

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ, ФІНАСІВ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ**

ПАНТЕЛЕЙ Наталія Сергіївна

**ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
ПІДПРИЄМСТВА**

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «Бакалавр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук, доцент

завідувач кафедри аналізу та аудиту

Мулик Тетяна Олексіївна

ВІННИЦЯ – 2024

Затверджую
Завідувач кафедри аналізу та
аудиту

_____ Т.О. Мулик

« _____ » _____ 2024 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Студент(у/ці) _____ Пантелей Наталії Сергіївні

на тему «Облік та контроль фінансових результатів підприємства»

затверджена Наказом від «11» вересня 2023 р., № 210 з

Календарний план виконання кваліфікаційної роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		
Розділ 1	Теоретичні основи обліку та контролю фінансових результатів підприємства	
Розділ 2	Організація та методика обліку та контролю фінансових результатів підприємства	
Розділ 3	Вдосконалення обліку та контролю фінансових результатів підприємства	
Висновки та пропозиції		
Список використаних джерел		

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «» _____ 20 р.

Завдання видав керівник « » _____ 20 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та практичні засади обліку та контролю фінансових результатів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю фінансових результатів підприємства. Для проведення даного дослідження було визначено підприємство Ялтушківську ДСС ІБКІЦБ НААН с. Черешневе, Барський район, Вінницька область.

Метою роботи: є вивчення питань організації та методики обліку та контролю фінансових результатів підприємства.

Завдання роботи: розкрити економічну сутність поняття «фінансові результати»; розглянути класифікацію фінансових результатів; оцінити фінансові результати як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю; здійснити організаційно-економічну характеристику Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ; дослідити організацію та методику обліку фінансових результатів в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН; дослідити порядок відображення фінансових результатів у звітності та їх оцінку в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН; розкрити порядок контролю в управлінні фінансовими результатами підприємства; намітити напрями поліпшення організації та методики обліку фінансових результатів підприємства; дослідити напрями удосконалення механізму контролю за формуванням фінансових результатів підприємства.

За результатами дослідження сформульовані висновки та пропозиції щодо вдосконалення обліку та контролю фінансових результатів підприємства.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, збиток, доходи, витрати.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1. Економічна сутність поняття «фінансові результати»
- 1.2. Класифікація фінансових результатів
- 1.3. Фінансові результати як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 2.1. Організаційно-економічна характеристика Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ
- 2.2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ЯЛТУШКІВСЬКІЙ ДСС ІЦБ УААН
- 2.3. Відображення фінансових результатів у звітності та їх оцінка в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН
- 2.4. Контроль в управлінні фінансовими результатами підприємства

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 3.1. Напрями поліпшення організації та методики обліку фінансових результатів підприємства
- 3.2. Удосконалення механізму контролю за формуванням фінансових результатів підприємства

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фінансовий результат являє собою універсальну економічну категорію, яка враховує два чинники основної мети підприємницької діяльності – доходи та витрати. Формування інформації про доходи і витрати здійснюється послідовно та безперервно за допомогою системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, звітність та господарський контроль існують в економічному середовищі та мають здатність постійно пристосовуватись до зростаючих потреб суспільства.

Економічний розвиток супроводжується змінами законодавства, що регулює підприємницьку, інвестиційну діяльність, податкову політику. Нажаль в Україні розвиток нормативної та методичної бази за різними напрямками здійснюється без відповідної узгодженості, що призвело до значних відмінностей у методиці обліку доходів витрат, визначення фінансових результатів діяльності та відображення їх у звітності для використання різними групами користувачів. Тому питання бухгалтерського обліку доходів і витрат, методики визначення фінансових результатів, оподаткованого прибутку, та контролю за їх формуванням і відображенням у звітності є досить актуальними, досліджуються як науковцями так і практикуючими бухгалтерами, аудиторами, менеджерами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й практичні аспекти обліку фінансових результатів досліджували такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокимов, М.В. Кужельний, Н.О. Лоханова, В.М. Нападовська, О.І. Нечитайло, О.О. Осадча, Ю.П. Остапенко, Л. М. Пилипенко, Н.В. Прохар, Т. М. Садикова, С. В. Свірко, В. В. Сопко, І. Б. Чернікова, Л.М. Янчева Т.О. Мулик, Н.Л. Правдюк, О.А. Подолянчук, Я.П. Іщенко та ін. Вагомий внесок у розвиток внутрішнього контролю фінансових результатів у системі управління підприємством зробили такі науковці, як В. Д. Андреев, Н.Г. Здирко, М. Т. Білуха, І. А. Бланк, В. В. Бурцев, Т. А. Бутинець, Б. І. Валуєв,

Г. М. Давидов, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, В. Ф. Максимова, В. П. Пантелєєв, С. М. Петренко, О. А. Петрик, Ю. Б. Слободяник, Б. Н. Соколов, Н. С. Шалімова та ін. Попри високий рівень розробок цих авторів, варто наголосити на відсутності цілеспрямованих і комплексних напрацювань у сфері обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємствах міського транспорту з огляду на галузеву специфіку їх діяльності.

Мета і завдання дослідження. Метою написання дипломної роботи є аналіз стану організації обліку та контролю фінансових результатів, виявлення недоліків в організації і розробка пропозицій щодо раціоналізації обліково–аналітичного, контрольного процесів на підприємстві.

Для досягнення визначеної мети, в роботі окреслено наступні завдання:

- розкрити економічну сутність поняття «фінансові результати»;
- розглянути класифікацію фінансових результатів;
- оцінити фінансові результати як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю;
- здійснити організаційно-економічну характеристику Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ;
- дослідити організацію та методикку обліку фінансових результатів в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН;
- дослідити порядок відображення фінансових результатів у звітності та їх оцінку в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН ;
- розкрити порядок контролю в управлінні фінансовими результатами підприємства;
- намітити напрями поліпшення організації та методики обліку фінансових результатів підприємства;
- дослідити напрями удосконалення механізму контролю за формуванням фінансових результатів підприємства.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є діяльність підприємств в частині операцій, пов'язаних з обліком та контролем фінансових результатів підприємства. Для проведення даного дослідження

було визначено підприємство Ялтушківську ДСС ШБ УААН, с. Черешневе, Барського району, Вінницької області.

Предметом дослідження є методологічні, організаційні та практичні питання обліку та контролю фінансових результатів підприємства.

Методи дослідження. При дослідженні питань, що розглядались в дипломній роботі, використовувались методи пізнання (абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція) і методичні прийоми (огляд, групування, порівняння, систематизація, узагальнення). Діалектичний метод застосовано для вивчення економічної сутності фінансових результатів і концепцій їх формування. Методи порівняльного аналізу й абстрактно-логічний метод дали змогу уточнити економічну сутність фінансових результатів та їх класифікацію. За допомогою методів узагальнення, конкретизації й моделювання вдосконалено організаційні та методичні положення обліку і внутрішнього контролю фінансових результатів. Графічний метод застосовано для наочного відображення отриманих результатів; методи аналізу й синтезу – для обґрунтування необхідності та можливості практичного застосування отриманих результатів.

Інформаційними джерелами дослідження слугували матеріали досліджуваного підприємства: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку, звітність підприємства та установчі документи.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність поняття «фінансові результати»

На сучасному етапі економічного розвитку України все більшого значення набуває реалізація принципів самоокупності та самофінансування в умовах реальної самостійності суб'єктів господарювання.

Основним чинником реалізації цих принципів є розвиток відповідних фінансових результатів, які водночас замикають бізнес-цикл і є передумовою для наступного циклу. Господарська діяльність кожного суб'єкта господарювання полягає в постійному співставленні доходів і витрат та визначенні фінансового результату – прибутку чи збитку.

На рівні фінансових результатів безпосередньо відображаються всі сторони діяльності суб'єкта господарювання: технологія та організація виробництва, внутрішня та зовнішня система управління, специфіка діяльності, що визначає якість та розмір продукції, рівень витрат і цін, стан продуктивності праці та ін.

Основна роль фінансових результатів полягає також у тому, що вони забезпечують зміцнення державного бюджету, сприяють підвищенню інвестиційної привабливості та економічної активності підприємств усіх сфер господарської діяльності.

Сукупність цих факторів робить фінансовий результат основним рушієм механізму ринкової економіки та основним джерелом економічного і соціального розвитку підприємств і всієї держави.

Фінансовий результат є важливим критерієм результативності господарювання, виступає центральною категорією в економіці кожного господарства, а тому навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії як серед економістів, так і серед бухгалтерів. Оскільки розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування

відповідних напрямів його обліку, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складники для підвищення ефективності діяльності підприємств, розглянемо це поняття більш детально. Ф.Ф. Бутинець розкриває фінансовий результат через прибуток або збиток організації (співставлення доходів та витрат підприємства, відображених у звіті) [8, с.325].

А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк вважають, що фінансовий результат – це 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) [20, с. 110].

Р.В. Скасюк трактує фінансовий результат як якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства [77].

Червінська С.Л. притримується думки, що на визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства впливають методології їх формування і обліку. Наявні недоліки методології бухгалтерського обліку доходів і витрат призводять до того, що фактично ні в фінансовій звітності, ні в звітності до податкових органів не відображається справжня сума прибутку або збитку. Це відбувається через те, що нормативні акти, які наводять визначення формувалися різними державними структурами [88, с. 108].

Патарідзе-Вишинська М.В. стверджує, що розглядаючи сутність фінансового результату, потрібно перш за все відзначити його характеристики (рис. 1.1) [64, с. 25].

Отже, узагальнимо всі досліджені визначення (табл. 1.1) та зазначимо, що фінансовий результат виражений у абсолютних показниках прибутку (збитку) є результатом діяльності суб'єктів господарювання, що розраховується як різниця між сумами доходів та пов'язаних з ними витрат.

Фінансові результати є досить важливим показником, що характеризує більшість сторін господарської діяльності: собівартість продукції, продуктивність праці, ступінь використання основних фондів і матеріальних ресурсів, обсяг і ціни реалізації продукції [70].

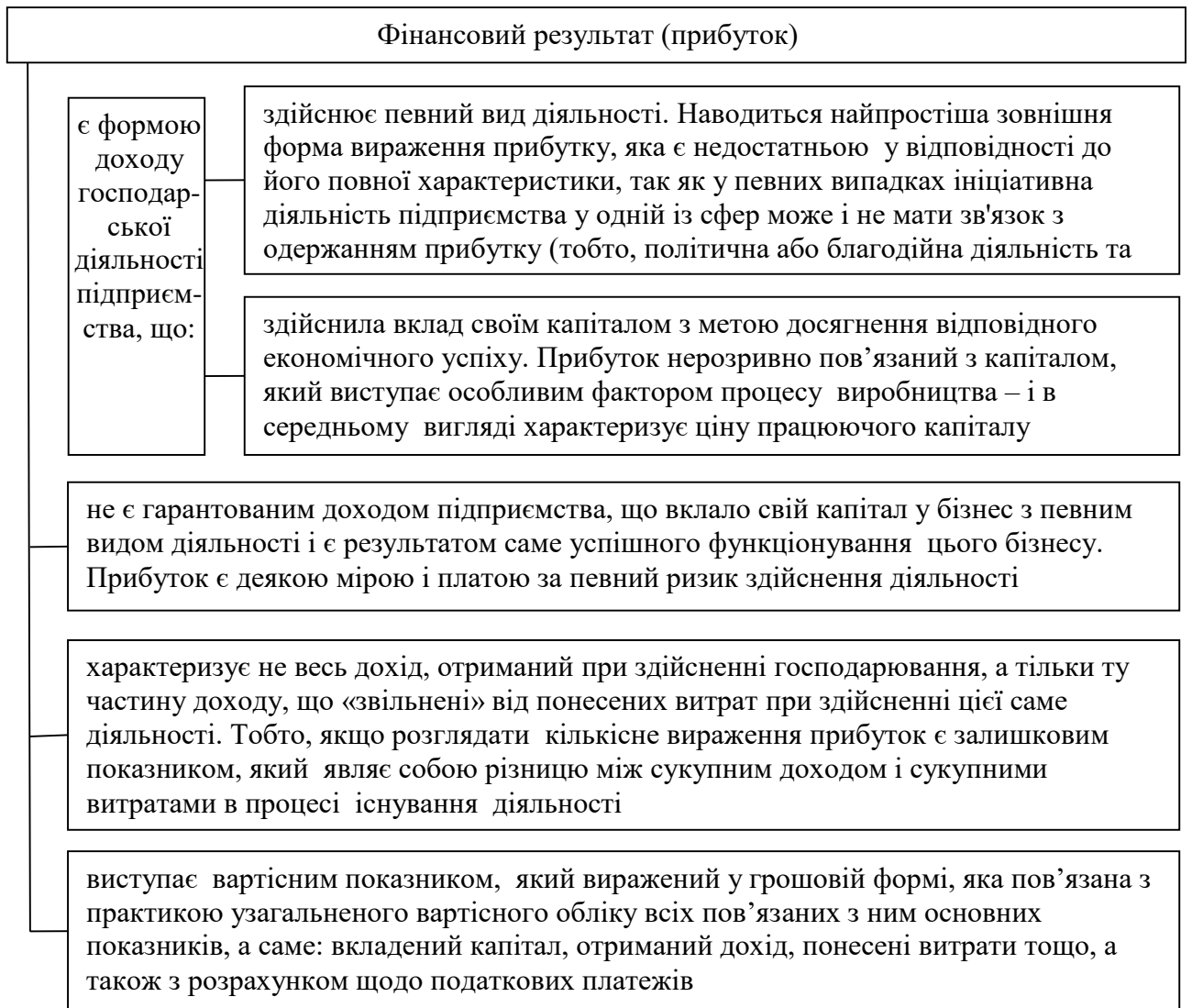


Рис. 1.1. Основні характеристики фінансового результату (прибутку)

Джерело: побудовано автором на основі [64, с. 25]

Таблиця 1.1

Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «фінансовий результат»

Автор	Визначення поняття
1	2
Білик Т. О.	Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки його ефективності.
Есманова Л. І.	Це різниця між тим, що одержано за виконану роботу, й тим, що фактично витрачено для неї в процесі виробничо-господарської діяльності, з метою забезпечення економічної вигоди.

Продовження табл 1.1

1	2
<i>Вороніна О. О.</i>	Це якісна характеристика фінансово-господарської діяльності, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та відображає значущість і сталість розвитку підприємства, впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин.
<i>Гринавцева О. В.</i>	Це сума валового доходу від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу.
<i>Есманова Л. І.</i>	Це різниця між тим, що одержано за виконану роботу, й тим, що фактично витрачено для неї в процесі виробничо-господарської діяльності, з метою забезпечення економічної вигоди.
<i>Мельнь О. В.</i>	Це показник, який визначається як різниця між доходами та витратами або зміною величини власного капіталу підприємства за певний період, отриманим у процесі господарської діяльності (окрім зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками), відображає ефективність діяльності суб'єкта господарювання, служить основним критерієм його фінансової стійкості і стратегії та виступає джерелом для фінансування подальшого розвитку діяльності підприємства.
<i>Патарідзе-Вишинська М. В.</i>	Фінансові результати: - це форма доходу підприємства; - це форма доходу суб'єкта діяльності, що вклав свій капітал з метою досягнення певного комерційного успіху; - не є гарантованим доходом підприємства, що вклало свій капітал у ту чи іншу справу.
<i>Скалюк Р. В.</i>	Це підсумкова категорія результативності господарської діяльності, яка відображає величину економічних вигід, отриманих або втрачених підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), як характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.
<i>Степаненко К. А.</i>	Фінансовий результат відображає певну форму реалізації економічних відносин з приводу створення, розподілу та використання в грошовій формі частини вартості додаткового продукту, які склалися на певному етапі розвитку суспільства, в певній економічній системі, що реалізується через створений господарський механізм.
<i>Труфіна Ж. С.</i>	Це економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку та контролю.

