

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ, ФІНАНСІВ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

ПАЛАМАРЧУК Каріна Віталіївна

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та аудиту
Федоришина Лідія Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2023

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку, фінансів та аудиту

Кафедра аналізу та аудиту

Затверджую

зав. кафедри _____

« ____ » _____ 202 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Паламарчук Каріні Віталіївні

на тему:

«Облік і аналіз фінансових результатів: методологія та організація»
затверджена Наказом від «15» грудня 2022 р., № 201 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		08.2023р.
Розділ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	09.2023р.
Розділ 2	ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ	10.2023р..
Розділ 3	АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ	11.2023р.
Висновки та пропозиції		11.2023р.
Список використаних джерел		11.2023р.

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «__» листопада 2023р.

Завдання видав

керівник «__» грудня 2023р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Магістерська робота на тему: «Облік та аналіз фінансових результатів».

Мета магістерської роботи полягає у визначенні впливу фінансових результатів підприємства, регулювання на зміну показників прибутку, узагальнення методів що до покращення фінансових результатів.

Відповідно до окресленої мети в роботі визначено сукупність завдань, які спрямовані на її досягнення: розширити концептуальні підходи до ідентифікації сутності прибутку підприємства як ключового економічного суб'єкта з погляду фінансового результату господарювання задля нівелювання наявних відмінностей при його трактуванні в різних нормативно-правових актах; розвинути організаційний підхід до створення системи аналітичного обліку фінансових результатів шляхом їх класифікації для забезпечення достовірного відображення відповідних даних у звітності; обґрунтувати значення управлінської звітності як ключового джерела інформації для різних рівнів менеджменту; запропонувати напрями удосконалення облікової політики підприємств на основі побудови відповідної матриці врахування впливу запитів економічних інституцій.

Об'єктом дослідження є процес формування та обліково-аналітичне відображення фінансових результатів на прикладі ТОВ «Агрона Фрут Україна» м.Вінниця.

Предмет дослідження сукупність теоретико-методологічних, організаційних і практичних засад обліку та аналізу фінансових результатів ТОВ «Агрона Фрут Україна».

За результатами проведеного дослідження зроблені висновки та пропозиції.

Отримані в процесі дослідження результати можуть бути використані в практичній діяльності підприємств.

Магістерська робота містить 123 сторінки, 34 таблиць, 20 рисунків, список використаних джерел включає 119 найменування, 8 додатків.

Ключові слова: облік, аналіз, доходи, витрати, фінансові результати.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1.	10
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	
1.1. Економічна сутність та чинники формування фінансових результатів	10
1.2. Нормативно-правове регулювання фінансових результатів	21
2.3. Класифікація фінансових результатів підприємств	30
РОЗДІЛ 2	
ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ	36
2.1. Методологія обліку фінансових результатів діяльності підприємств	36
2.2. Управлінська звітність та напрями її розвитку	52
2.3. Облікове забезпечення формування фінансових результатів в системі управління підприємством	58
2.4. Інтегрована звітність підприємств – ключове джерело інформації для стейкхолдерів	67
РОЗДІЛ 3	75
АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ	
3.1. Теоретичні основи аналізу фінансових результатів підприємств	75
3.2. Методологічні підходи до аналізу фінансових результатів основної діяльності підприємств	81
3.3. Аналітичні оцінки фінансових результатів діяльності підприємства в системі управління	95
ВИСНОВКИ	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	112
ДОДАТКИ	124

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність та чинники формування фінансових результатів

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема, концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо.

Розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування відповідних напрямків його обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складові заради підвищення ефективності діяльності підприємств. Тракткування поняття «фінансовий результат» завжди було неоднозначним, в тому числі в історичному контексті.

Визначення фінансового результату як підсумок діяльності господарюючого суб'єкта історично привело до співіснування різних трактувань. Економічний зміст даного поняття залежить від цілей, досліджуваних у процесі господарської діяльності, від категорії користувача облікових даних, для якого проводилося виявлення фінансового результату та від набору облікових прийомів, якими володіє та чи інша облікова система. Порівняльний аналіз визначення сутності поняття «фінансові результати» різними науковцями наведено у табл. 1.1.

Отже, фінансовий результат на сьогоднішній день розглядають з декількох точок зору – як:

- 1) зміна величини (приросту чи зменшення) власного капіталу,
- 2) результат зіставлення доходів і витрат,

- 3) прибуток або збиток, тобто форма вираження фінансового результату),
- 4) результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво і реалізацію продукції),
- 5) зміна величини чистих активів підприємства,
- 6) додаткова вартість, створена у процесі виробництва та здійснення операцій фінансово – кредитного характеру,
- 7) ціна капіталу та інших виробничих факторів.

Таблиця 1.1

«Фінансові результати» з точки зору різних науковців

№ з/п	Науковець	Сутність поняття
1	2	3
1	Бутинець Ф. Ф.	Прибуток або збиток організації. Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті
2	Борисов А. Б.	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу. Визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами
3	Кондраков Н. П.	Відображає зміну власного капіталу за визначений період в результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства
4	Скасюк Р. В.	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства
5	Загородній А. Г. Вознюк Г. Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді.
6	Опарін В. М.	Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток. Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат
7	Пушкар М. С.	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності
8	Мочерний А. Д.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках
9	Лондар С. Л., Тимошенко О.В.	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період
11	Худолій Л. М.	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством
12	Ткаченко Н. М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності

Огляд нормативно-правової бази також показав, що в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не розглядається, в окремих нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку наведено сутність понять «прибуток» та «збиток».

Узагальнюючи надбання вчених-економістів з питань визначення даного поняття, пропонуємо використовувати наступне визначення: фінансові результати – це виражений в грошовій формі якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності організації шляхом зіставлення доходів та витрат, що виступає у формі прибутку чи збитку.

Одним з досить важливих аспектів організації аналітичного обліку фінансових результатів на підприємстві є їх обґрунтована класифікація. Підходи до класифікації фінансових результатів за різними ознаками містять суперечливі моменти, навіть на законодавчому рівні, так, наприклад, у 2013 році втратив чинність П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», в якому визначались основні види фінансових результатів, а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» запропоновано інший перелік показників, який досить сильно відрізняється від того, що застосовувався раніше. Так, за НП(С)БО передбачено оновлений перелік показників, зокрема: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід. Відповідно до НП(С)БО 1, який не передбачає відображення надзвичайних фінансових результатів з Плану рахунків виключено відповідні рахунки, але не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення.

На сьогоднішній день нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей. На нашу думку,

класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищують аналітичність отриманої інформації.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

За цим підходом порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати-випуск» передбачає існування двох способів:

- перший спосіб називають «лінійним», оскільки він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією.

- другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами.

Суб'єкти господарювання в Україні розраховують фінансовий результат саме за методом «витрати-випуск» в рамках синтаксичної парадигми.

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток.

У більшості країн світу чистий прибуток є ключовим показником фінансових результатів підприємства. В рамках світових досліджень запропоновано та досліджено три концепції його розрахунку (табл. 1.2). Саме

ці підходи закріплені у основних вітчизняних нормативних документах, зокрема у НП(С)БО 1, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню, яким передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

Таблиця 1.2

Основні світові концепції розрахунку чистого прибутку

№ з/п	Назва концепції	Основні характеристики та особливості концепції
1	2	3
1	Синтаксична	Доходи і витрати визнаються в міру здійснення господарських операцій з дотриманням класифікації за видами діяльності для їх постійного порівняння. Впровадження національних П(С)БО враховує цей підхід і трансформує систему визначення й відображення прибутку у звітності.
2	Семантична	Досліджуються можливості використання показника прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства за допомогою фінансових коефіцієнтів і максимізації його в певних умовах ринку.
3	Прагматична	Вивчаються процеси прийняття рішень та прогнозуванням майбутньої діяльності підприємства. З огляду на це, показник прибутку – необхідний елемент процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу і оцінки ризику інвестицій. При цьому постає проблема його оцінки, вибір якої залежить від мети прогнозу і його користувачів. Для прогнозування структуру прибутку у багатьох випадках найчастіше використовується теперішня вартість як найбільш прийнятна.

Певна річ, прибуток формується під впливом низки факторів, вирішальна роль серед яких відводиться здатності особистості до праці та функціонуванню капіталу, вкладеного в справу. Це свідчить, що теорії формування прибутку, сформовані представниками класичної політичної економії, не позбавлені раціональності.

Ідеї А. Сміта знайшли подальше відображення у працях Д. Рікардо, котрий під прибутком розумів надлишок вартості понад заробітну плату, і вважав, що прибуток залежить від її розміру. Саме Д. Рікардо спробував окреслити й інші чинники, які чинять вплив на величину прибутку. Натомість Дж. Мілль не

погоджувався із Д. Рікардо, що при збільшенні заробітної плати зменшується прибуток, наголошуючи на тому, що прибуток є винагородою за опосередковану працю, а заробітна плата використовується для відтворення виключно живої праці. Вченим було сформовано висновок про наявність антагоністичних суперечностей між прибутком і рентою.

При тлумаченні сутності прибутку Дж. Мілль вказував на те, що прибуток має задовольняти три цілі і «становити достатній еквівалент за утримання, відшкодування за ризик і винагороду за працю й мистецтво, необхідні для здійснення контролю над виробництвом». Трактування прибутку Дж. Міллем з позиції трудової теорії вартості Д. Рікардо та Н. Сеніора, який вважав, що підприємці задля виробництва обмежують себе в особистому витрачання коштів, очікуючи на ефект, наведено на рис. 1.1.

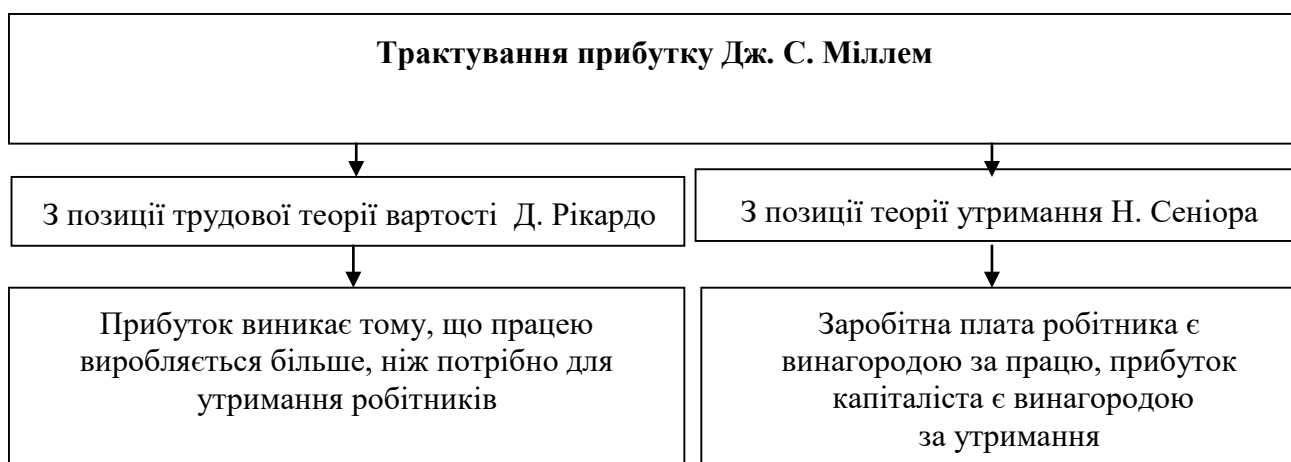


Рис. 1.1. Тлумачення прибутку Дж. С. Міллем

Підтримуючи ідеї Дж. Мілля, Дж. Мак-Куллох при аналізі прибутку розглядав його як відтворення уречевленої праці і дармових сил природи. Можна зробити висновок, що Дж. Мілль та Дж. Мак-Куллох прибуток ототожнювали із заробітною платою, що є не об'єктивно.

Значний доробок у дослідження прибутку вніс К. Маркс. У третьому томі фундаментальної праці «Капітал» він обґрунтував зменшення норми прибутку залежно від органічної будови капіталів, вкладених у різні галузі виробництва,

на відміну від А. Сміта, котрий пояснював зниження прибутку впливом конкуренції, та Д. Рікардо, який основним фактором падіння прибутку вважав зростання заробітної плати внаслідок збільшення земельної ренти. Тенденція норми прибутку до зниження, на думку К. Маркса, – це історичний феномен механізму саморуйнування капіталізму через неминучу в погоні за стійкою нормою прибутку зміну органічної будови капіталу на користь збільшення в його загальному обсязі частини постійного і відповідно зменшення частини змінного капіталу, який є джерелом додаткової вартості.

Згідно з трудовою теорією вартості К. Маркса вартість товару складається з вартості засобів виробництва, які спожиті, робочої сили та додаткової вартості. К. Марксом доведено, що норма прибутку впливає на додаткову вартість (є зовнішньою формою вияву норми додаткової вартості, що обчислюється як відношення додаткової вартості до витрат виробництва (суми постійного і змінного капіталу)), трансформуючи її в якісно нову форму прибутку, що є першим етапом перетворення вартості в ціну виробництва. Він стверджував, що «у масштабі суспільства, – коли розглядати всі галузі виробництва як одне ціле, – сума цін виробництва вироблених товарів дорівнює сумі їх вартостей». Дотримуючись думки, що прибуток – це плата за надані послуги чи просто дохід, украдений у робітника, він зробив висновок, що прибуток є своєрідним легалізованим грабунком.

М.І. Туган-Барановський визначав прибуток: по-перше, як суто соціальне явище, що виникло внаслідок існування класу капіталістів; по-друге, як історичну категорію, в соціальну основу якої покладено власність на засоби виробництва; по-третє, як дохід, що базується на експлуатації робітників капіталістами. М.І. Туган-Барановський вдало відмічав, що «прибуток – наріжний камінь капіталістичної господарської системи, і доводячи його непотрібність, ми сприяємо коливанню основ сучасного громадського порядку».

Відмінності у підходах до тлумачення прибутку за К. Марксом і М.І. Туган-Барановським наведено в табл. 1.3.

Як видно з табл. 1.3, позиції видатних учених К. Маркса і М.І. ТуганБарановського багато в чому суперечили одна одній, проте між ними наявна і подібність. Французький економіст А. Курно (1801-1877 рр.) довів, що максимальний прибуток можна отримати за таких обсягів виробництва, за яких граничний дохід дорівнюватиме граничним витратам. Для цього вченим використано апарат диференціального числення для дослідження умов зростання прибутку фірми.

Таблиця 1.3

Відмінності у підходах до висвітлення сутності прибутку у вченнях К. Маркса і М.І. Туган-Барановського

№ з/п	Позиції	Позиція К. Маркса	Позиція М. Туган-Барановського
1.	Теорія середньої норми прибутку	Норма прибутку має тенденцію до зниження через рух органічної будови капіталу у бік зменшення в загальному капіталі частини змінного капіталу, зумовленого нагромадженням капіталу	Матеріалістична доктрина вирівнювання прибутків внаслідок різної органічної будови капіталу є надуманою і не відповідає дійсності. Початкові норми прибутку в різних галузях не залежать від цієї будови
2.	Джерело прибутку	Лише змінний капітал є джерелом прибутку, постійний капітал відіграє пасивну роль	Прибутки підприємств з відносно більшою часткою змінного капіталу не є вищими, ніж прибутки, де переважає постійний капітал
3.	Чинники норми прибутку	Органічна будова капіталу	Продуктивність суспільної праці, співвідношення соціальних сил капіталістів і найманих працівників, швидкість обороту суспільного капіталу
4.	Визначення прибутку	Плата за надані послуги чи просто дохід, украдений у робітника; своєрідний легалізований грабунок	Доля капіталістів у загальному продукті, розмір якої визначається класовою боротьбою між капіталістами і найманими робітниками, соціальними відносинами за рамками ринку. Перевищення доходів над витратами

Англійський економіст-неокласик А. Маршал (1842-1924 рр.) у складі прибутку виокремив два самостійні види винагороди: підприємницький дохід (винагороду за підприємницьку діяльність, компенсацію негативних емоцій) та процент. Англійський економіст Дж. Хікс (1904-1989 рр.) не підтримав цю

позицію, за якою попит на товар не залежить від прибутку споживача, а проголосив «ефект прибутку» (залежність попиту на товар від розміру прибутку особистості). А. Маршал розумів прибуток як плату за спостереження й управління виробництвом, вважаючи його різновидом заробітної плати й трудового доходу, що не повною мірою розкриває сутність даного поняття.

Австро-американський економіст Й. Шумпетер (1883-1950 рр.) трактував прибуток як винагороду за нововведення, оскільки нові комбінації уможливають зниження виробничих витрат. Визначальними факторами при цьому виступають нові технології, ринки збуту, удосконалення організації чи управління, а не конкуренція якості чи ціни. Під підприємницьким прибутком науковець розумів різницю між доходами і витратами підприємця в результаті відкриття та реалізації нових комбінацій факторів виробництва, нових ринкових можливостей (товарів, технологій, послуг). Підприємницький прибуток за умов монополії може стати постійним, але все ж його визначальна риса – тимчасовість і мінливість. Він зникає, як тільки новаторська форма виробництва змінюється традиційною.

Таким чином, потреба в обчисленні фінансового результату діяльності виникла в період капіталістичного виробництва і призвела до п'яти теорій прибутку.

Чинники, які передували цьому процесу, проілюстровано на рис. 1.2.

Тлумачення прибутку в контексті бухгалтерського обліку, зокрема його ретроспективний вимір (додаток А) вказують на те, що ведення обліку прибутку вперше запропонували представники італійської облікової школи (з використанням подвійного запису і перенесенням залишків за рахунками доходів і витрат на рахунок «Капітал»). Досягненням французької облікової школи вважається зведення обліку до розрахунку фінансових результатів та проведення класифікації рахунків. У німецькій обліковій школі визначення прибутку вважалося метою бухгалтерського обліку.



Рис. 1.2 Чинники, які передували виникненню поняття «прибуток»

Тлумачення прибутку в контексті бухгалтерського обліку, зокрема його ретроспективний вимір вказують на те, що ведення обліку прибутку вперше запропонували представники італійської облікової школи (з використанням подвійного запису і перенесенням залишків за рахунками доходів і витрат на рахунок «Капітал»). Досягненням французької облікової школи вважається зведення обліку до розрахунку фінансових результатів та проведення класифікації рахунків. У німецькій обліковій школі визначення прибутку вважалося метою бухгалтерського обліку.

Представниками англо-американської облікової школи детально проаналізовано чинники прибутку і доведено, що значення прибутку є більш інформативним, аніж увесь баланс підприємства. «Особливість англоамериканської школи бухгалтерського обліку полягає і в тому, що вона довела до крайнощів одну з ідей – можливість обчислення прибутку. Заслугою американських бухгалтерів став доказ того, що прибуток не відображає економічного змісту – дійсного результату господарської діяльності. Усвідомлення цього призвело до розмежування американськими вченими понять бухгалтерського (результату реалізації товарів або послуг) і економічного прибутку (результату функціонування капіталу)».

Таблиця 1.4

Напрями трактування сутності прибутку

№ з/п	Сутність прибутку	Автори
Прибуток у наукових працях з обліку, аналізу та аудиту		
1.	Перевищення доходів над витратами	Ф. Бутинець, І. Жиглей, В. Кузь, О. Лаговська, О. Олійник Г. Азаренкова, Т. Журавель, Р. Михайленко, А. Азрилян, К. Кобиляцька, А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко, Н. Марценяк, В. Лащак, К. Ноубс, Г. Осовська, О. Юшкевич, Б. Райзберг, Л. Лозовський, Е. Стародубцева, О. Сліпушко, Л. Чернелевський
2.	Частина чистого доходу, яка залишається на підприємстві після відшкодування витрат	М. Кужельний, В. Лінник, В. Лень, В. Гливенко, Г. Савицька, І. Бойчик, Г. Вечканов
3.	Приріст власного капіталу	М. Скрипник, Н. Прохар
4.	Винагорода за підприємницьку діяльність у формі економічного ефекту	О. Осадча
5.	Складова власного капіталу підприємства	Ю. Воскобійник
Прибуток у наукових працях з фінансів		
1.	Частина виручки	С. Покропивний, П. Харів, М. Хопчан, Н. Верхоглядова, Д. Левчинський, О. Герасимова, О. Щеглова, Л. Лещенко, Г. Тарасюк, Л. Шваб
2.	Різниця між загальною сумою доходів і витратами	Г. Азаренкова, Т. Журавель, Р. Михайленко, Г. Климко, І. Ніколаєва, І. Фамінський
3.	Частина вартості прибуткового продукту	І. Матюшенко
Прибуток у наукових працях з економіки підприємства та економічної теорії		
1.	Додаткова вартість	В. Андрійчук
2.	Частина вартості додаткового продукту	К. Посиلاسва, В. Гарбузов, М. Данилюк
3.	Грошовий вираз частини вартості додаткового продукту	І. Ігнатюк
4.	Форма прояву вартості додаткового продукту	В. Шило, М. Молдаванов
5.	Перетворена похідна форма додаткової вартості	Б. Гаврилишин
6.	Система відносин між підприємцями	В. Федоренко, Я. Шафорост
7.	Різниця між виручкою і витратами	А. Борисов, О. Богачова, К. Винокуров, Ю. Крусь, В. Іфтемічук, М. Іфтемічук, Н. Сичева
8.	Форма доходу підприємця	Л. Устінова

Аналіз дефініцій прибутку, проведений за трьома напрямками в обліку, аналізі та аудиті; фінансах; економіці підприємства та економічній теорії, вказує на відсутність єдиного уніфікованого підходу до розгляду його сутності серед учених. Загалом поняття прибутку – багатоаспектне (табл. 1.4).

Таким чином, більшість науковців в обліку, аналізі та аудиті ідентифікують прибуток за аналогією до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» як перевищення доходів над витратами

1.2. Нормативно-правове регулювання фінансових результатів

В перших нормативно-правових актах незалежної України зазначалось, що «прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, витрат на оплату праці» (ст. 15 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-ХІІ, ст. 87 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-ІV). Відповідно до ст. 71 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 03.04.1993 р. № 250 (нечинного нині) балансовий прибуток – це сума фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства за звітний період, що складається з фінансового результату від реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи продукцію підсобних, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних (лізингових) операцій, роялті та інших позареалізаційних операцій. Водночас, він є уречевленням інтересів суб'єктів розподілу, про що слід обов'язково наголошувати в ідентифікаціях прибутку поряд з умовами його обчислення.

Визначення прибутку й збитку в чинних нині П(С)БО наведено в табл. 1.5.

Безперечно прибуток слід характеризувати як:

- ✓ чинник розвитку і наслідок будь-якого виробництва, мету створення і функціонування підприємства, генератор виробничого процесу, джерело забезпечення внутрішніх потреб підприємства;
- ✓ основний показник успішної діяльності підприємства;

✓ фінансовий результат діяльності господарюючого суб'єкта, що одержаний при співпраці з контрагентами внаслідок використання знань, вмінь та навичок працівників, коли дохід перевищує витрати.

Таблиця 1.5

Ідентифікація сутності прибутку і збитку в стандартах бухгалтерського обліку

№ з/п	Джерело	Визначення прибутку
1.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
2.	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку». Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ

Джерело: узагальнено автором

У цьому сенсі необґрунтованою є позиція Т. Р. Фецовича, який під прибутком розуміє «позитивний або негативний фінансовий результат підприємницької діяльності...». Якщо фінансовий результат негативний, то в обліку фіксується збиток, а не прибуток, відповідно, наявне перевищення витрат над доходами, а не навпаки.

Це визначення ілюструє основні характеристики прибутку підприємства: прибуток отримується за умови перевищення доходів над витратами, відображеними в системі бухгалтерського обліку, акцентовано існування економічних ризиків та можливість одержання прибутку за наявності конкурентних переваг. Це обґрунтовано, оскільки складові підприємницького

потенціалу, економічні ризики та конкурентні переваги впливають на величину прибутку підприємства.

У процесі проведення контент-аналізу Л.М. Радзіховська та О.В. Іващук довели, що найбільш значущими ознаками поняття «економічний ризик», враховуючи визначення сучасних зарубіжних та вітчизняних дослідників, є «ймовірність» (44%), «невизначеність» (40%), «втрати» (32%), найменш значимими є «невдача», «негативний наслідок», «випадковість», «непевність». Тому для розуміння природи економічного ризику доцільно окреслити зв'язок між ризиком і прибутком, що проявляється у такому: задля отримання прибутку (поряд з ризиком втрат існує ймовірність одержання додаткових доходів) господарюючий суб'єкт нерідко свідомо йде на прийняття ризикованого рішення. Постає вибір: або ризик втрат, або можливість збільшення доходів; за нульового ризику фіксується найменший прибуток; чим меншою мірою ризикує господарюючий суб'єкт, тим прибуток меншого розміру він отримує; збільшення ризику впливає на зростання прибутку. Слід врахувати, що прибуток надає конкурентні переваги суб'єктам господарювання, відтак, ризиків діяльності уникнути нереально.

Водночас основою формування конкурентних переваг є отримання позитивного фінансового результату. Проведений аналіз сутності поняття «конкурентна перевага» вказує на значні розбіжності у тлумаченні, що дає підстави згрупувати погляди науковців у відповідні наукові напрями (табл. 1.6). Інституційне середовище формує інституційні зміни, і навпаки: зміни впливають на інституційне середовище. Основними чинниками зовнішнього інституційного середовища є податкова політика; нормативно-правова база, в тому числі та, що регламентує методологію визначення фінансових результатів; інформаційно-консультаційне забезпечення; масштаби тіньової економіки; науково-технічний прогрес; глобалізація.

В інституційному (інституціональному) середовищі існують формальні та неформальні інститути. Формальними є ті правила, механізми, які передбачені нормативно-правовими актами, неформальними – загальноприйняті норми

поведінки людей (традиції, звичаї, моральні цінності).

