективних методів виявлення резервів зниження витрат може стати функціонально-вартісний аналіз – комплексний системний аналіз діяльності підприємства, його складових (технічних і технологічних, маркетингових, фінансових, збутових підрозділів, управлінських функцій), та оцінка ефективності використання витрат на реалізацію кожної з цих функцій з метою виявлення

неефективних і нераціональних витрат, існуючих внутрішніх резервів і розробки програм підвищення ефективності діяльності підприємства.

Сучасні методи оптимізації витрат наведені на рис. 3.3.

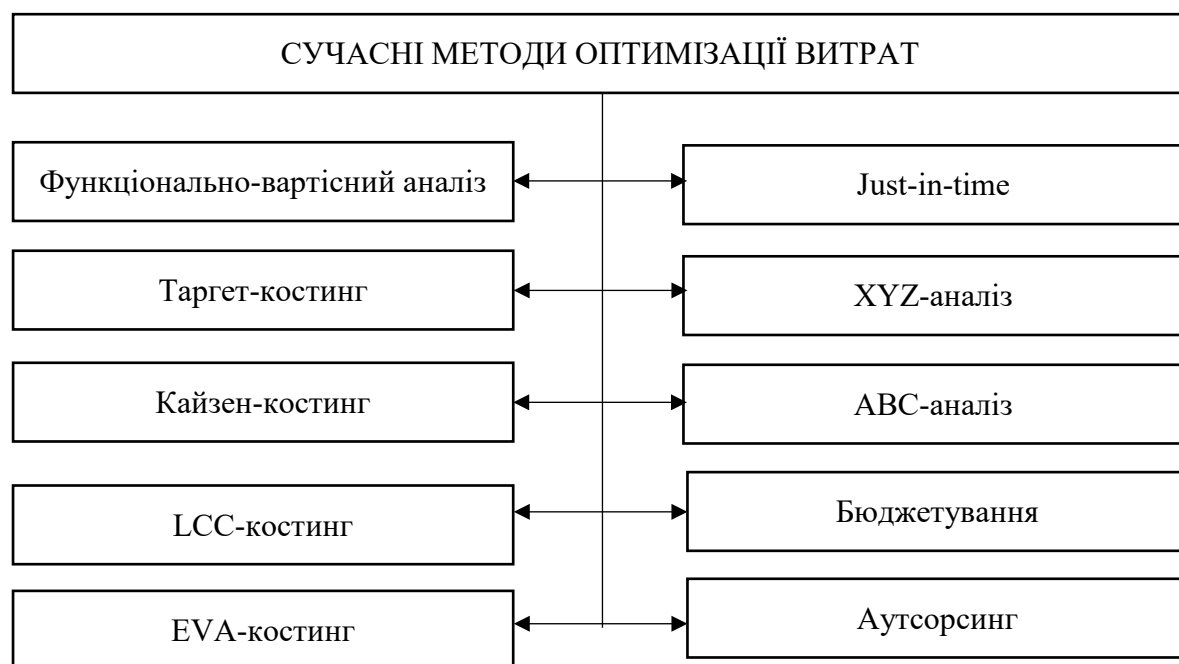


Рисунок 3.3 – Сучасні методи оптимізації витрат

Значне зниження витрат виробництва досягається в результаті застосування прогресивних методів організації праці. Прикладом цього є розроблена в Японії система організації виробництва «just-in-time» («точно-в-строк»), яка набула широкого застосування в усьому світі. Система знижує витрати виробництва за рахунок своєчасного постачання ресурсів. Сутність її полягає в тому, що матеріальні ресурси постачаються споживачеві у визначене місце, у потрібний час і в необхідній кількості. До переваг методу «just-in-time» відносять: скорочення витрат на зберігання продукції; більш висока продуктивність; скорочення термінів підготовки до виробництва; покращений контроль якості тощо. До недоліків цього методу належать: зростаючі транспортні витрати; залежність від постачальників; значний ризик зриву виробництва тощо.

Одним з важливіших завдань оптимізації витрат є модифікація методології обліку витрат і калькуляції продуктів. Таким модифікованим методом є японська система стратегічного планування та управління витратами – таргет-костинг, яка,

на відміну від традиційної системи стандарт-кост (застосовується на виробничому етапі), дає можливість оптимального розрахунку витрат на виробництво продукції і встановлення собівартості продукції, яка б задовольняла цінову потребу клієнтів і гарантувала достатній прибуток для компанії. Таргет-костинг використовується лише на етапі планування і розроблення продукції, але ця система є доповненням, а не заміною традиційно використовуваних систем контролю витрат.

Сутність таргет-костингу як методу управління собівартістю (витратами на виробництво) полягає в зниженні собівартості продукції за рахунок застосування виробничих і наукових досліджень, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Перевагами таргет-костингу є: маркетингова орієнтація виробництва; визначення цільових витрат для нових продуктів; контроль витрат на стадії розробки продукції. Недоліками методу є те, що для цільового зниження витрат можуть знадобитися значний час та інвестиції; технічні можливості підприємства не завжди дозволяють знизити собівартість до заданого рівня.

Kaizen-costing – це новітній метод управління витратами, який застосовується для досягнення цільової собівартості, але на відміну від «target-costing» полягає в постійному вдосконаленні якості процесів на всьому підприємстві за участі всіх його працівників, що дає можливість зменшити непродуктивні витрати.

Основною перевагою «kaizen-costing» є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат і утримання їх на заданому рівні, а недоліком є необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність підприємства. Крім того, недоліком цього методу є те, що він потребує мотивації співробітників, залучення додаткового персоналу.