Джерело: побудовано автором на основі [67]

Автори в своїх наукових роботах характеризують дане поняття через призму економічного, облікового, управлінського та податкового аспектів (табл. 1.2)

Інтерпретація фінансових результатів завжди була важливою науковою

проблемою. Ця категорія завжди залишається в центрі уваги науковців у галузі не лише бухгалтерського обліку, а й філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, вона містить багато протиріч і суперечностей, які визначають точність їх досліджень [70].

Таблиця 1.2

Основні аспекти категорії «фінансові результати»

Контекст	Сутність
1	2
<i>Загально-економічний</i>	Фінансовий результат – це кінцевий економічний результат і мотив діяльності; дохід від використання економічних ресурсів; приріст чистих активів; винагорода власникам факторів виробництва; зміни власного капіталу протягом певного періоду; додана вартість від основної діяльності.
<i>Управлінський</i>	Фінансовий результат – це кінцевий результат виробничо-господарської і фінансової діяльності; різниця між маржинальним доходом та постійними витратами; мета господарських операцій і діяльності підприємства.
<i>Обліково-аналітичний</i>	Фінансові результати – це залишок після здійснення виплати власникам усіх факторів виробництва; різниця між виручкою від реалізації й релевантними витратами; виручка за виключенням витрат із залученням ресурсів за їх альтернативною вартістю; порівняння доходів і витрат звітного періоду; обчислення оподаткованого і нерозподіленого прибутку; інструмент визначення шляхів максимізації прибутку підприємства; основа для оцінювання прибутковості роботи підприємства та його життєздатності.
<i>Податковий</i>	Прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства, відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно положенням Податкового кодексу.

Джерело: побудовано автором на основі [67]

Серед фахівців різних галузей, таких як бухгалтерський облік, економіка, фінанси, право, немає однозначної думки щодо визначення терміну «фінансові результати», проте є ознаки того, що думки вчених щодо сутності поняття «фінансові результати» згруповані:

- результат порівняння доходів і витрат підприємства (Ф.Ф. Бутинець,

А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій);

- збільшення або зменшення капіталу (С.Л. Лондар і О.В. Тимошенко, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк);

- вираження у формі прибутку чи збитку (Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, А.Д. Мочерний, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій, М.С. Чебанова і С.С. Василенко);

- підсумки (результати) дій (Р.В. Скасюк, М.С. Пушкар) [68].

Варто зазначити, що думки більшості вчених щодо сутності цього поняття збігаються. Можна стверджувати, що фінансовий результат трактується як порівняння доходів і витрат компанії і може являти собою прибуток або збиток, що призводить до збільшення або зменшення власного капіталу [17].

Як показали дослідження, вчені також враховують фінансові показники компаній окремих галузей. С.Л. Червінська визначає сутність економічної категорії «фінансовий результат сільськогосподарського підприємства» як різницю між фінансовим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду, що досить точно характеризує цю категорію [88].

У дослідженнях з бухгалтерського відображення фінансових результатів вчені пропонують більш детальний опис характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів і витрат він пропонує використовувати термін «фінансовий результат» (обов'язково у множині). Для характеристики прибутку чи збитку слід використовувати лише термін «кінцевий результат» (в однині), оскільки може бути прибуток чи збиток або «нульовий результат» [68].

Вчені зазначають, що найбільш поширеними є економічний, управлінський та бухгалтерський підходи до визначення поняття «фінансові результати». Поняття «фінансові результати» також можна розглядати з точки зору податкового розрахунку та управлінського обліку [19].

Тому більшість наведених визначень є досить недосконалими, що є наслідком різноманітних факторів, найважливішими з яких є наявність різних

підходів до розуміння досліджуваного поняття (економіки, фінансів, бухгалтерського обліку тощо), а також те, що кожен з них враховує фінансові результати, як у конкретних галузях економіки, так і прив'язуючи їх до конкретного завдання чи статті обліку [68].

Отже, можна зробити висновок, що фінансовий результат є досить складним і багатоаспектним поняттям. Фінансовий результат у вигляді прибутку є основною метою діяльності суб'єкта господарювання на ринку та одним із ключових показників, що визначають ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансовій звітності товариства і є загальнодоступною інформацією, яка використовується для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства та основним джерелом інформації для потенційних інвесторів.

Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо оптимально задовольнити інтереси держави, підприємства, працівників і власників у формуванні та розподілі отриманого прибутку.

Власник підприємства зацікавлений в отриманні більшої частини кінцевого фінансового результату, оскільки це джерело його доходів (дивідендна політика), основне джерело фінансування розвитку компанії, її науково-технічна та продукція, а також одним із критеріїв інвестиційної привабливості підприємства. Крім того, за рахунок прибутку виконується частина зобов'язань перед бюджетом, банками та іншими підприємствами. Таким чином, прибуток стає основним показником для оцінки виробничо-фінансової діяльності підприємства [73].

Посилення ролі прибутку також обумовлено існуючою системою його розподілу, згідно з якою в інтересах власників збільшувати не тільки загальну суму прибутку, але перш за все ту її частину, яка знаходиться у підприємства і використовується як основне джерело фінансування виробничого та соціального розвитку, а також матеріального стимулювання працівників відповідно до якості праці.

Збільшення фінансових результатів підприємства відображає інтереси

працівників, зацікавлених у збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі в прибутку [73].

Держава також зацікавлена у підвищенні рентабельності підприємств, оскільки основна частина коштів держави, регіональних та місцевих органів влади – це відрахування коштів від прибутку в бюджет. Тому темпи економічного та інвестиційно-інноваційного розвитку країни, окремих регіонів, зростання добробуту суспільства, а врешті-решт підвищення рівня життя населення значною мірою залежать від зростання сум сплачуваних податків [73].

Враховуючи важливість отримання прибутку для різних суб'єктів господарювання (власників, працівників, покупців, постачальників, держави та територіальної громади), вся діяльність підприємства повинна бути спрямована на збільшення його фінансових результатів.

Характер і розмір як прибутків, так і збитків за кожний період діяльності підприємства є основними підсумковими показниками їх роботи. Тому, на нашу думку, при їх визначенні слід користуватися логічною схемою (рис. 1.2).

Отже, фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків; вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату.

Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування.

Питання щодо проблем розробки методики розрахунку фінансових результатів втілюються у роботах Н.А. Бреславцева, В.П. Кодацького, В. Леонтієва, Я.В. Соколова, Л.В. Ловінської та ін.

У роботах вітчизняних економістів досліджено питання облікової політики та організації облікового процесу на підприємстві, проте питання, пов'язане з порядком розрахунку фінансових результатів, залишилося недостатньо висвітленим.

При цьому контролю підлягає діяльність, пов'язана зі створенням, розподілом і використанням фінансових результатів підприємства, що забезпечує своєчасне коригування господарської діяльності з метою уникнення збитків та отримання бажаного прибутку.

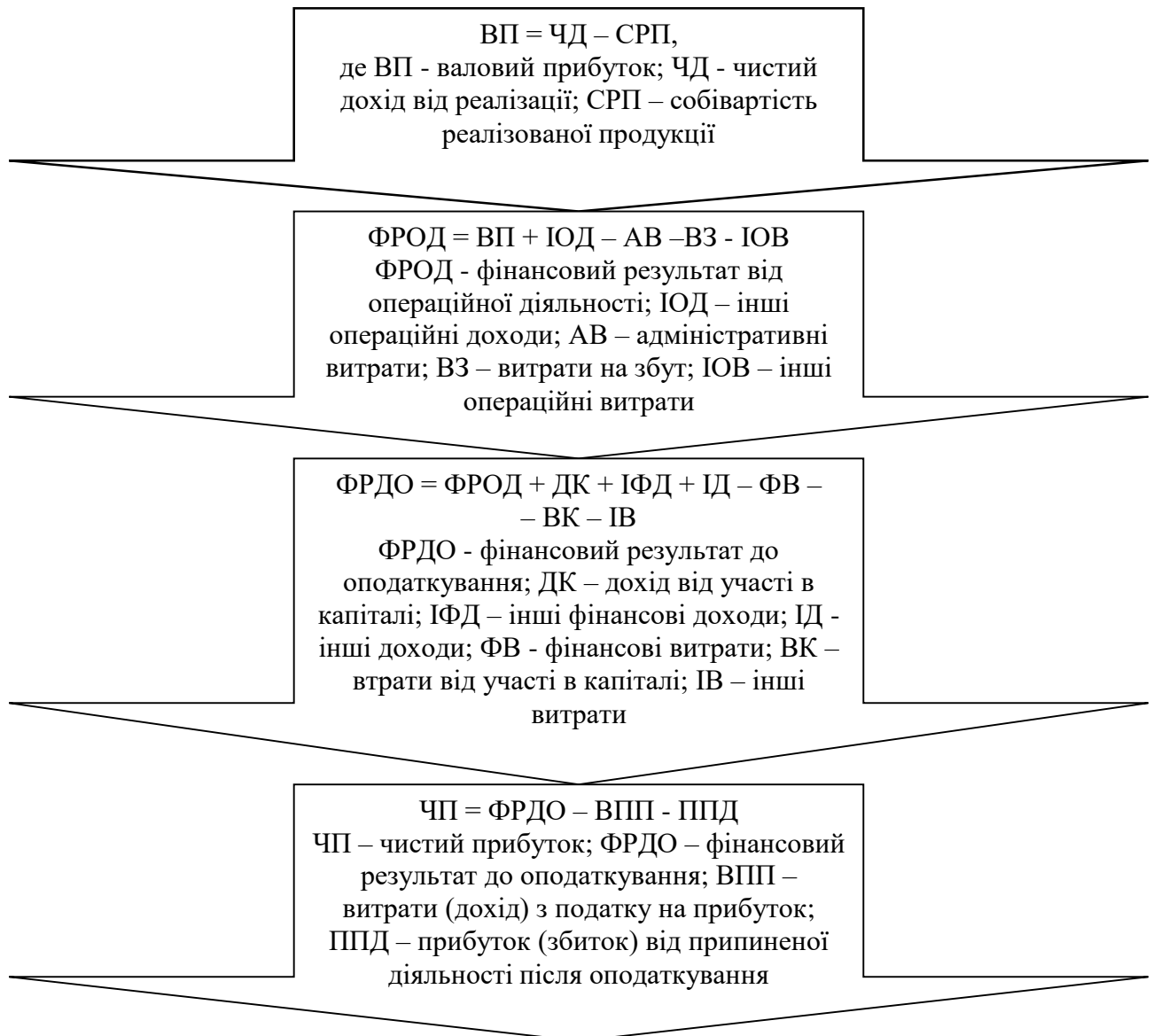


Рис. 1.2. Алгоритм визначення фінансового результату підприємства

Джерело: побудовано автором на основі [55]

Водночас виникнення збитків свідчить про недостатньо ефективні дії управлінського персоналу щодо контролю за фінансовими результатами діяльності підприємств.

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить

складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів. Для формування фінансових результатів необхідно правильно відображати мету діяльності та прибутковість підприємства, аналізувати зміни показника прибутку в господарській діяльності підприємства. За рахунок якісного планування та точності управлінських рішень збільшаться фінансові показники діяльності та відбудеться задоволення потреб управлінських груп, а також буде можливість отримати більш достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства.

1.2. Класифікація фінансових результатів

Важливе місце в системі бухгалтерського обліку відводиться групуванню однорідних об'єктів за певними класифікаційними ознаками. Класифікація як наука лежить в основі будь-якої теорії, вона необхідна для побудови загальних підходів у вивченні бізнес-процесів. Для фінансових результатів як об'єкта обліку, в першу чергу, потрібно знайти його види, які мають бути впорядковані за певними принципами. І це стає можливим за умови побудови логічних і обґрунтованих класифікаційних рядів. Класифікація є методом пізнання об'єкту, що вивчається: чим більше ознак класифікації, тим вища міра їх вивчення, і це сприяє підвищенню ефективності управління.

Відсутність єдиного, узагальненого підходу до класифікації фінансових результатів негативно відбивається на достовірності, зрозумілості та аналітичності бухгалтерської інформації. В контексті сучасних наукових досліджень слід відзначити два підходи до виділення критеріїв класифікації результатів діяльності, які доповнивши один одного дадуть ефективну

класифікаційну модель, яку доцільно адаптувати в бухгалтерську практику підприємств. Через розробку класифікаційної матриці як основи організації бухгалтерського обліку формування фінансових результатів, Шипіна С.Б. [91] групує їх в розрізі господарських операцій (формування та визнання, використання, розподілу), при цьому деталізовано виділяє критерії класифікації (табл. 1.3). З іншої сторони, Гавриленко О.Є. [12] пропонує нові класифікаційні ознаки, які зорієнтовані на відображення можливостей та ступеня задоволення інформаційних потреб користувачів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Критерії класифікації фінансових результатів в контексті наукових досліджень

Автор, тема дисертації (рік захисту)	Класифікаційні ознаки (пропозиції науковця)	Мета класифікації
Шипіна С.Б. [91] Бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів: теоретико-методичний аспект (2013)	за видами діяльності за характером (напрямами) використання за звітним періодом формування показників за показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку) за елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським і податковим обліком класифікація рахунків за розподілом прибутку в звітному періоді за елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату за способами розкриття додаткової інформації за джерелами формування за відповідністю плану за значення підсумкового результату господарювання за характером оподаткування прибутку	Підвищення точності, достовірності та оперативності отримання бухгалтерської інформації
Гавриленко О.Є. [12] Облік і внутрішній контроль фінансових результатів на підприємствах міського транспорту (2019)	за порядком відображення в різних формах звітності за методом формування за значенням для різних груп користувачів за результатом контролю	Підвищення інформативності даних про формування фінансових результатів для управлінських цілей

Джерело: побудовано автором на основі [12; 91]

Такий підхід до класифікації фінансових результатів є багатограним,

науково обґрунтованим, а його практичне використання сприятиме розширенню аналітичності облікової інформації. Зміст класифікації повинні визначати не ті, хто її складає, а ті, для кого вона складена.