Таблиця 1.6

Систематизація теоретичних підходів до визначення джерел формування конкурентних переваг

№ з/п	Назва підходу	Ринкові вимоги	Основні джерела конкурентних переваг	Представники підходу
1.	Ресурсно-витратний	Товари за помірними цінами	Наявність факторів (ресурсів) виробництва та ефективність їх використання	А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.-Ж. Ламбен, Е. Хекшер, Б. Олін, М. Портер, Е. Макдонелл, І. Ансофф, Г.Л. Азоєв, П.Г. Клівець
2.	Якісний	Покращені якісні характеристики	Постійне підвищення якості продукції, товарів, послуг	Л.С. Шевченко, І.П. Отенко, Є.О. Полтавська, В. Сітниченко
3.	Адаптивно-інноваційний	Постійні зміни вимог споживачів потребують оригінальності та неповторності товарів	Гнучкість, адаптивність, інновації	М.М. Лепа, С. Попов, А.П. Челенков, Г.Р. Кремев, В. Бурр, В.А. Василенко
4.	Ціннісно-компетентний	Висока компетентність підприємства у будь-якій сфері діяльності	Ексклюзивна цінність товару, способу виробництва, продажу, ексклюзивна цінність торгової марки	Р.А. Фатхутдінов, А.В. Шегда, В. Баранчєєв, Д.О. Барабась, В.Д. Немцов, Л.Є. Довгань

Як влучно констатує В.М. Жук, «...в будь-якій інституціональній системі формальні інститути займають лише невелику видиму частину. Головна ж частина інституціональної системи, що нагадує невидиму основу айсберга, – це неформальні інститути: культура, традиції, стереотипи поведінки» [32, с. 110].

За результатами узагальнення розвитку наукової думки щодо послідовності розрахунку фінансового результату господарської діяльності в роботі виокремлено такі концепції: облікового періоду, консерватизму, реалізації, зв'язку доходів і витрат, послідовності, суттєвості (в табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Концепції формування та відображення фінансових результатів

Назва концепції	Зміст концепції
1	2
Концепція облікового періоду	Бухгалтерський облік оцінює діяльність суб'єкта господарювання за конкретний проміжок часу, який називається обліковим періодом. При представленні звітності зовнішнім сторонам обліковим періодом, зазвичай, є один рік.
Концепція консерватизму	Доходи (збільшення нерозподіленого прибутку) визнаються тільки тоді, коли є обґрунтована впевненість в їх надходженні. Витрати (зменшення нерозподіленого прибутку) визнаються по мірі виникнення обґрунтованої можливості вважати їх такими.
Концепція реалізації	Згідно даної концепції визначається сума доходів, які повинні бути визнані від певної реалізації. Реалізацією вважається надходження коштів чи вимог на них (рахунків до оплати) в результаті продажу товарів чи послуг. Дохід визнається визнанням, якщо відносно нього є обґрунтована впевненість стосовно оплати.
Концепція зв'язку доходів і витрат	Якщо певна подія впливає як на доходи, так і на витрати, то вплив на них повинен бути визнаний в одному звітному періоді. Слід враховувати два критерії визнання витрат: 1. витрати, пов'язані з господарською діяльністю даного періоду, є витратами періоду; 2. витратами поточного періоду є витрати, які не пов'язані з доходами майбутніх періодів.
Концепція послідовності	Вибравши певний метод обліку, суб'єкт господарювання повинен дотримуватися його для всіх наступних подій схожого характеру, доки не виникнуть вагомні причини для зміни методу. При частій зміні методики обліку порівняння фінансової звітності різних періодів може бути утруднено.
Концепція суттєвості	Незначні події можуть не прийматися до уваги, але вся важлива інформація повинна бути розкрита повністю.

В дисертаційній роботі В. Дибби транзакційні витрати виділено за ознаками контрольованості, етапів транзакції, об'єктивності виникнення, залежно від моменту укладання контракту і запропоновано узгодженість ринкових транзакційних витрат з витратами діяльності з урахуванням вимог П(С)БО 16 «Витрати» та Плану рахунків бухгалтерського обліку [25]. В монографічному дослідженні В.М. Жука розроблено класифікацію транзакційних витрат, характерну саме для вітчизняного інституціонального середовища, що мотивована вирішенням проблем конкурентоспроможності [32, с. 277].

Основні форми транзакційних витрат представлено у табл. 1.8.

Основні форми трансакційних витрат

№ з/п	Чинники впливу	За Р. Коузом, В.В. Козюк	За К. Менаром, В.Д. Базилевич	а Д. Нортон, В.Д. Базилевич	За О. Вільямсоном, В.Д. Базилевич	В.М. Жук	За Т. Еггертсоном, В.В. Разумов	А.М. Нестеренко
1.	Витрати на пошук інформації	+	+		+	+	+	+
2.	Витрати на здійснення переговорів та укладання контрактів	+			+	+	+	+
3.	Витрати виміру	+		+	+			
4.	Витрати специфікації та захисту прав власності	+						+
5.	Витрати опортуністичної поведінки (витрати захисту від опортуністичної поведінки)	+	+		+	+		+
6.	Витрати на виділення		+					
7.	Витрати на масштаб		+					
8.	Витрати на захист прав			+	+		+	
9.	Витрати на нагляд за дотриманням угод			+				
10.	Витрати на забезпечення виконання угод			+			+	
11.	Витрати «ex ante» (виникають до обміну)				+			
12.	Витрати «ex post» (виникають після обміну)				+			
13.	Витрати оцінки та контролю якості					+		
14.	Витрати на пошук потенційних покупців і продавців та актуальної інформації про їхню поведінку і матеріальне становище						+	
15.	Витрати на торги, необхідні для виявлення справжніх позицій покупців і продавців при ендогенних цінах						+	
16.	Витрати оцінки і контролю якості							+

Отже, на інтереси зацікавленої особи також впливають: відповідальність як свідоме ставлення до вимог суспільної необхідності, обов'язків, соціальних завдань, норм, цінностей; етика як сукупність моральних правил; очікування як залежність поведінки від певних обставин; переконання як пошук впливу на думки і вчинки.

В процесі ведення обліку та формування звітності підприємствами активно проявляються функції бухгалтерського обліку, які формуються під впливом численних особливостей підприємства. Сутність обліку загалом виражається

в його функціях. Через функції бухгалтерського обліку проявляються основні властивості та призначення. Для розуміння функцій бухгалтерського обліку надзвичайно важлива облікова характеристика, досліджена за правилом попиту та пропозиції. Наявність запиту на бухгалтерську інформацію з боку зовнішніх та внутрішніх користувачів обґрунтовується існуванням функціональної затребуваності бухгалтерського обліку. З використанням методів, прийомів та процедур обліку через розкриття його функціональних здатностей уможливаються ефективні комунікації між учасниками економічних відносин як на рівні окремого підприємства, так і на рівні держави. Взаємозв'язок між функціональною затребуваністю бухгалтерського обліку і його функціональними можливостями, визначений В.М. Жуком, ілюструє рис. 1.3.



Рис. 1.3 Стадії реалізації функцій за В.М.Жуком

Джерело: розроблено автором на основі: [32, с. 73]

Функціональні можливості обліку важливі саме в теоретичному обґрунтуванні системності й функціональності появи (пропозиції) нових функцій обліку, на думку В.М. Жука [32, с. 74], котрий у своєму дослідженні пропонує модель розвитку функцій в інституціональній теорії, в основу якої покладено діалектичну взаємодію функціональної затребуваності і функціональних можливостей бухгалтерського обліку [32, с. 75].

Блок управлінської функціональної затребуваності відповідає за практичний рівень бухгалтерського обліку, і відповідно задовольняється

«класичними» функціями бухгалтерського обліку. Блок інституційної функціональної затребуваності є представленням бухгалтерського обліку як науки та як соціально-економічного інституту. Інформаційні потреби (запити) цього блоку задовольняються через реалізацію додаткових функцій бухгалтерського обліку. Варто зазначити, що автор не конкретизує перелік функцій бухгалтерського обліку, що відповідають за інституційну функціональну затребуваність, а навпаки, зазначає, що їх кількість необмежена.

Залежно від виду економічної діяльності підприємства, системи оподаткування, загальної економічної ситуації в країні, ринкових умов господарства. Основними функціями є інформаційна й контрольна, аналітична – їх похідна. Решта – модифікація вже існуючих. Інформаційна функція бухгалтерського обліку традиційно досліджується через призму передачі інформації для прийняття управлінських рішень, ілюструє функціонування господарюючого суб'єкта в усіх його проявах, а також характеризує наявні ресурси і результати їх використання. Як справедливо відмічає О.С. Височан, «...розвиток обліку перш за все пов'язаний із трансформацією інформаційної функції для забезпечення підвищення його ролі в управлінні підприємством, що прямо пов'язано з дослідженням змісту останньої» [14, с. 49]. Функції обліку можуть бути деталізовані (табл. 1.9).

До основних проблем, пов'язаних із реалізацією цієї функції, логічно віднести такі, як:

- ретроспективний характер відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій та подій часто не відповідає потребам стратегічного управління господарською діяльністю;
- періодичний характер отримання звітної інформації в бухгалтерському обліку орієнтований на відносно тривалий звітний період;

Таблиця 1.9

Функції бухгалтерського обліку, виокремлені в наукових джерелах

№ з/п	Функції бухгалтерського обліку	Імена прізвища														
		В.Г. Швець	Г.Г. Кірейцев	М.В. Кужельний	Ф.Ф. Бутинець	Л.К. Сук	В.В. Сопко	Н.М. Малюга	Л.В. Гуцаленко	А.М. Кузьмінський	В.О. Осмятченко	В.С. Лень	Л.Г. Ловінська	І.Б. Садовська	В.І. Бачинський [Л.І. Вороніна
1.	Інформаційна	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.	Аналітична	+		+	+		+	+	+		+	+		+	+	+
3.	Контрольна	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+
4.	Оцінювальна (оціночна)	+		+			+							+	+	
5.	Регулююча		+					+								
6.	Прогностична		+					+	+							
7.	Соціальна							+						+		
8.	Планова															+
9.	Управлінська (управління)					+					+		+			
10.	Правового захисту		+													
11.	Зворотного зв'язку														+	+
12.	Прямого та зворотного зв'язку										+					
13.	Захисна		+					+								
14.	Мотивуюча		+					+								
15.	Науково-пізнавальна		+													

➤ різноаспектність облікової інформації актуалізує необхідність її перевірки та зіставності з інформаційними потребами системи управління підприємством відповідно до профілю одержувача, слід також організувати відбір інформації залежно від рівня суб'єктів управління;

➤ представлення інформації в традиційних облікових звітних формах поступово відходить у минуле, формат звітності лібералізується, що вимагає високої кваліфікації облікового персоналу, підвищує його відповідальність та перетворює облік у повноцінну функцію управління [20, с. 48].

Для ефективної реалізації основної мети бухгалтерського обліку потрібно забезпечити оптимальний взаємозв'язок між його інформаційною та контрольною функціями, що має бути реалізовано через положення внутрішніх облікових документів, зокрема наказу про облікову політику.

1.3. Класифікація фінансових результатів підприємств

Ефективне управління підприємствами досягається через реалізацію основних функцій управління (планування, організації, мотивації та контролю), взаємозв'язок між якими забезпечується системою бухгалтерського обліку, що зазнає постійних змін на різних рівнях пізнання. Максимізація фінансових результатів – основна мета діяльності кожного господарюючого суб'єкта, оскільки поліпшення матеріального стану працівників і власників, можливість впровадження досягнень науково-технічного прогресу, розширення обсягів, виконання зобов'язань перед контрагентами та бюджетом, диверсифікація діяльності безпосередньо залежать від результативності господарювання. Для достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності наслідків операцій із формування та розподілу прибутку доцільно дослідити проблеми його класифікації.

З позиції обліку в чинних П(С)БО регламентовано використання різних словосполучень, у яких зустрічається поняття прибутку (збитку), зокрема: валовий: прибуток (збиток); фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток, збиток; фінансовий результат до оподаткування: прибуток, збиток); від припиненої діяльності після оподаткування; чистий фінансовий результат: прибуток, збиток; чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; обліковий прибуток (збиток); податковий прибуток (збиток) (рис. 1.4).

В НП(С)БО 1 визначено різні види прибутку (збитку), які виникають внаслідок поетапного їх обчислення. Натомість П(С)БО 17 оперує поняттями облікового (розрахованого за результатами ведення бухгалтерському обліку) та податкового прибутку (збитку) (визначеного за ПКУ).

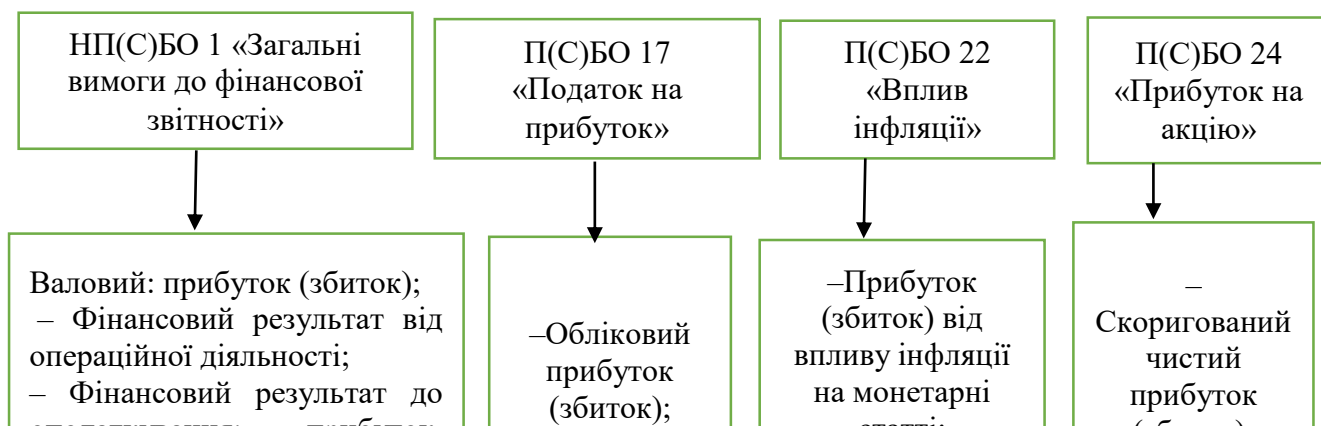


Рис. 1.4. Види прибутку (збитку) за національними П(С)БО

Джерело: розроблено автором

Таке розмежування недоцільне, оскільки податок на прибуток нині визначається за правилами бухгалтерського обліку з урахуванням податкових різниць.

Виокремлення доходу і витрат у даному розрізі уможлиблює обчислення розміру прибутку (збитку), значення якого може вплинути на управлінські рішення, які стосуються продовження ведення діяльності у даному напрямку. Теоретично і практично обґрунтована класифікація фінансових результатів підприємств забезпечує підвищення аналітичності обліку, відіграє важливу роль в ефективному провадженні діяльності, оскільки створює можливість об'єктивного формування та відображення даних про фінансові результати в розрізі їх видів у фінансовій і статистичній звітності, що посилює об'єктивність значень показників, які використовуються зовнішніми і внутрішніми керівниками для прийняття обґрунтованих рішень.

Таблиця 1.10

Класифікація фінансових результатів підприємств

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Види прибутку (збитку)
--------------	------------------------------	-------------------------------

1.	Види діяльності	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності: операційної (основної та іншої операційної), фінансової, інвестиційної; прибуток (збиток) від надзвичайних подій
2.	Періодичність одержання	Прибуток (збиток) за місяць; квартал; півріччя; три квартали; рік; прибуток (збиток) за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік
3.	Вид обліку	Прибуток (збиток) за даними бухгалтерського обліку; прибуток (збиток) з урахуванням податкових різниць
4.	Вид виробництва	Прибуток (збиток) від діяльності підрозділів основного виробництва; прибуток (збиток) від діяльності підрозділів допоміжного виробництва; прибуток (збиток) від діяльності обслуговуючих господарств
5.	Запланованість отримання	Плановий прибуток (збиток); фактичний прибуток (збиток)
6.	Відображення у звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)	Валовий прибуток (збиток); фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток); фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток); прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування; чистий фінансовий результат: прибуток (збиток); чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію
7.	Ступінь децентралізації прибутку	Прибуток (збиток) від діяльності робітника; бригади; цеху; прибуток (збиток) від діяльності підприємства загалом
8.	Об'єкт визначення	Прибуток (збиток) від діяльності підприємства загалом; прибуток (збиток) за окремим видом економічної діяльності
9.	Регулярність одержання	Регулярний (систематичний) прибуток (збиток); нерегулярний (разовий) прибуток (збиток)
10.	Інфляційні процеси	Номінальний прибуток (збиток); реальний прибуток (збиток)
11.	Етапи інвестиційного процесу	Кошторисний прибуток; плановий прибуток; фактичний прибуток (збиток)
12.	Врахування прихованих витрат	Економічний прибуток (збиток) бухгалтерський прибуток (збиток)
13.	Період формування	Прибуток (збиток) минулого періоду; прибуток (збиток) звітного періоду; прибуток (збиток) майбутнього періоду

Джерело: узагальнено автором.

Загалом класифікаційні ознаки об'єктів дослідження в економічній теорії, теорії бухгалтерського обліку, теорії менеджменту та теорії фінансів нерідко різняться і послаблюють тим самим дієвість методології економічної науки. Одержавши прибуток, кожен господарюючий суб'єкт прагне його використати найбільш ефективно. Напрями розподілу прибутку цікавлять усіх заінтересованих осіб, безпосередньо причетних до його одержання. Від

напрямів розподілу прибутку залежить розвиток підприємства у майбутньому, його стійкість до змін зовнішнього й внутрішнього середовища

Сутність поняття доходу, як елемента фінансового результату від діяльності підприємства потребує уточнення, так як при цьому має враховуватися обов'язкове збільшення саме економічних вигод у формі надходження активів, що одержані в результаті відокремлення їх від біологічного активу та призначених для продажу й зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу впродовж звітного періоду, а також вони утворюють фінансово-економічну основу з метою покриття поточних витрат.

В сучасних реаліях надзвичайно важливо забезпечити розподіл прибутку відповідно до обраної стратегії розвитку підприємства, що фіксується у Статуті, в якому прописується мета, окреслюються основні види діяльності, зазначаються органи управління, наводяться напрями розподілу прибутку.

Слід зауважити, що не використовуються нині такі напрями розподілу прибутку, як: розвиток виробництва, соціальний розвиток, матеріальне заохочення, преміювання працівників, погашення податкових зобов'язань, виплата відсотків за кредитами, хоча окремі вчені їх все ще виділяють. За аналогією, чистий прибуток не спрямовується на утворення фондів споживання і накопичення. Не виокремлюються системи пропорцій поділу прибутку на частину, що капіталізується, і частину, що споживається.

У складі системи виокремлено такі компоненти, як формування прибутку та його розподіл, подано чинники, які впливають на дані елементи і показано, що в звітному періоді розподіл прибутку залежить від формування його величини, а в майбутньому розподіл прибутку впливає на розмір прибутку підприємства.



Рис. 1.5 Система формування та розподілу чистого прибутку підприємств

Джерело: розроблено автором

Окреслені елементи системи формування та розподілу чистого прибутку будівельних підприємств взаємопов'язані, в поєднанні вони становлять цілісність. Така система є чинником впливу на зростання іміджу, ділової репутації, ринкової вартості будівельного підприємства, продуктивності праці, вона має корелювати з окресленими стратегічними і тактичними цілями

господарюючого суб'єкта.

Отже, фінансовий результат як елемент організації обліку та системи управління підприємством виступає як узагальнюючий показник, який:

1. інтегрує у собі вплив всієї фінансово-господарської діяльності підприємства,
2. дає можливість установити взаємозв'язки між усіма іншими економічними показниками,
3. дає можливість узагальнити результати діяльності.

Сучасна західна економічна література розглядає прибуток як дохід отриманий від використання певних чинників виробництва, в тому числі і як плату за понесений ризик, або за невизначеність результатів підприємницької діяльності. Це виступає надзвичайно актуальним для організації і ведення бізнесу в сфері європейської інтеграції.

На даний час вітчизняні підприємства практично не розподіляють чистий прибуток, що доведено в процесі дослідження фінансової звітності. В окремих випадках у формі № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) зафіксовано нерозподілений прибуток, у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) – чистий прибуток, а у формі № 4 «Звіт про власний капітал» не заявлено жодних напрямів розподілу прибутку. Таким чином, власники підприємств повною мірою не використовують надане їм право контролювання розподілу наявного прибутку, що негативно позначається на ефективності процесу господарювання в майбутньому.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

2.1. Методологія обліку фінансових результатів діяльності підприємств

Для дослідження процесів трансформації облікового процесу основної діяльності підприємств необхідно розширити межі традиційної теорії бухгалтерського обліку з ідентифікацією належного сучасного інструментарію методології бухгалтерського обліку. Водночас, переорієнтація діяльності підприємств та умови інституційної економіки відповідно до положень теорії інтересів, теорії контрактів та сталого розвитку актуалізує необхідність суттєвого оновлення системи обліку з відповідним поглибленням її методології та методів. Ф.Ф. Бутинець слушно зазначає: «Якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, то методи вивчають, як саме йти цим шляхом. Методи характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження» [10, с. 384].

Загалом ученими під методологією обліку переважно розуміється вчення (наука) про методи дослідження (пізнання). Н.М. Малюга справедливо констатує, що методологія конкретизується до певної методики (порядку використання методів) і техніки дій (прийомів), і є важливим інструментом регулювання економіки на всіх рівнях [61, с. 478]. Л.В. Чижевська вказує, що «...методологія включає дослідження системи бухгалтерського обліку і утворення моделей обліку, а її специфічність полягає у двоїстому характері: методологія спрямована на дослідження предмета обліку і водночас облік як наука використовує загальну методологію науки».

Методологію обліку формують методи обліку, методологічні інструменти, прийоми, які в сукупності є основою для групування, систематизації, трансформації облікових даних в економічну інформацію, адаптовану для прийняття адекватних рішень. М.С. Пушкар методологію обліку трактує більш широко, а саме: як «принципи й правила отримання,

обробки, фіксації та передавання інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного фонду, фондів спеціального призначення та інших питань».

В енциклопедіях та словниках методологія визнається як:

- принципи побудови методів, їх наукове узагальнення;
- вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності;
- система принципів і способів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему.

Традиційно при побудові методології виокремлюються процедурний (виділяються групи облікових процедур) та адитивний (методологія розглядається як сукупність способів, сума елементів методу обліку) підходи. Процедурний підхід, розробником якого вважається О.П. Рудановський, підтримується багатьма науковцями, і передбачає такі процеси, як: реєстрація, систематизація, координація, оцінка; спостереження, реєстрація, групування, зведення, аналіз та передача даних; спостереження, збір, ідентифікація, оцінка, класифікація, опрацювання, передача інформації; реєстрація, групування, інтерпретація даних; спостереження, вимірювання, реєстрація, групування й узагальнення фактів господарської діяльності; спостереження, вимірювання, реєстрація, класифікація, узагальнення.

Розбудова методології обліку за адитивним підходом розпочалася з 1938 р., коли А.М. Лозинський виділив подвійний запис як єдиний елемент методу бухгалтерського обліку. Надалі вчені поступово додавали інші елементи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Еволюція елементів методу бухгалтерського обліку в 1938-1962 рр.

№ з/п	Автор	Рік	Елементи методу бухгалтерського обліку							
			подвійний запис	документування	рахунки	баланс	оцінка	калькулювання	інвентаризація	звітність
1.	А.М. Лозинський	1938	+							
2.	П.Н. Василенко	1942	+	+	+	+				
3.	А.А. Афанасьєв	1952	+	+	+	+	+	+		
4.	Н.В. Дембінський	1957	+	+	+	+	+	+	+	
5.	П.Н. Василенко	1959	+	+	+	+	+	+	+	+
6.	А.Л. Бикова	1962	+	+	+	+	+	+	+	+

Нині у дослідженнях науковців простежується переважно саме восьмиелементний підхід щодо складових методу бухгалтерського обліку. Хоча окремими вченими пропонується розширити окреслений набір. Так, О.М. Петрук переконливо стверджує, що план рахунків також представляє собою елемент методу бухгалтерського обліку. П.В. Мезенцев наполягає на тому, що елементами методу бухгалтерського обліку є виключно подвійний запис, рахунки і баланс.

Н.М. Малюга при дослідженні складових елементів методу бухгалтерського обліку наводить відмінності у трактуваннях вченими складових елементів методу бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

Проф. О.А. Лаговська, підтримуючи точку зору Я.В. Соколова, зауважує, що облікове моделювання покликане змоделювати функціональні та динамічні характеристики об'єктів управління, що є основою для прогнозування їх стану та змін у майбутньому. Така ж позиція простежується у дослідженнях М.Г. Чумаченка. Процедуру облікового моделювання, запропоновану О.А. Лаговською, ілюструє рис. 2.1.

В.М. Жук справедливо констатує, що «...моделювання у бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів і наукових підходів не тільки для відображення господарських процесів і явищ (через специфічно створені символи і описи), а і для стимулювання бажаного розвитку

бухгалтерського обліку, його сприйняття як важливого соціально-економічного інституту» [32, с. 269].

Таблиця 2.2

Склад елементів методу бухгалтерського обліку у працях науковців

№ з/п	Автор	Елементи методу бухгалтерського обліку								
		подвійний запис	документування	рахунки	баланс	оцінка	калькулювання	інвентаризація	звітність	узагальнення підсумків бухгалтерських записів
1.	М.І. Баканов	+	+	+	+	-	+	+	+	-
2.	Г.В. Ващинський	+	+	+	+	+	+	+	-	+
3.	М.І. Кутер, Т.С. Мітюшкін	+	+	+	+	+	-	+	-	-
4.	А.А. Афанасьєв	+	+	+	+	+	+	-	-	-
5.	П.П. Німчинов, С.К. Татур, М.Д. Цемко	+	+	+	+	-	-	+	-	-
6.	С.О. Щенков	+	-	-	+	-	-	-	-	-
7.	М.О. Браун, П.В. Мезенцев, А.К. Фараджев	+	-	+	+	-	-	-	-	-
8.	Н.А. Леонтьєв	+	-	+	+	-	-	-	-	-

Джерело: узагальнено автором за даними: [61; 75]

Моделювання алгоритму вирішення завдань бухгалтерського обліку представлено такими чинниками, як: інтерпретація МСФЗ (Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Комітет з інтерпретації МСФЗ), Методичні рекомендації Міністерства фінансів України, інших галузевих міністерств та відомств, методики. З позиції науковця, векторами майбутнього тренду розвитку облікового моделювання в межах інституціональної парадигми є: розвиток функцій, предмета, об'єктів, методів та інструментів обліку, що підвищить його практичну потребу, доведе необхідність в науці «бухгалтерського імперіалізму»; кількісне і якісне зростання суб'єктів методологічного впливу, що збагатить пропозицію і змістовність моделей.