LCC-аналіз – метод розрахунку витрат підприємства за етапами життєвого циклу продукції. Планові витрати визначаються на кожній стадії життєвого циклу продукту. Це єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції шляхом дисконтування грошових потоків при прийнятті рішень. Перевагами методу є отримання в довгостроковому періоді оцінки здійснених витрат і їх покриття відповідними доходами; забезпечення точного прогнозу всіх витрат і співвідношення отриманого доходу і витрат щодо виробництва виробу

в цілому; забезпечення стратегічного бачення структури витрат і зіставлення її зі структурою доходів. Недоліками методу є відсутність періодизації фінансових результатів; нечітка визначеність в обліку накладних витрат; вірогідність появи витрат на отримання великої додаткової інформації.

Найновішим методом, який нещодавно почали практично використовувати в управлінні витратами, є EVA (Economic Value Added) – метод економічної доданої вартості. Даний метод дає можливість прив'язати створення вартості до певних груп робітників або підрозділів і так отримувати критерій для диференційованої винагороди за виконану роботу на підприємстві.

ABC-аналіз є способом обґрунтування та прийняття управлінських рішень для потреб моделі управління прибутком підприємства. Основою ABC-аналізу є поняття «центру витрат» – окремого функціонально організаційного процесу або явища, що пов'язані із формуванням однорідної сукупності витрат підприємства. Певними перевагами ABC-аналізу є значне підвищення обґрунтування віднесення накладних витрат на конкретний виріб, більш точне калькулювання собівартості та забезпечення взаємозв'язку одержуваних даних з процесом формування витрат. Основний недолік методу полягає в тому, що він вимагає значних змін у системі бухгалтерського обліку, що тягне за собою зростання витрат на управління.

Не менш важливим методом оптимізації витрат на підприємстві може бути XYZ-аналіз, який являє собою технологію обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації абсолютної величини витрат підприємства шляхом виявлення та ідентифікації резервів їх зменшення, а також визначення методів мобілізації таких резервів. Перевагами XYZ-аналізу є простота, точність і наочність, можливість автоматизації. Недоліки цього методу – він не дозволяє забезпечити правильність висновків при побудові складного, слабо структурованого асортименту.

Бюджетування як метод оптимізації витрат заснований на складанні річних, квартальних та місячних оперативних бюджетів і пов'язуванні їх із стратегічними цілями (за допомогою системи збалансованих показників тощо), що дозволяє, як мінімум, зробити появу витрат передбачуваними. Однак, бюджетування вимагає впровадження інформаційних технологій. Якщо не буде системи, яка змусити всіх

звітувати й контролювати процеси, наміри щодо оптимізації витрат залишаються лише на папері. Тому серед методів стратегічного управління витратами доцільне вказати й на аутсорсінг (передачу третім особам частини функцій підприємства, які не є для компанії ключовими). У цьому випадку можна знайти підрядника, здатного здійснювати ті ж функції, але за менші гроші.

Для товариства доцільне буде використати бюджетний метод керування як перевірений світовою практикою ефективний спосіб керування фінансовими результатами в умовах ринку. Бюджетування може надати керівникам товариства можливість одержувати об'єктивну інформацію про прибутковість кожного його підрозділу, продукту й клієнта в режимі реального часу для прийняття зважених управлінських рішень в управлінні фінансовими результатами.

Керівництво підприємства повинне розуміти, що управління витратами на виробництво і реалізацію продукції з метою оптимізації даних витрат є складовою частиною управління усім підприємством.

Але на даний час процес управління витратами, в першу чергу, собівартістю продукції, недооцінений керівниками і система бюджетування як основний інструмент такого управління недостатньо вивчена і розроблена. Потрібен системний підхід до управління собівартістю продукції, який означає доповнення обліку виробничих витрат і калькулювання продукції функціями організації, планування, нормування, стимулювання.

Управління собівартістю продукції – рутинний повторюваний процес, у ході якого постійно йде пошук можливостей обґрунтованого скорочення витрат. У рамках одного виробничого циклу і у найбільш загальному виді цей процес може бути поданий у вигляді досить очевидних послідовних процедур. (рис. 3.4).

Для оптимізації витрат виробництва і реалізації продукції на підприємстві повинна бути розроблена загальна концепція (програма), що повинна щорічно коректуватися з обліком обставин, що змінилися на підприємстві.

Ця програма повинна мати комплексний характер, тобто повинна враховувати всі фактори, які впливають на зниження витрат виробництва і реалізації продукції.