В системі бухгалтерського обліку (з позиції рахунків обліку) існує три види фінансових результатів: 1) результат операційної діяльності; 2) результат фінансових операцій; 3) результат іншої діяльності. Якщо розглядати об'єкти обліку з позиції їх реалізації (продажу), то в ході цього процесу виникають взаємопов'язані доходи та витрати. При їх співставленні будуть утворюватись фінансові результати у вигляді прибутку (збитку) від продажу відповідного активу. Для підвищення аналітичності інформації про кінцеві результати, які виникають в процесі реалізації пропонується їх класифікувати через призму об'єктів обліку, які підлягали продажу (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація фінансових результатів на етапах процесу реалізації об'єктів обліку

Класифікаційна ознака	Деталізація фінансових результатів	Мета класифікації
Фінансові результати від реалізації об'єктів обліку	<ul style="list-style-type: none"> – результат від реалізації готової продукції – результат від реалізації товарів – результат від реалізації виконаних робіт – результат від реалізації наданих послуг – результат від реалізації необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу (в розрізі об'єктів: основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) – результат від реалізації виробничих запасів – результат від купівлі-продажу іноземної валюти – результат від реалізації фінансових інвестицій 	Поглиблення системи аналітичного обліку фінансових результатів, їх ідентифікація з позиції реалізації конкретних об'єктів обліку, створення передумов для задоволення управлінських потреб підприємства

Джерело: побудовано автором на основі [12; 91]

Отже, для підвищення якості аналітичної інформації фінансові результати можна класифікувати за різними ознаками (табл. 1.5). Підходи

різних спеціалістів щодо видів фінансових результатів містять суперечливі моменти, навіть на законодавчому рівні.

Таблиця 1.5

Класифікація фінансових результатів підприємств

Класифікаційні ознаки	Види фінансових результатів
1	2
<i>За значенням підсумкового результату</i>	- Прибуток - Збиток
<i>За періодом формування</i>	- Прибуток попереднього періоду - Прибуток звітного періоду - Прибуток майбутнього періоду
<i>За процесом формування фінансового результату</i>	- Валовий прибуток - Прибуток до оподаткування - Чистий прибуток
<i>За змістом</i>	- Економічний фінансовий результат - Бухгалтерський фінансовий результат - Податковий фінансовий результат
<i>За складом</i>	- Валовий - Чистий - Маржинальний - Загальний
<i>За видами діяльності</i>	- Результат операційної діяльності - Результат інвестиційної діяльності - Результат фінансової діяльності
<i>За видами виробництва</i>	- Прибуток від діяльності підрозділів основного виробництва - Прибуток від діяльності підрозділів допоміжного виробництва - Прибуток від діяльності обслуговуючих господарств
<i>За ступенем деталізації</i>	- За центрами відповідальності - Підприємство в цілому
<i>За джерелом формування</i>	- Від реалізації - Від володіння - Від змін цін
<i>За відповідністю</i>	- Плановий - Недоотриманий - Надлишковий
<i>За базою оцінки</i>	- Обліковий - Податковий
<i>За метою управління</i>	- За горизонтальним групуванням - За вертикальним групуванням

Джерело: побудовано автором на основі [67]

На нашу думку, найбільш ефективною є саме класифікація фінансових результатів, запропонована Сарапіною О. та Кутишенко Я. (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація фінансових результатів

Продуктивний аспект	Правовий аспект
1	2
1. Види діяльності: - Звичайна: основна, операційна, фінансова, інвестиційна. - Надзвичайна.	1. Методика розрахунку: - Валовий. - Чистий. - Маржинальний
2. Джерело формування: - Від реалізації: необоротних активів, оборотних активів, робіт та послуг. - Від володіння активами. - Від змін цін.	2. Відповідність плану: - Недоотриманий. - Плановий. - Надлишковий.
3. Період формування: - Минулого року. - Звітнього року. - Майбутнього року.	3. Спосіб використання прибутку: - Нерозподілений. - Розподілений.
4. Рівень (підрозділ): - За центрами відповідальності.	4. База оцінки: - Облікова. - Податкова.
5. За метою складання звітності: - Валовий прибуток. - Фінансовий результат від операційної діяльності. - Фінансовий результат до оподаткування. - Чистий фінансовий результат.	5. Особливості оподаткування: - Оподаткований. - Звільнений від оподаткування.

Джерело: побудовано автором на основі [67]

На підставі дослідження і узагальнення основних положень вітчизняного податкового законодавства та норм стандартів бухгалтерського обліку 3, 15, 16 і 17 можна виокремити такі види фінансових результатів діяльності підприємства (табл. 1.7.)

Таблиця 1.7

Класифікація фінансових результатів як об'єктів обліку

Класифікаційна ознака	Основні види фінансових результатів
1	2
За однорідністю господарських операцій	1. Прибуток/збиток від операційної діяльності: 1.1. прибуток/збиток від основної діяльності; 1.2. прибуток/збиток від іншої операційної діяльності. 2. Прибуток/збиток від надзвичайної діяльності. 3. Відстрочений податок на прибуток

1	2
За показниками фінансової звітності	<ol style="list-style-type: none"> 1. Валовий прибуток/збиток. 2. Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток/збиток). 3. Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток/збиток). 4. Фінансові результати від звичайної діяльності (прибуток/збиток). 5. Поточний податок на прибуток. 6. Відстрочені податкові активи. 7. Відстрочені податкові зобов'язання. 8. Чистий прибуток/збиток.
За звітним періодом формування показників	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх звітних періодів. 2. Чистий прибуток/збиток звітного періоду. 3. Доходи і витрати майбутніх періодів.
За розподілом прибутку у звітному періоді	<ol style="list-style-type: none"> 1. Капіталізований прибуток. 2. Прибуток, вилучений з обороту
За елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату	<ol style="list-style-type: none"> 1. Доходи майбутніх періодів. 2. Витрати майбутніх періодів. 3. Забезпечення і резерви. 4. Відстрочені податкові активи. 5. Відстрочені податкові зобов'язання
За способами розкриття додаткової інформації	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прибуток/збиток як результат подій після дати балансу. 2. Умовний прибуток/збиток. 3. Чистий прибуток/збиток на одну акцію.
За елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком	<ol style="list-style-type: none"> 1. Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (прибуток/ збиток). 2. Витрати (дохід) з податку на прибуток. 3. Поточний податок на прибуток. 4. Відстрочені податкові активи. 5. Відстрочені податкові зобов'язання.

Джерело: побудовано автором на основі [52]

Більш детально розглянемо класифікацію фінансових результатів, згідно з нормативними актами [55; 67]:

- Фінансові результати операційної діяльності – це прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, який є різницею між сумою доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) й доходів від іншої операційної діяльності та сумою собівартості реалізованої готової продукції (товарів, робіт і послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших

операційних витрат.

- Фінансові результати інвестиційної діяльності – це різниця між сумою доходів від участі в капіталі, інших інвестиційних доходів та витрат від участі в капіталі, інших інвестиційних витрат.

- Фінансові результати фінансової діяльності – це прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства, який є різницею між сумою доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів та сумою фінансових витрат.

- Фінансові результати надзвичайних подій – це прибуток (збиток) від надзвичайних подій, який становить різницю між сумою доходів, одержаних від надзвичайних подій, та сумою витрат від надзвичайних подій.

Така деталізована інформація сприятиме реалізації на підприємстві сучасного менеджменту організації його діяльності, зокрема, в питаннях забезпечення раціональної роботи економічної служби, ведення аналітичних прогнозів, прийняття мотивованих стратегічних рішень тощо.

Наведена узагальнена класифікація фінансових результатів спрямована на формування інформаційних масивів, які б задовольняли потреби різних користувачів з метою визначення різноманітних показників господарської діяльності підприємства (насамперед – кінцевих фінансових результатів) як у ретроспективі, так і при оперативному аналізі поточних показників.

Запропонований підхід до групування фінансових результатів, які виникають при реалізації об'єктів обліку забезпечить формування якісного інформаційного підґрунтя для системи управління підприємством, що буде сприяти підвищенню ефективності діяльності та зростанню конкурентоспроможності. Виділення фінансових результатів від реалізації дасть можливість аналізувати сильні та слабкі сторони цього процесу.

1.3. Фінансові результати як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю

В умовах ринкової економіки, фінансовий результат діяльності підприємства, що виступає у формі прибутку або збитку, відображає

ефективність його облікової, операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та служить основним критерієм стратегії розвитку та функціонування суб'єкта господарювання.

Позитивний фінансовий результат виступає своєрідним індикатором і критерієм успішності діяльності підприємства. Отриманий прибуток підприємства безпосередньо пов'язаний з ефективною його діяльністю. Зростання прибутку важливе значення має як для самого підприємства, як фінансової основи для самофінансування його діяльності, так і для його власників, тому що є запорукою їх фінансового добробуту.

Достовірність формування фінансового результату діяльності підприємства є основою принципів і правил фінансових процесів, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Аналіз обліку фінансових результатів та фінансового стану підприємства є важливим елементом для прийняття конкретних рішень, спрямованих на подальше збільшення прибутковості, виявлення причин збитковості, а також забезпечення стабільності фінансового стану.

Для оптимізації діяльності підприємств у змінних зовнішніх умовах ведення господарської діяльності, особливого значення набувають теоретичні дослідження побудови методики проведення комплексного обліку фінансових результатів та аналізу фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Вибір облікової політики підприємства є важливим моментом в обліку фінансових результатів, а саме: вибір методу нарахування амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів тощо. Це має значний вплив на порядок формування фінансових результатів та знаходить відображення у фінансовій звітності підприємства.

Основні елементи облікової політики, що впливають на формування фінансових результатів господарюючого суб'єкта, зображено на рис. 1.3.

Загальна методологія визначення та обліку фінансових результатів

впливає на документування, ідентифікацію, оцінку об'єктів бухгалтерського обліку, відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності, простими словами – на механізм формування та обліку.

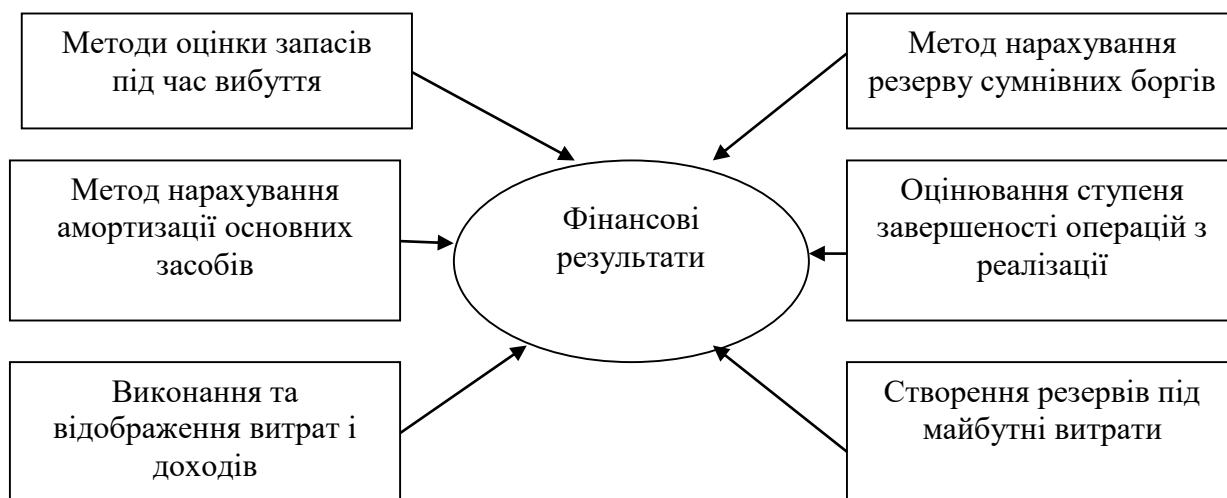


Рис.1.3. Вплив елементів облікової політики на фінансові результати

Джерело: [61]

Операції з формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку господарюючих суб'єктів відбувається шляхом порівняння доходів і витрат. Відповідно, якщо говорити про документування таких операцій, то слід враховувати документування операцій, що підтверджують нарахування понесених витрат та нарахування доходів.

Спеціально розроблених типових форм документів не існує. Зазвичай, працівниками облікового підрозділу складаються бухгалтерські довідки або розрахунки бухгалтерії, а у додатку до Наказу про облікову політику вказують перелік форм, що розроблені самостійно підприємством для потреб внутрішнього користування. Також у вигляді додатків до Наказу про облікову політику можуть наводити такі нетипові форми. Такі документи, на відміну від типових, мають враховувати галузеві особливості підприємства та забезпечувати можливість розглядати фінансові результати з аналітичної точки зору для взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. В свою чергу, рух таких документів заздалегідь скоординовується узгодженим та затвердженим

графіком документообігу.

Формування фінансового результату господарюючого суб'єкта включає ряд послідовних етапів:

- визначення чистого доходу від реалізації продукції;
- визначення валового прибутку (збитку);
- визначення фінансових результатів від операційної діяльності підприємства;
- визначення фінансового результату підприємства до оподаткування;
- визначення чистого фінансового результату (прибутку, збитку) діяльності підприємства [31].

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом різниці доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [55], не визнаються доходами такі надходження, як сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів. Різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком) [76].

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

Фінансовий результат господарюючого суб'єкта до оподаткування визначається як алгебраїчна сума (різниця) прибутку (збитку) від операційної діяльності, доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів, інших доходів, фінансових витрат, втрати від участі в капіталі, інших витрат.

Чистий фінансовий результат підприємства визначається як різниця між прибутком (збитком) до оподаткування та витратами (доходами) з податку на

прибуток, а також прибутком (збитком) від припиненої діяльності підприємства після оподаткування.

Схему формування фінансового результату підприємства представлено на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Формування фінансового результату діяльності підприємства
Джерело: [51]

Формування фінансових результатів діяльності підприємства є необхідною та важливою частиною функціонування суб'єкта господарювання, оскільки у фінансових результатах (прибутку, збитку) відображається ефективність діяльності підприємства.

Для відображення фінансового результату використовують активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати» та субрахунки до нього, обороти по яких знаходять своє відображення в оборотно-сальдовій відомості та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Шляхом порівняння доходної частини рахунку 79 з витратною, визначається заключний результат діяльності підприємства.

Заключним етапом облікового процесу є відображення результатів діяльності господарюючого суб'єкта в звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [59], інформація про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства відображається у формі 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Інформація, представлена в такому звіті, з одного боку, надає можливість оцінити ділову активність та фінансову привабливість підприємства, а з іншого – дає змогу розрахувати показники, що використовуються під час прогнозування майбутньої діяльності суб'єкта господарювання. Такий звіт є складовою квартальної та річної звітності [82].

Порядок визнання доходів і витрат та їх відображення в Звіті про фінансові результати представлено на рис.1.6.