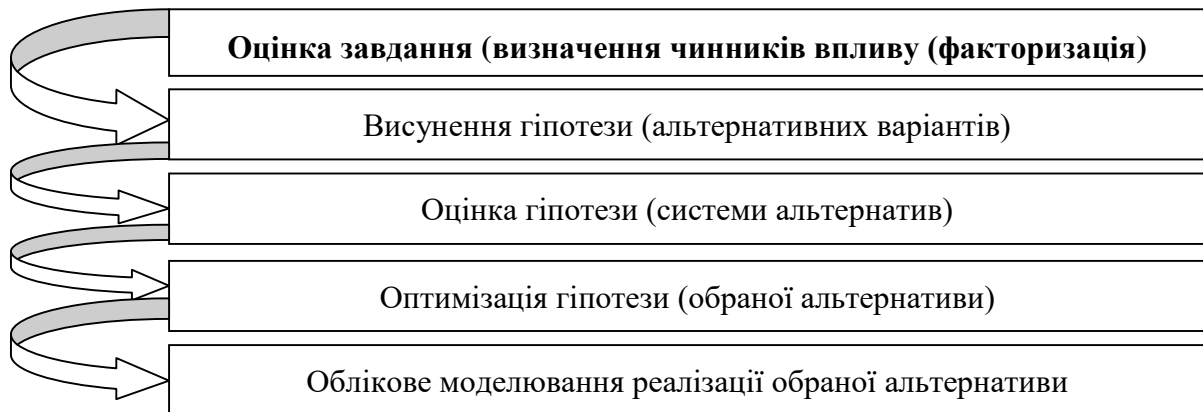


Рис. 2.1 Процедура облікового моделювання за О.А. Лаговською

Джерело: узагальнено автором за даними: [53, с. 268]

Таким чином, облікове моделювання дає змогу оперативно ухвалювати рішення щодо внесення змін до бізнес-процесів будівельного підприємства, зважаючи на макро- та мікроекономічні важелі й ураховуючи синергетичний зв'язок між підсистемами управління й власне бухгалтерським обліком. При цьому уможлиблюється моделювання фінансових результатів від реалізації обраної альтернативи. Облікове моделювання спрямоване на обрання таких методологічних рішень, які дадуть змогу виокремити те загальне, що характерне для різноманітних варіантів, сформувані методичні прийоми, які нададуть можливість його застосування з метою раціонального розподілу показників в первинних документах, регістрах обліку, формалізації облікових завдань, прогнозуванні, використанні відповідних адекватних моделей.

В основу методології покладено різні види методів: філософських, загальнонаукових, спеціальних (приватно-наукових). Тріаду таких методів бухгалтерського обліку запропоновано у праці О.А. Лаговської. Ю.А. Кузьмінський метод бухгалтерського обліку тлумачить як послідовне застосування пар методів: документації та інвентаризації, оцінки та калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу і звітності для моделювання предмета і відображення інформації про нього. Натомість проф. Ф.Ф. Бутинець стверджує, що метод науки – це не те, що встановлено, а процес, що відбувається постійно, відвернений від суспільних явищ. З огляду

на це науковий метод, подібно самій науці, не піддається визначенню.

Метод як «шлях до чого-небудь», спосіб досягнення, сукупність пізнавальних операцій, дій, процедур вирішення конкретних завдань та досягнення бажаних результатів, правил, прийомів, норм пізнання, спрямовується на пошук істини, спонукаючи рух до поставленої мети. Методи є елементами методології бухгалтерського обліку, і водночас через їх використання уможливується реалізація завдань, які постають перед системою бухгалтерського обліку. Адаптованість методу бухгалтерського обліку до інформаційних потреб стейкхолдерів у частині обліку фінансових результатів із позиції виокремлених процесів ілюструє Додаток А.

Таким чином, окреслені процедурний та адитивний підходи зумовлюють та доповнюють один одного, можуть інтегруватися, вказуючи на конкретні облікові процедури та набір інструментів, з допомогою яких їх може бути реалізовано. Комплексне застосування процедурного та адитивного підходів уможливить ґрунтовне дослідження предмета бухгалтерського обліку, що варіюється залежно від процесу, який відбувається в конкретний період часу на б підприємстві і впливає на ефективність прийняття управлінських рішень. Методи бухгалтерського обліку (спеціальні, специфічні, приватно-наукові, ті, що сформовані в середовищі бухгалтерського обліку) як система складних багаторівневих зв'язків забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого досліджуються об'єкти обліку.

Основними вимогами до оцінки вважаються єдність (відсутність багатоваріантності підходів до оцінки, відображення однакових об'єктів в однаковій оцінці всіма суб'єктами господарювання) і реальність (об'єктивне вираження у грошовому вимірнику того чи іншого об'єкта). Фінансові результати обчислюються співставленням доходів і витрат, які представляють собою об'єкт оцінки. Окреслені підходи, характерні закордонним системам обліку, вплинули на побудову вітчизняного плану рахунків і методи обчислення фінансових результатів у різних країнах (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Визначення фінансового результату в системах бухгалтерського обліку

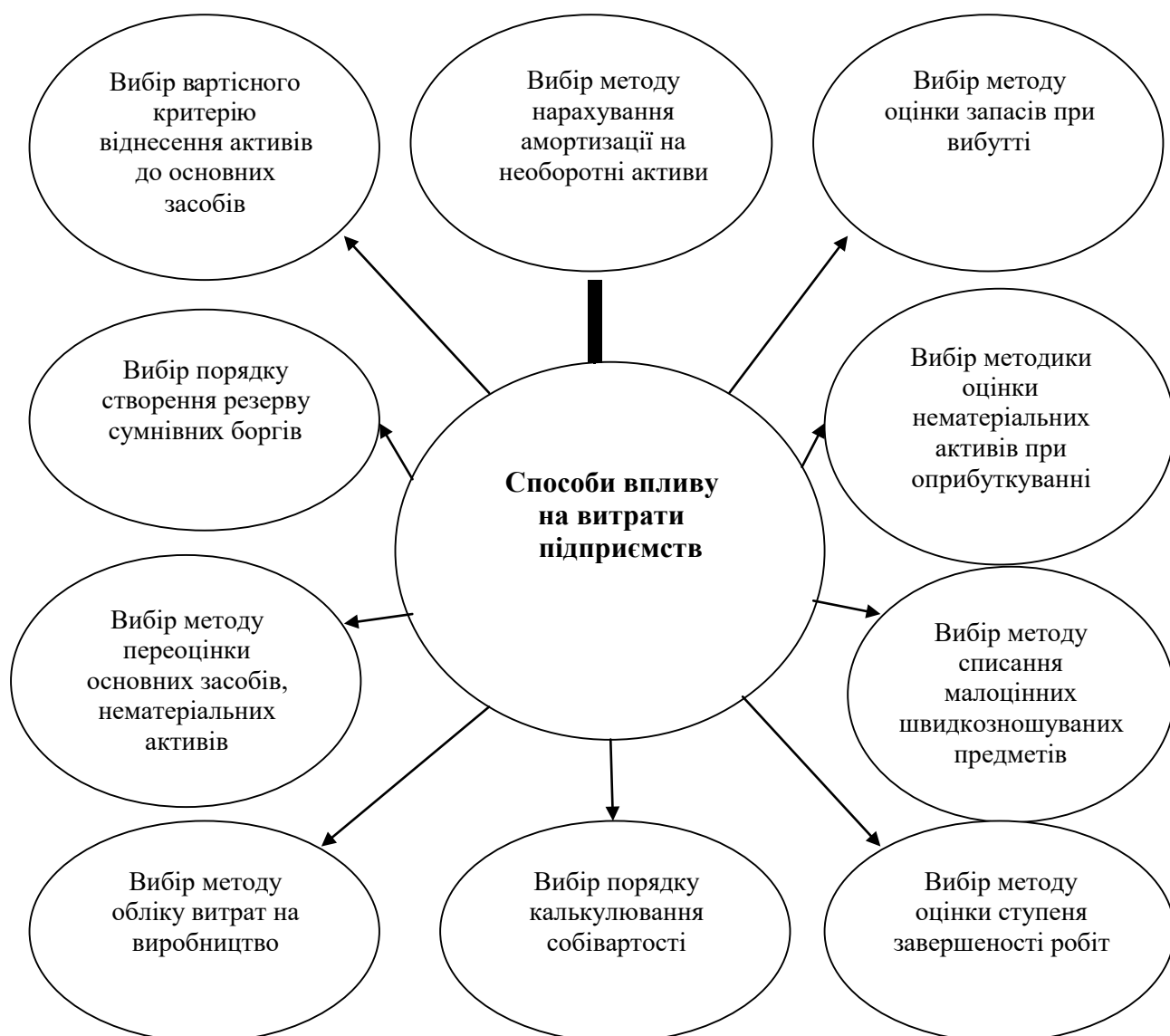
Вид обліку (система)	Тип модуля у планах рахунків	Класи плану рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
Фінансовий облік	Балансовий	«Необоротні активи», «Запаси», «Капітал», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання», «Забезпечення»	Результат = Актив-Капітал* – Зобов'язання Зміна вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду (лінійний спосіб)**	Фінансова звітність (баланс (звіт про фінансовий стан))
	Витрати випуск	«Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності» (Франція) (експлуатаційна, фінансова, надзвичайна), «Витрати за функціями підприємства» (США, Канада) (виробництво, реалізація, адміністрування), «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)»	Результат = Доходи – Витрати	Фінансова звітність (звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід))
Управлінський облік	Відображення результату фінансового обліку	«Фінансовий результат за центрами відповідальності», «Аналітичний фінансовий результат»	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегруповується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку

*Капітал дорівнює сумі статутного капіталу, додаткового капіталу та прибутку минулих років.

**Результат може розраховуватися як маржинальний дохід або як прибуток, що залежить від структури та обсягу витрат, на базі яких проводиться розрахунок.

Перший метод базується на твердженні, що різниця між активом, капіталом і зобов'язаннями становить результат. Другий (витрати-випуск) – на моделі В. Леонтєва, третій – використовується в системі управлінського обліку. Саме другий метод (Результат = доходи – витрати) традиційно застосовується в Україні. При визначенні фінансових результатів пріоритетну роль відіграє склад витрат та їх оцінка. Величина витрат може змінюватися залежно від

обраного механізму управління, що регулюється вимогами чинних МСФЗ та



П(С)БО (рис. 2.2).

Рис 2.2 Чинники впливу на витрати підприємств, що спричиняють зміну розміру фінансових результатів

Джерело: розроблено автором

Обрання методу амортизації необоротних активів безпосередньо впливає на величину фінансових результатів, адже методика розрахунку амортизації за кожним із п'яти методів відрізняється. Розрахунок амортизації здійснюється відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ з урахуванням обмежень, встановлених ПКУ, зокрема згідно з вимогами ПКУ застосовуються методи

нарахування амортизації, передбачені національними П(С)БО, крім виробничого методу. Для розрахунку амортизації визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до П(С)БО.

Документація – спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку, що застосовується для забезпечення безперервного і суцільного спостереження за господарськими операціями у бухгалтерському обліку». Ідентифікація первинного документа передбачена законодавчо. Відповідно до ст. 1 Закону України № 996-XIV первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію. У п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 передбачено, що первинні документи створюються в письмовій чи електронній формі, і містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Як видно, фіксація факту господарської операції також не акцентується у визначенні, наведеному в наказі Міністерства фінансів від 11.04.2017 р. № 427. Отож, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що підтверджується ч. 1 ст. 9 Закону України № 996-XIV та п. 2.2 Положення № 88. Для потреб ведення податкових розрахунків також передбачено використання первинних документів, зокрема у п. 44.1 ПКУ [105] зауважено, що «...для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності...». Це свідчить про заборону формування показників податкової звітності на підставі даних, які не підтверджуються первинними документами.

Розвиток інформаційних технологій (наявність сучасних облікових систем, новітньої комп'ютерної техніки) зумовлює модифікацію документування, що, зокрема, стосується заміни паперових носіїв інформації на електронні, використання яких не виключає обов'язковості дотримання законодавчо

встановлених вимог щодо реквізитів. Доцільно також зазначити, що з 2017 р. не вважається обов'язковим застосування печаток суб'єктами господарювання, втім переважна кількість підприємств продовжують їх застосування.

У системі документування суттєве навантаження припадає на договори. Договорами, які укладаються між підприємствами, регулюється співпраця задля досягнення поставлених цілей.

Документування є тим елементом методу бухгалтерського обліку, що супроводжує весь обліковий цикл підприємства від самого початку і до завершення. Водночас документування господарських операцій, зважаючи на низку суб'єктивних і об'єктивних факторів, не завжди гарантує відповідність фактичних та облікових показників, що є метою інвентаризації.

Під інвентаризацією розуміється:

- методичний прийом бухгалтерського обліку, що полягає у встановленні фактичної наявності, стану й оцінки майна і фінансових зобов'язань організації;
- певна послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану й оцінки майна та зобов'язань організації для забезпечення достовірності даних обліку і звітності;
- перевірка майна через підрахунок, опис, вимірювання, оцінку, зіставлення отриманих даних у натуральному або вартісному вимірах із даними поточного обліку для контролю його збереження;
- спосіб перевірки відповідності фактичної наявності активів і фінансових зобов'язань даним бухгалтерського обліку; перевірка наявності та стану об'єкта контролю, здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з обліковими;
- перевірка та оцінка фактичної наявності об'єкта контролю, якому притаманний комплекс господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого

документа; здійснення дій колегіальним органом; установлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінка фактів, нормативноправове регулювання, рахункова та бухгалтерська обробка документів; узагальнення й реалізація результатів; прийняття рішень;

– складання опису майна (інвентарю) підприємства; періодичну перевірку наявності товарно-матеріальних, грошових цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення складського господарства, реальності даних обліку.

Таблиця 2.4

Обов'язкові реквізити первинних документів

<i>Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 2)</i>		<i>«Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» (п. 2.4)</i>	
Номер обов'язкових реквізитів	Назва обов'язкових реквізитів первинних документів	Номер обов'язкових реквізитів	Назва обов'язкових реквізитів первинних документів
1.	Назва документа (форми)	2.	Назва документа (форми)
2.	Дата складання	3.	Дата складання
3.	Назва підприємства, від імені якого складено документ	1.	Найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ
4.	Зміст та обсяг господарської операції	4.	Зміст та обсяг господарської операції
5.	Одиниця виміру господарської операції	5.	Одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі)
6.	Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	6.	Посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення
7.	Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	7.	Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

У Положенні наведено уточнення одиниці виміру господарської операції з посиланням на її натуральний та/або вартісний вираз, звертається увага на необхідність зазначення прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції.

Наявність перелічених вище обов'язкових реквізитів на первинному документі надає йому юридичної сили й доказовості.

Загалом документування відіграє пріоритетну роль в управлінні діяльністю підприємства: на основі даних з первинних та зведених документів формується уявлення про фактичний стан майна та джерел його утворення, забезпечується надання користувачам інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства з метою прийняття ними відповідних рішень.

Документування є тим елементом методу бухгалтерського обліку, що супроводжує весь обліковий цикл підприємства від самого початку (укладання договору) і до завершення (формування показників звітності і завершення дії договору). Водночас документування господарських операцій, зважаючи на низку суб'єктивних і об'єктивних факторів, не завжди гарантує відповідність фактичних та облікових показників, що є метою інвентаризації.

Під інвентаризацією розуміється:

- методичний прийом бухгалтерського обліку, що полягає у встановленні фактичної наявності, стану й оцінки майна і фінансових зобов'язань організації;

- певна послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану й оцінки майна та зобов'язань організації для забезпечення достовірності даних обліку і звітності;

- перевірка майна через підрахунок, опис, вимірювання, оцінку, зіставлення отриманих даних у натуральному або вартісному вимірах із даними поточного обліку для контролю його збереження;

– складання опису майна (інвентарю) підприємства; періодичну перевірку наявності товарно-матеріальних, грошових цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення складського господарства, реальності даних обліку.

Отже, відповідно до ст. 10 Закону України № 996 для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряється та документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка. Необхідність проведення інвентаризації визначена Законом України № 966. Як правило, бухгалтерія вважається відповідальною за її проведення. Так, питання щодо її регулювання традиційно включаються до наказу про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку, обґрунтовуються у додатках до нього, наприклад, в частині створення та складу інвентаризаційної комісії. Результати проведення інвентаризації, як і сама процедура, нерідко носять формальний характер, не ілюструють реальних даних щодо наявності активів та зобов'язань, що негативно впливає на об'єктивність, достовірність облікової інформації, і суттєво ускладнює обґрунтування управлінських рішень.

Процес здійснення інвентаризації забезпечується власником або уповноваженим органом, який керує підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, створюючи необхідні умови з окресленням об'єктів, періодичності та строків, крім випадків, коли її проведення обов'язкове. По суті, достовірність результатів інвентаризації значною мірою залежить безпосередньо від керівництва. Це важливо, оскільки правдива та неупереджена інформація покладається в основу прийняття управлінських рішень, а дані бухгалтерського обліку та звітності є джерелом її формування. Через низку як об'єктивних, так і суб'єктивних причин нерідко спостерігаються розбіжності між обліковими та фактичними даними, і, як наслідок, можливе викривлення (спотворення) показників звітності (фінансової, статистичної, податкової) будівельних підприємств.

Основна мета інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку та засобу контролю полягає в максимальній реалізації функцій (інформаційної, контрольної, управлінської, виховної та соціальної) з метою підтвердження фактичної наявності активів, співставлення облікових даних із фактичними, належного представлення даних в обліковій документації, створенні інформаційно-аналітичного підґрунтя для прийняття якісних і виважених управлінських рішень, виховання належного (бережного) ставлення до майна, участі працівників в організації обліку та контролю за умови дотримання низки принципів (рис.2.3).

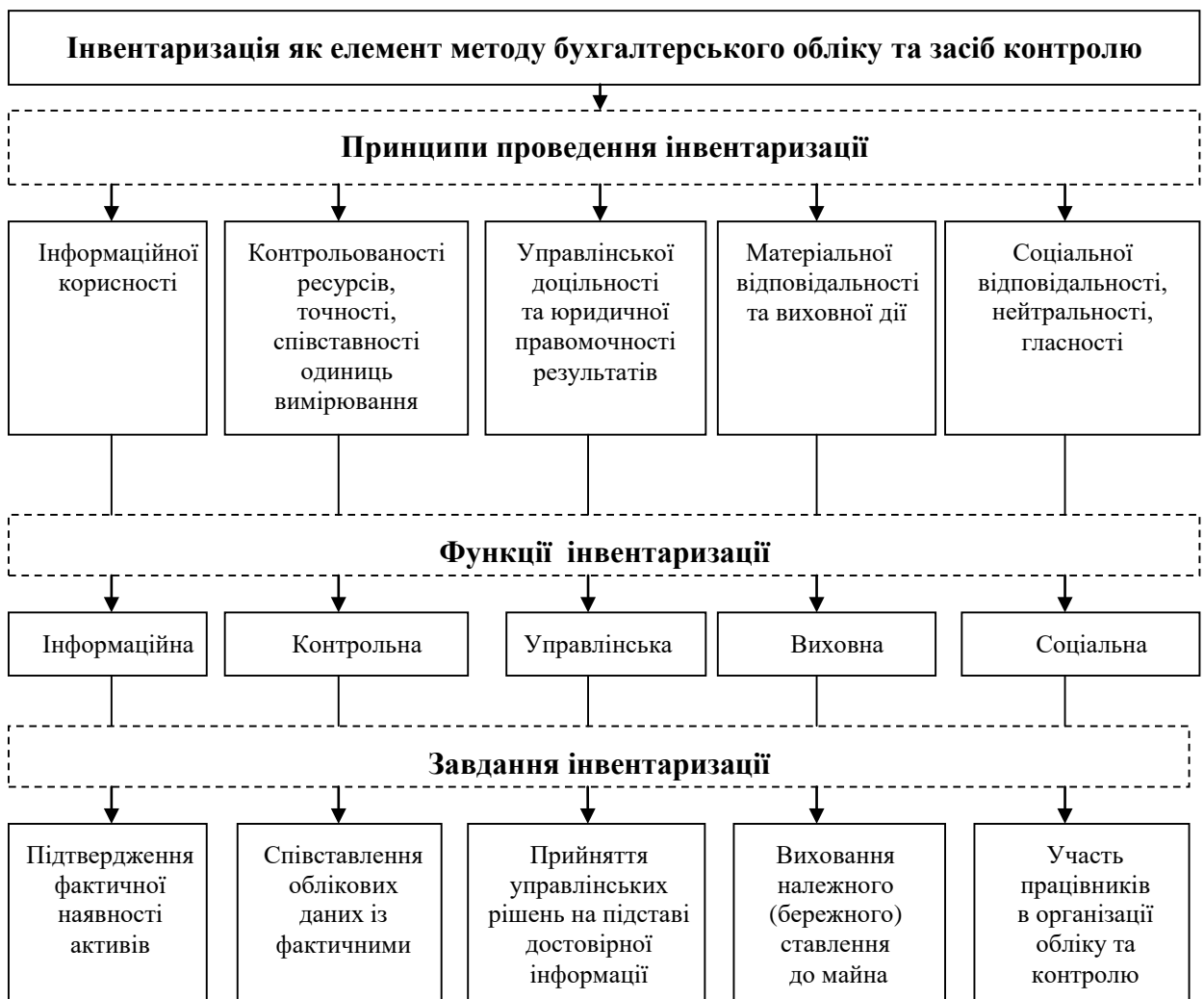


Рис. 2.3. Теоретичні засади конструкції інвентаризації

Для перевірки якості вже проведеної інвентаризації може проводитися контрольний захід із залученням матеріально відповідальних осіб та оформленням відповідних документів: наказу про проведення контрольної

перевірки; акту контрольної перевірки та книги реєстрації контрольних перевірок. І якщо за результатами інвентаризації виявляються надлишки активів або нестачі, то незалежно від причин їх виникнення вони мають бути відображені на балансі підприємства (рис. 2.4).

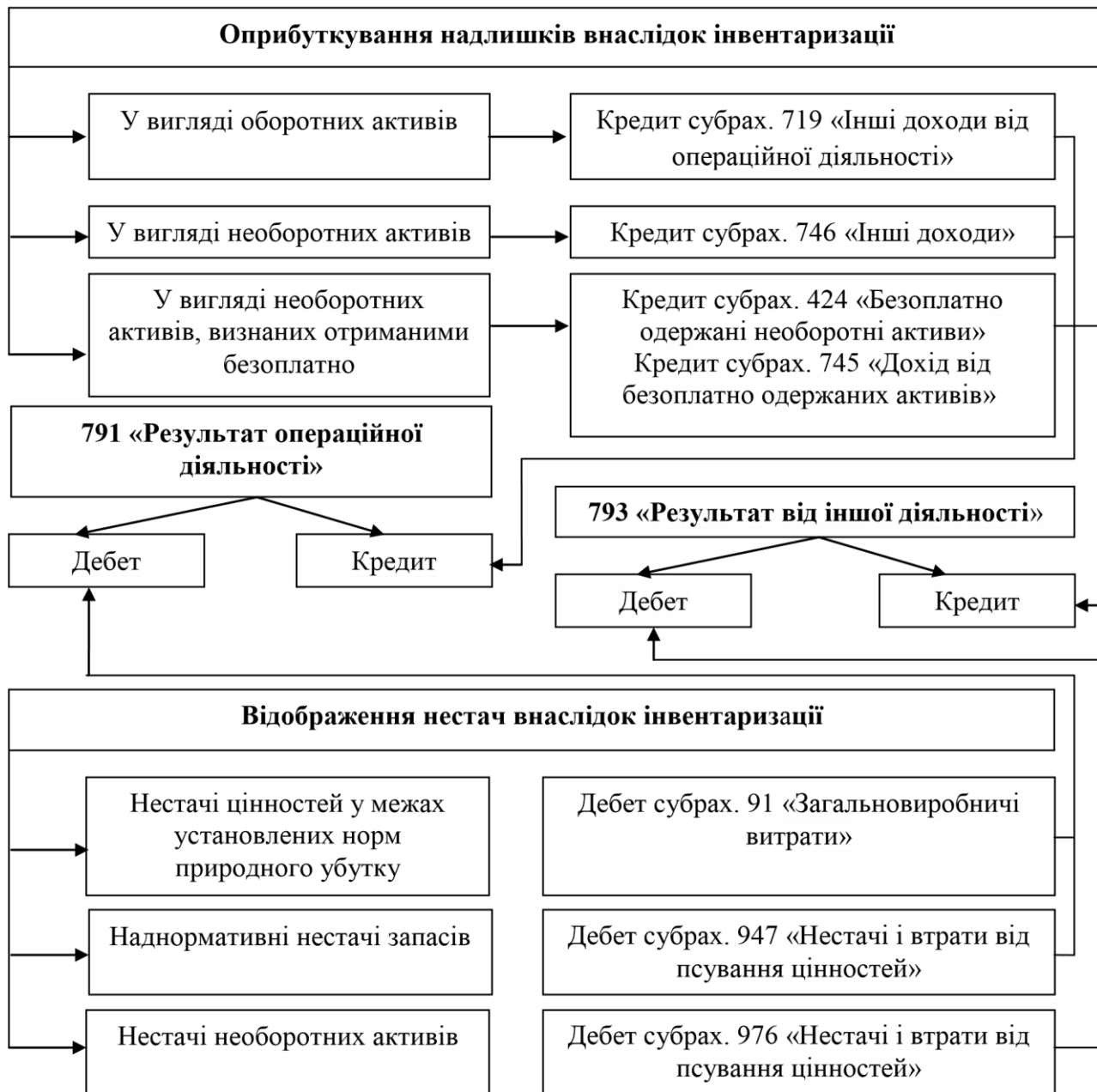


Рис. 2.4. Вплив результатів інвентаризації на фінансові результати х підприємств

Джерело: розроблено автором

Серед причин, які призвели до нестач, виокремлюються природні втрати (розпилювання, випаровування, висихання тощо), помилки під час приймання

та відпускання товаро-матеріальних цінностей або ж зловживання у вигляді крадіжок.

З огляду на це, суми виявлених нестач матеріальних цінностей розподіляються на дві групи: нестачі в межах установлених норм природного убутку; наднормативні нестачі. Витрати та доходи, які виникають у зв'язку з цими операціями, впливають на фінансові результати.

Це означає, що фінансові результати підприємств значною мірою залежать не лише від ефективності виконання контрактів і договорів, а й налагодженої системи управління якістю, що в тому числі обумовлюється результативністю вирішення низки питань, пов'язаних із проведенням інвентаризації та належним відображенням в обліку інвентаризаційних різниць, з використанням рахунків та подвійного запису.

Як важливий елемент процесу систематизації інформації, одержаної в наслідок документування, рахунки представляють собою спосіб групування та поточного відображення за певними економічними ознаками майна й джерел його утворення, а подвійний запис виступає засобом ілюстрації фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку через запис однієї операції двічі: за дебетом одного рахунка і кредитом іншого.