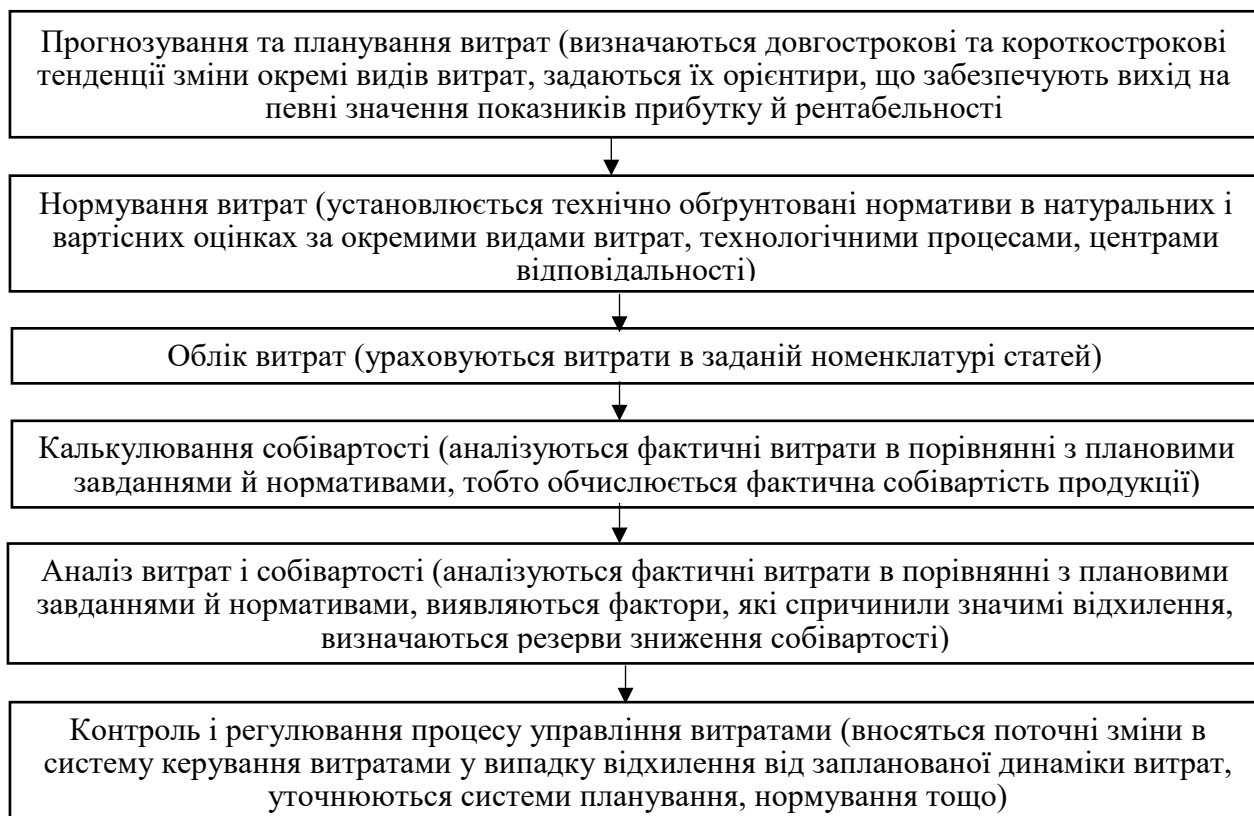


Рисунок 3.4 – Процес управління собівартістю продукції

Зміст і сутність комплексної програми по зниженню витрат виробництва залежать від специфіки підприємства, поточного стану й перспективи його розвитку. Але в загальному плані в ній повинні бути відбиті наступні моменти:

- заходи щодо більш раціонального використання матеріальних ресурсів (впровадження нової техніки й технології; використання прогресивних матеріалів; поліпшення якості продукції і зниження відсотка браку та ін.);

- заходи з мінімізації витрат залежно від обсягу виробництва (впровадження більш прогресивного устаткування збільшення його завантаження; звільнення від зайвого устаткування; підвищення кваліфікації обслуговуючого персоналу та ін.);

- заходи з поліпшення використання праці (підвищення рівня кваліфікації, оптимізація чисельності і мотивація персоналу; застосування передових систем і форм оплати праці; поліпшення умов праці; механізація й автоматизація та ін.);

- заходи з удосконалення організації виробництва і праці (поглиблення концентрації, спеціалізації, кооперування та диверсифікованості виробництва;

удосконалювання організаційної структури управління підприємством та ін.).

Перехід України до ринкових умов господарювання потребує удосконалення діючої системи обліку і контролю, в першу чергу, обліку і контролю фінансових результатів в частині наявних розбіжностей між фінансовим і податковим обліком і методики проведення контролю за прийнятими в Україні стандартами контролю. Напрямами удосконалення обліку і контролю фінансових результатів можуть бути:

1) зближення податкового і бухгалтерського обліку для усунення існуючих розбіжностей при визначенні фінансових результатів. Як приклад, можуть бути взяті бухгалтерські системи Німеччини і Португалії.

У Німеччині податкова звітність базується на даних бухгалтерських звітів, методи розрахунку прибутку однакові. Пільги за податковим законодавством дозволяються тільки тоді, коли вони відображені в бухгалтерських документах.

У Португалії немає безлічі нормативних актів в обліку, які часто змінюються і доповнюються, тобто зберігається стабільність системи бухгалтерського обліку, на базі даних якої ведеться податковий облік і звітність.

З погляду деяких авторів, для нашої системи обліку і контролю, основним важливим фактором є обов'язкове проходження практики майбутнім контролером. Це сприятиме підвищенню якості поданої інформації та дозволить бухгалтерам займатися її аналізом для прийняття зважених управлінських рішень.

2) оцінка реалізованої продукції (робіт, послуг) за справедливою ціною.

3) покращення функцій внутрішнього контролю компанії з метою аналізу та контролю даних про господарську діяльність, прийнятті управлінських рішень для планування і формування фінансових результатів підприємства як в цілому по підприємству, так і по окремих підрозділах і видах продукції (робіт, послуг).

4) Відповідність та ефективність програмного забезпечення операцій, що пов'язані зі збутом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), у тому числі ефективності програмного забезпечення оперативного обліку таких операцій;

5) Застосування новітніх технологій машинного моделювання облікових та прогнозних даних, спрямованих на значну раціоналізацію діяльності бухгалтерів (контролерів) на всіх етапах роботи та на отримання додаткової інформації, яка

допомагає прискоренню та підвищенню якості прийнятих управлінських рішень.

З метою контролю за усуненням виявлених порушень та недоліків в процесі контрольної перевірки, доцільне з боку керівництва бухгалтерії ведення журналу (книги) зафіксованих недоліків, порушень з вказівкою винних та відповідальних осіб за відповідний об'єкт обліку, строки та фактичні результати їх усунення.

В процесі планування і проведення обліку і контролю фінансових результатів підприємства важливе місце займають об'єкти перевірки, які в бухгалтерському і податковому обліку вважаються доходами поточного звітного періоду.