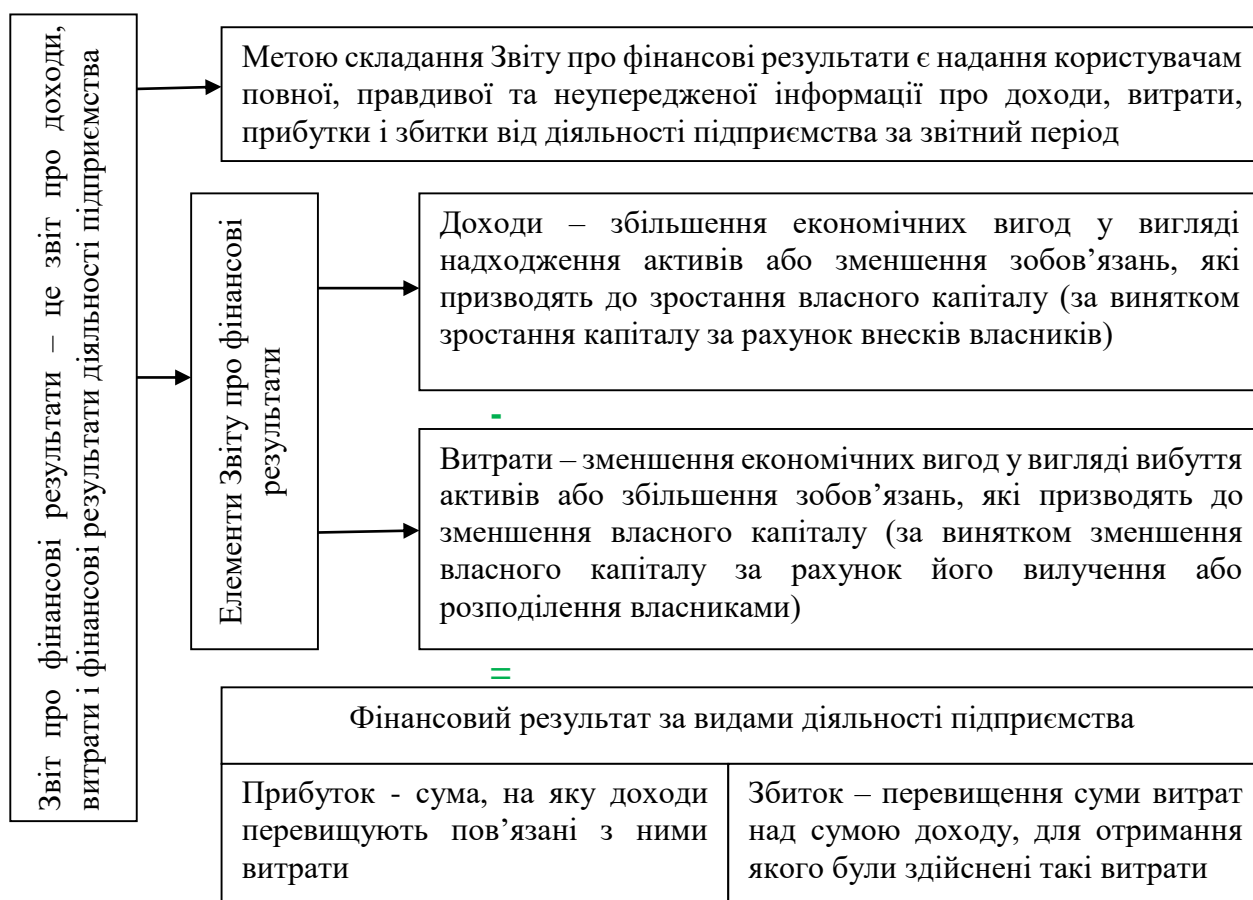


Рис.1.6. Мета складання та елементи Звіту про фінансові результати

Джерело:[82]

Ефективне управління фінансовими результатами в сільськогосподарських підприємствах неможливе без налагодження системи контрольних процедур. Система контролю забезпечує перевірку стану облікового забезпечення процесу формування фінансових результатів та надання оперативної інформації керівництву щодо виконання управлінських рішень, що має позитивно відобразитися на побудові перспективного плану розвитку підприємства [89].

Принципова складність прийняття ефективних рішень полягає не тільки у відсутності інструментів вибору оптимальних рішень стосовно реального середовища функціонування, а й у тому, що про раціональність рішення можна судити тільки після його реалізації.

Серед етапів системи контролю слід відзначити попередні, поточні та подальші заходи (рис. 1.7).

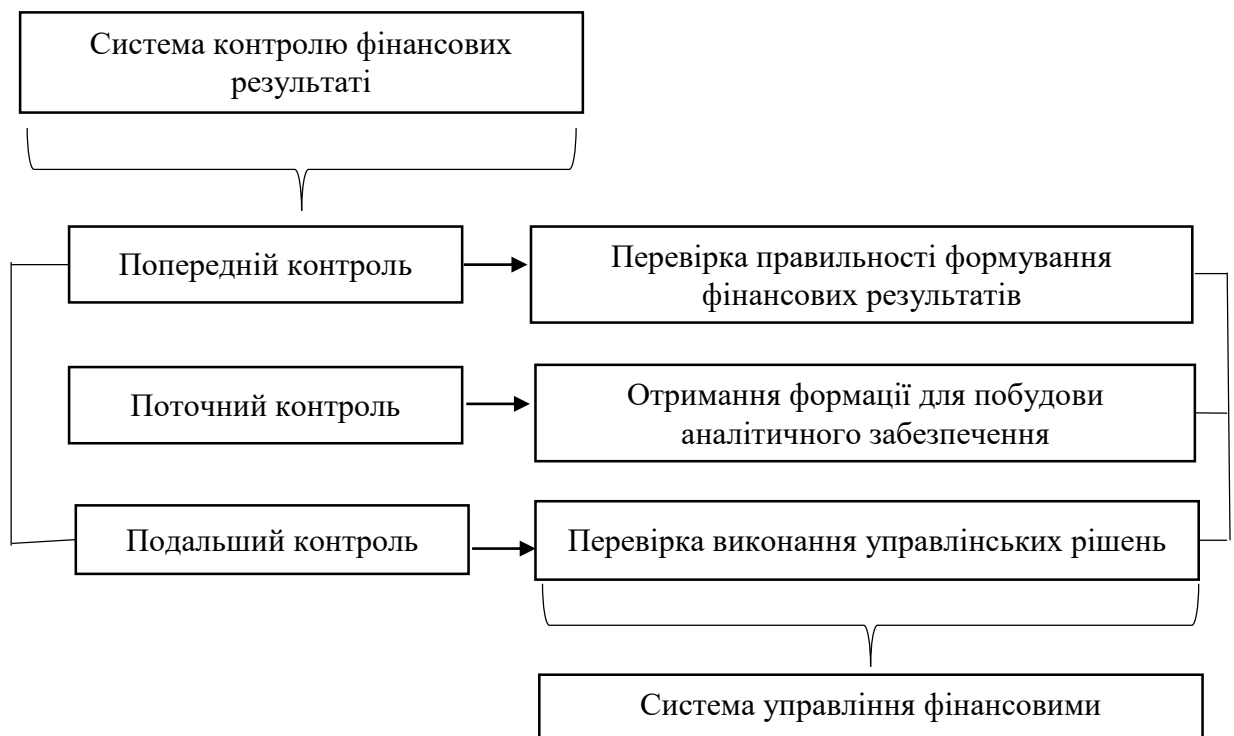


Рис. 1.7. Види контролю у системі управління фінансовими результатами

Джерело: [89]

Зокрема, попередній контроль передбачає перевірку правильності формування фінансових результатів, здійснюється до прийняття управлінських рішень, тому ставить за мету надання інформації в процесі розроблення обґрунтованих рішень. Поточний контроль необхідний для отримання інформації для побудови ефективного аналітичного забезпечення системи управління фінансовими результатами підприємства. Слід зазначити, що аналітичні дані є підставою для розроблення й обґрунтування не лише оперативних, а й стратегічних рішень.

На основі отриманих даних щодо структури і величини фінансових результатів здійснюється пошук резервів скорочення витрат та підвищення доходів, що дасть можливість здійснити оцінку попередніх управлінських рішень та окреслити перспективні напрями в системі управління фінансовими результатами. Подальший контроль фінансових результатів здійснюється для перевірки виконання управлінських рішень, розроблених на підставі попереднього та поточного контролю, дає можливість виявити слабкі місця в прийнятих рішеннях та відкоригувати їх відповідно до отриманих результатів контролю [89].

Контрольні заходи мають бути спрямовані на всі структурні елементи фінансового результату підприємства, оскільки вони мають бути покладені в основу формування ефективного аналітичного забезпечення системи управління на підприємстві. Дослідження питомої ваги кожного структурного елементу в загальній сумі фінансового результату дасть змогу виявити ті чинники, які слід урахувати в системі управління підприємством. Аналіз впливу факторів на кожен структурний елемент фінансового результату дасть змогу виявити резерви підвищення відповідних доходів і зниження відповідних витрат. Здійснюючи контроль над ними, менеджери можуть оптимізувати їх величину, порівняти їх між собою та визначити ефективність, економічність та доцільність здійснення тієї чи іншої операції [90]. Аналітичні дані є підставою для розроблення та обґрунтування не лише оперативних, а й стратегічних рішень.

Підтримуємо думку М.М. Бенько щодо необхідності проведення контрольних заходів на трьох рівнях:

- на першому рівні – проведення детальної перевірки для виявлення загальних недоліків та формування загальної уяви щодо відповідності даних фінансового результату реальному стану;

- на другому рівні – застосування контролюючих дій для виявлення конкретних порушень, наприклад відхилення фактичних даних від очікуваних або прогнозних величин;

- на третьому рівні – виявлення недоліків у роботі підприємства та оцінка результатів для перевірки лише на тих ділянках, на яких виявлені суттєві зловживання або порушення [3].

На нашу думку, таке розмежування контрольних заходів забезпечить логічну послідовність дій у побудові системи управління фінансовими результатами на підприємстві.

Ефективна діяльність суб'єктів господарювання за ринкових умов передбачає, перш за все, наявність досконалої інформаційної бази як основи прийняття управлінських рішень. Для визначення оптимальних методів управління фінансовими результатами необхідні систематизація і групування інформації. З огляду на постійні зміни в зовнішньому середовищі підвищуються вимоги до облікового забезпечення процесу управління фінансовими результатами як основної інформаційної системи підприємства для визначення зовнішніх чинників та зниження рівня їх негативного впливу на діяльність аграрних підприємств. Якщо буде виявлено певні порушення щодо інформаційного забезпечення формування фінансових результатів, то в системі управління необхідно розробити напрями корегування даних бухгалтерського обліку в частині відображення доходів і витрат, що формують фінансовий результат [89].

У процесі отримання інформації можна приймати оперативні управлінські рішення, тоді як накопичена інформація є джерелом для аналізу діяльності, оцінки ефективності прийнятих рішень та розроблення

перспективного плану управління. Після підтвердження правдивості визначеного фінансового результату доцільною є побудова відповідного аналітичного забезпечення на основі даних, отриманих у процесі контролю фінансових результатів. Саме дані аналізу мають стати основою для прийняття управлінських рішень, до яких висуваються вимоги оптимальності, оперативності, обґрунтованості. Після реалізації прийнятих рішень перевірка дасть змогу виявити, наскільки ефективними були управлінські рішення, та врахувати недоліки під час розроблення перспективного плану дій в аспекті управління фінансовими результатами підприємства.

У сучасних умовах господарювання передбачається повна відповідальність керівників за результати фінансово-господарської діяльності підприємств, що зумовлює побудову ефективної системи контролю фінансових результатів, яка дасть змогу здійснювати об'єктивний аналіз, коригування та прогнозування змін фінансового стану та оцінки фінансових можливостей підприємства на майбутнє. З огляду на вищезазначене, послідовність контрольних заходів у системі управління фінансовими результатами ми бачимо так (рис. 1.8).

Отже, фінансові результати підприємства, виступають важливим об'єктом обліку та контролю. Аналіз обліку фінансових результатів та фінансового стану підприємства є важливим елементом для прийняття конкретних рішень, спрямованих на подальше збільшення прибутковості, виявлення причин збитковості, а також забезпечення стабільності фінансового стану. Для оптимізації діяльності підприємств у змінних зовнішніх умовах ведення господарської діяльності, особливого значення набувають теоретичні дослідження побудови методики проведення комплексного обліку фінансових результатів та аналізу фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Вибір облікової політики підприємства є важливим моментом в обліку фінансових результатів, а саме: вибір методу нарахування амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів тощо. Це має значний вплив на порядок формування фінансових результатів та знаходить

відображення у фінансовій звітності підприємства.



Рис. 1.8. Послідовність контрольних заходів у системі управління

фінансовими результатами

Джерело: [89]

Контрольні заходи виступають дієвим інструментом системи управління на підприємстві. На основі даних, які отримані в процесі контролю, управлінці мають змогу побудувати ефективну систему аналітичного забезпечення, яке, своєю чергою, стає базисом для обґрунтування певних рішень. Запропонована послідовність контрольних заходів дасть можливість отримати оперативні та достовірні дані щодо величини і структури фінансового результату, відповідна кваліфікація менеджерів забезпечить якісне аналітичне забезпечення, що майже унеможливить прийняття неоптимальних рішень.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-економічна характеристика Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

Ялтушківська дослідно-селекційна станція є однією з найстаріших науково-дослідних установ нашої країни з селекції цукрових буряків. Станція була організована за ініціативою прогресивного цукрозаводчика М.І. Зайцева.

Станція має такі структурні підрозділи:

- лабораторія технологій вирощування біоенергетичних культур на малопродуктивних землях;
- лабораторія гетерозисної селекції;
- лабораторія апоміксису та поліплоїдії

Пріоритетними напрямками наукової діяльності Ялтушківської ДСС є розробка механізованих технологій вирощування високопродуктивних багаторічних злакових культур, енергетичної верби та тополі для виробництва видів біопалива. А саме:

- вивчення енергетичного потенціалу сучасних гібридів цукрових буряків, цукрового та зернового сорго як сировини для виробництва біоетанолу та біогазу;
- розробка основ насінництва і розсадництва біоенергетичних культур, що забезпечують високий коефіцієнт їх розмноження;
- створення нових сортів міскантусу, проса прутоподібного та енергетичної верби;
- розробка системи оцінки потенціалу батьківських форм та створення високопродуктивних гібридів цукрових буряків стійких до стресових умов довкілля, ризоманії, нематоди, хвороб листового апарату та гнилей коренеплодів;
- створення нових вихідних селекційних матеріалів цукрових

буряків з високими якісними показниками;

- створення одноросткових та багаторосткових сортів кормових буряків;

- створення сучасних сортів гречки з неосипаючими плодами та ярого ячменю пивоварного напрямку використання;

- розмноження та насінництво високопродуктивних сортів озимих та ярих зернових культур.

З моменту державної реєстрації Ялтушківська ДСС є юридичною особою, володає відособленим майном, має самостійний баланс, у відповідності з діючим законодавством може набувати майнові та особисті немайнові права і виконувати обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді.

Загальна інформація про Ялтушківську дослідно-селекційну станцію представлена табл. 2.1

Таблиця 2.1

Загальна інформація про підприємство

Повне найменування емітента	Ялтушківська дослідно-селекційна станція Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків Національної академії аграрних наук України
Код за ЄДРПОУ	20090488
р/р	200904802014
Організаційно-правова форма емітента	Державне підприємство
Місцезнаходження емітента	23021 с. Черешневе Барського району Вінницької області.
Телефон	+38 (04341) 35468
e-mail:	vmv_dss@ukr.net
Керівник	Старосуд В. І.
Головний бухгалтер	Войтюк М.В.