Узагальнену схему обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємств містить рис. 2.59.

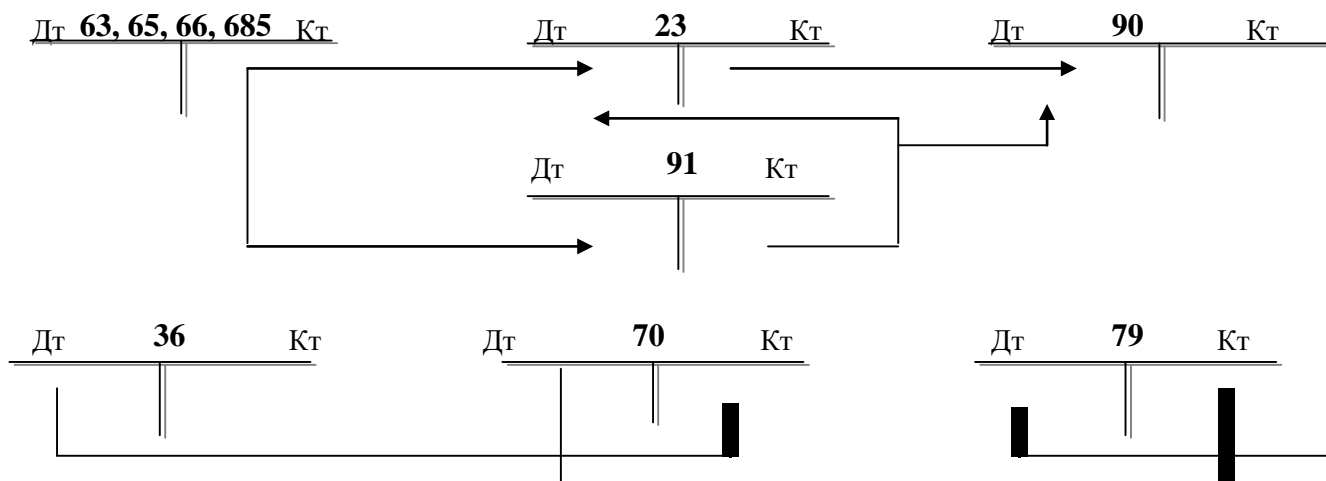


Рис. 2.5 Формування фінансових результатів підприємств на рахунках бухгалтерського обліку

У звітності як самостійній системі подання інформації, системі взаємопов'язаних та взаємообумовлених показників, завершальному етапі ведення бухгалтерського обліку відображаються дані, узагальнені з облікових регістрів, сформовані на основі рахунків бухгалтерського обліку і необхідні для інформаційного забезпечення менеджменту. Звітність логічно розглядати як інформаційну базу фінансового менеджменту, котрий на її основі приймає рішення у сфері фінансового планування, структури капіталу підприємства, типів фінансування, дивідендної політики тощо. За умови використання звітності стає можливим дослідження фінансово-майнового стану, оцінювання фінансових результатів господарювання та прогнозування ймовірних тенденцій розвитку. Отже, звітність, як і баланс, не доцільно тлумачити елементами методу бухгалтерського обліку, оскільки це не відповідає їх економічній сутності.

2.2. Управлінська звітність та напрями її розвитку

Ведення діяльності господарюючим суб'єктом завжди супроводжується перманентним ухваленням економічних рішень. Основою таких рішень традиційно виступає інформація, накопичена в різноманітних джерелах. Як правило, до уваги беруться саме дані звітності

Неприйнятним визначенням звітності, з нашої точки зору, є її ідентифікація як процесу складання звітів та надання користувачам. Звітність не може бути власне процесом, що становить сукупність послідовних дій, спрямованих на досягнення визначеного результату. Вона є системою показників, сформованих за результатами господарювання, що призначена для ухвалення користувачами відповідних рішень. За умови використання звітності стає можливим дослідження фінансово-майнового стану, оцінювання фінансових результатів господарювання та прогнозування ймовірних тенденцій і перспектив розвитку.

Найбільший масив інформації з позиції кількості заявлених показників представляється на рівні саме фінансової звітності, яка, на жаль, в умовах сьогодення характеризується низьким рівнем інформативності та не повною мірою відповідає ринково-орієнтованим підходам до розкриття інформації. Часто менеджмент відчуває потребу в додаткових показниках, наведених у ній. При цьому доводиться послуговуватися даними поточного обліку, які можуть містити ірраціональну, надлишкову інформацію, бути несистематизованими чи фрагментарними. За таких умов постає відчутна потреба в формуванні управлінської звітності, яка, на відміну від фінансової звітності, містить більш деталізовану інформацію; її дані групуються за принципами та ознаками, адаптованими під потреби керівництва; можлива наявність певних похибок та неточностей, які не впливатимуть на викривлення чи спотворення даних.

Управлінська звітність формується під впливом зовнішнього та внутрішнього середовища (рис. 2.6).

Отже, на формування управлінської звітності, якість її підготовки впливає низка чинників макро- та мікросередовища. В її основі лежать дані різних видів обліку, серед яких особливе значення відводиться управлінському, що визначений Законом України № 996-XIV як система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Така інформація спрямована на задоволення потреб стратегічного й тактичного управління, оптимізацію використання наявних ресурсів, забезпечення достовірної оцінки діяльності структурних підрозділів.

Управлінська звітність повинна бути побудована таким чином, щоб користувачі в особі менеджменту різних рівнів управління отримали релевантну інформацію відповідно до своїх потреб, представлену в належній формі, з якісним змістовим наповненням та відповідною структурою. Отже, ідентифікація потреб користувачів є підґрунтям складання управлінської

звітності, а врахування їх запитів уможлиблює окреслення системи ключових показників та формування загальної структури.

За даними управлінської звітності повинна бути забезпечена можливість оперативно оцінювати фактичні результати господарювання, обчислювати відхилення від запланованих показників, посилювати конкурентні переваги, підвищувати конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість шляхом ухвалення економічних рішень.

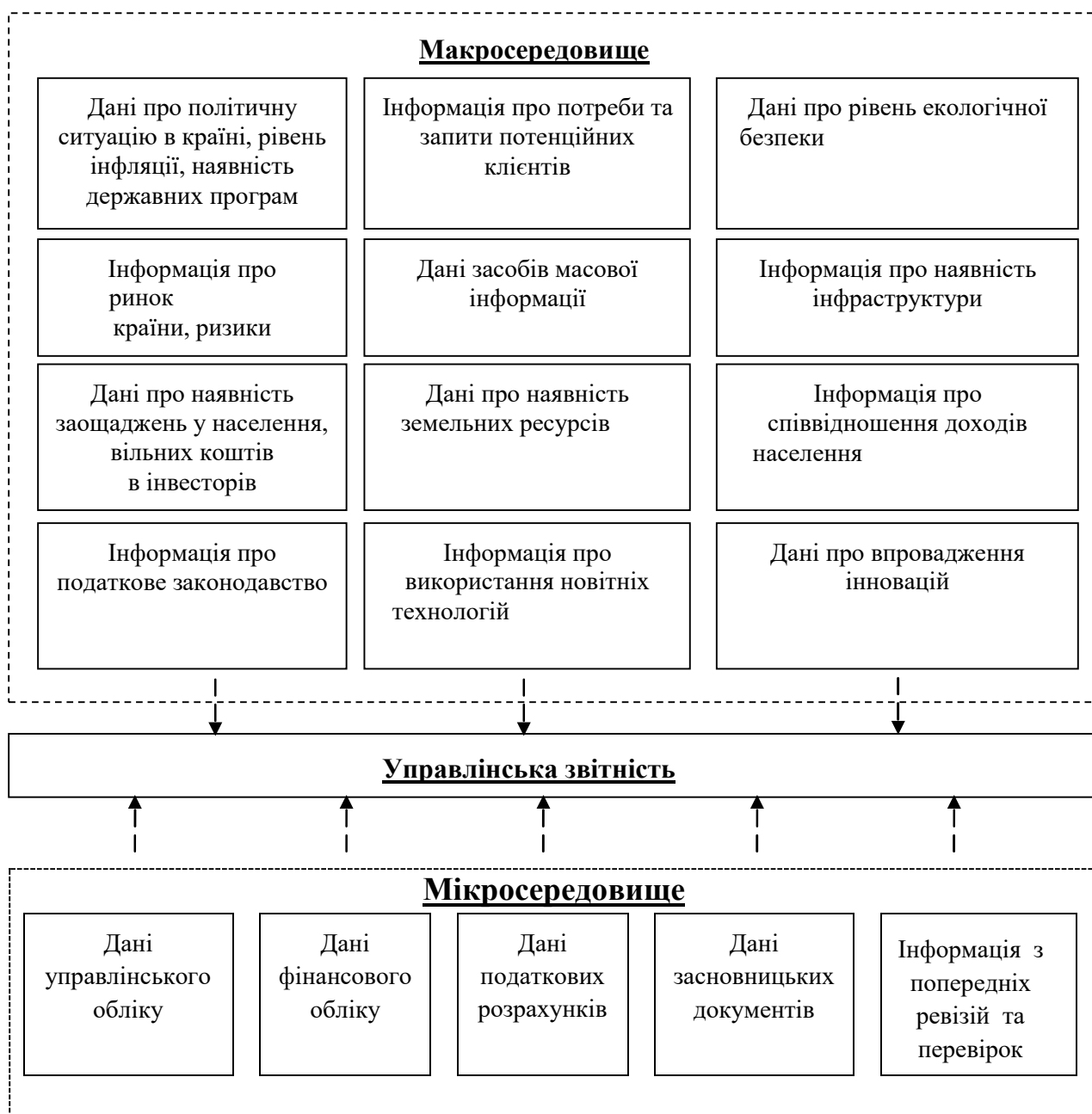


Рис. 2.6. Механізм формування інформаційного забезпечення управлінської звітності

Джерело: узагальнено автором

При побудові управлінської звітності слід забезпечувати формалізацію ключових цілей, відображення показників стратегічних цілей, інтеграцію управлінської інформації зі звітністю для зовнішніх користувачів, адаптацію до вимог менеджерів, єдиний підхід у виборі методик розрахунків і форматів звітів.

Якісними характеристиками сформованої управлінської звітної інформації мають бути доречність, порівнянність, своєчасність, зрозумілість та можливість перевірки. Власне послідовність складання управлінської звітності передбачає такі етапи (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Етапи формування управлінської звітності

Джерело: узагальнено автором

Для складання будь-якої звітності потрібна інформація спочатку фіксується в первинних документах, а далі формуються облікові регістри. Управлінська

звітність нерідко базується на обліковій інформації. Традиційно існують проблеми на підприємствах, викликані відсутністю методичних рекомендацій щодо складання управлінської звітності та пошуку інформаційних джерел. Для їх усунення слід чітко визначати джерела інформації, максимально точно ідентифікувати з посиланням на бухгалтерські рахунки, реєстри обліку чи інші дані, які знаходяться за межами системи бухгалтерського обліку. Оптимальним варіантом є розроблення Методичних рекомендацій щодо складання тієї чи іншої форми управлінської звітності, в яких слід прописати алгоритм заповнення кожного окремого показника.

Загалом в управлінській звітності підприємств у частині доходів, витрат і фінансових результатів можуть відображатися дані про:

- обсяги доходів витрат і фінансових результатів у розрізі видів та суб'єктів виробництва;
- розподіл витрат за центрами відповідальності;
- структуру витрат у розрізі конкретних об'єктів виробництва;
- оплату за простої виробничим працівникам;
- витрати на маркетингові заходи, розробку проектно-кошторисної документації та ін.

Інформацію у звітності слід формувати з дотриманням низки принципів, зокрема:

- повноти і достатності – для виявлення додаткових можливостей щодо нарощування доходів, мінімізації витрат, підвищення рівня конкурентоспроможності, поліпшення ефективності господарювання потрібно зазначати в звіті усю необхідну наявну на підприємстві інформацію;
- зіставності (порівнянності) та аналітичності – за умови щомісячного складання звіту виникатиме можливість для проведення аналізу показників за кілька звітних періодів;

– доступності – якщо даний звіт стане складовою інтегрованого звіту будівельного підприємства з подальшим його оприлюдненням на офіційному сайті, не буде жодних перешкод для ознайомлення з ним усіх зацікавлених осіб;

– достовірності (об'єктивності) – основу звіту мають складати реальні, точні дані, сформовані згідно з вимогами нормативних документів, які регламентують ведення обліку;

– доречності – звіт повинен містити доречну інформацію, що є затребуваною при ухваленні рішень;

– своєчасності (оперативності) – звіт повинен складатися оперативно і своєчасно пред'являтися за вимогою керівництва;

– зрозумілості – запропонована форма звіту має логічну структуру, що є цілком прийнятною, і не викликає зайвих запитань;

– послідовності – в наказі про облікову політику прописуються загальні методики і правила ведення обліку, які є незмінними протягом тривалого періоду часу, відповідно, їх буде покладено в основу складання цього звіту;

– релевантності – складений звіт має задовольняти запити і потреби користувачів, зокрема менеджерів різних рівнів управління;

– надійності – звіт не повинен містити недостовірні дані, помилки, неточності;

– репрезентативності – у звіті слід адекватно відображати реальну інформацію про стан досліджуваних процесів і явищ;

– цілісності – розроблена форма звіту повинна ілюструвати консолідовані показники діяльності будівельного підприємства з урахуванням даних по усіх ділянках та структурних підрозділах;

– адресності – інформація, заявлена в звіті, повинна відповідати конкретним вимогам користувачів і рівню їх підготовленості до сприйняття.

Формування управлінської звітності на окреслених засадах підвищить дієвість рішень, ухвалених на її основі. Управлінська звітність може виступати підґрунтям для складання фінансової звітності, зокрема Приміток, в яких законодавчо дозволяється презентувати інформацію, не передбачену затвердженою структурою. Інформація, представлена в інших чотирьох формах фінансової звітності, лише частково ілюструє діяльність господарюючих суб'єктів, відтак, ґрунтовне її відображення в Примітках сприятиме передусім налагодженню ефективної комунікації зі стейкхолдерами та зростанню довіри з боку різних користувачів. Запровадження і формування управлінської звітності на будівельних підприємствах, зокрема Звіту про доходи, витрати та фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств є запорукою ухвалення ефективних управлінських рішень, направлених на підвищення рівня рентабельності, розширення кола покупців та замовників, налагодження співпраці з потенційними інвесторами. Вона буде доречною для вирішення питань, пов'язаних із оцінкою керівництвом різних рівнів управління діяльності центрів відповідальності; виявлення тенденцій їх розвитку; встановлення недоліків, переваг, перспектив розвитку.

2.3. Облікове забезпечення формування фінансових результатів в системі управління підприємством

Відомими є два принципові підходи відносно розрахунку фінансових результатів підприємства, що мають певні модифікації в різних країнах світу:

- 1) метод порівняння доходів й витрат (так званий метод «витрати – випуск»): він передбачає визначення суми прибутку (або ж збитку) у відповідності із принципом нарахування й відповідності доходів та витрат, тобто є різницею між сумою отриманих доходів і понесеними витратами звітного періоду.

Тому, порівнюються отримані доходи із витратами, що були понесеними для отримання таких доходів. Визначення величини фінансового результату по методу «витрати – випуск» передбачає існування двох способів:

I. Перший спосіб має назву «лінійний», тобто передбачає він проведення порівняння випуску із минулими витратами з відображенням наново створеної вартості у загальній сумі із наступною деталізацією;

II. Другий спосіб використовується в системі бухгалтерського обліку із відображенням сум по дебету вартості споживання підприємством минулої праці та вартості сторонніх витрат і знову створеної вартості по її елементах;

2) метод порівняння капіталу: він передбачає визначення величини приросту власного капіталу в звітному періоді як величина різниці між сумою вартості власного капіталу на кінець та на початок звітного періоду, а саме: якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшився, то підприємство отримало прибуток, а у випадку коли навпаки – то отримало збиток.

В системі бухгалтерського обліку на підприємстві для облікового відображення сум фінансових результатів використовують рахунки:

- Рахунок 79 «Фінансові результати»;
- Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

У випадку, коли рахунок 79 «Фінансові результати» виступає номінальним та на кінець звітного періоду закривається (тобто, сальдо немає), тоді рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» виступає пасивним та його сальдо відображається у балансі підприємства (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Облікове відображення фінансових результатів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на результат операційної діяльності:		
	- собівартість реалізації	79	90
	- загальновиробничі витрати	79	91
	- адміністративні витрати	79	92

	- витрати на збут	79	93
	- інші витрати операційної діяльності	79	94
	- доходи від реалізації	70	79
	- інший операційний дохід	71	79
2	Відображено податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету	79	98
3	Визначено:		
	нерозподілений прибуток	79	44
	- непокритий збиток	44	79

Визначена сума фінансового результату по рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (або непокриті збитки)», також при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» й кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Порядок облікового відображення доходів та витрат основної операційної діяльності нами представлено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Облікового відображення доходів та витрат основної операційної діяльності та їх вплив на фінансовий результат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Визнано дохід від реалізації товарів покупцям у сумі 810 000 грн., в т.ч. ПДВ	361	702	810 000
2	Відображено податкове зобов'язання за податком на додану вартість	702	6411	135 000
3	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	282	432 000
4	Списано на фінансовий результат операційної діяльності:			
	– чистий дохід від реалізації товарів <i>810000 грн. – 135000 = 675000 грн</i>	702	791	675 000
	– собівартість реалізованих товарів	791	902	432 000

Механізм відображення у системі бухгалтерського обліку підприємства витрат, зумовлених операціями із управління діяльністю підприємства та збутом продукції та їх вплив на фінансовий результат нами представлено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Облікового відображення витрат, зумовлених операціями із управління діяльністю підприємства та збутом продукції та їх вплив на фінансовий результат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено нарахування заробітної плати працівникам: – адміністративного апарату	92	661	180000
	– відділу збуту	93	661	450000
2	Проведено нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату працівників (за ставкою 22 %):			
	– адміністративного апарату <i>180000 грн. × 0,22 = 39600 грн.</i>	92	651	39600
	– відділу збуту <i>450000 грн. × 0,22 = 99000 грн.</i>	93	651	99000
3	Відображено нарахування амортизації на об'єкти основних засобів:			
	– загальногосподарського призначення	92	131	7 280
	– відділу збуту	93	131	6 350
4	Відображено витрати на службові відрядження працівників:			
	– адміністративного апарату	92	372	7 200
	– відділу збуту	93	372	5 400
5	Відображено податковий кредит за податком на додану вартість	6411	372	1 150
6	Визнано витрати у сумі одержаних послуг з опалення та водопостачання:			
	– адміністративних приміщень – 4500 грн., без ПДВ	92	685	4500
	– приміщення магазину -18000 грн., без ПДВ	93	685	18000
7	Відображено податковий кредит за податком на додану вартість (<i>4500 грн. + 18000 грн.</i>) × 0,2 = 4500 грн.	6411	685	4500
8	Нараховано податки, збори і обов'язкові платежі у сумі 12000 грн	92	641	12000
9	Відображено витрати за розрахунково-касове обслуговування	92	685	2100
10	Визнано витрати в частині рекламних послуг у сумі 2 160 грн., в т.ч. ПДВ <i>21600 грн. – 3600 грн. = 18000 грн.</i>	93	685	18000
11	Відображено податковий кредит за податком на додану вартість	8411	685	3600
12	Списано на фінансовий результат операційної діяльності:			
	– адміністративні витрати	791	92	41 000
	– витрати на збут	791	93	77 000

На фінансовий результат також закривають доходи і витрати іншої операційної діяльності. Механізм облікового відображення даних операцій нами представлено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Облікового відображення доходів та витрат іншої операційної діяльності та їх вплив на фінансовий результат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуюч і рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Визнано дохід від реалізації будівельних матеріалів у сумі 15000 грн., в т.ч. ПДВ	377	712	15000
2	Відображено податкове зобов'язання за ПДВ	712	6411	2 500
3	Відображено собівартість реалізованих будівельних матеріалів	943	205	9 100
4	Визнано дохід від операційної оренди основних засобів у сумі 8 400 грн., в т.ч. ПДВ	377	713	8 400
	Відображено податкове зобов'язання за податком на додану вартість	713	6411	1 400
6	Визнано дохід у сумі нарахованих покупцям штрафів за несвоєчасно проведені розрахунки	361	715	900
7	Визнано дохід у сумі віднесеної на матеріально відповідальну особу нестачі товарно-матеріальних цінностей	375	716	1 100
8	Визнано дохід у сумі списаної заборгованості перед постачальником	631	717	10 500
9	Відображено податкове зобов'язання за ПДВ $10500 \times 0,2 = 2100$ грн.	631	6411	2 100
10	Визнано витрати у сумі створеного резерву сумнівних боргів	944	38	10 800,00
11	Визнано витрати у сумі втрат від знецінення товарів	946	282	1 080
12	Визнано витрати на вартість недостачі товарів	947	282	1 570
13	Визнано витрати у сумі нарахованого штрафу за податком на додану вартість	948	6411	3 450
14	Списано на фінансовий результат операційної діяльності:			
	– інші операційні доходи	71	791	32 000
	– інші операційні витрати	791	94	26 000

Важливе місце в системі формування фінансового результату діяльності підприємства належить фінансовій та іншій звичайній діяльності.

Нами механізм закриття операцій із формування доходів і витрат фінансової та іншої звичайної діяльності та визначення рівня їх впливу на сформований фінансовий результат діяльності підприємства представлено у таблиці 2.9.

Оскільки, на досліджуваному підприємстві за аналізований період не відмічено усіх операцій пов'язаних із виникненням таких доходів і витрат, то деякі суми нами взято умовні.

Визначена сума фінансового результату за рахунком 79 «Фінансові результати» переноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (або ж непокриті збитки)», дебетують при цьому рахунок 79 «Фінансові результати» й кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (або ж непокриті збитки)».

Таблиця 2.9

Облікового відображення доходів та витрат іншої операційної діяльності та їх вплив на фінансовий результат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуюч і рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Доходи та витрати фінансової діяльності				
1	Відображено нарахування відсотків за користування короткостроковим кредитом банку	951	684	6 000
2	Визнано дохід за участь в капіталі від фінансових інвестицій, вкладених у інше підприємство	141	721	
3	Визнано втрати за участь в капіталі від фінансових інвестицій, вкладених інше підприємство	961	141	28 000
4	Визнано дебіторську заборгованість у сумі оголошених дивідендів іншим підприємством	373	141	
	Списано на фінансовий результат фінансової діяльності:			
	– дохід від участі в капіталі	721	792	
	– фінансові витрати	792	951	6 000
	– втрати від участі в капіталі	792	961	28 000
Доходи та витрати іншої звичайної діяльності				
1	Визнано дохід від реалізації поточних фінансових інвестицій	377	741	50 000
2	Відображено собівартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	971	35	25 020
3	Відображено втрати від уцінки об'єктів основних засобів, які раніше не були дооцінені	975	10	11 700
4	Визнано витрати у сумі залишкової вартості ліквідованих основних засобів	976	10	9 400

5	Відображено податкове зобов'язання за податком на додану вартість, нараховане на залишкову вартість основного засобу 9 $400 \text{ грн.} \times 0,2 = 1 \ 880 \text{ грн.}$	976	6411	1 880
6	Списано на фінансовий результат іншої звичайної діяльності:			
	– інші доходи	74	793	50 000
	– інші витрати	793	97	48 000
Витрати з податку на прибуток				
1	Нараховано податок на прибуток від звичайної діяльності	981	641	64 980
2	Списано на фінансовий результат нарахований податок на прибуток	791	981	64 980

Порядок із відображення в системі обліку підприємства операцій пов'язаних із визначення суми чистого прибутку (збитку підприємства) за результатами діяльності за період нами представлено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

**Облікового відображення операцій із визначення чистого прибутку
(збитку)**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Визначено фінансовий результат:			
- прибуток від операційної діяльності 675 000 грн. + 32 000 грн. – 432 000 грн. -41 000 грн. – 77 000 грн. – 26 000 грн – 64 980,00 грн. = 66 020 грн.	791	441	66 020
- прибуток фінансової діяльності 243 000 грн. – 6 000 грн. – 28 000 грн. = 209 000 грн.	792	441	-
- прибуток іншої звичайної діяльності 50 000 грн. – 48 000 грн. – 2 000 грн.	793	441	2 000

На рахунку обліку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» здійснюється облікове відображення сум нерозподілених прибутків чи непокритих збитків отриманих в поточному й минулих років, також і використаного прибутку у поточному році.

Порядок співставлення величини доходів і витрат у фінансовій звітності форми №2 Звіті про фінансові результати нами представлено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Співставлення величини доходів і витрат у фінансовій звітності форми
№2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)**

Стаття доходів	Рахунок, субрахунок	Стаття витрат	Рахунок, субрахунок
Чистий дохід від реалізації (р.2000)	70	Собівартість реалізації (р.2050)	90
готової продукції	701	готової продукції	901
товарів	702	товарів	902
робіт і послуг	703	робіт і послуг	903
перестраховування	705	страхові виплати	904
-	-	Адміністративні витрати(р.2130)	92
-	-	Витрати на збут (р.2150)	93
Інші операційні доходи (р.2120)	71	Інші операційні витрати (р.2180)	94

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4
Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	710	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940
		Витрати на дослідження та розробки	941
Кулівля-продаж іноземної валюти	711	Купівля-продаж іноземної валюти	942
Реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	712	Собівартість реалізованих виробничих запасів	943
Операційна оренда активів	713	Операційна оренда активів	949
Операційна курсова різниця (позитивна)	714	Втрати від операційної курсової різниці	945
Одержані пені, штрафи, неустойки	715	Визнані пені, штрафи, неустойки	948
Відшкодування раніше списаних активів	716	Втрати від знецінення запасів	946
Списання кредиторської заборгованості	717	Нестача втрати від псування цінностей	947
Безоплатно одержані оборотні активи	718	Сумнівні та безнадійні борги	944
Інші доходи операційної діяльності	719	Інші витрати операційної діяльності	943, 949
Фінансовий результат операційної діяльності (р.2190 або р.2195)			
Дохід від участі в капіталі (р.2200)	72	Втрати від участі в капіталі (р.2255)	96

Інвестиції в асоційовані підприємства	721	Від інвестицій в асоційовані підприємства	961
Спільна діяльність	722	Від спільної діяльності	962
Інвестиції в дочірні підприємства	723	Від інвестицій в дочірні підприємства	963
Інші фінансові доходи (р.2220)	73	Фінансові витрати (р.2250)	95
Дивіденди одержані	731	Відсотки на кредит	951
Відсотки одержані	732	Інші фінансові витрати	952
Інші доходи від фінансових операцій	733		
Інші доходи (р. 2240)	74	Інші витрати (р.2270)	97
Відновлення корисності активів	742	Втрати від зменшення корисності активів	972

По кредиту рахунка відображають збільшення величини прибутку від всіх видів діяльності, а по дебету – збитки й використання прибутку.