На підставі проведеного дослідження можна ввести ряд пропозицій щодо вдосконалення обліку і контролю фінансових результатів підприємства:

- впровадити на підприємстві систему обліку за центрами відповідальності та розробляти прогностичний Звіт про фінансові результати діяльності. Ці заходи дадуть змогу контролювати поточну ситуацію на підприємстві та своєчасно викривати помилки, направляти діяльність підрозділів підприємства в необхідне русло;

- розробити посадові інструкції для кожного працівника бухгалтерії з метою підвищення якості їх роботи та бухгалтерської служби в цілому;

- змінити асортиментну політику. Більшу увагу керівництву слід приділяти товарам широкого вжитку та постійного попиту. Це дозволить прискорити термін реалізації товарів та зменшити строк отримання виручки від їх продажу;

- вжити заходів для ширшого впровадження передових інформаційних технологій в бухгалтерський облік та аналіз шляхом збільшення кількості видань, які описують та пояснюють ці новації;

- для аналізу розподілу прибутку підприємства доцільно було у звіті про фінансові результати відображати додаток з напрямками використання прибутку.

- в обліковій політиці ТОВ «Спаський питомник» пропонується встановити чіткі правила документообігу і технологію обробки облікових даних.

Одним з основним напрямом підвищення ефективності системи обліку у товаристві є впровадження сучасних автоматизованих систем обробки облікових даних. На ринку з'являються такі пакети програмних продуктів, які дозволяють не тільки прискорити і зробити менш трудомісткою працю облікового персоналу та

управління підприємства, але й проводять фінансовий і економічний аналіз стану господарства, визначають шляхи його вдосконалення. Тому в ТОВ «Спаський питомник» слід вдосконалювати автоматизацію процесу ведення бухгалтерського обліку і, зокрема, подання податкової звітності в електронному вигляді.

Сучасні підходи до виробництва якісної продукції свідчать, що прибуток у довгостроковому періоді приносять не певні продукти самі по собі, а процеси їх створення. Отже, в сучасних умовах більш актуальною стає не якість продукту, а ефективність діяльності системи, що здатна створювати певні якісні продукти.

Простішими вимірювачами ефективності діяльності підприємства традиційно вважаються показники його прибутку і рентабельності. Але у стратегічному плані більш доцільним показником ефективності діяльності підприємства вважається не його прибуток, а нарощування потенціалу в довгостроковому періоді.

Дієвий механізм управління фінансовими результатами товариства має бути гнучкою та адаптивною системою, тобто оцінка фінансових результатів необхідно проводити лише в контексті умов його функціонування, його цілей. Так, негативний результат поточної діяльності товариства ще не обов'язково повинен бути недоліком обраного механізму управління фінансовими результатами в стратегічному аспекті.

З метою підвищення ефективності діяльності товариства кожна із складових стратегічного та поточного управління його фінансовими результатами повинна передбачати свої цілі, принципи, методи й інструментарій. Причому орієнтація на стратегічні цілі базується на концепції стратегічного управління підприємством, сформульованої Б. Райаном: підприємство не виживає, якщо використовуючи свій базовий потенціал і діючи найбільш ефективним шляхом воно не може отримати прибуток, достатній для покриття витрат на підтримку цього потенціалу. Тому головною метою стратегічного управління фінансовими результатами товариства має бути постійний моніторинг підтримки його потенціалу.

Питання оперативного і стратегічного управління фінансовими результатами товариства в сучасних умовах передбачають, в першу чергу, управління його затратами. При цьому типовими недоліками стають такі аспекти в управлінні затратами товариства, як високий рівень конкуренції, нечіткий поділ затрат на

змінні і постійні та ін. Ці недоліки призводять до погіршення якості управління процесами формування затрат та використання фінансових ресурсів, а отже, до зниження ефективності діяльності товариства в довгостроковій перспективі. Тому у стратегічному аспекті процес управління фінансовими результатами товариства полягає у досягненні певних конкурентних переваг на основі регулювання рівня його затрат. Стратегічне управління затратами передбачає стратегію лідерства по затратах (зниження затрат) і не перешкоджає якості послуг, які вимагає споживач послуг. Але впровадження стратегії зниження затрат у товаристві на даний час вимагає залучення значних фінансових ресурсів, яких у нього не вистачає, тому на даний час найбільш ймовірною та досконалою стратегією товариства може бути стратегія зосередження на найбільш прибутковому сегменті його діяльності.

Спеціалісти з економічної теорії для оптимізації (максимізації) фінансових результатів порівнюють граничні доходи і граничні витрати. Фінансовий результат максимізується при обсягах реалізації продукту, при яких граничні доходи дорівнюють граничним витратам. При наявності побудованих функцій доходів та витрат підприємства в довгостроковій перспективі для оптимізації (максимізації) фінансових результатів можна використовувати порівняння перших похідних цих функцій. При цьому фінансовий результат підприємства зростає у випадку перевищення першої похідної доходу підприємства над першою похідною його затрат і максимізується у випадку рівності похідних доходу і витрат.

Крім вказаних вище напрямків формування і підвищення фінансових результатів ТОВ «Спаський питомник» до основних стратегічних напрямків підвищення ефективності його діяльності можна віднести наступні напрямки.

1. Регулювання рівня постійних витрат в загальній сумі операційних витрат підприємства. Значне зменшення обсягів продаж при практично незмінних сумах постійних витрат, особливо в частині виробничих потужностей, призводить до збільшення частки постійних витрат у собівартості продукції. Це викликає певне збільшення сили впливу операційного важелю та подальше прискорення темпів втрати операційного прибутку при подальшому падінні обсягів продаж. Тому одним із напрямків зменшення суми постійних операційних витрат в загальній їх

сумі може стати реалізація не завантажених виробничих потужностей.