Джерело: побудовано за даними Ялтушківській ДСС ІБК та ЦБ

Дослідимо фінансовий стан Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ.

Фінансовий стан підприємства - комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність,

розміщення і використання фінансових ресурсів.

Фінансовий стан підприємства залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Тому на нього впливають усі вище згадані види діяльності підприємства. Передовсім на фінансовому стані підприємства позитивно позначаються безперебійний випуск і реалізація високоякісної продукції. Як правило, що вищі показники обсягу виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг і нижча їх собівартість, то вища прибутковість підприємства, що позитивно впливає на його фінансовий стан.

Фінансовий стан - це одна з найважливіших характеристик діяльності кожного підприємства. Тому метою оцінки фінансового стану підприємства є пошук резервів підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного розрахунку як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, кредиторами та іншими установами.

Дослідження фінансового стану суб'єкту господарювання є основою для управління фінансами. Воно дозволяє своєчасно та якісно вирішувати питання з поліпшення руху фінансових ресурсів, їх формування та розподілу для поточного та довгострокового планування діяльності підприємства.

Проаналізуємо майновий стан підприємства в таблиці 2.2.

З даних табл. 2.2. бачимо, що вартість майна підприємства зросла на 5228 тис. грн. Відбулось це за рахунок збільшення оборотних активів на 1781 тис. грн. та збільшення необоротних активів на 50447 тис. грн. Серед необоротних активів найбільшу частку займають необоротні активи, які зросли в динаміці на 49179 тис. грн., зросли також основні засоби на 1268 тис. грн. Серед необоротних активів найбільша частка припадає на запаси, які в динаміці збільшились на 2095 тис. грн. По таких видах оборотних активів як поточні біологічні активи та грошові кошти спостерігається зменшення (відповідно на -14 тис. грн. та - 861 тис. грн.). Такий вид оборотних активів як дебіторська заборгованість - спостерігається лише в 2022 році в розмірі 561

тис. грн.

В складі майна підприємства в 2022 р. найбільша частка припадає на необоротні активи. Серед джерел фінансування активів, власний капітал Станції зріс на 56721 тис. грн. Поточні зобов'язання зменшились за аналізований період на 4493 тис. грн. Більшу частку у джерелах фінансування займає власний капітал, тому підприємство є фінансово стійким.

Таблиця 2.2

Горизонтальний аналіз балансу Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН

Показники	2020	2021	2022	Відхилення (+; -)	
	тис. грн.	тис. грн.	тис. грн.	Абсолютне	Відносне
Актив					
I. Необоротні активи:	8257	9450	58704	50447	610,96
Нематеріальні активи	4330	4330	53509	49179	1135,77
Основні засоби	3925	5118	5193	1268	32,31
Довгострокові біологічні активи	2	2	2	-	-
II. Оборотні активи	10757	11693	12538	1781	16,56
Запаси	9871	9780	11966	2095	21,22
Поточні біологічні активи	14	74	-	-14	-100,00
Дебіторська заборгованість	-	-	561	561	-
Гроші та їх еквіваленти	872	1839	11	-861	-98,74
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-
БАЛАНС	19014	21143	71242	52228	274,68
Пасив					
I. Власний капітал	13535	19351	70256	56721	419,07
Зареєстрований (пайовий) капітал	8553	8553	8553	-	
Додатковий капітал	-	-	49179	49179	-
Резервний капітал	4982	10798	12524	7542	151,38
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-	-	-	-	-
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	-	61	-	-	-
Цільове фінансування	-	61	-	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	5479	1731	986	-4493	-82,00
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість	5479	1731	986	-4493	-82,00
Інші поточні зобов'язання	-	-	-	-	-
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-
БАЛАНС	19014	21143	71242	52228	274,68

Джерело: побудовано за даними Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

Динаміка щодо змін розміру необоротних та оборотних активів а також власного та залученого капіталу по підприємству представлена також на рис. 2.1 та .2.2.

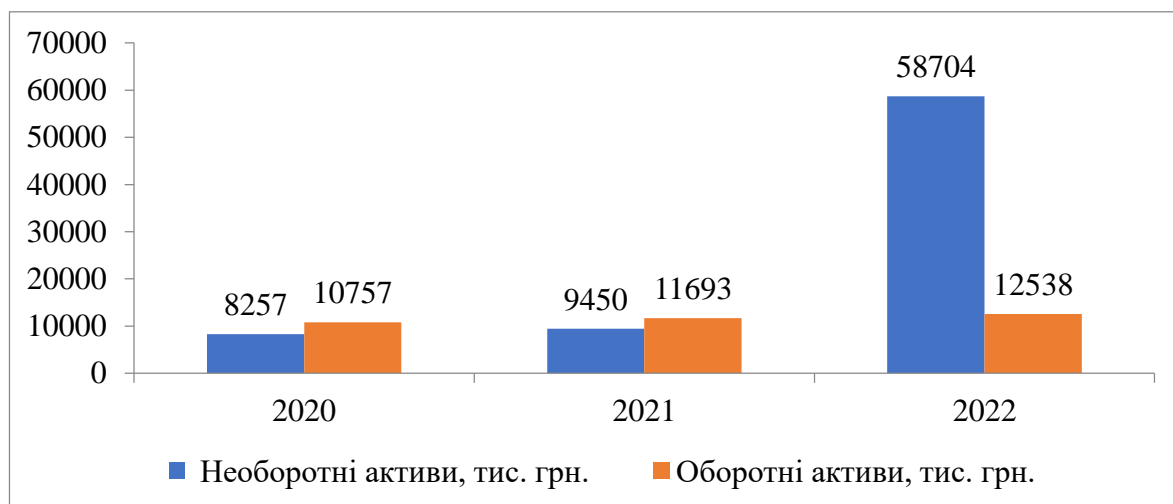


Рис. 2.1. Динаміка змін розміру необоротних та оборотних активів Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, тис. грн.

Джерело: побудовано за даними Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

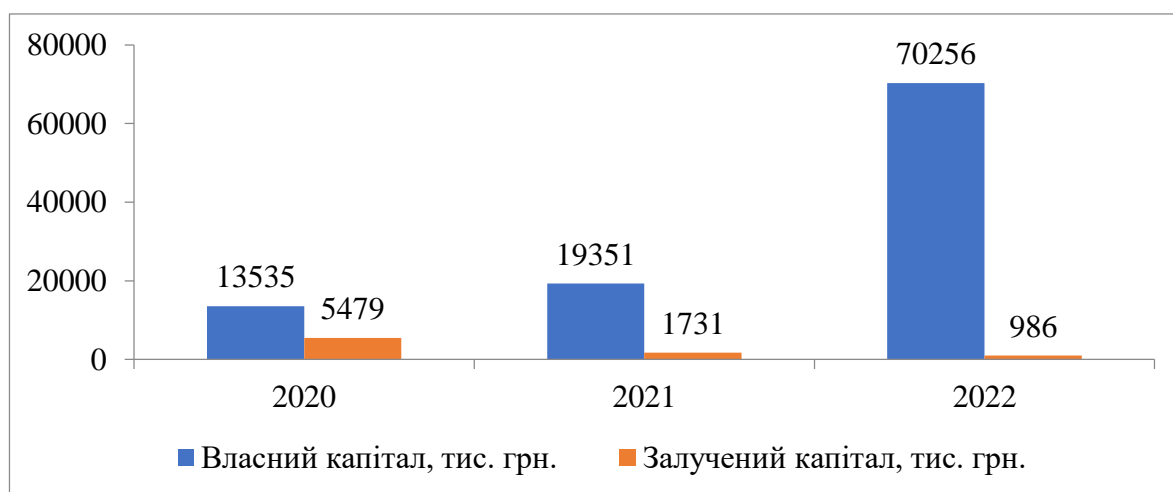


Рис. 2.2. Динаміка змін розміру власного та залученого капіталу Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, тис. грн.

Джерело: побудовано за даними Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

Однією з найважливіших умов виживання підприємств в умовах фінансової кризи й основою їх стійкого фінансового стану є фінансова стабільність. Фінансова стабільність — це здатність підприємства досягати стану фінансової рівноваги при збереженні достатнього ступеня фінансової стійкості й

підтримувати цей стан у довгостроковій перспективі при ефективному управлінні фінансами. Основними складовими фінансової стабільності є фінансова рівновага й фінансова стійкість.

Фінансова стійкість — це такий стан фінансових ресурсів підприємства, при якому раціональне розпорядження ними є гарантією наявності власних коштів, стійкої прибутковості й забезпечення процесу розширеного відтворення.

Оцінимо її стан Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН на основі табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Фінансова стійкість Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН

Показники, методика розрахунку	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення, (+,-)
Коефіцієнт фінансової незалежності, автономності, концентрації (частка власного капіталу в загальній сумі капіталу)	0,71	0,92	0,99	0,27
Коефіцієнт фінансової стабільності (частка власного капіталу і довгострокових зобов'язань у валюті балансу)	0,71	0,92	0,99	0,27
Коефіцієнт заборгованості (відношення позикового капіталу і власного капіталу)	0,40	0,09	0,01	-0,39
Коефіцієнт фінансування (відношення власного капіталу до позикового)	2,47	10,80	71,25	68,78
Коефіцієнт фінансової маневреності (відношення власних оборотних коштів до власного капіталу)	0,39	0,51	0,16	-0,23
Коефіцієнт інвестування (відношення власного капіталу до необоротних активів)	1,64	2,05	1,20	-0,44

Джерело: побудовано за даними Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

Дані аналізу свідчать, що вона поліпшилась на досліджуваному підприємстві.

Так, коефіцієнт фінансової незалежності характеризує частку власних коштів підприємства (власного капіталу) у загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність. Чим вище значення цього коефіцієнта, тим більш фінансово стійким, стабільним і більш незалежним від зовнішніх кредиторів є підприємство. Вважається, що в підприємство з високою часткою власного капіталу кредитори швидше вкладають кошти, оскільки воно має можливість погасити борги за рахунок власних коштів. Практика свідчить, що загальна

сума заборгованості не повинна перевищувати суму власних джерел фінансування, тобто джерела фінансування підприємства повинні бути хоча б наполовину сформовані за рахунок власних коштів. Таким чином, критичне значення коефіцієнта автономії повинне складати 0,5. В нашому випадку даний коефіцієнт збільшився на 0,27 п., що позитивно характеризує дане підприємство в плані фінансової стійкості і свідчить про те, що підприємство в діяльності практично використовує власні кошти.

Коефіцієнт фінансової залежності є оберненим до попереднього коефіцієнта. Зростання цього показника в динаміці означає збільшення частки позикових коштів у фінансуванні підприємства, тобто втрату ним фінансової незалежності. На основі проведеного аналізу, ми навпаки бачимо, зменшення даного показника, що підтверджує зростання його стійкості.

Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку.

Фінансовий результат — це різниця між доходами та витратами підприємства (прибуток або збиток). Це бухгалтерський термін і показує результат арифметичної дії. Динаміку змін чистого прибутку підприємства представимо на рис. 2.3.

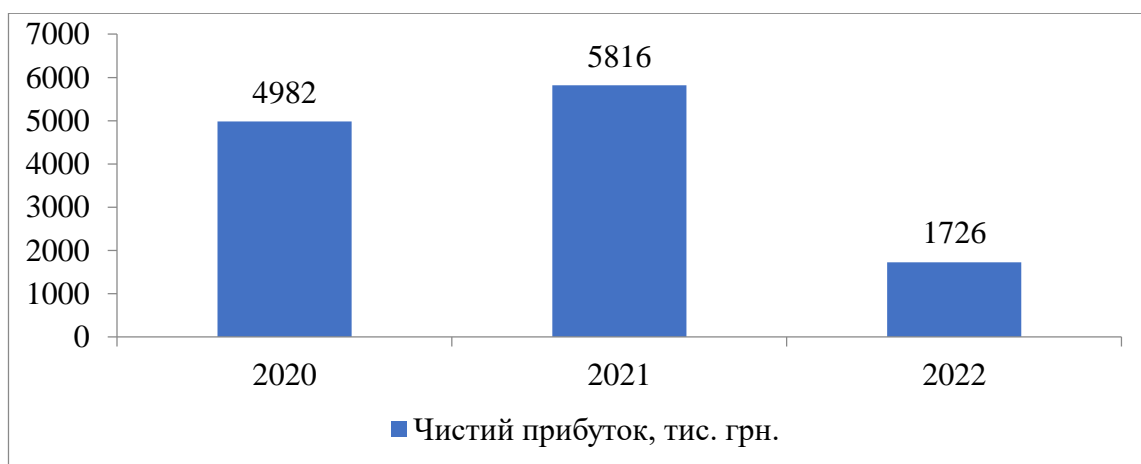


Рис. 2.3. Динаміка змін розміру чистого прибутку Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, тис. грн.

Джерело: побудовано за даними Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

Дані представлені на рис. 2.3. свідчать, що підприємство господарює

прибутково, проте в динаміці його фінансові результати дещо знизилась (-3256 тис.грн. проти прибутку 2020 року).

Важливим показником в оцінці фінансового стану підприємства є ліквідність.

Ліквідність – це міра легкості, з якою актив може бути конвертований в інший актив без впливу на його ціну. Простіше кажучи, ліквідність описує, наскільки швидко та легко можна купити чи продати актив. Хороша ліквідність означає, що актив можна швидко і легко купити чи продати без особливого впливу на його ціну. І навпаки, погана чи низька ліквідність означає, що актив не можна купити чи продати швидко. Або, якщо це можливо, транзакція сильно вплине на його ціну.

Основне завдання аналізу ліквідності балансу — перевірити синхронність надходження і витрачання фінансових ресурсів, тобто здатність підприємства розраховуватися за зобов'язаннями власним майном у визначені періоду часу.

Аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні статей активу, що згруповані за ознакою ліквідності та розміщені в порядку спадання ліквідності, зі статтями пасиву, що згруповані за ознакою термінів погашення і розміщені в порядку збільшення строковості зобов'язань. Якщо при такому порівнянні активів вистачає, то баланс ліквідний і підприємство платоспроможне. У противному разі баланс неліквідний і підприємство вважається неплатоспроможним. Для аналізу ліквідності балансу статті вихідного балансу розподіляють і порівнюють за групами.

Проведемо аналіз ліквідності балансу Ялтушківської дослідно-селекційної станції в табл.2.4.

З даних таблиці 2.4 бачимо, що баланс підприємства на кінець 2022 року не є абсолютно ліквідним. Оскільки не витримуються перша умова ліквідності. Всі інші умови ліквідності витримувались. Проведений аналіз свідчить про те, що підприємство є платоспроможним, тобто здатним вчасно погашати свої зобов'язання перед контрагентами.

Аналіз ліквідності балансу Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ УААН, тис.грн.