Схему організації обліку фінансових результатів нами представлено схематично (Рис. 2.8).

Облікове відображення сум на рахунку здійснюють за субрахунками: 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Дане облікове відображення проводиться в наростаючому підсумку з початку року і аж до його розподілу та списання після здійснення завершення звітного року. У рамках світових досліджень є запропоновано три концепції для розрахунку суми чистого прибутку, що в більшості країн виступають ключовим показником фінансових результатів

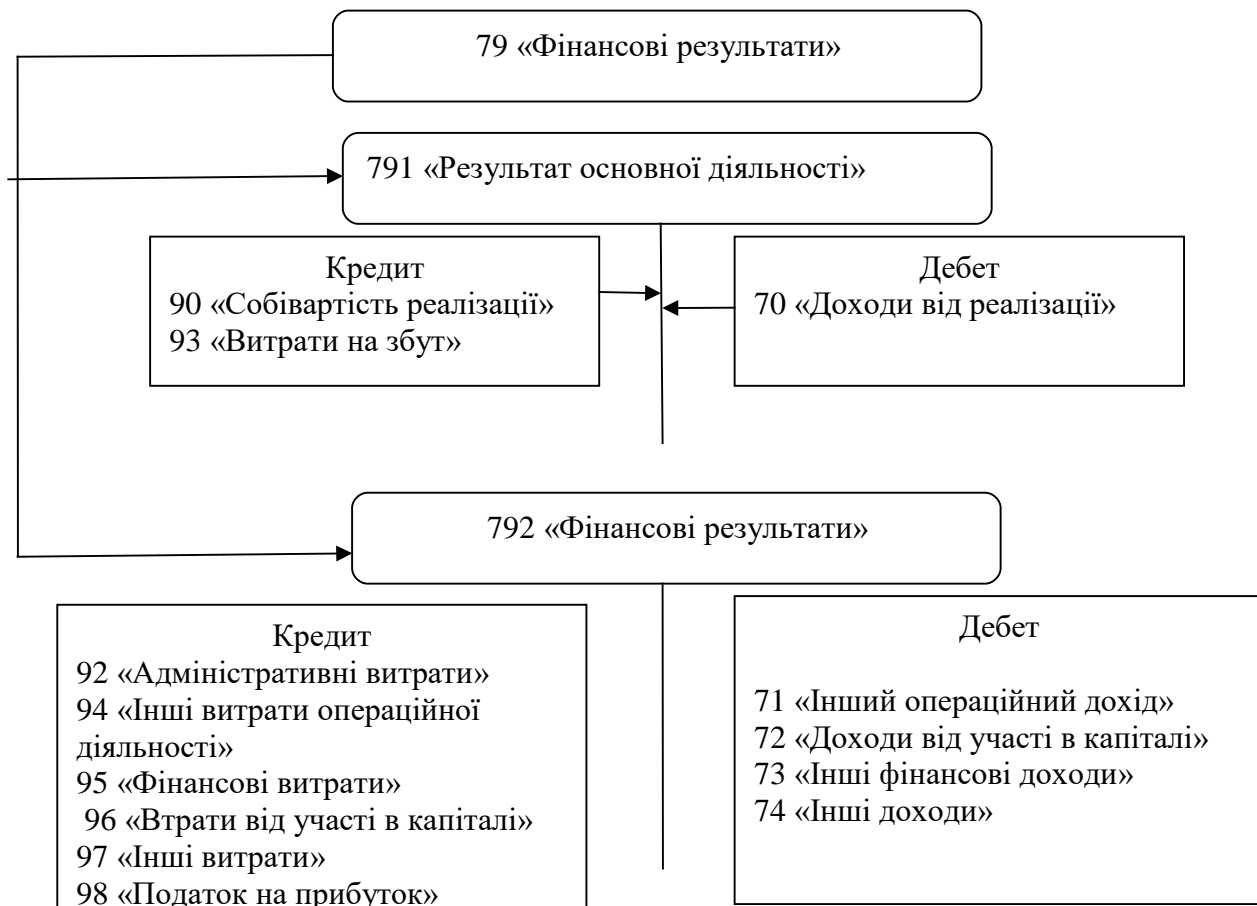


Рис. 2.8. Схема організації обліку фінансових результатів підприємства:

1) Синтетична концепція - по ній доходи і витрати відображаються у міру проведення господарських операцій та при цьому дотримується класифікація по видах діяльності для здійснення постійного порівняння.

2) Семантична концепція – її зміст полягає у дослідженні можливостей використовувати показники прибутку для аналізу ефективності діяльності.

3) Прагматична концепція - враховує, те що прибуток є елементом прогнозування грошових потоків, окупності капіталу й оцінки ризику інвестицій.

2.4. Інтегрована звітність підприємств – джерело інформації для стейкхолдерів

Згідно з положеннями Директиви 2014/95/ЄС від 22.10.2014 р. великі

підприємства при підготовці нефінансового звіту (складової звіту про управління) формують інформацію в частині політики, охорони навколишнього середовища, питань зайнятості, соціальних питань, поваги до прав людини, боротьби з корупцією і хабарництвом. Загалом, великі підприємства, нефінансову інформацію представляють у нефінансовій звітності, під якою розуміється:

- звітність підприємств, що базується на показниках економічного, екологічного або соціального розвитку чи конкретних заходів такого ж спрямування;

- звітність із соціальної відповідальності;

- звітність, що складається не тільки з якісних, а також з кількісних показників;

- складова інтегрованої звітності підприємства, яка використовується бізнесом як інструмент відповідальності перед суспільством, а також забезпечує інформаційні потреби зацікавлених користувачів такої звітності щодо економічних, соціальних та екологічних показників, які додатково розкривають та пояснюють діяльність господарюючого суб'єкта не тільки в якісних, але й в кількісних показниках.

У світовій практиці використовуються такі форми підготовки нефінансової звітності, як:

Нефінансова звітність, складена у довільній формі.

Нефінансова звітність, складена у вигляді комплексного звіту за методом:

- потрійного підсумку (висвітлюється діяльність з точки зору економічних, екологічних та соціальних результатів);

- Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group);

- групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship).

Стандартизовані звіти, наприклад, стандарти GRI, Саншайн, AA1000, SA8000. Найпоширенішими серед стандартів нефінансової звітності є стандарти GRI (Global Reporting Initiative), використання яких уможливають виявлення проблем і ризиків підприємства, можливості його розвитку. Нині в розвинених країнах нефінансову звітність за цими стандартами надають уже більше 4000 компаній.

Звіт про управління складається у довільній формі, проте з урахуванням вимог наказу Міністерства фінансів України № 982 від 07 грудня 2018 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління». Відповідно до п. 3 даного документа за напрямом «Результати діяльності» підприємствам слід наводити аналіз результатів діяльності, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку впродовж звітного періоду.

В сучасних умовах активізація глобалізаційних процесів обумовлює необхідність у додатковому інформаційному наповненні звітності суб'єктів господарювання. З огляду на це посилюється значення інформації про економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності, що актуалізує нефінансову звітність. При цьому число користувачів нефінансової звітності (працівників, експертів, інвесторів, органів державної та місцевої влади, науковців, громадськості) дещо ширше, ніж кількість користувачів фінансової звітності (в особі власників, інвесторів, акціонерів, кредиторів, конкурентів та ін.).

Поєднання окремих елементів фінансової і нефінансової звітності в єдиний формат утворює звітність, що забезпечує цілісне представлення інформації про екологічні (природні), соціальні та економічні наслідки діяльності, людський (кадровий), інтелектуальний, виробничий, фінансовий аспекти, і носить назву інтегрованої. Необхідність складання інтегрованої звітності визначена вимогами часу.

Історія розвитку (становлення) інтегрованої звітності налічує кілька етапів (табл. 2.12).

В Україні інтегровану звітність формують та оприлюднюють підприємства,

які чинять значний вплив на соціальний та економічний розвиток, і, відповідно, несуть відповідальність перед суспільством, зокрема: група «System Capital Management», «ДТЕК», «Артеріум», «Віді Груп», ПАТ «Оболонь», «Київстар», «Нафтогаз України», ТОВ «Нестле Україна», «САН ІнБев Україна», «Life», «Тетра Пак», «Астарта», «Воля», «Галнафтогаз», «Метінвест», «Укрзалізниця», «СКМ» тощо.

Основними перевагами складання та подання інтегрованої звітності з позиції господарюючих суб'єктів є такі:

- поліпшення конкурентних переваг;
- підвищення рівня корпоративного управління, корпоративної структури та довіри до підприємства на ринку виконання робіт чи надання послуг;
- залучення капіталу на більш вигідних умовах у зв'язку з цілковитим задоволенням потреб інвесторів в інформації, зокрема в частині відображення перспектив діяльності, ключових інвестиційних чинників та ризиків;
- покращення відносин з інвесторами та іншими інтересантами;
- посилення інтегрованого мислення, зважаючи на зручний формат подання інформації в консолідованому звіті;
- краще розуміння працівниками стратегії підприємства та обраної бізнес-моделі;
- підтвердження стейкхолдерами інтеграції принципів стійкого розвитку в діяльність підприємства та підвищення поінформованості щодо його впровадження у внутрішнє середовище;

Таблиця 2.12

Еволюція інтегрованої звітності

№ з/п	Етап, період	Сутність та складові етапу
--------------	---------------------	-----------------------------------

1.	Етап 1 70-90 рр. XX ст.	Опубліковано: 1975 р. – «Корпоративний звіт» (Керівний комітет із стандартів бухгалтерського обліку, Англія; 1975); 1976 р. – «Корпоративна соціальна бухгалтерія» (Р. Естес, У. Хобокен, США; 1976); 1977 р. – Розроблення корпоративних звітів (Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії, 1988); 1978 р. – перші звіти зі сталого розвитку (Polaroid та ін., 1989)
2.	Етап 2 90-ті- 2010 рр.	Опубліковано: – перші інтегровані звіти «Novozymes» (2002), «Natura» (2003), «NovoNordisk» (2004); «United Technologies Corporation» (2009 р.); – «Виникнення нефінансової звітності» (Аллен Уайт, 2005); 2007 р. – на міжнародному конкурсі річної звітності Corporate Register з'явилася номінація «Кращий інтегрований звіт» та за ініціативи Принца Уельського було створено проект сталого обліку «The Accounting for Sustainability» (A4S); 2007 р. – створено Глобальну ініціативу зі звітності (GRI); 2008 р. – створено Accounting Bodies Network; 2009 р. – випущено Кодекс управління Кінга для південної Африки (III), в якому вперше на державному рівні закріплено необхідність побудови інтегрованої звітності; запуск мікросайту «Connecting reporting»
3.	Етап 3 з 2010 р. - дотепер	2010 р. – створено «Міжнародний комітет з інтегрованої звітності» (IIRC); біржею Йоханнесбурга впроваджено вимоги до інтегрованої звітності; 2011 р. – «Рада з розробки облікових стандартів зі стійкого розвитку» (SASB); зустріч країн G20 у Франції, де піднято питання необхідності забезпечення прозорості бухгалтерської звітності шляхом впровадження концепції інтегрованої звітності; 2012 р. – Саміт Землі (Ріо-де-Жанейро), де розглянуто питання впровадження інтегрованої звітності; 2013 р. – опубліковано документ «G4 Guidelines» представниками організації «Глобальної ініціативи звітності» (GRI), в якому зазначено рекомендації про порядок подання інформації про стійкий розвиток у звітах різних форматів, зокрема, в інтегрованих звітах; Директива 2013/34/ЄС (ст. 19 та ст. 20); Директива 2014/95/ЄС (до Директиви 2013/34/ЄС введено ст.19а «Нефінансовий звіт»); 2015 р. – Проект «Звітність 2025» (Reporting 2025), у рамках якого було опубліковано перший аналітичний матеріал «Тренди в сфері сталого розвитку та звітності в 2025: готуємося до майбутнього», в якому висвітлено тенденції майбутнього щодо питань сталості, корпоративної звітності та розкриття інформації; 2016 р. – Міжнародна рада з інтегрованої звітності затвердила тренінг з питань формування інтегрованого звіту (Німеччина); 2017 р. – Конгрес з інтегрованої звітності (Амстердам)

– підвищення прозорості, об'єктивності, достовірності поданої інформації;

– формування кардинально нових даних для управління фінансовими результатами.

З позиції суспільства основними перевагами формування інтегрованої звітності є підвищення інформативності про діяльність підприємств та створення соціального капіталу. Серед недоліків доцільно виокремити юридичні ризики, що виникають у зв'язку з наявними, визначеними законодавством, вимогами до складу річної фінансової звітності; незадоволеність менеджерів у зв'язку з необхідністю подання інформації, що не передбачена законодавчо; складність представлення достовірної та об'єктивної інформації через недостатню розвиненість системи бухгалтерського обліку з позиції стійкого розвитку.

Отже, формування інтегрованої звітності є нормою для великих і середніх зарубіжних підприємств. В Україні ж такі тенденції лише набувають розмаху. Вітчизняні господарюючі суб'єкти наводять бізнес-інформацію не лише в частині фінансових результатів, а й відображають соціальні, екологічні аспекти господарювання, що можуть слугувати основним інформаційним джерелом прийняття обґрунтованих, результативних управлінських рішень відповідними інтересантами. Надважливе у цьому сенсі є дотримання таких вимог, як: суттєвість, стислість, достовірність, повнота, об'єктивність, систематичність формування та співставлюваність показників. Така звітність має бути позбавлена істотних помилок, фальсифікацій та перекручувань показників, на яких базуються економічні рішення. Цього можна досягнути через належну організацію системи обліку, внутрішнього контролю та аудиту суб'єкта господарювання, а також відповідну взаємодію із зацікавленими сторонами.

Перелік показників, що наводиться в інтегрованій звітності, на рівні законодавства чітко не ідентифікований. Загалом він має ілюструвати інформацію про різноманітні аспекти діяльності (ефективність використання ресурсів, капіталу (фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, екологічного, потенціалу), базуючись на якій можливе оцінювання ризиків

діяльності господарюючого суб'єкта. Основним джерелом такої інформації є, передусім, дані фінансової звітності. На даний час у фінансовій звітності не наводиться інформація про екологічний стан довкілля, економічні та соціальні досягнення, використання ресурсів, що важливо для управління. Відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Основні відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю

№ з/п	Критерії	Інтегрована звітність	Фінансова звітність
1.	Об'єкт вивчення	Всі види капіталу	Фінансовий капітал
2.	Структура	Системна	Визначена законодавчо, проте потоки інформації подаються несистемно
3.	Часова спрямованість	Орієнтація на майбутнє з урахуванням минулого	Оцінка минулого
4.	Розкриття інформації	Велика прозорість, оскільки передбачено розкриття значної кількості інформації про результати діяльності	Стисле, лаконічне розкриття
5.	Можливість адаптації	Висока (спрямована на розкриття значної кількості питань, які змінюються, зважаючи на обставини)	Низька (регламентація нормативними документами)
6.	Підхід	Процесний	Функціональний

Джерело: розроблено автором

Порядок складання, що може бути взятий за основу будь-яким підприємством, подано в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Порядок складання інтегрованого звіту підприємства

№ з/п	Дані, тис. грн	Джерело формування інформації
1	2	3
1.	Найменування підприємства, період формування звіту	Витяг з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань
1.1	Місцезнаходження	Витяг з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань
2.	Види діяльності	Витяг з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань
3.	Стейкхолдери	Державні, місцеві органи влади, податкові органи, організації фінансової сфери, власники, замовники, інвестори, субпідрядники, девелопери тощо
4.	Види робіт та послуг	Оперативні внутрішні дані щодо діяльності господарюючого суб'єкта

5.	Переваги роботи та цінності	Оперативні внутрішні дані щодо діяльності господарюючого суб'єкта
6.	Екологічна політика	Довідка про застосування заходів із захисту довкілля під час виконання робіт на об'єкті
6.1	Матеріально-технічна база	Довідка про наявність матеріально-технічної бази або власного обладнання, необхідних для виконання робіт; аналітичні дані до рахунків 10,11
6.2	Охорона праці	Декларація відповідності матеріально-технічної бази роботодавця вимогам законодавства з питань охорони праці та промислової безпеки
6.3	Кваліфікація працівників	Інформація про працівників відповідної кваліфікації, які мають необхідні знання та досвід для виконання замовлення; кадрові дані
7.	Інформація про окремі виконані замовлення	Оперативні внутрішні дані щодо діяльності господарюючого суб'єкта
8.	<i>Динаміка рентабельності основної діяльності: Валовий прибуток</i>	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за відповідний період
8.1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг),	
8.2	Середня вартість активів	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за відповідний період
8.3	Зобов'язання	Баланс (Звіт про фінансовий стан) за відповідний період
8.4	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Баланс (Звіт про фінансовий стан) за відповідний період
8.5	Середня вартість власного капіталу	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за відповідний період
8.6	Валова рентабельність активів	Баланс (Звіт про фінансовий стан) за відповідний період
8.7	Валова рентабельність залученого капіталу	ряд. 8.1/ряд.8.3*100%
8.8	Рентабельність продукції	ряд. 8.1/ряд. 8.4*100%
8.9	Валова рентабельність продажу	ряд. 8.1/ряд. 8.2*100%
8.10	Валова рентабельність власного капіталу	ряд. 8.1/ряд. 8.5*100%
8.11	Валова рентабельність власного капіталу	ряд. 8.1/ряд. 8.6*100%
9.	<i>Динаміка показників прибутковості: Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за відповідний період
9.1	Фінансовий результат до оподаткування	
9.2	Чистий прибуток	
9.3	Податок на прибуток	
9.4	Амортизація	
9.5		Баланс (Звіт про фінансовий стан) за відповідний період

Інтегрований звіт підприємства слугуватиме джерелом інформації для низки

стейкхолдерів.

Таким чином, на рівні усіх видів звітності можна простежити представлення інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Якщо податкова і статистична звітність формуються для задоволення запитів відповідних інституцій і пред'являються саме їм, то фінансова звітність підприємств, окрім її подання до перелічених органів, може розміщуватися на офіційних сайтах господарюючих суб'єктів і складати підґрунтя для прийняття економічних рішень стейкхолдерами.

Якість рішень, які ухвалюються, залежить від повноти інформації і своєчасності її представлення, тобто обумовлюється рівнем транспарентності, підвищення якого значною мірою залежить від деталізації інформації, що для будівельних підприємств забезпечується за умови використання розширеної аналітики рахунків, складання на її основі управлінського Звіту про доходи, витрати та фінансові результати основної діяльності підприємств з подальшим відображенням заявлених показників на рівні фінансової звітності, зокрема Приміток до річної фінансової звітності. Доцільним для підприємств вважаємо складання інтегрованої звітності, яка також може містити заявлену інформацію.

Таким чином, складання інтегрованої звітності и підприємствами, що слугуватиме ключовим джерелом інформації для стейкхолдерів, сприятиме посиленню транспарентності, подоланню інформаційної асиметрії та підвищенню рівня задоволеності інвесторів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Теоретичні основи аналізу фінансових результатів підприємств

Кінцевим фінансовим результатом, який відображає ефективність господарської діяльності підприємства, використання майна власників, є прибуток. Як зазначає І.М. Парасій-Вергуненко у системі цілей, що визначаються власниками та керівниками будь-якого підприємства, завдання генерування прибутку займає центральне місце, адже з показником прибутку прямо чи опосередковано пов'язані практично всі інші показники фінансово-господарської діяльності підприємства: доходи, витрати, активи, капітал, грошові потоки, інвестиції та інші. У зростанні прибутку зацікавлені як господарюючі суб'єкти, так і держава, відтак, слід забезпечити систематичне проведення аналізу формування, використання та розподілу прибутку.

За класичною теорією фірми глобальною стратегічною метою діяльності підприємства визначається максимізація його прибутку. Підприємству слід орієнтуватися у своїй діяльності на досягнення поставленої мети як у короткостроковому, так і в довгостроковому періодах, залежно від горизонту розробки стратегії розвитку. Однак у чистому вигляді максимізація прибутку як ціль підприємства рідко окреслюється в стратегічних планах. Найчастіше основною метою діяльності є отримання прибутку, який підприємство вважає достатнім для задоволення економічних інтересів усіх учасників економічних відносин (цільового прибутку). Інформація щодо рівня і поведінки фінансових результатів важлива для прийняття рішень на стратегічному і тактичному рівнях. У цьому контексті доцільно ідентифікувати мету і завдання аналізу фінансових результатів, хоча підходи до окреслення мети аналізу фінансових результатів на практиці не завжди відповідають реальним умовам господарювання.

Зважаючи на вищевикладене, доцільно виокремлювати:

- аналіз формування та використання фінансових результатів

підприємства для інформаційного забезпечення управління прибутковістю (комплексний підхід);

– аналіз фінансових результатів в системах управління: економічною безпекою, конкурентоспроможністю, економічними ризиками, діловою активністю, інвестиційною привабливістю, вартістю підприємств (цілеорієнтований підхід).

Формулювання завдань аналізу фінансових результатів завжди повинно перебувати у площині першочергово ідентифікованих економічних інтересів користувачів аналітичної інформації. Особливості основної діяльності підприємств обов'язково слід враховувати в методиці аналізу фінансових результатів і, відповідно, у його завданнях. Вітчизняними науковцями за комплексного підходу до аналізу фінансових результатів виокремлюються такі завдання:

– обґрунтування плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;

– перевірка виконання плану з валового, операційного та чистого прибутку в цілому та в розрізі його складових і рентабельності;

– оцінювання зміни прибутку в динаміці з метою виявлення її закономірностей і тенденцій;

– визначення впливу факторів на зміну прибутку;

– вивчення позареалізаційних фінансових результатів діяльності;

– виявлення причин збитків у діяльності підприємства;

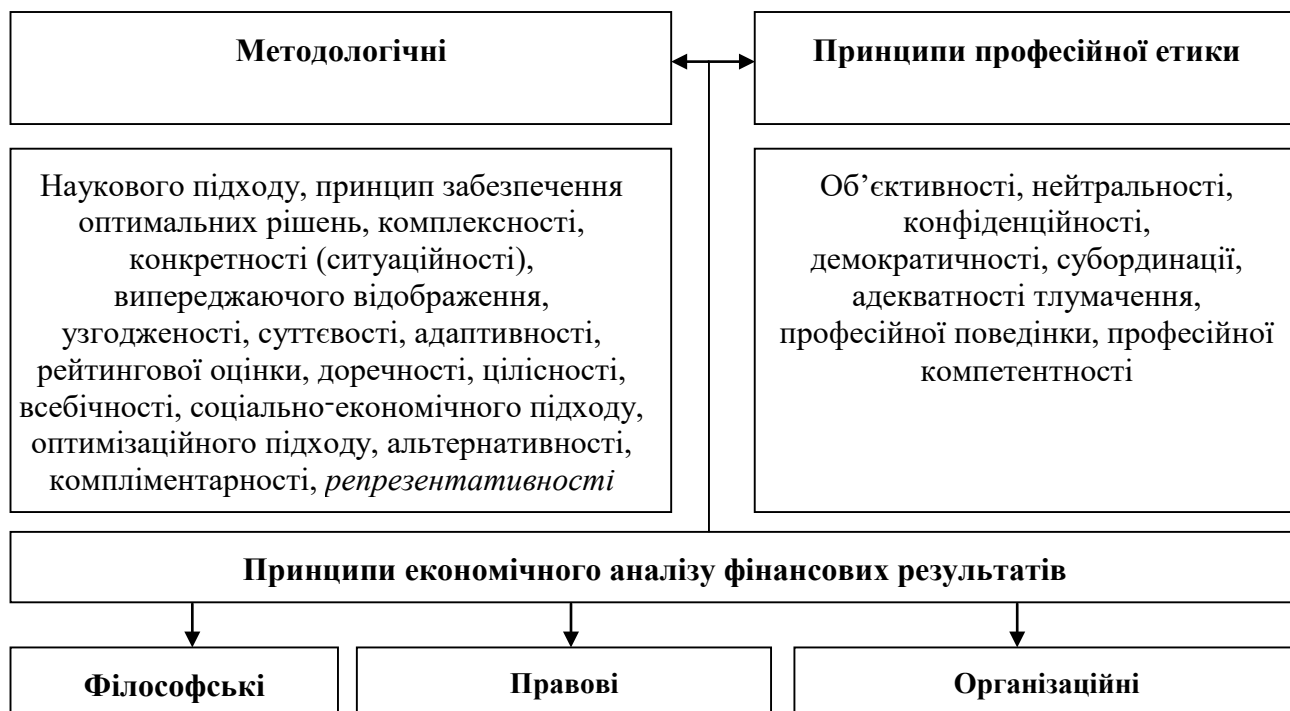
– оцінювання рентабельності роботи підприємства в цілому та в розрізі видів діяльності, окремих видів продукції підприємства, факторний аналіз її змін;

– виявлення резервів подальшого зростання прибутку і на цій основі

підвищення рівня рентабельності підприємства, розроблення заходів щодо мобілізації виявлених резервів і контроль за їх виконанням;

- аналіз розподілу і використання прибутку;
- аналіз порогу прибутку;
- аналіз взаємозв'язку витрат, випуску і прибутку (CVP-аналіз).

Правові принципи економічного аналізу також заслуговують на існування. При здійсненні економічного аналізу беззаперечно дотримання інституціонального підходу, що підтверджується наявністю численної кількості нормативно-правових документів, якими регламентовано методіку аналізу. При цьому окреслення можливих сценаріїв розвитку подій, запропонованих в результаті виконаного аналізу, передбачає необхідність перевірки їх узгодженості з чинними нормами законодавства. Принципи економічного аналізу фінансових результатів доцільно виокремлювати у розрізі таких груп (рис. 3.1).