2. Подальша диверсифікація основної діяльності ТОВ «Спаський питомник», наприклад, за рахунок розвитку нових напрямів діяльності, розвитку існуючих і створення нових видів, збільшення асортименту та обсягів продаж товарів тощо.

3. Оптимізація фінансових результатів в довгостроковій перспективі:

а) зниження затрат на виробництво і реалізацію готової продукції і товарів товариства шляхом реалізації стратегії лідерства по затратах;

б) підвищення прибутковості деяких видів продукції і товарів;

в) прискорення та удосконалення розрахунків з клієнтами;

г) удосконалення цінової політики товариства. При неухильному зростанні витрат на виробничі запаси і товари мають зростати і ціни на продукт, тому ціни необхідно прив'язувати не до доходів клієнтів, а до реальних витрат на продукт;

4. Підвищення якості товарів та обслуговування клієнтів з платою за якість.

В операційному аспекті підвищення ефективності діяльності товариства доцільно за рахунок використання ефектів операційного і фінансового важеля, але за умови, що обсяги продаж зростають. Однак навіть при позитивному збільшенні ефекту операційного важеля товариства буде збільшуватися сумарний негативний ефект сумісного впливу важелів внаслідок більш значного негативного ефекту фінансового важеля. Це пов'язане з тим, що за останнє п'ятиріччя рентабельність операційної діяльності товариства була значно менше середньозваженої ставки процента за кредит у вигляді відношення фінансових витрат підприємства за рік до середньозваженої річної суми позикового капіталу.

Досконале сполучення стратегічних та операційних напрямків підвищення ефективності діяльності ТОВ «Спаський питомник» може забезпечити товариству додатковий ефект.

Таким чином, впровадження обґрунтованих в дипломній роботі пропозицій може забезпечити раціональний облік фінансових результатів в ТОВ «Спаський питомник», покращення стану автоматизації його обліку, дозволить знизити трудомісткість обробки даних, підвищити оперативність доступу бухгалтерів до оброблювальних даних та продуктивність праці бухгалтерів.

Висновки до розділу 3

У даному розділі проаналізовані доходи, витрати та фінансові результати, структура витрат за елементами, розглянуто методи управління витратами з метою оптимізації прибутку та шляхи зниження собівартості продукції.

У 2018-2109 роках відносно 2017 року відбувається зменшення чистого доходу на 6,34 % та на 22,18 %. Собівартість реалізації знижується у 2018-2019 звітних роках на 6,29 % та на 14,34 % відповідно. Спостерігається зменшення суми валового прибутку у 2018 році на 6,55 % та у 2019 році – на 51,58 %.

Інші операційні доходи зростають у 2018 році на 55,46 %, а у 2019 році знижуються на 25,57 %. Зростання операційних витрат та зниженням операційних доходів призводять до наявності у 2019 році збитку від операційної діяльності.

Зменшилися інші доходи і зросли витрати у результаті фінансової діяльності.

Чистий фінансовий результат зростає у 2018 році відносно 2017 року більш, ніж у 12 разів, але у 2019 році підприємство має непокритий збиток.

Оскільки збиток від операційної діяльності виникає внаслідок зростання суми операційних витрат, підприємству необхідно застосовувати заходи щодо скорочення витрат операційної діяльності та зниження собівартості продукції.

Підприємство у 2019 році отримало збиток від операційної діяльності, тому розглянуті методи зниження собівартості і шляхи зменшення операційних витрат.

Завдання контролю фінансових результатів на підприємстві полягають у наступному: визначення ефективності облікової політики і системи внутрішнього контролю за здійсненими операціями; шляхи мінімізації витрат діяльності, втрат і максимізації очікуваного прибутку; оцінка чистого прибутку та ефективності його розподілу і використання; аналіз впливу різних факторів на величину прибутку, з метою уникнення у майбутньому впливу на нього негативних факторів.

Чітка організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів є основною умовою ефективного попередження, своєчасного виявлення і усунення помилок, порушень та відхилень, що сприятиме покращенню результативності функціонування підприємства в поточному і стратегічному аспектах. Ефективний

внутрішній контроль фінансових результатів суттєво підвищить раціональність прийнятих управлінських рішень та сприятиме збільшенню величини прибутку.

Раціонально для товариства буде використати один з перевірених світовою практикою ефективних способів керування підприємством у ринкових умовах на основі бюджетування, який широко застосовується фірмами розвинених країн.

Одним із перспективних інструментів сучасного менеджменту є японська концепція стратегічного управління витратами – таргет-костінг. Застосування такого закордонного підходу до формування собівартості підприємства дає змогу не тільки зменшити ризик діяльності і мінімізувати витрати, а й відкоригувати стратегію підприємства відповідно до умов, що складаються на ринку.

Найважливішим завданням, що постає перед підприємствами сьогодні та в перспективі є розробка оперативної та гнучкої системи управління витратами, яка зможе забезпечувати підприємство об'єктивною інформацією щодо собівартості виробництва. Основним завданнями даної системи може виступати визначення та контроль оптимальних витрат і мінімізації збитків підприємства, пов'язаних з несвоєчасною підготовкою виробництва і виконанням будівельних робіт.

Особливості витрат як об'єкта управління полягають в їхній різноманітності, постійному змінненні під впливом зовнішнього та внутрішнього середовища, різній динаміці в різні періоди часу. Усе це призводить до ускладнення точного кількісного оцінювання величини, динаміки, рівня витрат, визначення впливу витрат на економічні результати діяльності підприємства та методи їх оптимізації. Ефективність планування й контролю рівня витрат залежить також від своєчасного забезпечення інформацією всіх рівнів управління витратами.