Актив	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Пасив	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Платіжний надлишок або нестача	
						На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
Найбільш ліквідні активи (А1)	1839	11	Негайні пасиви (П1)	1731	986	108	-975
Активи, що швидко реалізуються (А2)	0	561	Короткострокові пасиви(П2)	0	0	0	561
Активи, що повільно реалізуються (А3)	9854	11966	Довгострокові пасиви(П3)	61	0	9793	11966
Активи, що важко реалізуються (А4)	9450	58704	Постійні пасиви(П4)	19351	70256	-9901	-11552
Баланс	21143	71242	Баланс	21143	71242	x	x

Джерело: побудовано за даними Ялтушківській ДСС ІБК та ЦБ

Отже, дослідивши фінансовий стан Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ, можна підсумувати, що її фінансовий стан задовільний. Вона є фінансовою стійкою, прибутковою, має ліквідний баланс, що підтверджує платоспроможність та ефективне господарювання.

2.2. Облік фінансових результатів в Ялтушківській ДСС ІБК та ЦБ УААН

Визначення фінансових результатів є невід'ємною складовою частиною облікового процесу. В Україні існує порядок обліку фінансових результатів, заснований на поділі доходів і витрат в залежності від виду діяльності, а саме, фінансовий результат від операційної діяльності, від фінансових операцій та від іншої звичайної діяльності. Невідповідність цієї методики реальній практиці почала проявлятися тоді, коли інші операційні доходи (наприклад,

надходження від здачі майна в оренду, від участі в інших організаціях) для підприємств було єдиним і основним видом діяльності. Сама практика господарської життєдіяльності підказала, що облік результатів повинен бути організований незалежно від встановлених видів діяльності, а відповідно до виду діяльності, яка є основною і єдиною для підприємства [53].

Правила бухгалтерського обліку фінансового результату визначаються окремими стандартами: НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Окремого стандарту щодо обліку фінансового результату не існує.

Тому вважаємо за доцільне запровадити до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» субрахунки з обліку прибутку чи збитку за наступним напрямом, а саме:

- 441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»;
- 442 «Коригування прибутку (збитку) від виправлення помилок та зміни облікової політики»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Така класифікація фінансових результатів за всіма видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» дозволить контролювати вплив окремих видів господарських операцій на загальний результат діяльності підприємства. Це забезпечить інформацією внутрішніх користувачів для прийняття ними управлінських рішень щодо напрямів використання отриманих фінансових результатів за звітний період.

Нормативними актами з бухгалтерського обліку передбачено, що під час складання бухгалтерської звітності, у разі недостатності даних для формування повного уявлення про фінансові результати, можливо включати відповідні додаткові показники і пояснення. У разі ж, якщо операційні витрати і пов'язані з ним доходи, що виникають в результаті однієї й тієї ж або аналогічної за характером господарської операції, не вважаються істотними, вони можуть не показуватися розгорнуто по відношенню до відповідних

доходів. Результати проведеного дослідження дозволяють розробити пропозиції щодо вдосконалення облікової процедури формування фінансових результатів, що наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Порівняльна класифікація фінансових результатів у нормативних актах з обліку та звітності

План рахунків рахунок 79 «Фінансові результати»	План рахунків рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»
791 «Результати від операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	Валовий прибуток (збиток) (рядки 2090 та 2095)
792 «Результати фінансових операцій»	442 «Непокриті збитки»	Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток, збиток) (рядки 2190 і 2195)
793 «Результат іншої діяльності»	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	Фінансові результати до оподаткування (прибуток, збиток) (рядки 2290 і 2295) Чистий фінансовий результат прибуток (збиток) (рядки 2350 і 2355)

Джерело: [53]

Вважаємо за необхідне встановити рахунки обліку доходів і витрат, які будуть тотожні залежно від виду діяльності, що представлено у табл. 2.6.

Для цього доходи і витрати від операційної діяльності необхідно розподілити на дві групи, а саме:

- клас рахунків 70 «Доходи від основної (операційної) діяльності і 90 «Витрати від основної (операційною) діяльності»;

- клас рахунків 71 «Інші операційні доходи» та 91 «Інші операційні витрати».

Використовують також рахунок обліку витрат на виробництво (23) та рахунки обліку фінансового результату (рахунок 79 та його субрахунки).

Діяльність підприємства за період характеризують результати операційної діяльності, яка в свою чергу поділена на основну (операційну) та іншу операційну діяльність. Ми вважаємо, що витрати основної (операційної) діяльності повинні включати в себе адміністративні витрати та витрати на

збут. Наша позиція обумовлена тим, що адміністративні витрати та витрати на збут на будь-якому підприємстві є основними, так як без цих витрат будь-яке підприємство не зможе здійснювати основну (операційну) діяльність.

Доходи і витрати фінансової діяльності вважаємо за необхідне об'єднати в один клас рахунків обліку доходів і витрат, а саме: замість класів рахунків обліку 72 «Дохід від участі в капіталі» і 73 «Інші фінансові доходи» встановити один клас 72 «Доходи від фінансової діяльності», замість класів рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Витрати від участі в капіталі» встановити один клас рахунків 92 «Витрати від фінансової діяльності».

Таблиця 2.6

Формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку

Код субрахунків бухгалтерського обліку	Види доходів у бухгалтерському обліку	Код субрахунків бухгалтерського обліку	Види витрат у бухгалтерському обліку
1	2	3	4
Результат основної (операційної) діяльності, рахунок обліку 791			
1.1.1. ОСНОВНА ДІЯЛЬНІСТЬ			
701	Дохід від реалізації готової продукції	901	Собівартість реалізованої готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	902	Собівартість реалізованих товарів
703	Дохід від реалізації робіт, послуг	903	Собівартість реалізованих робіт, послуг
704	Вирахування з доходу	904	Страхові виплати
		905	Загальновиробничі витрати
		906	Адміністративні витрати
		907	Витрати на збут
1.1.2. ІНША ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ			
710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	910	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
711	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	911	Витрати на дослідження і розробки
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	912	Собівартість на купівлю-продаж іноземної валюти
713	Дохід від операційної оренди активів	913	Собівартість реалізованих виробничих запасів
714	Дохід від операційної курсової різниці	914	Сумнівні та безнадійні борги

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
715	Одержані штрафи, пені, неустойки	915	Втрати від операційної курсової різниці
716	Відшкодування раніше списаних активів	916	Втрати від знецінення запасів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	917	Нестачі і втрати від псування цінностей
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	918	Визнані штрафи, пені, неустойки
719	Інші доходи від операційної діяльності	919	Інші витрати операційної діяльності
1.2. ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ			
<i>Результат фінансових операцій, рахунок обліку 792</i>			
721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	921	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
722	Дохід від спільної діяльності	922	Витрати від спільної діяльності
723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	923	Витрати від інвестицій в дочірні підприємства
724	Відсотки одержані	924	Відсотки за кредит
725	Інші доходи від фінансових операцій	925	Інші фінансові витрати
1.3. ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ			
<i>Результат інвестиційної діяльності, рахунок обліку 793</i>			
730	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	930	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
731	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	931	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
732	Дохід від відновлення корисності активів	932	Собівартість від зменшення корисності активів (включаючи списання необоротних активів)
734	Дохід від неопераційної курсової різниці	934	Втрати від неопераційних курсових різниць
735	Дохід від безоплатно одержаних активів	935	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
736	Інші доходи від звичайної діяльності	936	Інші витрати звичайної діяльності
		94	Податок на прибуток від звичайної діяльності

Джерело: [53]

Встановити окремий клас рахунків доходів і витрат від інвестиційної діяльності, а саме: клас 73 «Дохід від інвестиційної діяльності» і клас 93 «Витрати від інвестиційної діяльності».

Такий механізм формування фінансових результатів дозволить формувати фінансові результати за видами діяльності підприємства, що

схематично наведено на рис. 2.4.

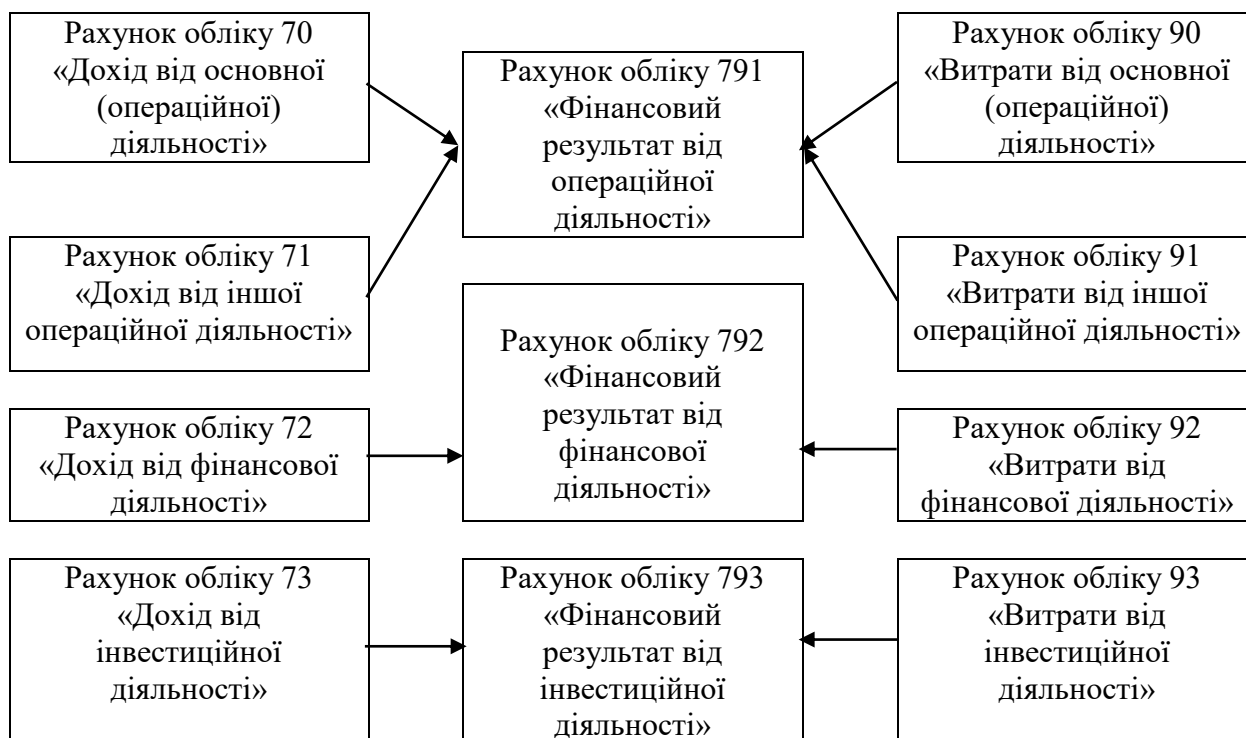


Рис. 2.4. Механізм формування фінансових результатів

Джерело: [53]

Окремих правил для обліку фінансового результату немає, так як вони є похідними від правил (принципів) обліку доходів і витрат. Їх можна виділити всього два:

- доходи й витрати визнаються в момент коли вони фактично понесені незалежно від отримання/витрачання грошей. Наприклад, якщо на складі була продукція вартістю 10 тис. грн, яку потім відвантажили за 16 тис. грн, то в цей момент відбувається одночасно дві бухгалтерські операції: списання старого активу (продукції) за 10 тис. грн й поява нового активу (дебіторської заборгованості) на 16 тис. Відповідно це момент появи витрат (10 тис. грн) та доходів (16 тис. грн), а також поява фінансового результату (прибутку) в 6 тис. грн ($=16 - 10$). Надходження грошової оплати від покупця (16 тис. грн) уже ніяк не позначиться на доходах, витратах та фінансовому результаті підприємства;

- при розрахунку фінансового результату доходи співставляють саме з тими витратами, які були понесені заради їхнього отримання. Наприклад, для виробництва продукції підприємство орендує

приміщення цеху. У грудні 2022 року воно сплатило оренду за весь наступний рік (2023). Операція грудня не спричиняє нарахування витрат і не позначається на фінансовому результаті підприємства 2022 року. Цю суму попередньої оплати (авансу) поступово списують на витрати протягом звітних періодів 2023 року (поквартально або помісячно).

Отже, рахунок обліку фінансових результатів (79) має 3 субрахунки, які наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Характеристика рахунку для бухгалтерського обліку фінансового результату

РАХУНКИ ДЛЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ		
Субрахунки рахунку 79	Призначення	Як вживається рахунок
791	облік результатів операційної діяльності	На цьому субрахунку накопичуються доходи та витрати лише основної діяльності підприємства та діяльністю. В першу чергу, це доходи від реалізації продукції, послуг, їхня собівартість, витрати на управління підприємством, збутові витрати, доходи й витрати по оренді, доходи та втрати від зміни валютних курсів тощо
792	облік результатів фінансових операцій	У більшості підприємств він від'ємний, так як більшість підприємств мають фінансові витрати, але не мають фінансових доходів. Приклади фінансових витрат – відсотки по кредитах, відсотки по фінансовому лізингу. Для того, щоб були доходи підприємство має здавати об'єкти у фінансовий лізинг або надавати позики й отримувати відсотки по таким операціям. Однак для надання фінансових послуг треба ще й мати ліцензію від НБУ. Відтак позитивний результат фінансових операцій може бути у надавачів фінансових послуг.
793	облік результатів іншої діяльності	На цей субрахунок списуються доходи й витрати від будь-якої іншої діяльності, яка не потрапила на субрахунки 791 і 792: витрати від списання необоротних активів, доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, доходи від відшкодування збитків від страхової компанії, доходи та витрати від зміни валютних курсів, які пов'язані з такими операціями, і т.д.

Джерело: сформовано автором на основі [61]

Рахунок 79 разом зі своїми субрахунками (791, 792, 793) – це кінцевий рахунок, на який списуються (закриваються) усі рахунки доходів і витрат (7 і 9 клас). Виняток тільки рахунки 23 і 91 – вони закриваються попередньо на інші рахунки (23, 26, 90).

Попередньо фінансовий результат підприємства = Оборот по Кт 79 – Оборот по Дт 79.

Для того, щоб зрозуміти використання всієї цієї системи рахунків розглянемо порядок відображення обліку виробництва та реалізації продукції на підприємстві Ялтушківська ДСС.