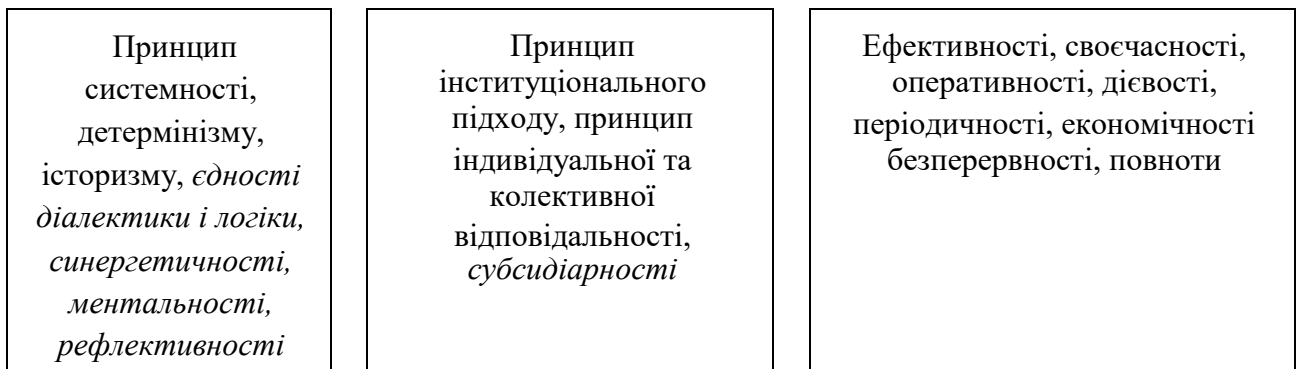


Рис. 3.1. Принципи економічного аналізу фінансових результатів

Є сенс зупинитися на найбільш вагомих принципах із кожної представлені групи. У складі методологічних принципів виділяється принцип наукового підходу, що забезпечується на практиці використанням елементів методу, прийомів, організації економічного аналізу. Іншим системоутворюючим методологічним принципом економічного аналізу є принцип забезпечення оптимальних рішень. Це і вибір збалансованої комбінації етичних, правових, методологічних, організаційних принципів економічного аналізу, й оптимізація переліку окремих принципів у межах вищенаведених груп відповідно до потреб суб'єкта господарювання або інших зацікавлених осіб, і відбір методик економічного аналізу, що найбільшою мірою відповідає критерію оптимальності.

Принцип комплексності потребує охоплення всіх ланок, аспектів діяльності й детального вивчення причинних залежностей в управлінні ресурсами будівельних підприємств. Конкретність передбачає базування економічного аналізу фінансових результатів не на абстрактних, абстрагованих, відособлених, далеких від дійсності даних, а на конкретних, реально існуючих, достатньо точних показниках доходів, витрат, прибутку (збитку), що мають матеріальну основу і повинні бути кількісно виражені. Конкретність у поєднанні з цілеспрямованістю аналізу забезпечує умови для одержання точних результатів дослідження з найменшими витратами часу та коштів при цьому.

Принцип випереджаючого відображення є певною мірою специфічним,

характерним саме для економічного аналізу. Випереджаюче, прогнозне або планове ситуаційне відображення господарських явищ, процесів, відносин щодо них, діяльності в цілому дозволяє керівному персоналу підприємства завчасно встановити ті порогові значення та позитивну динаміку, досягненням і дотриманням яких забезпечується оптимальне співвідношення стратегічних та тактичних завдань, конкурентоспроможність та фінансова стійкість підприємства. Дія цього принципу є основою існування пошукової функції. Вважаємо, що даний принцип застосовується переважно для потреб стратегічного аналізу.

Принцип узгодженості в економічному аналізі означає, з одного боку, необхідність взаємопов'язаного та взаємообумовленого використання інших принципів економічного аналізу, а з іншого боку – взаємодію підсистеми економічного аналізу з підсистемами бухгалтерського обліку, контролю, організації, планування, регулювання системи управління в цілому. Безпосередньо з дією цього принципу пов'язаний принцип суттєвості як принцип обмеженої раціональності. У зв'язку з підвищенням уваги науковців до можливостей оптимізації процесу прийняття управлінських рішень виникла необхідність забезпечення оптимізації на кожному з його етапів. Менеджеру потрібна, по-перше, не вся економічна інформація про об'єкт дослідження, а тільки найважливіша для прийняття рішення, по-друге – її використання знизить рівень невизначеності щодо причин і наслідків господарського явища чи процесу, забезпечить роботу менеджера в умовах стійкої економічної системи з позитивною динамікою, та зі слабкими сигналами нестабільної економічної системи з динамікою, що характеризується ентропією.

Застосування в економічному аналізі принципу адаптивності забезпечує гнучкість методики, здатність охопити аналітичними прийомами і методами максимально можливе число причин та наслідків. Адаптивність також означає готовність аналітика врахувати нові умови, чинники, які виникають у господарській діяльності будівельного підприємства, у його відносинах із

зовнішнім середовищем у зв'язку з проявами невизначеності, застосуванням нетрадиційних комбінацій прийомів економічного аналізу.

Узагальнену класифікацію видів економічного аналізу діяльності будівельних підприємств наведено в табл. 3.1.

Вважаємо за доцільне виокремлення шести основних блоків цілеорієнтованих методик аналізу фінансових ресурсів підприємств (рис. 3.2).

Таблиця 3.1

Класифікація видів економічного аналізу господарської діяльності

№ з/п	Ознаки	Види аналізу
1	2	3
1.	Часовий період	Ретроспективний аналіз; поточний аналіз; перспективний аналіз
2.	Обсяг аналітичних робіт	комплексний аналіз; предметний аналіз (процес, сегмент діяльності та ін.)
3.	Забезпечення користувачів інформацією	зовнішній аналіз; внутрішній аналіз
4.	Напрямки дослідження	управлінський аналіз; аналіз фінансового стану; податковий аналіз; аналіз безперервності розвитку бізнесу
5.	Рівень управління	макроекономічний аналіз; мезоекономічний аналіз; мікроекономічний аналіз.
6.	Учасники інвестиційного процесу	аналіз ефективності інвестицій у інвестора; аналіз фінансово-господарської діяльності замовника.
7.	Документальне оформлення	документальний аналіз; бездокументальний (візуальний) аналіз
8.	Обсяг	повний аналіз; частковий аналіз
9.	Організаційна форма	централізований аналіз; децентралізований аналіз; змішаний аналіз
10.	Ступінь визначеності	аналіз в умовах невизначеності інформації; аналіз в умовах визначеності інформації
11.	Центри відповідальності	аналіз у розрізі центрів витрат; аналіз у розрізі центрів доходів; аналіз у розрізі центрів інвестицій
12.	Суб'єкти проведення	внутрішній аналіз; зовнішній аналіз

13.	Методика дослідження	порівняльний (бенчмаркінг); ситуаційний; системний; кореляційний; факторний; маржинальний; рейтинговий; SWOT-аналіз; технічний; фундаментальний; ABC-аналіз
14.	Характер проведення та охоплення питань	фінансовий аналіз; управлінський аналіз
15.	Призначення результатів	загальноекономічний аналіз; економіко-правовий аналіз; соціально-економічний аналіз; техніко-економічний аналіз; маркетинговий аналіз; інвестиційний аналіз; еколого-економічний аналіз; функціонально-вартісний аналіз; аналіз доданої вартості

Продовження табл. 3.1

1	2	3
16.	Доступ до результатів аналізу	секретний аналіз; відкритий (несекретний) аналіз
17.	Вид виробництва	аналіз діяльності підрозділів основного виробництва; аналіз діяльності підрозділів допоміжного виробництва; аналіз діяльності обслуговуючих господарств
18.	Ступінь децентралізації прибутку	аналіз діяльності робітника; бригади; цеху
19.	<i>Види наданих послуг</i>	аналіз надання послуг

Джерело: узагальнено автором. Курсивом виділено доповнення автора

Ідентифікація саме цих напрямів аналізу фінансових результатів обумовлюються пріоритетними підсистемами управління підприємствами в умовах ринкових відносин, які, своєю чергою, є необхідною умовою їх виживання і розвитку. Тому для них життєво важливо мати достатню кількість аналітичної інформації, використання якої уможливить набуття конкурентних переваг. Забезпечуючи конкурентоспроможність, підприємству водночас необхідно оцінювати загрози його економічній безпеці, відповідні економічні ризики, за необхідності вживати оперативні заходи для її посилення через ліквідацію або нейтралізацію ризиків господарювання.

Інформація економічного аналізу уможливлює прийняття управлінських рішень, які базуються, передусім, на даних бухгалтерського обліку. Економічний аналіз – це прикладна функціональна наука, що має тісний взаємозв'язок з практикою, вивчає, удосконалює методи отримання та обробки інформації про економічні

3.2. Методологічні підходи до аналізу фінансових результатів основної діяльності підприємств

Методологія економічного аналізу як наука про метод, систему способів і прийомів аналітичної діяльності, включає такі структурні елементи: предмет, об'єкт, суб'єкт, функції, принципи, метод, які зорієнтовані на розв'язання низки проблем, актуальних для господарюючих суб'єктів. Інформація економічного аналізу уможлиблює прийняття управлінських рішень, які базуються, передусім, на даних бухгалтерського обліку. Економічний аналіз – це прикладна функціональна наука, що має тісний взаємозв'язок з практикою, вивчає, удосконалює методи отримання та обробки інформації про економічні явища та процеси. Також економічний аналіз трактується як комплексне дослідження всіх сторін діяльності підприємств, явищ і процесів з використанням відповідних джерел; система спеціальних знань з дослідження організації, структури і стану господарського життя або окремої сфери економічної діяльності процеси. Економічний аналіз та його результати спрямовані на підвищення ефективності діяльності господарюючих суб'єктів, поліпшення фінансового стану, раціональне використання наявних активів та нарощування прибутковості.

На основі комплексного підходу традиційно проводиться узагальнений аналіз формування та використання фінансових результатів підприємства в динаміці, аналіз показників рентабельності, здійснюється факторний аналіз та ін. Загалом, складність і варіативність методик аналізу фінансових результатів безпосередньо залежить від рівня виконавців. Аналітики нижчих за ієрархією організаційних рівнів управління зазвичай застосовують дещо спрощені методики аналізу, які передбачають меншу кількість його етапів, і, навпаки, аналітики вищого організаційного рівня управління використовують більш складні алгоритми проведення аналізу.

Зміст і методи аналізу фінансових результатів діяльності підприємств узагальнено в табл. 3.2.

За результатами економічного аналізу фінансових результатів можливо діагностувати та контролювати тенденції кількісних і якісних параметрів господарської діяльності, оцінити ефективність формування та використання прибутку, сформулювати пропозиції щодо поліпшення управління прибутком в майбутньому. Аналітичні розрахунки дають змогу активно впливати на економічні процеси суб'єкта господарювання, мобілізуючи потенційні резерви збільшення прибутковості та віддачі від інвестованого капіталу, а також є базою для прийняття економічно обґрунтованих інвестиційно-інноваційних та управлінських рішень.

Таблиця 3.2

Зміст і методи аналізу фінансових результатів діяльності

підприємств

№ з/п	Етапи аналізу	Мета	Зміст	Склад інструментарію, що застосовується
1	2	3	4	5
1.	Аналіз формування фінансових результатів діяльності, відстеження їх динаміки	Оцінка динаміки фінансових результатів; виявлення факторів, що чинять домінуючий негативний вплив на формування і динаміку фінансових результатів, які підлягають більш детальному вивченню під час реалізації подальших етапів аналізу фінансових результатів	Загальний аналіз фінансових результатів (аналіз динаміки в розрізі елементів формування)	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки, інтенсивності та структури, графічний аналіз
			Факторний аналіз фінансових результатів	Прийоми прямого детермінованого факторного аналізу, графічний аналіз
			Аналіз якості прибутку (оцінка структури формування прибутку до оподаткування)	Прийоми порівняння, відносних величин структури, графічний аналіз, непрямий метод аналізу руху грошових коштів
2.	Аналіз валового прибутку	Економічно обґрунтована оцінка динаміки валового прибутку і виявлення внутрішніх резервів її зростання	Загальний аналіз валового прибутку від реалізації (аналіз динаміки в розрізі певних ознак)	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки, інтенсивності та структури, графічний аналіз
			Аналіз впливу факторів на зміну валового прибутку	Прийоми прямого детермінованого факторного аналізу, графічний аналіз
3.	Аналіз собівартості	Економічно обґрунтована оцінка динаміки і структури собівартості, виявлення резервів її зменшення	Загальний аналіз собівартості (аналіз динаміки за досліджуваний період в розрізі певних ознак)	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки, інтенсивності та структури, графічний аналіз

			Аналіз впливу на собівартість суб'єктивних та об'єктивних факторів	Прийоми прямого детермінованого факторного аналізу, графічний аналіз
			Аналіз окремих статей собівартості	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки, структури, методи факторного аналізу, графічний аналіз
			Аналіз взаємозв'язку обсягів продажів, собівартості та прибутку	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки і структури, графічний аналіз
4.	Аналіз інших доходів і витрат	Економічно обґрунтована оцінка динаміки і структури інших доходів і витрат; виявлення резервів їх оптимізації	Аналіз динаміки інших доходів і витрат Аналіз структури інших доходів і витрат	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки і структури, графічний аналіз
5.	Аналіз використання прибутку	Економічно обґрунтована оцінка динаміки і напрямків використання прибутку до оподаткування; виявлення резервів раціонального використання прибутку	Аналіз складу і структури використання прибутку до оподаткування Аналіз складу і структури застосування нерозподіленого прибутку	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки і структури, методи прямого детермінованого факторного аналізу, графічний аналіз Прийоми порівняння, відносних величин динаміки, координації та структури, графічний аналіз
6.	Аналіз рентабельності	Економічно обґрунтована оцінка динаміки фінансової віддачі результатів діяльності підприємства і виявлення резервів її зростання	Загальний аналіз показників рентабельності продаж, доходів і витрат Факторний аналіз показників рентабельності продаж	Прийоми порівняння, відносних величин динаміки та інтенсивності, графічний аналіз Прийоми прямого детермінованого факторного аналізу, графічний аналіз
7.	Систематизація резервів оптимізації фінансових результатів діяльності	Формування основи для економічного обґрунтування заходів щодо усунення недоліків, виявлених в процесі проведеного аналізу	Узагальнення виявлених резервів зростання чистого прибутку Вивчення впливу втрачених можливостей зростання чистого прибутку на фінансовий стан підприємства Оцінка структури формування резервів і виявлення пріоритетних напрямків максимізації прибутку	Прийоми порівняння, відносних величин структури, інтенсивності та координації, метод абсолютних різниць, графічний аналіз

Аналіз фінансових результатів проведемо на прикладі ТОВ «Агрона Фрут Україна» м.Вінниця. Рівень спеціалізації підприємства визначають за часткою вартості товарної продукції головних (головної) галузей у загальній вартості

його товарної продукції. Чим менша кількість головних і додаткових галузей, тим порівняно вищим є рівень спеціалізації підприємства.

Розглянемо склад і структуру товарної продукції ТОВ «АгрANA Фрут Україна» у 2022 році.

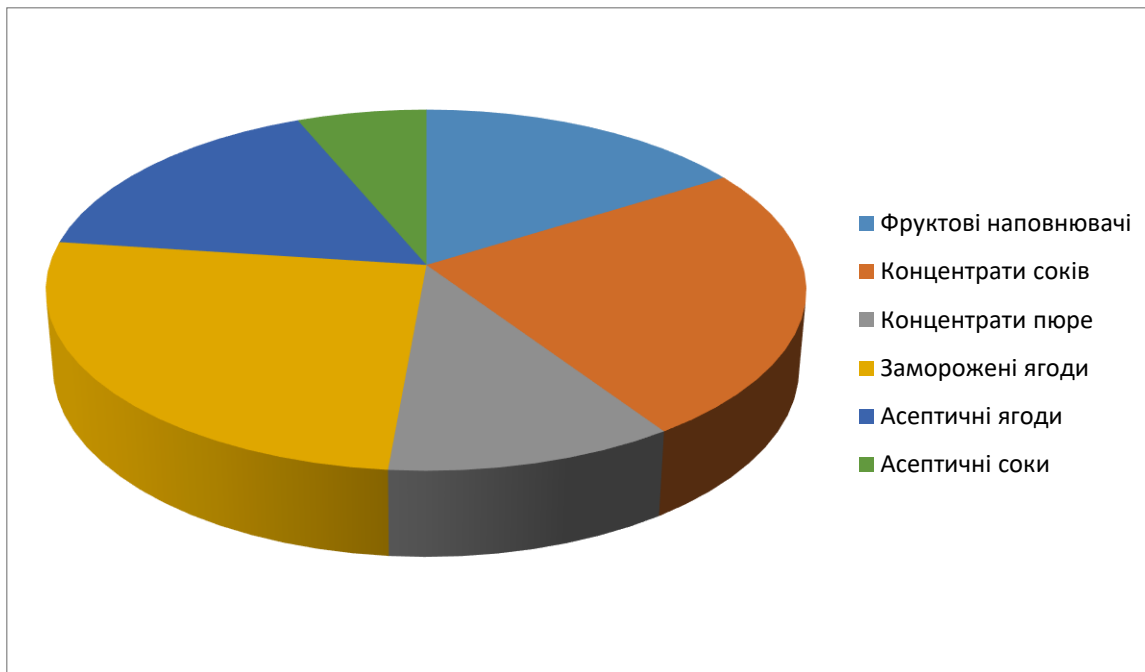


Рис. 3.2 Структура товарної продукції ТОВ «АгрANA Фрут Україна» у 2022 році.

Дані діаграми дають підстави зробити висновок про те, що основним напрямом діяльності товариства є переробка плодово-ягідної продукції у свіжі та заморожені фрукти та фруктові наповнювачі. Дана продукція використовуються на підприємствах молочної промисловості як напівфабрикат.

Найбільшу частку в структурі товарної продукції ТОВ «АгрANA Фрут Україна» займає виготовлення заморожених ягід та концентрованих соків. Слід зазначити, що готова продукція ТОВ «АгрANA Фрут Україна» користується високим попитом на вітчизняному та зарубіжному ринку, тобто підприємство постійно розширює географію збуту продукції.

Проаналізуємо результати діяльності переробного підприємства табл. 3.2.

Аналізуючи табл. 3.2 можна стверджувати, що на протязі досліджуваного періоду ТОВ «Агрона Фрут Україна» за всіма фінансово – економічними показниками демонструє стабільне функціонування, незважаючи на військові події. За цей період зріс чистий дохід від реалізації продукції в 1,16 рази, одночасно зросла собівартість реалізованої продукції у 1,24 рази, це є наслідком як зростання обсягів виробництва, так і подорожчання ресурсів, які використовуються при виробництві продукції підприємства. Зростання собівартості продукції зумовило зниження фінансового результату до оподаткування на 41239 тис.грн.

Таблиця 3.3

Основні фінансово – економічні показники діяльності ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Показник	2020р	2021р	2022р	Абсолютне відхилення 2022р від 2020р, (+;-)
Чистий дохід від реалізації	1050054	1397899	1219996	+169942
Собівартість реалізованої продукції	780798	1124498	970327	+189529
Необоротні активи	236386	239966	236471	+85
Оборотні активи	691065	847696	786329	+95261
Валюта балансу	917451	1087662	1022800	+105349
Фінансовий результат до оподаткування	135174	160246	93935	-41239
Чистий прибуток	110465	131362	76495	-33970

Суттєво зросла вартість оборотних активів на суму 95261 тис.грн. Проаналізувавши дані таблиці можна зробити висновок про те, що валюта балансу за аналізований період збільшилася на 105349 тис.грн., що свідчить про позитивні зміни господарської діяльності, оскільки таке збільшення відбулося за рахунок зростання у активах балансу іншої поточної дебіторської

заборгованості та грошей на рахунку в банках. Нарощування всіх вищезазначених показників нажалі не призвело до збільшення суми чистого прибутку, який скоротився на 33970 тис.грн. на протязі 2020- 2022 років.

Визначимо динаміку і співвідношення темпів зростання абсолютних показників згідно «золотого правила» економіки:

$$100\% < T_a < T_{чд} < T_{чп}, \text{ де}$$

де T_a – темп зростання активів; $T_{чд}$ – темп зростання чистого доходу;

$T_{чп}$ – темп зростання чистого прибутку.

$100\% < T_a$ показує, що підприємство нарощує економічний потенціал і масштаби своєї діяльності;

$T_a < T_{чд}$ свідчить про те, що виручка зростає швидше від економічного потенціалу. З цього можна зробити висновок про підвищення інтенсивності використання ресурсів на підприємстві;

$T_{чд} < T_{чп}$ означає, що прибуток зростає швидше від обсягів реалізації і сукупного капіталу внаслідок підвищення рівня рентабельності продажів.

Таблиця 3.3

Динаміка основних економічних показники діяльності ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Показники	2020р	2021р	2022р
Активи, тис.грн.	927451	1087662	1022800
Темп зростання,%	108	117	94
Чистий дохід, тис.грн.	1050054	1397899	1219996
Темп зростання,%	107	133	87
Чистий прибуток, тис.грн.	110465	131362	76495
Темп зростання,%	116	119	58

Використовуючи вищенаведену формулу, визначимо фінансовий стан ТОВ «Агрона Фрут Україна» у 2020-2022 роках.

$$100\%_{2020} < 108 > 107 > 116$$

$$100\%_{2021} < 117 < 133 > 119$$

100%₂₀₂₂ <94 > 87 > 58

Фінансовий стан підприємства, незважаючи на порушення раціональних співвідношень між показниками між показниками у 2020 - 2021 роках зростає, оскільки темп росту всіх обчислених показників перевищує 100%. Так, активи ТОВ «Агрона Фрут Україна» за цей період зростали щорічне на 8% та 17% відповідно, чистий дохід на 7% та 33% відповідно, чистий прибуток на 16% та 19%. Темпи зростання основних показників у 2022 році демонструють суттєве зменшення, тому тут недоцільно визначати співвідношення. Таким чином, оптимальне співвідношення між показниками, згідно «золотого правила економіки» не відбулося у 2020-2022 році.

Прибутковість підприємства є найголовнішим показником що відображає фінансовий стан підприємства, його можливість отримувати позитивний фінансовий результат від здійснення комерційної діяльності, що полягає в перевищенні отримованого доходу над здійсненими витратами, причому в такому розмірі, який буде достатнім для ефективного та продуктивного подальшого функціонування.

Рентабельність – один із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва.

Показники рентабельності ТОВ «Агрона Фрут Україна» наведені в таблиці 3.4.

Аналіз даних таблиці 3.4 свідчить, що показники рентабельності суттєво зменшилися, це пов'язано із зменшенням суми чистого прибутку та інших показників.

Необхідно відмітити, що показник рентабельності реалізації демонструє нарощування у 2022 році порівняно з 2021 роком. Значення цього показника є достатньо високим на протязі досліджуваного періоду та демонструє ефективність виробничо-збутової діяльності на підприємстві. Для потенційних інвесторів дана інформація свідчить про те, що кошти,

інвестовані в активи та власний капітал, генерують додатковий прибуток на кожную вкладену гривню, тобто підприємство є інвестиційно привабливим.

Таблиця 3.4

Динаміка показників рентабельності ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Показник	2020р	2021р	2022р	Відхилення 2022р від 2020р, (+;-)
Рентабельність активів	17,2	16,2	8,4	- 8,8
Рентабельність власного капіталу	17,6	18,7	9,5	- 8,1
Рентабельність оборотного капіталу	16,8	17,2	9,3	- 7,5
Рентабельність реалізації	25,64	19,55	20,4	- 5,24

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності підприємства, одним із найістотніших показників, який характеризує фінансовий стан підприємства.

Успішне функціонування підприємства напряму залежить від рівня забезпечення його необхідним та достатнім обсягом капіталу, джерелами якого є як власні фінансові ресурси, так і позикові. Розглянемо склад і структуру капіталу ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Основним джерелом фінансування ТОВ «Агрона Фрут Україна» є власний капітал. До його складу входять зареєстрований (пайовий) капітал та нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Дані таблиці 3.5 свідчать про те, що власний капітал вищезазначеного підприємства формують лише дві статті, а саме: статутний капітал та нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Отже, досліджуване підприємство станом на кінець 2022 року має загальний розмір власного капіталу 835550 тис.грн. За останні роки спостерігаємо його збільшення на 198404 тис.грн. Величину власного капіталу підприємства формують лише дві статті, а саме: зареєстрований (пайовий) капітал,

нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Величина зареєстрованого (статутного) капіталу не зазнала змін протягом досліджуваного періоду, оскільки не проводилося ніяких додаткових випусків акцій. Головною причиною визначеної позитивної динаміки власного капіталу є збільшення суми нерозподіленого прибутку на протязі 2020-2022 років, і, відповідно, збільшення питомої ваги цієї статті у власному капіталі. Це свідчить про фінансову стабільність підприємства.

Таблиця 3.5

Динаміка власного капіталу ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Статті балансу	2020р	2021р	2022р	Абсолютне відхилення, 2022р від 2020р, (+;-) тис.грн.
Зареєстрований (пайовий) капітал	134664	134664	134664	-
Нерозподілений прибуток	502502	630635	700906	+198404
Всього	637146	765835	835550	+198404

Необхідно враховувати, що власний капітал обмежений у розмірах. Окрім того, фінансування діяльності підприємства тільки за рахунок власних коштів не завжди вигідне для нього. Залучаючи позичкові кошти, підприємство може контролювати більші фінансові потоки, розширити обсяги діяльності, підвищити прибутковість власного капіталу.

До позикового капіталу відносять кредити банків і фінансових компаній, позики, кредиторська заборгованість, лізинг, комерційні папери та ін. Аналіз динаміки формування позикового капіталу ТОВ «Агрона Фрут Україна» наданий у таблиці 3.6.

Як видно з таблиці 3.6, підприємство використовує дві статті пасиву балансу: довгострокові зобов'язання та забезпечення та поточні зобов'язання і забезпечення. За звітний період загальна величина зменшилася на 103055 тис. грн. Це відбулося через зменшення всіх статей поточних зобов'язань, а саме

більше це поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків.

Таблиця 3.6

Динаміка джерел формування позикового капіталу ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Статті балансу	2020р	2021р	2022р	Абсолютне відхилення 2022 до 2020 р. тис.грн.
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5166	5445	5388	+222
Поточні зобов'язання і забезпечення	285139	316738	181862	-103277
Всього	290305	322183	187250	-103055

Позитивним є те, що підприємство, маючи достатній власний капітал, не залучає до джерел фінансування кредити банків, у нього немає кредитів і позик, що не погашені у визначений термін. Це свідчить про активну діяльність підприємства і його добрий імідж.

Від того, наскільки оптимальне співвідношення власного і позикового капіталу, багато в чому залежить фінансове становище підприємства, оскільки саме від раціонального співвідношення власних і позикових коштів залежить результат діяльності на підприємстві та його стан у майбутньому. З цього постає, що завданням керівництва має бути формування найбільш прийнятної структури капіталу підприємства для ефективної діяльності. Саме тому зростає роль стратегічного аналізу капіталу підприємства, метою якого є стабільне функціонування підприємства з його ефективним розвитком.