Із розвитком нових економічних методів і підходів витрати підприємства піддаються все більшому управлінському впливу, з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації та зниження. Отже, посилення уваги до витрат підприємства має першочергове значення, оскільки від правильної оцінки реальної собівартості залежить ефективність управління виробництвом, що в підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ

Провідна роль у вирішенні питань визначення й оптимізації величини фінансових результатів належить бухгалтерському обліку, аналізу та контролю, адже можливість отримання найбільшого ефекту при оптимальних витратах трудових, матеріальних і фінансових ресурсів значною мірою залежить від того, наскільки оперативне і точно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат і доходів. Грамотна організація бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві дозволить об'єктивно і своєчасно відображати витрати та доходи в обліку, вести оперативний контроль за виконанням плану й дотримання бюджетів витрат, а також виявляти резерви зниження собівартості продукції та визначати шляхи оптимізації доходів і витрат, що дасть можливість істотно покращити фінансові результати підприємства та підвищити його конкурентоспроможність.

Метою кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних та організаційних положень обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів на підприємстві та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Відповідно до вирішених у кваліфікаційній роботі завдань можна зробити наступні висновки.

У першому розділі роботи розглянуто поняття, структуру, а також сутність фінансових результатів як облікову категорію, нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів, проведений аналіз базових складових фінансових результатів, проведений техніко-економічний аналіз господарської діяльності підприємства, проаналізовано його фінансовий стан.

Аналіз наявних літературних джерел свідчить про те, що теорія фінансових результатів є метою постійного вивчення колишніх та сучасних вчених і фахівців. Фінансовий результат – це така економічна категорія, яка формується поступово протягом господарського року від різних видів діяльностей і виражається чистим прибутком (збитком), який залишається у підприємства на власні потреби.

Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в

Україні достатньо значною кількістю законів, указів, постанов міністерств і відомств, а також положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Теорія походження фінансових результатів є питанням постійного вивчення і більшість думок є ефективними для виробничого процесу. Фінансовий результат являє собою таку економічну категорію, яка формується поступово протягом фінансово-господарського року від різних видів діяльностей і виражається чистим доходом (прибутком), який залишається у підприємства на власні потреби.

Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності.

Основним фактором, що забезпечує достовірність управлінської інформації з питань фінансових результатів, є належна організація системи їх обліку, яка накопичує інформацію про базові складові фінансових результатів – про доходи і витрати підприємства та, на їх основі, формує фінансовий результат.

Техніко-економічний аналіз ТОВ «Спаський питомник» показав зниження практично всіх його показників за три звітних роки. У 2019 році підприємство має значний від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності у сумі 360, 8 тис. грн. та чистий збиток у сумі 7099,4 тис. грн.

Показники валової рентабельності продажів протягом 2017-2019 років мають тенденцію до зниження на 221 % внаслідок перевищення темпів зниження суми валового прибутку над темпами зменшення чистого доходу.

Зниження показників оборотності активів у 2017-2019 звітних роках на 38 % та фондоддачі на 48,5 % свідчить про зниження ефективності використання усіх активів підприємства загалом та його основних засобів.

У звітних роках не виконується вимога співвідношення між темпами росту фонду оплати праці та темпами росту продуктивності праці, що свідчить про неефективне використання трудових ресурсів.

Показники структури капіталу мають незадовільне значення. Частка власного капіталу у загальній сумі джерел фінансування на кінець 2019 року складає лише 25%. Діяльність підприємства фінансується в основному за рахунок

залучених джерел фінансування. Підприємство суттєве залежить від кредиторів.

Показники ліквідності задовольняють нормативу. Сума робочого капіталу свідчить, що підприємство здатне не тільки погашати поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів, але й має певні ресурси для розширення діяльності.

Таким чином підприємство платоспроможне у короткостроковій перспективі та має незадовільну платоспроможність в довгостроковій перспективі.

У другому розділі роботи розглянуті питання організації обліку фінансових результатів, особливості їх первинного, управлінського та податкового обліку та облік фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Підставою для бухгалтерського обліку фінансових результатів є первинні документи, які фіксують факти здійснення відповідних господарських операцій під час проведення таких операцій, або відразу після її закінчення.

Первинними документами, що підтверджують наявність доходів і витрат від реалізації є: прибутковий і видатковий касові ордери; виписка банку; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; вимога-накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Фінансовий результат підприємств може визначатися різними способами у фінансовому, управлінському та податковому обліку, що дозволяють підвищити конкурентоздатність підприємств і створити гнучку і детальну систему обліку.

Інформація управлінського обліку може використовуватись для прийняття оперативних і стратегічних рішень, спрямованих на кінцеві результати діяльності підприємства. Однак управлінський формування фінансових результатів потребує складних оперативних, навіть щоденних розрахунків взаємозалежності виручки, обсягу реалізації та витрат у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливо лише за умови комп'ютеризації процесу формування фінансових результатів.

Фінансовий облік повинен забезпечувати користувачів інформацією про доходи і витрати від різних видів діяльності підприємства, про порядок формування фінансового результату за звітний та попередні періоди, про суму чистого прибутку (збитку), про напрями використання прибутку підприємства.

Методологічні засади формування інформації про доходи та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(с)БО 15 «Дохід». Поняття фінансових результатів трактується в НП(с)БО 1 [39] в розділі «Звіт про фінансові результати».

Порядок визначення доходів, їх склад, інформація про доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування та порядок визнання доходів від реалізації товарів, надання послуг і виконання робіт встановлені відповідними розділами Податкового Кодексу України.