Таблиця 2.8

Бухгалтерські проведення з обліку фінансових результатів

№	Господарські операції	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
Формування доходів і витрат підприємства				
Процес придбання				
1	Придбана сировина (витрат немає)	201	631	40000
2	Відображено розрахунки з ПДВ – до реєстрації постачальником податкової накладної (сума ПДВ узагалі не впливає на витрати)	644.2	631	8000
3	Відображений податковий кредит з ПДВ – після того, як постачальник зареєстрував податкову накладну	641.1	644.2	8000
4	Оплата вартості сировини постачальнику (витрат також немає, так як підприємство один актив (гроші) замінює на інший – сировину)	631	311	48000
Процес виробництва				
5	Вартість сировини списана на собівартість виробництва (відбувається формування виробничої собівартості)	23	201	40000
6	Нарахована зарплата робітникам, які виробляють продукт	23	661	50000
7	Нарахований ЄСВ на зарплату робітників, які виробляють продукт ($=50000 \times 0,22$)	23	651	11000
8	Нарахований знос обладнання та знос виробничої будівлі	91	131	1000
9	Загальновиробничі витрати віднесені на собівартість виробництва	23	91	1000
10	Отриманий продукт з виробництва за виробничою собівартістю ($=40000+50000+11000+1000$) (всі ці затрати на виробництво, що увійшли до собівартості, поки що не є витратами з точки зору бухгалтерського обліку, так як актив (продукт) ще не списаний з балансу)	26	23	102000
Процес реалізації				
11	Відвантажено продукт і визнаний дохід (виручка) від його реалізації	361	701	192000
12	Визнано податкове зобов'язання – до реєстрації податкової накладної	643.2	641.1	32000

1	2	3	4	5
13	Відображено розрахунки з ПДВ – після реєстрації податкової накладної	701	643.2	32000
14	Списаний продукт з балансу в момент реалізації (за виробничою собівартістю)	901	26	102000
15	Надійшла оплата від постачальника (50%)	311	361	9600
16	Нарахована зарплата директору підприємства	92	661	20000
17	Нарахований ЄСВ на зарплату директора підприємства (=20000×0,22)	92	651	4400
18	Нарахована амортизація автомобіля директора	92	131	600
Облік фінансового результату в кінці місяця				
19	Дохід від реалізації (без ПДВ) віднесений на фінансовий результат (= 192000 – 32000)	701	791	160000
20	Собівартість реалізованого продукту віднесена на фінансовий результат	791	901	102000
21	Адміністративні витрати (зарплата директора, ЄСВ на неї, амортизація автомобіля) віднесені на фінансовий результат (=20000 + 4400+600)	791	92	25000
22	Нарахований податок на прибуток. Фінансовий результат до оподаткування = 160000 – 102000 – 25000 = 33000. Податок на прибуток = 33000×0,18 = 5940	981	641	5940
23	Витрати з податку на прибуток списані на фінансовий результат	791	981	5940
24	Визначений фінансовий результат періоду: 160000 – 102000 – 25000 – 5940 = 27060 (прибуток). Його віднесено на збільшення нерозподіленого прибутку у балансі підприємства	791	441	27060

Джерело: сформовано автором на основі [60]

Фінансовий результат – це ключовий показник у розрахунку податку на прибуток, що сплачується на загальній системі оподаткування. Ялтушківська ДСС – є сільськогосподарським підприємством і сплачує єдиний податок (спрощена система, 4 група). Як фінансовий результат впливає на податок відображено в таблиці 2.9.

Прибуток збільшує нерозподілений прибуток підприємства у балансі (проводка Дт 79 Кт 441). Його можна використати в майбутньому для виплати дивідендів, формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу. Можна взагалі не розподіляти.

Збиток покривають за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років або резервного капіталу. Якщо їх немає, то збиток збільшує у балансі непокритий збиток минулих років (проводка Дт 442 Кт 791).

Вплив фінансового результату на податки

Чи впливає фінансовий результат на оподаткування:	Як визначається податок?
1	2
<i>Підприємства. Податок на прибуток (загальна система, малодоходники; дохід ≤ 40 млн грн на рік)</i>	
так	$(\text{ФР} - \text{накопичені збитки минулих років}) \times 0,18$
<i>Підприємства. Податок на прибуток (загальна система, великодоходники; дохід > 40 млн грн на рік)</i>	
так	$(\text{ФР} \pm \text{податкові різниці}) \times 0,18$
<i>ФОП. Податок на доходи фізичних осіб (загальна система*)</i>	
так	$\text{чистий оподатковуваний дохід (прибуток)} \times 0,18 = (\text{доходи} - \text{витрати}) \times 0,18$
<i>Підприємства та ФОП. Єдиний податок (спрощена система*, 3 група)</i>	
ні	$\text{ЄП} = \text{доходи} \times 0,03$ або $\text{ЄП} = \text{доходи} \times 0,05$ або $\text{ЄП} = \text{доходи} \times 0,02$ (спецгрупа, діє до 01.07. 2023)
<i>ФОП. Єдиний податок (спрощена система, 1-2 група)</i>	
ні	$\text{ЄП} = \text{фіксована сума за кожний місяць}$
<i>Сільськогосподарські підприємства та ФОП. Єдиний податок (спрощена система, 4 група)</i>	
ні	сума ЄП залежить від площі та нормативної грошової оцінки земельних ділянок

Джерело: сформовано автором на основі [60]

Отже, за результатами дослідження визначено, що для обліку формування фінансового результату підприємств задіяна ціла система бухгалтерських рахунків: рахунки обліку доходів (7 клас); рахунки обліку витрат (9 клас); рахунок обліку витрат на виробництво (23) та загальновиробничих витрат (91) А також рахунки обліку фінансового результату (рахунок 79 та його субрахунки). Розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення механізму формування інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку. З метою удосконалення механізму формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку запропоновано систему субрахунків доходів і витрат, яка забезпечує порівнянність облікової інформації з необхідними показниками звіту про

фінансові результати. Крім того, запропоновано процедура формування фінансових результатів від основної діяльності, яка передбачає включення у розрахунок адміністративних витрат та витрат на збут. Така необхідність зумовлена тим, що адміністративні витрати та витрати на збут за своєю сутністю відносяться до основного виду діяльності будь-якого підприємства і мають постійний характер, відповідно, їх доцільно відображати у складі витрат від основної діяльності.

2.3. Відображення фінансових результатів у звітності та їх оцінка в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН

Фінансовий результат знаходить своє відображення у таких звітах:

- Звіт про фінансові результати (вона ж – форма № 2, міжнародна назва – звіт про прибутки та збитки) – суми доходів і витрат за різними видами, проміжні фінансові результати (від операційної діяльності, до оподаткування, чистий);
- Баланс (міжнародна назва – Звіт про фінансовий стан) – накопичений фінансовий результат за всі періоди діяльності (нерозподілений прибуток/непокритий збиток);

Податкова декларація з податку на прибуток – фінансовий результат є основою для розрахунку податку на прибуток. Однак даний звіт не подається учасниками спрощеної системи оподаткування (платники єдиного податку) [60]

У фінансовій звітності збиток наводиться у дужках, а не зі знаком мінус («-»).

В Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН Податкова декларація з податку на прибуток не складається, оскільки Станція знаходиться на єдиному податку, тому фінансові результати від діяльності відображаються в лише в Балансі та Звіті про фінансові результати.

В Україні згідно з НП(С)БО 1 побудова Звіту про фінансові результати також ґрунтується на класифікації витрат за їх функціями (табл. 2.10). Варто

зазначити, що зміст статей Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати майже тотожний і за своєю суттю відображає ідентичну інформацію. Отже, можна стверджувати про відповідність форми №2, яку складають вітчизняні підприємства, вимогам Директиви 34/2013 ЄС. Враховуючи, що звітність, складена відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України враховує мінімальні вимоги до розкриття інформації у звітності, визначені Директивою 34/2013 ЄС, тому можна рекомендувати лише незначні коригування у вигляді додавання мінімальних приміток до річної фінансової звітності в рамках імплементації вимог Директиви 34/2013 ЄС [16].

Таблиця 2.10

Порівняння Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати

Стаття звіту про прибутки і збитки згідно Директиви 34/2013 ЄС	Стаття звіту про фінансові результати згідно НСБО 1
1. Чистий оборот	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2. Собівартість реалізованої продукції (в тому числі коригування вартості).	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3. Валовий прибуток або збиток	Валовий прибуток або збиток
4. Витрати на реалізацію (в тому числі коригування вартості)	Витрати на збут
5. Адміністративні витрати (в тому числі коригування вартості).	Адміністративні витрати
6. Інші операційні витрати	Інші операційні витрати
7. Дохід від часток участі	Дохід від участі в капіталі
8. Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів	Інші доходи
9. Інший відсотковий та подібний дохід	Інші фінансові доходи
10. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи	Інші фінансові доходи Фінансові витрати
11. Інші відсоткові та подібні витрати	Фінансові витрати
12. Податок на прибуток або збиток	Витрати прибуток (дохід) з податку на прибуток
13. Прибуток або збиток після сплати податків	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування
14. Інші податки, не відображені у статтях 1-13	
Прибуток або збиток за фінансовий рік	Чистий фінансовий результат: прибуток або збиток

Джерело: [16].

Метод розрахунку фінансового результату «за характером витрат» в українській практиці застосування не знайшов. Хоча у третьому розділі форми №2 відображають суми елементів операційних витрат, які стосуються всієї виробленої, а не тільки реалізованої продукції.

На нашу думку, в Україні є доцільним застосування одночасно двох форматів звіту про фінансові результати, як «на основі характеру витрат», так і «на основі функції витрат». Використання першого методу є особливо актуальним для суб'єктів малого (у т.ч. мікро-) та середнього підприємництва.

Компромісним варіантом може бути поєднання обох варіантів (за характером витрат, за функцією витрат) (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Фрагмент Звіту про фінансові результати

Чистий дохід продукції від реалізації	
Запаси готової продукції	Інші операційні доходи
Вартість виробленої продукції	Витрати на збут
Собівартість реалізованої продукції:	– матеріальні затрати
– матеріальні затрати	– витрати на оплату праці
– витрати на оплату праці	– відрахування на соціальні заходи
– відрахування на соціальні заходи	– амортизація
– амортизація	– інші витрати
– інші витрати	Адміністративні витрати
Валовий прибуток (збиток)	– матеріальні затрати
	– витрати на оплату праці
	– відрахування на соціальні заходи
	– амортизація
	– інші витрати
	Інші операційні витрати
	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)

Джерело: [16].

Хоча розрахунок фінансового результату за методом функції витрат, який ґрунтується на концепції продажу, є економічно обґрунтованішим порівняно з методикою його розрахунку на основі показника виробленої продукції, проте при складанні фінансової звітності необхідно, на нашу думку,

добиватися максимального розширення її аналітичних можливостей, зростання надійності аналізу. Виходячи з цього, пропонуємо у «Звіті про фінансові результати» подавати також показник вартості виробленої продукції (валового обсягу виробництва), розрахований на основі даних про кількісні зміни залишків готової продукції та вартості реалізації.

Це дасть змогу додатково визначати показник, що має важливий економічний зміст, - валова додана вартість, прослідковувати її розподіл; з'явиться можливість аналізу співвідношення сум чистого доходу від реалізації продукції, величин загальних операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут з вартістю виробленої продукції.

Отже, звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) повинен характеризувати фінансові результати за всіма видами діяльності підприємства.

В економічній літературі виділяють ще й такі недоліки даної форми звіту.

Недоліки форми, на думку науковців, полягають у наступному:

– у діючій формі визначається три види фінансових результатів від операційної діяльності: фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат, але треба зазначити, що доцільно саме визначати у формі фінансові результати за видами діяльності підприємства;

– показник валового прибутку (збитку) має дуже вузьке інформаційне значення для користувачів фінансової звітності, тому, що не враховує значення таких витрат, як адміністративні та витрати на збут, які безпосередньо є витратами від основною діяльності будь-якого підприємства [53].

Назарова Г. Б. та Кононенко Л. В. пропонують удосконалену форму Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), що наведено у табл. 2.12.

Запропонована форма звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) частина I

Стаття	Код рядку	Дані оборотів по рахункам обліку, що запропоновано
1	2	3
<i>Дохід від основної (операційної) діяльності</i>	2000	Кредитовий оборот рахунків 70 «Дохід від основної (операційної) діяльності» за мінусом податку на додану вартість, акцизів інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджету й позабюджетних фондів
<i>Витрати від основної (операційної) діяльності</i>	2010	Дебетовий оборот 90 «Витрати від основної (операційної діяльності)»
<i>Інший операційний дохід</i>	2020	Кредитовий оборот рахунків 71 «Інший операційний дохід» за мінусом податку на додану вартість, акцизів інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджету й позабюджетних фондів
<i>Інші операційні витрати</i>	2030	Дебетовий оборот 91 «Інші операційні витрати»
<i>Фінансовий результат від операційної діяльності («+» прибуток, «-» збиток)</i>	2100	Сальдо рахунку 791 «Фінансові результати від операційної діяльності», що підлягає віднесенню на рахунок 441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»
<i>Доходи від фінансової діяльності</i>	2200	Кредитовий оборот рахунків 72 «Дохід від фінансової діяльності»
<i>Витрати від фінансової діяльності</i>	2210	Дебетовий оборот рахунку 92 «Витрати від фінансової діяльності»
<i>Фінансовий результат від фінансової діяльності («+» прибуток, «-» збиток)</i>	2230	Сальдо рахунку 792 «Фінансові результати від фінансової діяльності», що підлягає віднесенню на рахунок 441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»
<i>Доходи від інвестиційної діяльності</i>	2300	Кредитовий оборот рахунків 73 «Дохід від інвестиційної діяльності»
<i>Витрати від інвестиційної діяльності</i>	2310	Дебетовий оборот рахунку 93 «Витрати від інвестиційної діяльності»
<i>Фінансовий результат від фінансової діяльності («+» прибуток, «-» збиток)</i>	2330	Сальдо рахунку 793 «Фінансові результати від інвестиційної діяльності», що підлягає віднесенню на рахунок 441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»
<i>Фінансовий результат до оподаткування («+» прибуток, «-» збиток)</i>	2400	
<i>Витрати з податку на прибуток</i>	2500	
<i>Чистий фінансовий результат («+» прибуток, «-» збиток)</i>	2600	

Джерело: [53]

Фінансова звітність підприємства виступає основним інформаційним джерелом для проведення аналізу. Тому оцінимо фінансові результати

Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН на основі звіту про фінансові результати.

Дані таблиці 2.13 свідчать про те, що Станція господарює прибутково, проте в динаміці фінансові результати погіршилися. Так, чистий прибуток Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН зменшився на 3256 тис. грн. проти 2019 року та на 4029 тис. грн. проти 2020 року. Чистий дохід від реалізації продукції на станції також має тенденцію до зменшення за період дослідження (проти 2019 року – 56 тис.грн, проти 2020 – 19518тис. грн.

Таблиця 2.13

**Аналіз фінансових результатів
Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, тис. грн.**

№ з/п	Показники	2020	2021	2022	Відхилення звітного року (+,-)	
					від базисного року	від проміжного року
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	36955	56417	36899	-56	-19518
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	28624	46158	31357	2733	-14801
3	Валовий прибуток	8331	10259	5542	874	349
4	Інші операційні доходи	-	-	-	-	-
5	Адміністративні витрати	1786	2389	2287	501	-102
6	Витрати на збут	-	-	-	-	-
7	Інші операційні витрати	1563	2115	1529	-34	-586
8	Фінансові результати від операційної діяльності:					
	- прибуток	4982	5755	1726	-3256	-4029
	- збиток					
9	Інші доходи	-	61	-	-	-
10	Інші витрати	-	-	-	-	-
11	Фінансовий результат до оподаткування:			-		
	- прибуток	4982	5816	1726	-3256	-4029
	- збиток					
	Витрати з податку на прибуток	-	-	-	-	-
12	Чистий прибуток	4982	5816	1726	-3256	-4029

Джерело: побудовано за даними Ялтушківській ДСС ІБК та ЦБ

Собівартість продукції також зменшилась порівняно із 2020 роком на 14801 тис. грн. а проти 2019 року вона навпаки зросла на 2733 тис. грн.