Таблиця 3.7

Динаміка складу фінансових ресурсів ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Показники	2020р	2021р	2022р	Абсолютне відхилення 2022 до 2020 р. тис.грн .
Власний капітал	637146	765835	835550	+198404
Позиковий капітал	290305	322183	187250	-103055
Всього	927451	1087662	1022800	+95349

ТОВ «Агрона Фрут Україна» у 2020 - 2022 р. демонструє стабільне нарощування фінансових ресурсів (+95349 тис.грн.). Як видно з розрахованих даних, основну частку у фінансових ресурсах має власний капітал. Його частка у 2020 році складала 70% та поступово збільшувалася та у 2022 році становила відповідно 81,6%. Отже, підприємство є фінансово стійким, але є тенденція до подальшого зміцнення фінансової стійкості.

Загалом за результатами аналізу можна зробити висновки про позитивні в цілому зміни у капіталі підприємства, про що свідчить стабільність величини і частки власного капіталу, збільшення поточних зобов'язань. Проте загальна величина капіталу за досліджений період змінилася, тому збільшилися можливості підприємства до фінансування господарської діяльності, що є позитивним моментом і потребує від керівництва прийняття відповідних рішень на наступний період.

Досліджені закономірності в динаміці ТОВ «Агрона Фрут Україна» та структурі власного та позикового капіталу у зумовили певні особливості в динаміці показників фінансової незалежності.

Таблиця 3.8

Основні показники фінансової незалежності ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Показник	2020р	2021р	2022р
Коефіцієнт фінансової незалежності	0,68	0,70	0,81
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,32	0,30	0,18
Коефіцієнт фінансового ризику	0,45	0,42	0,22

На протязі досліджуваного періоду значення фінансової незалежності підприємства вищі, ніж його мінімальна порогова величина. На протязі досліджуваного періоду відбувається стабілізація цього показника. Значення коефіцієнта концентрації позикового капіталу свідчить про невисоку

залежність від позикового капіталу, але прослідковується його поступове щорічне зменшення. Коефіцієнт фінансового ризику демонструє нарощування цього значення: так у 2020 році він складав 0,45 а у 2022 році вже 0,22. Значення цього показника є прийнятним, в межах допустимих значень.

Аналіз названих доходів ми можемо проводити як за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, так і за видами організацій збуту. Крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємство може мати також інший дохід від операційної діяльності.

Таблиця 3.9

Аналіз складу і структури доходів ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Доходи	Роки						Відхилення (+,-)	
	2020		2021		2022		тис. грн.	%
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Дохід (виручка) від реалізації продукції	1050054	99,8	1394881	99,1	1219996	99,3	169942	-0,5
Інші операційні доходи	2273	0,2	10462	0,7	2957	0,2	684	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	2298	0,2	6502	0,5	6502	+05
Разом	1052327	100	1407641	100	1229455	100	177128	X

До інших операційних доходів належать: доходи від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); від операційної оренди активів; від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які одержано від боржників, або коли є рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як

безнадійні); суми одержаних грантів і субсидій, інші доходи від операційної діяльності.

Статтю “Доходи від участі в капіталі” призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства.

До статті “Інші фінансові доходи” входять доходи, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивіденди, відсотки тощо. Інші доходи від звичайної діяльності формуються з доходів від реалізації фінансових інвестицій, реалізації необоротних активів, майнових комплексів, неопераційної курсової різниці, безоплатно одержаних активів.

Таблиця 3.10

Аналіз складу і структури витрат ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Витрати	Роки						Відхилення	
	2020		2021		2022			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Адміністративні витрати	57668	42,3	61147	49,8	57755	35,0	87	-7,3
Витрати на збут	58101	42,6	56952	46,3	56855	34,4	-1246	-8,2
Інші операційні витрати	4395	3,2	2114	1,7	47600	28,8	43205	25,6
Фінансові витрати	2393	1,8	2684	2,2	1763	1,1	- 630	-0,7
Інші витрати	13798	10,1	-	-	1220	0,7	- 12578	- 9,4
Разом	136355	100	122897	100	165193	100	28838	X

Дані таблиці 3.9 засвідчують, що у звітному періоді спостерігалася позитивна динаміка операційних доходів порівняно з попереднім періодом: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 169942 тис. грн. Інші операційні доходи ТОВ «Агрона Фрут Україна» збільшилися на 684 тис. грн. Загальна сума доходів в ТОВ «Агрона Фрут Україна» зросла на 177128 тис. грн.

Витрати це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або

збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Як видно з таблиці 3.10, частина витрат на ТОВ «Агрона Фрут Україна» збільшилися на 28838 тис.грн. Адміністративні витрати збільшились на 87 тис.грн., інші витрати зменшилися на 12578 тис.грн., витрати на збут зменшились на 1246 тис. грн.,

Одним із напрямів аналізу фінансових результатів є оцінювання якості прибутку за такими критеріями, як: достовірність звітності, частота зміни облікової політики та її вплив на формування фінансових результатів, стабільність основних складових прибутку, діловий імідж підприємства тощо

3.2. Аналітичні оцінки фінансових результатів діяльності підприємства в системі управління

В управлінській діяльності підприємства важливим є трактування отриманої величини фінансового результату та визначення:

- темпів його зміни,
- напрямків його зміни,
- величини його зміни,
- факторів, що мають вплив на його зміну.

Виражається фінансовий результат діяльності підприємства у зміні величини власного його капіталу за звітний період.

Здатність підприємства забезпечувати неухильне зростання вартості власного капіталу може оцінена бути системою показників фінансових результатів.

Найбільш важливі показники що визначають фінансові результати діяльності підприємства є представленими у формі № 2 як річної так і квартальної бухгалтерської звітності.

До таких показників насамперед належать:

- прибуток (збиток) від реалізації;
- прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності;
- прибуток (збиток) звітного періоду;
- нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду.



Рис. 3.3. Елементи фінансової звітності, що виражені у формі №2 «Звіт про фінансові результати» та характеризують фінансовий стан підприємства

Безпосередньо по даних форми № 2 також можуть бути розраховані показники фінансових результатів:

- прибуток (збиток) від фінансових й інших операцій;

- прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати податку на прибуток й інших обов'язкових платежів (чистий прибуток); - валовий дохід від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг.

В формі № 2 по всіх перелічених показниках також наводяться порівняльні дані сформовані за аналогічний період минулого року.

Важливим елементом організації й реалізації моделі управління наявним на підприємстві прибутком суб'єкта господарювання виступає визначення стратегії управління.

В цілому стратегія виступає узагальнюючою сукупністю окремих взаємозв'язаних дій, яких реалізація є досить необхідною для досягнення встановлених стратегічних (довгострокових) цілей у спосіб координації та розподілу ресурсів.

У відповідності до цього, стратегія дає змогу встановити особливості й ключові параметри для формування та реалізації моделі системи управління прибутком у конкретному підприємстві враховуючи специфіку фінансовогосподарської його діяльності.

Головним індикатором системи управління прибутком виступають його показники прибутковості, що відображають рівень відносної ефективності отриманих результатів фінансово-господарської діяльності підприємства у порівнянні із витратами, які пов'язані із отриманням цих результатів (наприклад: прибутковість акцій, прибутковість інвестицій; прибутковість власного капіталу).

Розроблений механізм розподілу прибутку повинен бути побудований таким чином, щоб цілковито сприяти підвищенню рівню ефективності виробництва, та стимулювати розвиток сучасних нових форм господарювання.

Безліч науковців вважають головним напрямом, який забезпечує успішність й досягнення цілей управління підприємством за умов ринкової економіки - управління якістю прибутку.

Власне процес управління реалізується у спосіб виконання функцій:

- планування,

- прогнозування,
- аналізу,
- організації,
- мотивації,
- контролю.

Управління якістю є цілеспрямованим процесом скоординованого впливу на об'єкти спрямовані на управління з метою встановлення та забезпечення й підтримки потрібного рівня його якості, що забезпечуватиме вимоги споживачів й суспільства в цілому.

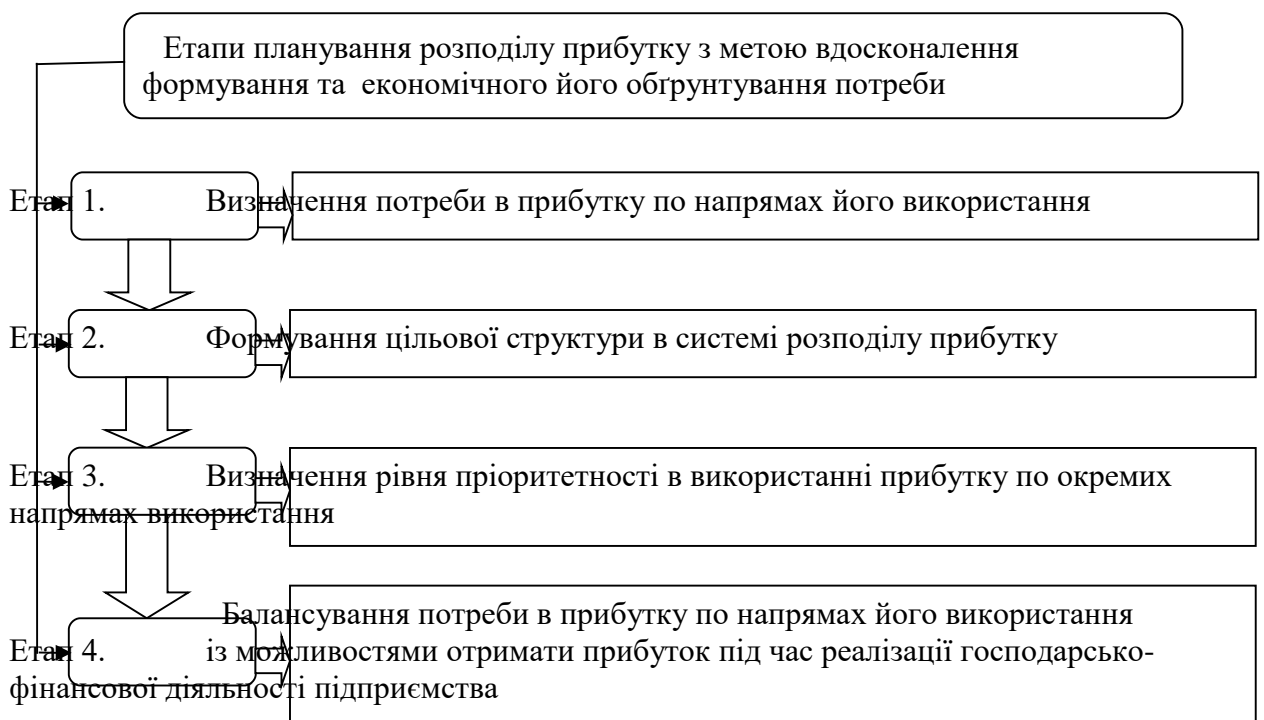


Рис. 3.4. Етапи планування розподілу прибутку з метою вдосконалення формування та економічного його обґрунтування потреби

З метою вдосконалення формування прибутку підприємства й економічного обґрунтування потреби його пропонуємо реалізувати планування розподілу прибутку у наступному порядку:

Етап 1. Визначення потреби в прибутку по напрямках його використання.

Етап 2. Формування цільової структури в системі розподілу прибутку.

Етап 3. Визначення рівня пріоритетності в використанні прибутку по окремих напрямках використання.

Етап 4. Балансування потреби в прибутку по напрямках його використання із можливостями отримати прибуток під час реалізації господарсько-фінансової діяльності підприємства (Рис. 3.4).

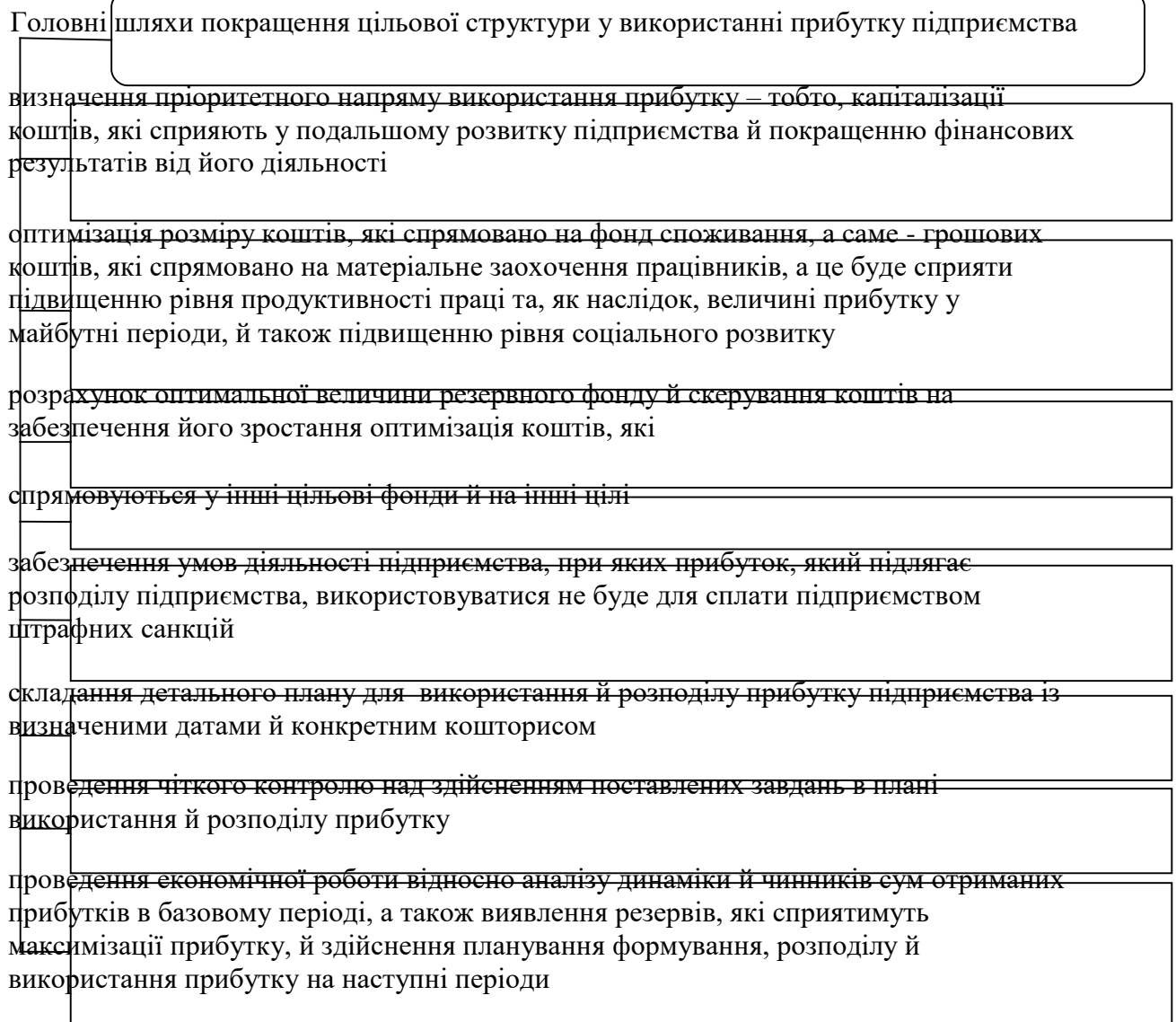


Рис. 3.5. Головні шляхи покращення цільової структури у використанні прибутку підприємства

Тому, на нашу думку, головними шляхами покращення цільової структури у використанні прибутку підприємства є:

- визначення пріоритетного напрямку використання прибутку – тобто, капіталізації коштів, які сприяють у подальшому розвитку підприємства й покращенню фінансових результатів від його діяльності;
- оптимізація розміру коштів, які спрямовано на фонд споживання, а саме - грошових коштів, які спрямовано на матеріальне заохочення працівників, а це буде сприяти підвищенню рівня продуктивності праці та, як наслідок, величині прибутку у майбутні періоди, й також підвищенню рівня соціального розвитку підприємства;
- розрахунок оптимальної величини резервного фонду й скерування коштів на забезпечення його зростання;
- оптимізація коштів, які спрямовуються у інші цільові фонди й на інші цілі;
- забезпечення умов діяльності підприємства, при яких прибуток, який підлягає розподілу підприємства, використовуватися не буде для сплати підприємством штрафних санкцій;
- складання детального плану для використання й розподілу прибутку підприємства із визначеними датами й конкретним кошторисом;
- проведення чіткого контролю над здійсненням поставлених завдань в плані використання й розподілу прибутку;
- проведення економічної роботи відносно аналізу динаміки й чинників сум отриманих прибутків в базовому періоді, а також виявлення резервів, які сприятимуть максимізації прибутку, й здійснення планування формування, розподілу й використання прибутку на наступні періоди.

Отже, можна стверджувати про те, що фінансовий результат виступає достатньо складною й багатовимірною категорією.

Фінансовий результат виражений в формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку й одним із ключових показників, що визначає рівень ефективності його діяльності.

Інформація стосовно фінансових результатів відображається в фінансових звітах підприємства і є загальнодоступною інформацією з метою визначення:

- рівня ліквідності,
- показників платоспроможності,
- даних про фінансову стійкість підприємства,
- виступає головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

З метою покращення й підвищення ефективності обліку фінансових результатів необхідно:

1) по-перше - закріпити на законодавчому рівні економічну сутність такого поняття, як «фінансові результати», та уточнити перелік показників, що характеризують отримані фінансові результати підприємства;

2) по-друге, розширити перелік із класифікаційними ознаками, які дадуть змогу у майбутньому розробляти систему й механізми управління окремими структурними складниками фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів в довгостроковій й короткостроковій перспективах;

3) по-третє, розробити спеціальні реєстри, що влятимуть собою аналітичні відомості стосовно фінансових результатів для узагальнення отриманої облікової інформації із метою задовільнити інформаційні потреби різних користувачів.

Тому, можна узагальнити, що проблеми облікового відображення фінансових результатів на сьогоднішній день потребують удосконалення.

Чинники впливу на пропорції розподілу чистого прибутку ілюструє рис. 3.6.

Перелічені чинники впливають на весь механізм розподілу чистого прибутку, аналіз якого доцільно проводити за такими етапами: аналіз достатності капіталізованої частини прибутку для реалізації інвестиційних можливостей підприємства; аналіз.

Ефективність розроблених заходів з максимізації прибутку підприємства значною мірою залежить від обсягу і якості економічної інформації. Як зазначає Дж. О'Шоннесі, інформація сприяє зниженню невизначеності при прийнятті рішення, але не ліквідує її. Організація повинна пристосовуватися до низки обмежень через наявність різних точок зору та інтересів тих, хто задіяний у процесі прийняття рішень; невизначеність зовнішнього середовища і складності в зборі, накопиченні й обробці інформації.

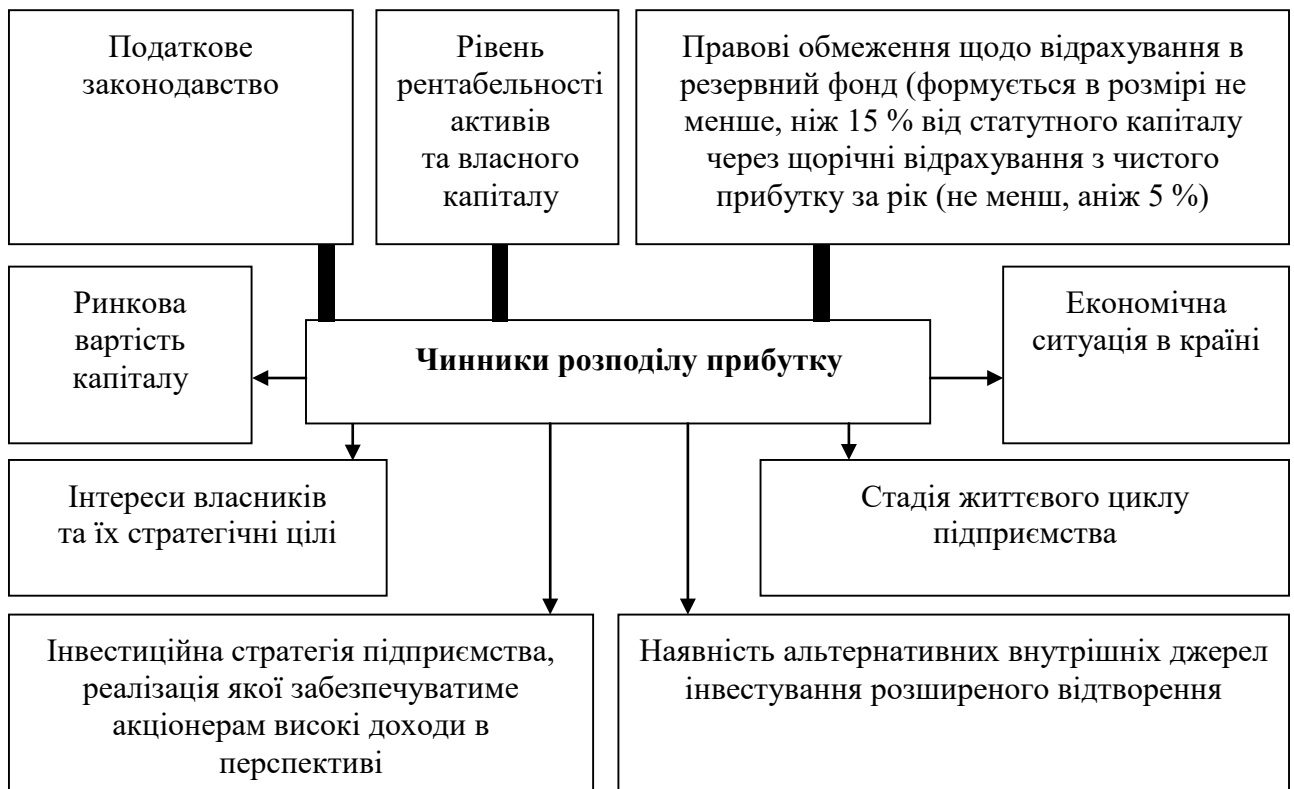


Рис. 3.6 Чинники впливу на пропозиції розподілу чистого прибутку

Наявність аналітичної інформації, що формується задля безперервного процесу управління фінансовими результатами підприємств, повинна супроводжувати весь процес прийняття та реалізації управлінських рішень. Їх

аналітичне обґрунтування та оцінка реалізації мають базуватися на єдиній інформаційній базі. Досягнення поставленого результату, зокрема максимізації фінансових результатів, потребує, передусім, підвищення зацікавленості працівників та їх вмотивованості.

Завдання організації аналізу фінансових результатів підприємств показано на рис. 3.7.

Організацію аналізу фінансових результатів на підприємстві слід здійснювати за такими етапами: вибір об'єктів і організаційних форм аналітичного дослідження, розподіл обов'язків між окремими дослідниками; планування аналізу фінансових результатів; інформаційне і методичне забезпечення економічного аналізу фінансових результатів; аналітичне опрацювання даних про хід і результати господарювання; узагальнення результатів аналізу фінансових результатів.

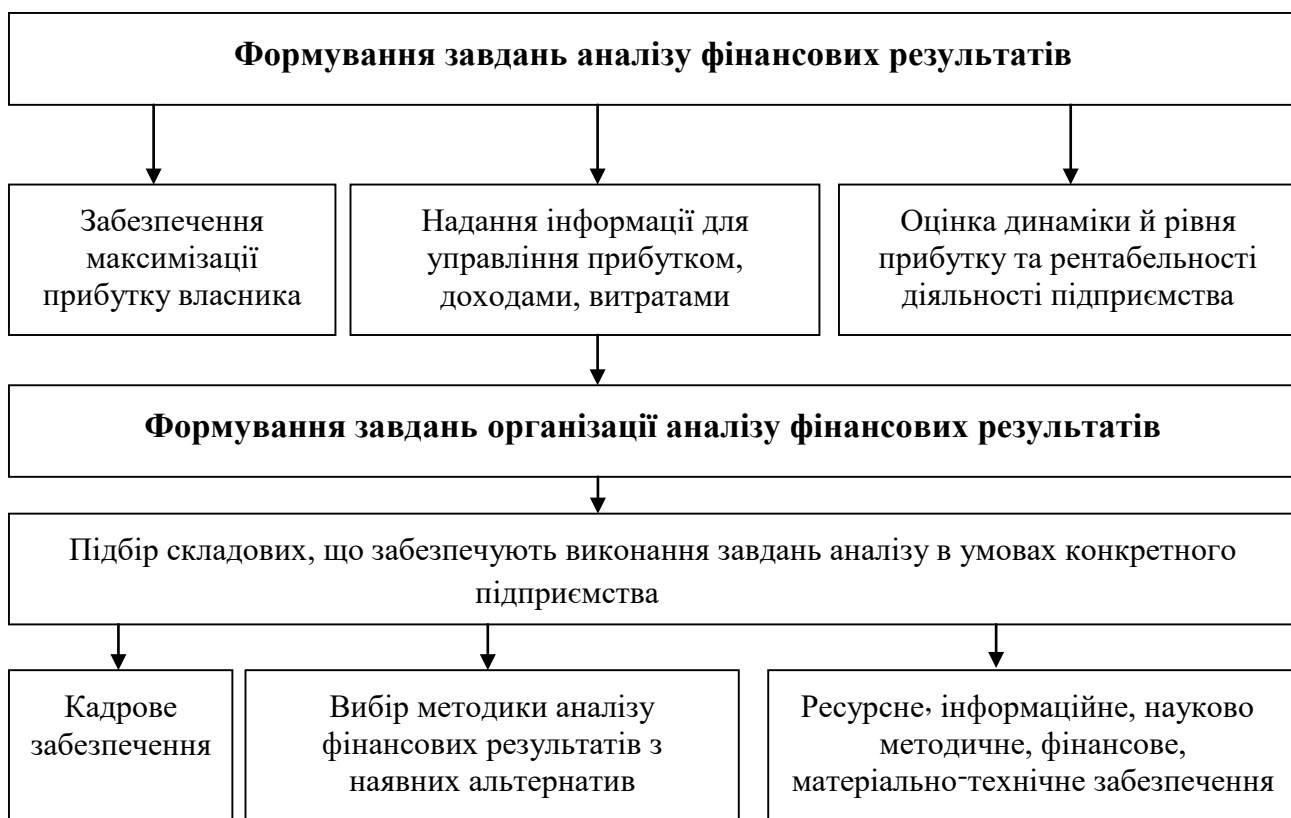


Рис. 3.7. Завдання організації аналізу фінансових результатів підприємств

До складу його завдань належать:

- організація системи управління та розробка організаційно-правової структури підприємства;
- розробка оперативних і стратегічних рішень з метою поліпшення ефективності господарської діяльності;
- виконання техніко-економічних розрахунків і досліджень задля виявлення невикористаних резервів;
- забезпечення керівництва та інших користувачів необхідною аналітичною інформацією.