Для узагальнення даних про доходи від звичайної діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», на яких протягом року за кредитом відображають суму загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, що включені до ціни продажу, за дебетом – суми непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для узагальнення базових даних про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації», що має такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; 704 «Вирахування з доходу».

Методологічні засади формування інформації про витрати та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(с)БО 16 «Витрати».

Для узагальнення даних про витрати від звичайної діяльності підприємство використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності». На різних субрахунках цього класу рахунків підприємством протягом звітного року за дебетом відображаються суми відповідних витрат, за кредитом – щорічне або щомісячне віднесення сум витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Підприємство обліковує витрати на рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». Документація, що використовується при цьому, забезпечує можливість розподілу витрат на виробництво за економічними

елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання – замовленнями, виробами тощо.

У третьому розділі проаналізовані доходи, витрати та фінансові результати, структура витрат за елементами, розглянуто методи управління витратами з метою оптимізації прибутку та шляхи зниження собівартості продукції.

Відносно базового 2017 року у 2018-2019 роках зменшується чистий дохід на 6,34 % і на 22,18 % відповідно. Собівартість реалізації знижується у 2018-2019 роках на 6,29 % та на 14,34 % відповідно. Також спостерігається зменшення суми валового прибутку у 2018 році на 6,55 % та у 2019 році – на 51,58 %.

Інші операційні доходи зростають у 2018 році на 55,46 %, а у 2019 році знижуються на 25,57 %. Зростання операційних витрат та зниженням операційних доходів призводять до наявності у 2019 році збитку від операційної діяльності.

Зменшилися інші доходи і зросли витрати у результаті фінансової діяльності.

Чистий фінансовий результат зростає у 2018 році відносно 2017 року більш, ніж у 12 разів, однак у 2019 році підприємство має непокритий збиток.

Оскільки збиток від операційної діяльності виникає внаслідок зростання суми операційних витрат, підприємству необхідно застосовувати заходи щодо скорочення витрат операційної діяльності та зниження собівартості продукції.

Підприємство у 2019 році отримало збиток від операційної діяльності, тому розглянуті методи зниження собівартості і шляхи зменшення операційних витрат.

Завдання контролю фінансових результатів на підприємстві полягають у наступному: визначення ефективності облікової політики і системи внутрішнього контролю за здійсненими операціями; шляхи мінімізації витрат діяльності, втрат і максимізації очікуваного прибутку; оцінка чистого прибутку та ефективності його розподілу і використання; аналіз впливу різних факторів на величину прибутку, з метою уникнення у майбутньому впливу на нього негативних факторів.

Чітка організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів є основною умовою ефективного попередження, своєчасного виявлення і усунення помилок, порушень та відхилень, що сприятиме покращенню результативності функціонування підприємства в поточному і стратегічному аспектах. Ефективний

внутрішній контроль фінансових результатів суттєво підвищить раціональність прийнятих управлінських рішень та сприятиме збільшенню величини прибутку.

Раціонально для товариства буде використати один з перевірених світовою практикою ефективних способів керування підприємством у ринкових умовах на основі бюджетування, який широко застосовується фірмами розвинених країн.

Одним із перспективних інструментів сучасного менеджменту є японська концепція стратегічного управління витратами – таргет-костінг. Застосування такого закордонного підходу до формування собівартості підприємства дає змогу не тільки зменшити ризик діяльності і мінімізувати витрати, а й відкоригувати стратегію підприємства відповідно до умов, що складаються на ринку.

Найважливішим завданням, що постає перед підприємствами сьогодні та в перспективі є розробка оперативної та гнучкої системи управління витратами, яка зможе забезпечувати підприємство об'єктивною інформацією щодо собівартості виробництва. Основним завданнями даної системи може виступати визначення та контроль оптимальних витрат і мінімізації збитків підприємства, пов'язаних з несвоєчасною підготовкою виробництва і виконанням будівельних робіт.

Особливості витрат як об'єкта управління полягають в їхній різноманітності, постійному змінненні під впливом зовнішнього та внутрішнього середовища, різній динаміці в різні періоди часу. Усе це призводить до ускладнення точного кількісного оцінювання величини, динаміки, рівня витрат, визначення впливу витрат на економічні результати діяльності підприємства та методи їх оптимізації. Ефективність планування й контролю рівня витрат залежить також від своєчасного забезпечення інформацією всіх рівнів управління витратами.

Із розвитком нових економічних методів і підходів витрати підприємства піддаються все більшому управлінському впливу, з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації та зниження. Отже, посилення уваги до витрат підприємства має першочергове значення, оскільки від правильної оцінки реальної собівартості залежить ефективність управління виробництвом, що в підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: навч. посіб. для студ. ВНЗ / П. Й. Атамас – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
2. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: [Текст]: монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336с.
3. Бланк И. А. Управление прибылью [Текст]: / И.А. Бланк. Изд. 3-е, перераб. и доп. – К.: Ника-Центр, 2007. – 766 с.
4. Бондар М. І. Звітність підприємства [Текст]: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.
5. Бондар М. І. Фінансовий облік [Текст]: підручник: у 2 ч. – Ч 2 / М. І. Бондар, В. І. Єфіменко, Л. Г. Ловінська та ін. /за ред. М. І. Бондаря та Л. Г. Ловінської. – К.: КНЕУ, 2012. – 590 с.
6. Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент. [Текст] / Ю. Бригхэм, Дж. Хьюстон; Экспресс-курс 4-е изд. / пер. с англ. – СПб.: Питер, 2007. – 544 с.
7. Булгакова С. В. Управленческий учет [Текст]: учебник / С. В. Булгакова. – М.: Кнорус, 2019. – 288 с.
8. Бурлака С. М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств [Електронний ресурс] / С. М. Бурлака // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 91-94. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_43.
9. Бутинец Ф. Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: / Ф. Ф. Бутинец, Я. В. Соколов, Д. А. Панков. – Житомир: ЧП Рута, 2012. – 660 с.
10. Ван Хорн Дж. К. Основы финансового менеджмента [Текст] / Ван Хорн Дж. К. – М.: Вильямс, 2006. – 1232 с.
11. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: теорія та практика: навч. посіб. / Н. І. Верхоглядова. – К.: ЦУЛ, 2010. – 354 с.
12. Виноградова М. О. Аудит [Електронний ресурс]: навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с. – Режим доступу: http://culonline.com.ua/Books/audit_vinograd.pdf

13. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст]: Підручник / С. Ф. Голов – К.: Лібра, 2006 – 704 с.
14. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі [Текст]: / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2011. – 839 с.
15. Гордієнко Н. І. Фінансовий облік [Текст]: навчальний посібник – 2-ге вид., доп. / Н. І. Гордієнко. – Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2015. – 284 с.
16. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (зі змінами від № 819-IX від 21.07.2020 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
17. Грабовецький Б. Є. Фінансовий аналіз та звітність [Текст]: навчальн. посібн. / Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц. – Вінниця: ВНТУ, 2011. – 281 с.
18. Дрофа А. А. Проблемные аспекты управления прибылью предприятия [Текст] / А. Дрофа, О. Лютая // Бізнес-інформ. – 2010. – № 12. – С. 140.
19. Друри К. Управленческий и производственный учет. [Текст] / К. Друри. Пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1071 с.
20. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними і національними стандартами [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. В. Жолнер; Нац. ун-т харч. технологій. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 365 с.
21. Жураковська І.В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку [Текст]: / І.В. Жураковська. // Економічний форум. – 2018. – № 1.
22. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань та господарських операцій [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 (із змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
23. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік [Текст]: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К.: ЦУЛ, 2014. – 600 с.
24. Кочетова О. І. Управління фінансовими результатами підприємств України [Текст] / Кочетова О. І. // Тези доповідей I Всеукраїнської науково-

теоретичної інтернет-конференції студентів і аспірантів. – Миколаїв: МНАУ, 2013. – С. 22-24.

25. Крупка Я. Д. Фінансовий облік [Текст]: підр. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін.. / 2-ге вид., доп. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 551 с.

26. Кужельний М.В. Організація обліку [Текст]: Підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

27. Лень В. С. Фінансовий облік [Текст]: навч. посіб. / В. С. Лень. – К.: Академія, 2011. – 608 с.

28. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік [Текст]: Підручник – 3-тє видання. / О. В. Лишиленко. – К.: ЦУЛ, 2011. – 670 с.

29. Ловінська Л. Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. 2009. 1. С. 58~65.

30. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета [Текст]: / Т. Н. Малькова. – Санкт-Петербург: Бизнес-Пресса, 2011. – 326 с.

31. Про внесення змін до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності: Наказ Мінекономіки від 2 березня 2010 року № 226.

32. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>

33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.2013 р. № 87. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_013

35. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід» 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: h

http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025

36. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 років [Електронний ресурс] - Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>.

37. Мних Є. В. Фінансовий аналіз [Текст]: підручник / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

38. Мочерний С. В. Політична економія [Текст]: навч. посібник / С. В. Мочерний. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687 с.

39. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>

40. Овсійчук О. В. Проблеми організації обліку фінансових результатів діяльності [Електронний ресурс] / О.В. Овсійчук // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 142-144. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_64.

41. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика [Текст]: Навчальний посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новиков, І. І. Рагуліна – К.: Алерта, 2010. – 584 с.

42. Озеран А. В. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ [Текст] / А. В. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 25–34.

43. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (із змінами від № 379 від 16.09.2019 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>.

44. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами, внесеними Законом України № 1072-IX від 04.12.2020 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами №

627 від 27.06.2013 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (із змінами № 627 від 27.06.2013 р.). - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 (із змінами від 27.06.2013 р. № 627). - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>.

48. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII (зі змінами № 524-IX від 04.03.2020 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами № 776-IX від 14.07.2020 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

50. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія [Текст] / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

51. Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств [Текст] / М. В. Рета, Г. О. Пляка // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 25 (1134). – С. 25-34.

52. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

53. Самохін Л. В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / Л. В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ – 2005. – № 91. – С. 57. – Режим доступу: <http://ea.donntu.org:8080/jspui/bitstream/123456789/795/1/Проблеми%20класифікації%20фінансових%20результатів%20та%20шляхи%20їх%20вирішення.pdf>.

54. Сарапіна О. Вдосконалення обліку фінансових результатів [Електронний ресурс] / О. Сарапіна, Я. Кутишенко // Матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін». – 2014. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/vdoskonalennja_obliku_finansovikh_rezultativ/52-1-0-896.

55. Сахарцева І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: [Текст]: Монографія. / І. І. Сахарцева. – К.: Кондор, 2005. – 374 с.

56. Сук Л. К. Фінансовий облік [Текст]: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. - 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2012. – 647 с.

57. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність [Текст]: підруч. / Н. М. Ткаченко // 7-е вид. доповн. – К.: Алерта, 2016. – 928 с.

58. Фаріон І.Д. Управлінський облік [Текст]: / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко – К.: ЦУЛ, 2012. – 792 с.

59. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку [Текст] / С. Б. Шипіна. // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2012. – №1(59). – С. 229-232.

60. Яріш П. М. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій [Текст] / П. М. Яріш, Ю. В. Касьянова // Управління розвитком. – 2013. – № 4 (144). – С. 159–162.

ДОДАТКИ