Якщо підприємство є мікропідприємством, то йому притаманна саме децентралізована форма організації економічного аналізу, оскільки немає потреби в утворенні окремої аналітичної служби задля аналізу фінансових результатів чи інших об'єктів дослідження. Опрацюванням інформації займаються працівники різних структурних підрозділів залежно від поставлених завдань. За таких умов актуалізується проведення аналізу за цілеорієнтованим підходом, сутність якого обґрунтовано у попередніх підрозділах даного дослідження. Характерна перевага децентралізованої системи – максимальна наближеність до управлінського процесу, що є сприятливою передумовою для підвищення ефективності здійснюваної аналітичної роботи, а також можливістю застосування персональних комп'ютерів. Аналітичні роботи у цьому випадку розподіляються в існуючій організаційній системі управління підприємством.

ВИСНОВКИ

У магістерській кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення науково-прикладної проблеми, що полягає в удосконаленні та розвитку теорії й методології, а також організаційно-практичних засад обліку та аналізу фінансових результатів основної діяльності підприємств. За результатами дослідження сформульовано такі висновки:

1. Максимізація фінансових результатів є основною метою господарювання підприємств, а власне фінансові результати – одним із ключових об'єктів наукових досліджень. Внаслідок дослідження наукових праць у частині визначення сутності фінансових результатів визначено, що вченими вони розуміються як підсумки (результати) діяльності підприємства, приріст (зменшення) власного капіталу, прибуток (збиток) підприємства. Результати проведеного аналізу дефініцій прибутку за трьома напрямками (в наукових працях з обліку, аналізу та аудиту; фінансів; економіки підприємства та економічної теорії) вказують на відсутність серед учених єдиного уніфікованого підходу до розгляду його економічного змісту. Зважаючи на вищевикладене, в роботі уточнено економічну сутність прибутку підприємства.

2. Сучасна система бухгалтерського облікового відображення фінансових результатів в Україні спрямована на забезпечення не лише вчасності й достовірності підготовки фінансової звітності на підприємствах, але і орієнтована на можливість трансформації її до вимог міжнародних стандартів. При цьому необхідним є створити умови, при яких показники фінансової звітності на вітчизняних підприємствах можливо буде порівняти із показниками представленими у звітності складеної згідно вимог міжнародних стандартів. Важливе місце займає у діяльності підприємства процес аналізу фінансових результатів. Досить багато науковців займалися дослідження головних напрямів здійснення аналізу фінансових результатів.

3. Основою фінансового й економічного розвитку стабільності господарюючого суб'єкта, при наявності конкуренції, виступає переважно підтримка фінансової незалежності підприємством, що є гарантом отримання позитивного фінансового результату діяльності, а саме - прибутком.

Саме кінцевий результат у діяльності підприємства виступає загальноекономічним поняттям фінансових результатів отриманих за звітний період, що виражається як прибуток чи збиток, і відображається в фінансовій звітності й визначається послідовно за допомогою розрахункового способу із врахуванням усіх видів як доходів так і витрат, що отримані в процесі здійснення господарських операцій.

Розробка стратегії управління фінансовими ресурсами на підприємстві передбачає дослідження його фінансового результату та аналіз факторів впливу, які визначають величину їх, а також і визначення величини (ступеню) ризику інвесторів стосовно отримання прибутку й впливу на економічний та соціальний розвиток бізнес-одиниці.

4. Для обліку фінансових результатів у системі бухгалтерського облікового відображення використовують:

- рахунки 79 «Фінансові результати»,
- рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» виступає номінальним і закривається (сальдо немає) на кінець звітного періоду, тоді рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» виступає пасивним й відображається його сальдо у балансі.

На рахунку 79 «Фінансові результати» здійснюється облікове відображення на окремих субрахунках результатів основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Сума отриманого прибутку підприємством відображається на рахунку 79 «Фінансові результати» по кредиту. Це є сума чистого прибутку, так як нараховані податки і обов'язкові платежі від реалізації (продажу) на користь бюджету були вже враховані попередньо на рахунку 70 «Доходи від

реалізації» і до моменту перенесення його сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати», а сума податку на прибуток враховується на рахунку 98 «Податок на прибуток», а уже потім відображений також за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

5. Фінансовий результат як елемент організації обліку та системи управління підприємством виступає як узагальнюючий показник, який:

1. інтегрує у собі вплив всієї фінансово-господарської діяльності підприємства,
2. дає можливість установити взаємозв'язки між усіма іншими економічними показниками,
3. дає можливість узагальнити результати діяльності.

2. З огляду на необхідність переосмислення теорій ринкової економіки, зокрема прибутку, виокремлено основні підходи до трактування прибутку, які спостерігалися на різних етапах розвитку людства та, зокрема, бухгалтерського обліку. За результатами ретроспективного аналізу тлумачення прибутку в контексті бухгалтерського обліку встановлено, що вперше вести облік прибутку, використовуючи подвійний запис, і переносити залишки за рахунками прибутків і збитків на рахунок «Капітал» запропонували представники італійської облікової школи. Досягненням французької облікової школи вважається зведення обліку до розрахунку фінансових результатів та проведення класифікації рахунків. Німецька облікова школа визначення прибутку вважала метою бухгалтерського обліку. Представниками англоамериканської облікової школи було детально проаналізовано чинники прибутку. Вони зробили спробу довести, що за рівнем своєї інформативності показник прибутку є важливішим, аніж дані балансу підприємства.

3. Формулювання завдань аналізу фінансових результатів завжди повинно перебувати в площині першочергово ідентифікованих економічних інтересів користувачів аналітичної інформації. Особливості основної

діяльності підприємств обов'язково слід враховувати в методиці аналізу фінансових результатів і, відповідно, у його завданнях. Як правило, мета аналізу корелює із завданнями, які, своєю чергою, повинні узгоджуватися з ідентифікованими концептуальними підходами. Аналіз фінансових результатів підприємств запропоновано здійснювати за такими напрямками: аналіз формування та використання фінансових результатів підприємства для інформаційного забезпечення управління прибутковістю (комплексний підхід); аналіз фінансових результатів в системах управління: економічною безпекою, конкурентоспроможністю, економічними ризиками, діловою активністю, інвестиційною привабливістю, вартістю підприємств (цілеорієнтований підхід). Ідентифікація саме цих напрямів аналізу фінансових результатів обумовлюється пріоритетними підсистемами управління підприємствами в умовах ринкових відносин, які, своєю чергою, є необхідною умовою їх виживання і розвитку. Вибір між комплексним і цілеорієнтованим підходами завжди залежить від мотивації керівництва підприємства, обумовлюється типом менеджменту, достовірною оцінкою можливостей, загроз зовнішнього середовища, а також сильних і слабких сторін внутрішнього середовища.

4. Аналітики підприємств повинні не тільки вивчати інформацію для обґрунтування рекомендацій з метою ухвалення раціональних рішень, а й ретельно відбирати початковий матеріал для проведення системного аналізу діяльності та розв'язувати управлінські проблеми. Все це потребує визначення функцій аналітичного забезпечення управління економічною системою підприємства. В частині фінансових результатів акцентовано такі основні функції їх економічного аналізу: науково-дослідницька, оцінювальна, інформаційна, контролююча, пошукова

5. Функціональна спрямованість економічного аналізу значною мірою залежить від принципів, покладених в основу його методичних прийомів. Принципи економічного аналізу фінансових результатів запропоновано виокремлювати у розрізі таких груп: методологічні, принципи

професійної етики, філософські, правові, організаційні. Традиційно виокремлювані в наукових дослідженнях принципи економічного аналізу фінансових результатів доповнено такими принципами, як: єдності діалектики і логіки, синергетичності, ментальності, рефлексивності (група філософських принципів), репрезентативності (методологічні), субсидіарності (правові). Їх дотримання є запорукою проведення якісних і результативних аналітичних досліджень, необхідною умовою розв'язання поставлених завдань та досягнення окреслених тактичних і стратегічних цілей щодо максимізації фінансових результатів.

6. Класифікацію видів економічного аналізу діяльності підприємств доповнено такими ж ознаками, які використано в даній роботі при класифікації доходів і фінансових результатів підприємств та розробленні робочого плану рахунків бухгалтерського обліку доходів, витрат, собівартості реалізації, фінансових результатів основної діяльності підприємств. Використання одного або водночас кількох видів економічного аналізу дозволяє підвищити якість аналітичної інформації щодо предмета аналізу – фінансових результатів х підприємств.

7. Покращенню якості облікової інформації підприємств сприятиме застосування запропонованої системи аналітичних рахунків бухгалтерського обліку доходів, витрат, собівартості реалізації та фінансових результатів основної діяльності, в основу якої покладено відповідні їх класифікації. Використання удосконаленого робочого плану рахунків дозволить підприємствам, які складають звітність за МСФЗ, спростити процес формування річної фінансової звітності, зокрема підрозділу Примітки «Доходи, витрати та фінансові результати».

8. Фінансова звітність, зважаючи на низький рівень її інформативності, не повною мірою відповідає ринково-орієнтованим підходам до розкриття інформації. Існує потреба у формуванні управлінської звітності з наведенням деталізованої інформації в необхідних зрізах та групуванням даних за принципами й ознаками, адаптованими під запити

керівництва. Така інформація спрямована на задоволення потреб стратегічного й тактичного управління, оптимізацію використання наявних ресурсів, забезпечення достовірної оцінки діяльності структурних підрозділів. У роботі запропоновано форму управлінського Звіту про доходи. Використання в роботі підприємств рекомендованої форми управлінської звітності дозволить ухвалювати на її основі обґрунтовані управлінські рішення. Вона слугуватиме основою для складання статистичної та фінансової звітності підприємств.

9. Ефективна організація бухгалтерського обліку неможлива без дотримання відповідних принципів. Своєю чергою, ідентифікація загальних і спеціальних принципів організації обліку обумовлюється змінами середовища та наявністю управлінських запитів користувачів до інформаційної бази управління. Принципи організації обліку важливо розглядати з позиції виокремлених процесів та в розрізі таких її складових, як: забезпечення бухгалтерського обліку (нормативно-правове, технічне, програмне); технологія облікового процесу (вибір та рух носіїв облікової інформації, фіксування інформації на відповідних носіях, облікові номенклатури); розподіл облікових функцій; трансформація облікової системи. В роботі загальні принципи доповнено принципами ментальності та рефлексивності. Використання принципів організації бухгалтерського обліку підвищує її сумарну ефективність, впливає на оперативність інформаційних потоків на виході з облікової системи.

Головними шляхами покращення цільової структури у використанні прибутку підприємства є:

- визначення пріоритетного напрямку використання прибутку – тобто, капіталізації коштів, які сприяють у подальшому розвитку підприємства й покращенню фінансових результатів від його діяльності;
- оптимізація розміру коштів, які спрямовано на фонд споживання, а саме
- грошових коштів, які спрямовано на матеріальне заохочення працівників, а це буде сприяти підвищенню рівня продуктивності праці та, як наслідок,

величині прибутку у майбутні періоди, й також підвищенню рівня соціального розвитку підприємства;

- розрахунок оптимальної величини резервного фонду й скерування коштів на забезпечення його зростання;
- оптимізація коштів, які спрямовуються у інші цільові фонди й на інші цілі;
- забезпечення умов діяльності підприємства, при яких прибуток, який підлягає розподілу підприємства, використовуватися не буде для сплати підприємством штрафних санкцій;
- складання детального плану для використання й розподілу прибутку підприємства із визначеними датами й конкретним кошторисом;
- проведення чіткого контролю над здійсненням поставлених завдань в плані використання й розподілу прибутку;
- проведення економічної роботи відносно аналізу динаміки й чинників сум отриманих прибутків в базовому періоді, а також виявлення резервів, які сприятимуть максимізації прибутку, й здійснення планування формування, розподілу й використання прибутку на наступні періоди.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua>.
2. Аналіз, моделювання та управління економічним ризиком : навч.метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / Вітлінський В. В. та ін. Київ : КНЕУ, 2000. 292 с.
3. Андреева В.А. Еколого-економічна безпека підприємства: властивості, стратегія та інструменти забезпечення. *Теорія і практика сучасної економіки* : матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф., 19 листоп. 2015 р. Черкаси : ЧТДУ, 2015. С. 55–57.
4. Андреева Г.І., Андреева В.А. Організація і методика економічного аналізу : навч. посіб. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. 294 с.
5. Бабич Д.В., Касьянова А.О. Аналіз монополізації національних ринків у становленні конкурентного середовища та національної економічної безпеки в Україні. *Бізнес-Інформ*. 2011. № 12. С. 14–16.
6. Балджи М.Д. Економічний ризик та методи його вимірювання : навч. посіб. Харків : Промарт, 2015. 300 с.
7. Барабась Д.О. Управління конкурентними перевагами підприємства (на прикладі підприємств швейної галузі) : дис. ... к-та екон. наук : 08.06.01 / Київ, 2003. 226 с.
8. Безверхий К. Економічна сутність поняття «нефінансова звітність». *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 23–34.
9. Блакита А.В., Поляк Р.С. Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки*. 2015. Вип. 15. Ч. 4. С. 126–129.
10. Бутинець Ф.Ф., Войланович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підруч. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. Житомир : ЖІТІ, 2003. 440 с.
12. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко та ін. Житомир : Рута, 2001. 224 с.
13. Верхоглядова Н.І., Левчинський Д.Л., Герасимова О.Л. Економіка і основи підприємництва в будівництві. Дніпро : Герда, 2017. 428 с.
14. Височан О.С., Височан О.О. Інвентаризація: сутність, класифікація, принципи, функції та завдання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 22. Част. 1. С. 48–51.
15. Гончарук І.В. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК І ЦБ НААН України. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018 № 3. (31). С. 18-34.
16. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15?nreg=436-5&find=1&text=%EF%F0%E8%E1%F3%F2%EE%EA&x>
17. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / за ред. М.В. Кужельного. Київ : А.С.К., 2005. 266 с.
18. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. *Молодий вчений*. 2014. № 2 (05). С. 31–34.
19. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. / Житомир. держ. технолог. ун-т. Житомир, 2016.
20. Грознецька Л. Управління інвестиційною привабливістю підприємства. *Зб.наук праць ДЕТУТ. Сер. Економіка і управління*. 2015. Вип.

32. С.198-205.

21. Гудзенко Н.М. Облік і місце фінансових результатів у звітності підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки» – 2018. – С. 158-161.

22. Гуцаленко Л., Коцупатрий М., Марчук У. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 496 с.

23. Державне управління та державна служба: словник-довідник / уклад. О.Ю. Оболенський. Київ : КНЕУ, 2005. 480 с.

24. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Зб. наук. праць Вінницького національного аграрного університету. Сер. Економічні науки.* 2014. Вип. 2(88). С. 95–103.

25. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2017. 466 с.

26. Донець Л.І. Економічні ризики та методи їх вимірювання : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.

27. Донець Л.І., Ващенко Н.В. Економічна безпека підприємства: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 240 с.

28. Древаль О.Ю., Грищенко І.В. Проблеми управління економічним потенціалом регіону з урахуванням вимог еколого-економічної безпеки. *Вісник СумДУ. Сер. Економіка.* 2011. № 1. С. 21–26.

29. Дубель В. Міжнародне регулювання еколого-економічної безпеки. *Наука молода.* 2008. № 9. С. 63–69.

30. Дубель В.М. Розроблення системи показників еколого-економічної безпеки та можливість її застосування для країн ОЧЕС. *Проблеми и перспективы развития сотрудничества между странами Юго-Восточной Европы в рамках Черноморского экономического сотрудничества и ГУАМ*. 2008. С. 525–530.
31. Дядечко Л.П. Економіка туристичного бізнесу. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 224 с.
32. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
33. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
34. Замула І. В., Примак Т.С. Організація аналізу фінансових результатів в межах маркетингового дослідження конкурентних переваг. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2016. № 2. С. 12-19.
35. Звіт про науково-дослідну роботу на тему «Фінансова підзвітність суб'єктів господарювання у розвитку громадянського суспільства / Н.М. Позняковська, С.О. Левицька, О.О. Осадча, О.В. Павелко та ін. Рівне : НУВГП, 2006. 456 с.
36. Історія економіки та економічної думки : навч. посібник / Козюк В.В., Родіонова Л.А. та ін. Тернопіль : ТзОВ «Техно-граф», 2010. 624 с.
37. Історія економічних учень : підруч. / за ред. В.Д. Базилевича. 2-ге вид., випр. Київ : Знання, 2005. 567 с.
38. Камінська Т. Методологія бухгалтерського обліку та контролю як їх гносеологічний базис. *Актуальні проблеми економіки*, 2015. № 8 (170). С. 360–371.

39. Качинський А. Б. Індикатори національної безпеки: визначення та застосування їх граничних значень: монографія. Київ : НІСД, 2013. 104 с.
40. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз : підруч. / за ред. проф. А.Г. Загороднього. Київ : Знання, 2008. 487 с.
41. Ковальчук Т.М. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. Черкаси : ЧНУ, 2011. 544 с.
42. Коваль Л.В. Аналітичні властивості фінансової звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки.* 2018. №31. С.193-197.
43. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (з чинними змінами та доповненнями).
44. Корягін М.В. Побудова методології бухгалтерського обліку. *Економіка та держава.* 2018. № 11. С. 27–32.
45. Корпанюк Т.М. Фінансово-економічна діагностика аграрних підприємств з виробництва біопалива. *Економіка, фінанси, менеджмент: Актуальні питання науки і практики.* 2016. №12. С. 63-70
46. Крутова А.С. Метод бухгалтерського обліку в умовах інформаційного суспільства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг.* 2009. Вип. 1(1). С. 206–217.
47. Кузнєцова Т.В., Красовська Ю.В., Подлевська О.М. Управління потенціалом підприємства. Рівне : НУВГП, Рівне. 2016. 195 с.
48. Кузнєцова Т.В., Лесняк О.Ю., Аверкіна М.Ф. Науково-методичні основи оцінювання стану економіко-екологічної безпеки (регіональний аспект): монографія. Рівне : НУВГП, 2012. 250 с.
49. Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ : Вища школа, 1993. 223 с.

50. Кузьмінський Ю.А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 59–64.
51. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 639 с.
52. Лаговська О.А. Метод бухгалтерського обліку: зміст та структура елементів. *Науковий вісник. Сер. Економіка*, 2011. Вип. 32. С. 264–269.
53. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісноорієнтованого управління: теорія та методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 676 с.
54. Лагутін В.Д., Бакалінська О.О., Вертелева О.В. Конкуренція і конкурентна політика: категорії та поняття. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 320 с.
55. Левицька А.О. Конкурентні переваги підприємства: сутність та джерела формування. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 4, Т. 1. С. 51–54.
56. Лежненко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук : 08.00.09; Київ, 2009. 20 с.
57. Любар О.О. Бухгалтерський облік як основне джерело інформації про прийняття управлінських рішень. *Економіка та суспільство*. 2019. Випуск 20. Режим доступу до журналу: <http://economyandsociety.in.ua/>
58. Мазурок П.П. Історія економічних учень у запитаннях і відповідях : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Знання, 2006. 477 с.
59. Макарчук І. М. Оцінка сучасного стану та актуальні загрози економічній безпеці в Україні. *Економічний аналіз*. 2015. Том 21. № 1. С. 83–89.

60. Малишко В.М. Актуальні проблеми економічної безпеки в системі національної безпеки України. *Юридичний вісник. Сер. Повітряне і космічне право*. 2015. № 4. С. 129–133.

61. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 476 с.

62. Матієшин М. М. Організація економічного аналізу процесу експлуатації основних засобів у будівельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2014. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_7_47.

63. Михайлова Н.В. Дискусійні підходи до розподілу прибутку підприємств. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*.

64. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013?find=1&text=%EF%8.

65. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (дата звернення: 11.09.2019).

66. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2016 рік) URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodnistandarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=buhgalterskijoblik&subcategory=mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 12.02.2019).

67. Мізюк Б. М., Пенцак Г. С. Процес формування та розподілу прибутку на підприємстві (на прикладі ЛДОНКК). *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2011. Вип. 12. С. 95–98.

68. Мних Є.В. Економічний аналіз : підруч / Є.В. Мних. Київ : Знання,

2011. 630 с.

69. Мулик Т. О. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник Київ: Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

70. Мулик Т. О. Аналіз підходів до визначення сутності поняття «Ділова активність підприємства» та показників, що її характеризують. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління*. Випуск 2 (07) 2017. ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури». С. 280-285.

71. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

72. Носова О. В. Інвестиційна привабливість підприємства. *Стратегічні пріоритети*. 2007. № 1(12). С. 120–126.

73. Облік і аудит: термінологічний словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г. О. Львів: Центр Європи, 2002. 671 с.

74. Озеран А. В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : дис.. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ. 2015. 559 с.

75. Осадча О.О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: дис. д-ра екон. наук : 08.00.09, Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2017. 573 с.

76. Офіційний сайт бібліотеки ім. В.І. Вернадського. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>. (дата звернення: 17.08.2019).

77. Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз господарської діяльності :

підруч.; за ред. Л.М. Кіндрацької. Київ : КНЕУ, 2016. 629 с.

78. Патарідзе-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. URL: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/eui/2010_2/10pm_vvzd.pdf.

79. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : Рута, 2006. 420 с.

80. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.108-116

81. Плахтій Т.Ф. Розвиток системи якісних характеристик облікової інформації в Україні. *Науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. -№ 1-2[67]. 2017. С. 152-159

82. Плахтій Т.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу: монографія. Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. 312 с.

83. Податковий кодекс України від 02.10.2010 р. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/spisok3/>.

84. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7 [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.economy.nauka.com.ua

85. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К., 2009. 21 с.

86. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Мін-ва фінансів України від 24.05.95

р. № 88. URL:

87. Правдюк Н. Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

88. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

89. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 1277 від 29.10.2013 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/ME131588>

90. Пушкар М.С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Картбланш, 2002. 156 с.

91. Радзіховська Л. М., Іващук О. В. Сутність поняття «економічний ризик»: ретроспектива та сучасність. *Економічний часопис-XXI*. 2015. № 7-8(1). С. 4–7.

92. Рєпіна І.М. Підприємницький потенціал: методологія оцінки та управління. *Вісник Української академії державного управління при Президентіві України*. 1998. № 2. С. 262–271.

93. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб : монографія / Жиглей І.В., Кузь В.І., Лаговська О.А, Олійник О.В. Чернівці : Технодрук, 2012. 248 с.

94. Салига С.Я., Даций Н.В., Корецька С.О., Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 210 с.

95. Скрипник М. Аналіз методики обліку фінансових результатів в умовах реформування обліку. *Українська наука: Минуле, сучасне, майбутнє*.

Вип. 6. Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. С. 285–289.

96. Скрипник М., Кострубіцька Н. Соціально-економічна сутність категорії «прибуток підприємства». *Зб. наук. праць Державного економікотехнологічного університету транспорту. Сер. Економіка і управління*. 2013. Вип. 25. С. 287–296.

97. Следь О.М. Використання прибутку підприємства в умовах здійснення модернізації й оновлення виробництва. *Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку / НАН України, Ін-т економіки промисловості; редкол.: О.І. Амоша та ін. Донецьк, 2013. С. 300–310.*

98. Сльозко Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 3. С. 84–93.

99. Слюсарева Л. В. Використання нефінансової звітності як запорука застосування соціально-етичного маркетингу підприємствами України. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 3. С. 90–99.

100. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ : Port-Royal, 2001.

101. Соколова Е., Щербак А. Особливості формування фінансових результатів суб'єктів господарювання та забезпечення управління прибутками вітчизняних підприємств. *Зб. наук. праць ДЕТУТ. Сер. Економіка і управління*. 2015. Вип. 33. С. 352–362.

102. Стаднюк Т.С. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 127-132.

103. Стратегічний аналіз : навч. посіб. / Г.М.Давидов, В.М. Малахова, О.А. Магопєць та ін. К. : Знання, 2014. 389 с.

104. Томчук О.Ф. Інтерпретація непрямих витрат та їх вплив на фінансові результати підприємства. *Інфраструктура ринку. Електронний науково-практичний журнал*. Випуск 3. Одеса, 2017. С. 16-20. <http://market-infr.od.ua/uk/3-2017>.
105. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 28, Частина 2. С. 152-159
106. Тринька Л.Я., Липчанська О.В. Економічний аналіз : навч.-метод. посіб. Київ : Алерта, 2013. 568 с.
107. Ушкаренко Ю.В., Петлюченко В.В. Економічна безпека сільськогосподарських кооперативів: теоретичні аспекти. *Економіка і регіон*. 2012. № 3(34). С. 93–96.
108. Фецович Т.Р. Прибуток підприємства як кінцевий фінансовий результат. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2012. Вип. 1. С. 113–119.
109. Филюк Г.М. Високий рівень монополізації української економіки – бар'єр на шляху підвищення рівня її конкурентоспроможності // *Вісник Кам'нець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Сер.Економічні науки*. 2015. Вип. 10. С. 102-109.
110. Фірко Н., Канак Й. Економічна сутність прибутку та його місце в системі бухгалтерського обліку. *Зб. наук. праць ЧДТУ*. 2013. Вип. 34. Част. 1. С. 29–32.
111. Фабіянська В.Ю. Оцінка ліквідності та платоспроможності в контексті фінансового стану підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Випуск 5 (05). Режим доступу до журналу:<http://www.easterneuropeebm.in.ua/index.php/5-2016>
112. Федоришина Л.І. Витоки розвитку економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії. Науковий журнал*. 2016. Випуск 11. С.

234-239.

113. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»* 2018. Випуск 2-2 (45). С. 137-139.

114. Фурман І.В. Процес управління фінансовою стійкістю підприємства та шляхи його вдосконалення. *Економіка. Менеджмент. Бізнес.* 2017. № 1. С. 31-36.

115. Фурман І.В. Вектори підвищення ефективності управління прибутком підприємства. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: збірник наукових праць.* 2017 № 3. С. 55-64.

116. Цивільний кодекс від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/stru>.

117. Чумак Л. Ф., Івченко М.М. Управління інвестиційною привабливістю підприємства. *Бізнес Інформ.* 2018. № 9. С. 71–76.

118. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ.* 2012. №1 (59). С. 229–232.

119. Yuliia Aleskerova, Lidiia Fedoryshyna, Natalia Koval Features of loan security for the reproduction of fixed assets for agricultural purposes. *Baltic Journal of Economic Studies.* 2018. Vol. 4 № 4. P. 1-6. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-2-1-7>

ДОДАТКИ