Валовий прибуток на підприємстві зріс на 874 тис. грн. Зросли адміністративні витрати порівняно із 2019 роком на 501 тис. грн. І як наслідок, суттєве зменшення фінансових результатів до оподаткування. За період дослідження цей прибуток зменшився порівняно із 2019 роком на 3256 тис.грн., а порівняно із 2020 роком – на 4029 тис. грн.

За рахунок зменшення прибутку, знизилась також і показники рентабельності Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, аналіз яких наведено в табл. 2.14. та на рис. 2.5

Таблиця 2.14

Аналіз рентабельності Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, тис. грн.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення, (+,-)
1. Рентабельність активів	60,3	61,5	2,9	-57,4
2. Рентабельність власного капіталу	36,8	30,1	2,5	-34,4
3. Рентабельність основних засобів	126,9	113,6	33,2	-93,7
4. Рентабельність діяльності	13,5	10,3	4,7	-8,8
5. Рентабельність продукції	29,1	22,2	17,7	-11,4
6. Рентабельність продажу	22,5	18,2	15,0	-7,5

Джерело: побудовано за даними Ялтушківській ДСС ІБК та ЦБ

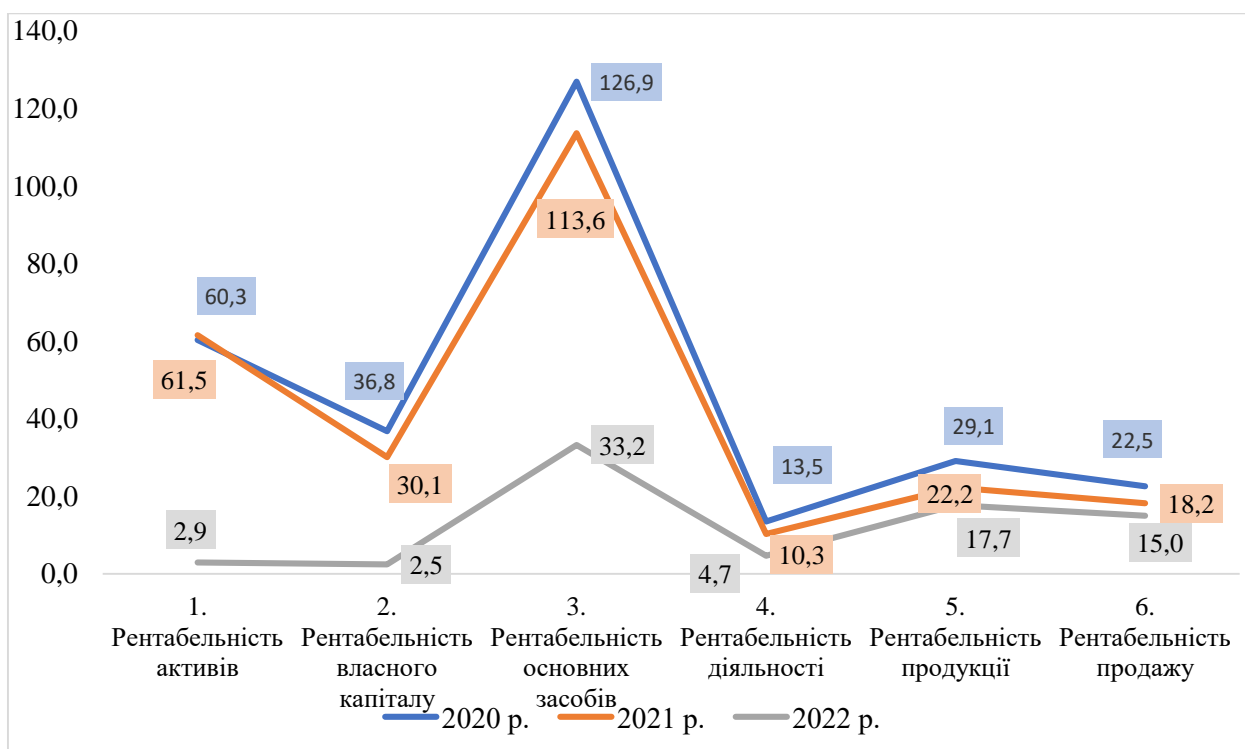


Рис. 2.5. Аналіз ретабельності Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН, тис. грн.

Джерело: побудовано за даними Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ

Отже, дослідивши порядок відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, встановлено що вони знаходять своє відображення в таких звітах: Баланс, Звіт про фінансові результати та Податкова декларація з податку на прибуток. Визначено такі недоліки Звіту про фінансові результати: у діючій формі визначається три види фінансових результатів від операційної діяльності: валовий прибуток, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат, але треба зазначити, що доцільно саме визначати фінансові результати за видами діяльності підприємства; показник валового прибутку (збитку) має дуже вузьке інформаційне значення для користувачів фінансової звітності, тому, що не враховує значення таких витрат, як адміністративні та витрати на збут, які безпосередньо є витратами від основної діяльності будь-якого підприємства; Звіт про фінансові результати може не враховувати потенційні ризики, які можуть вплинути на майбутню фінансову діяльність підприємства. Наприклад, звіт може не відображати потенційні витрати на розвиток нових продуктів або ризики, пов'язані зі змінами в ринкових умовах; Звіт про фінансові результати може не враховувати повний обсяг майбутніх зобов'язань підприємства, таких як пенсійні зобов'язання або зобов'язання за відсотками. Це може створювати нечіткість у розумінні фінансового стану господарюючого суб'єкту.

За результатами дослідження, розроблено рекомендовані макети звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), що спрямовано на вдосконалення механізму формування фінансових результатів та підвищення інформаційної значимості звітів про фінансові результати для користувачів фінансової звітності

2.4. Контроль в управлінні фінансовими результатами підприємства

Фінансово-господарська діяльність в нинішніх умовах вимагає правильних та ефективних управлінських рішень. У свою чергу ефективність управлінських рішень неможлива без ефективної системи контролю, а отже контроль, як функція управління, потребує постійного прогресивного

розвитку на основі наукового підходу.

У науковій літературі, у дослідженні внутрішньогосподарського контролю, існують розбіжності у визначенні його сутності. Вважаємо за потрібне навести трактування цього поняття в контексті розвитку теоретичних засад контролю.

Так, Білуха М.Т. визначає внутрішньогосподарський контроль як такий, що включає контрольні функції, здійснювані власниками підприємства [4, с.25].

Бардаш С.В. зазначає, що поняття внутрішнього контролю слід розглядати враховуючи поняття господарювання, під яким слід розуміти діяльність та відносини, що обумовлюють та виникають внаслідок такої діяльності між суб'єктами господарювання, власниками господарських організацій та не господарюючими суб'єктами у процесі розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту. Контроль в системі управління слід розглядати як самостійну загальну функцію управління [1, с. 289-294].

Нападовська Л. В. вказує на необхідність створення центрів відповідальності контролю, що забезпечить спрямованість його на результат [54, с. 144].

Максімова В. Ф. наголошує на посиленні ролі децентралізованого підходу щодо організації системи контролю на підприємстві [33, с. 84].

Маємо зауважити, що удосконалення контролю - прерогатива підприємства з урахуванням власних сил та можливостей, які могли б забезпечити контроль результату діяльності якнайкраще.

Нині метою контролю результату діяльності є встановлення відповідності діючого порядку обліку та оподаткування результату діяльності нормативним документам, що є чинними в Україні протягом періоду який перевіряється. Об'єктом контролю фінансового результату є фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток або збиток).

Отже, контроль фінансового результату підприємства проводиться за даними Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), відповідно

до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [55]. Варто наголосити, що цим нормативним актом визначено значення основних термінів. Для повної характеристики механізму визначення фінансового результату, як економічної та бухгалтерської категорії зазначимо, що доходи та витрати є базовими поняттями процесу формування фінансового результату.

Переконані, що важливим у контролі фінансового результату є розуміння сутності, ролі, місця внутрішнього контролю фінансового результату діяльності підприємства. Маємо зауважити, що внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати усі аспекти діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на фінансовий результат господарювання.

В своїх дослідженнях ряд науковців, зокрема М.Д. Корінько [25], В.С. Стельмах [80], описують здійснення контролю лише за етапами господарювання – циклом придбання, виробництва та реалізації. Р.О. Костирко [27], Г.І. Циліорик [87] характеризують контроль окремих об'єктів – економічного використання виробничих ресурсів, правильності нарахування і сплати податків, захисту та збереження активів підприємства, понесених витрат, отриманих доходів тощо, проте механізму проведення внутрішнього контролю фінансових результатів, які отримало підприємство, ніхто не надає. Це пов'язано з тим, що фінансові результати складний об'єкт, який не може бути проконтрольований окремо від інших.

Оскільки на фінансовий результат операційної діяльності безпосередньо впливають показники доходів і витрат, ми можемо виділити спільні завдання здійснення їх контролю (2.6).

Важливим в контролі фінансового результату операційної діяльності є питання використання контрольних процедур. Методичні прийоми фінансового контролю операцій, що формують фінансовий результат виробничих підприємств, виникають на основі застосування дедуктивних методів дослідження.

Проаналізувавши дані фінансової звітності з використанням методики економічного аналізу, статистичних досліджень і економіко-математичних методів, контролер виявляє основні фактори, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, зокрема операційної.

Використовуючи документальні методичні прийоми, можна також виявити факти безгосподарності, що призводять до виробництва низькоякісної продукції, яка не користується попитом у споживачів і, як наслідок, зниження рентабельності.

Завдання контролю фінансових результатів підприємства

- визначити порядок формування та основні елементи облікової політики діяльності підприємства;
- перевірка правильності розмежування доходів, витрат і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;
- встановлення правильності умов визнання та оцінки доходів і результатів від операційної діяльності;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються і закріплений у наказі про облікову політику;
- підтвердження правильності формування та віднесення доходів операційної діяльності;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- перевірка достовірності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності;
- підтвердження законності та правильності відображення в звітності доходів, витрат і фінансових результатів діяльності згідно принципів бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподілу та використання;
- розробити методику проведення аудиту доходів і результатів діяльності підприємства.

Рис. 2.6. Завдання контролю фінансових результатів підприємства

Джерело: [4]

Виявлені незаконні списання різних витрат, нестач, дебіторської заборгованості повинні під час здійснення контролю коригуватися з метою правильного відображення доходу від реалізації. На фактичний розмір доходу від реалізації продукції значною мірою впливають її обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції. У зв'язку з цим, під час проведення контролю потрібно перевірити, як вплинув кожен фактор на розмір доходу від реалізації, що потребує використання розрахунково-аналітичних методичних прийомів контролю.

Основними напрямками контролю операцій з визначення фінансового результату можна виділити (рис. 2.7).

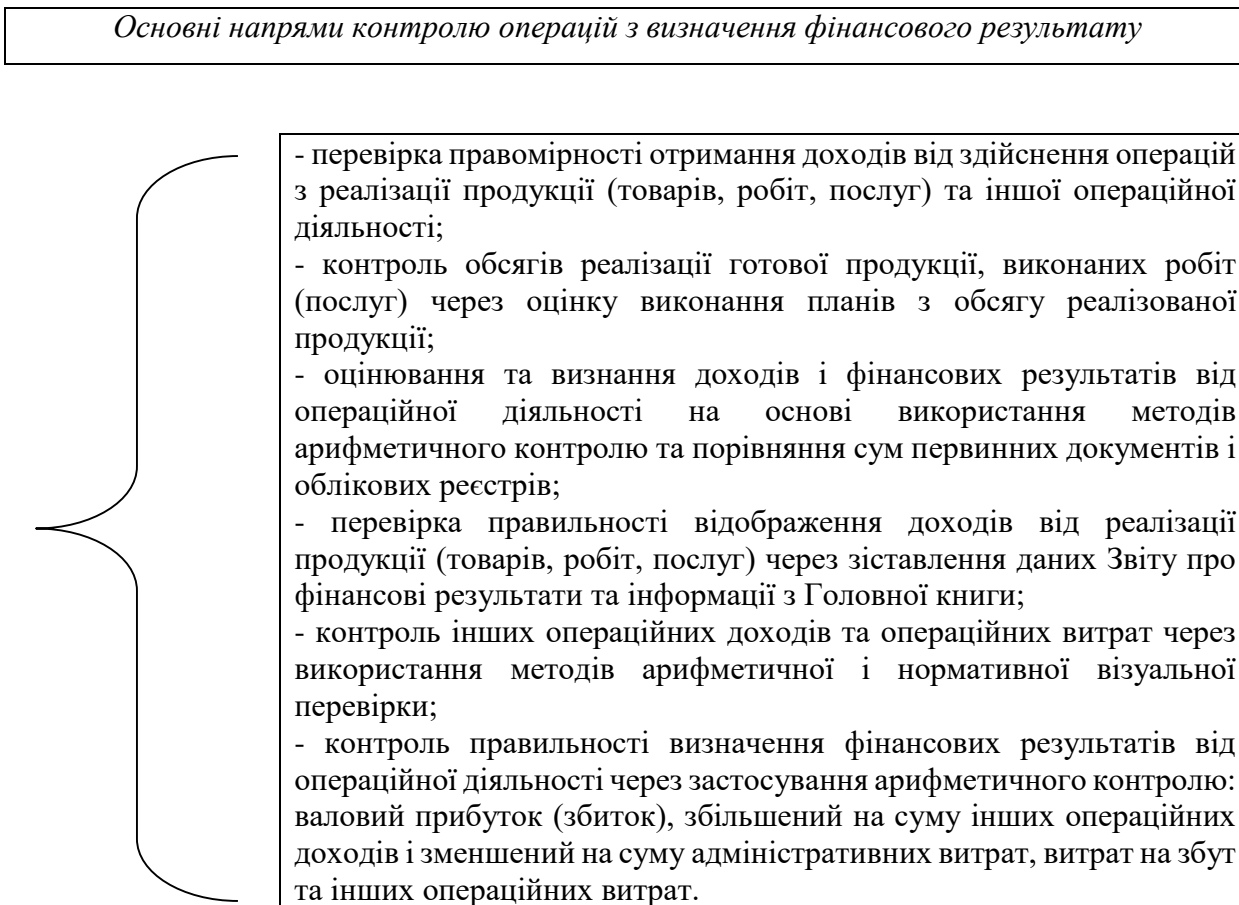


Рис. 2.7. Основні напрями контролю операцій з визначення фінансового результату

Джерело: [4]

Основні джерела інформації при контролі фінансових результатів

виступають:

1. первинні документи з обліку випуску та реалізації продукції, доходів і фінансових результатів діяльності;
2. облікові реєстри;
3. фінансова та податкова звітність;
4. інші джерела.

Враховуючи велику кількість проблемних питань щодо виявлення порушень, доцільно виділити декілька методик, які б доповнювали одна одну. Тоді залежно від конкретних умов роботи підприємства та завдань, які ставляться перевіркою, можна обрати ту методику, яка найбільше відповідає конкретним умовам.

На першому рівні - проведення детальної перевірки - перевірки виявляють загальні недоліки. Доцільно вивчити, які заходи вживають з контролю правильності оцінки фінансового результату. Отримана інформація на попередньому етапі формує загальну уяву про стан роботи щодо відповідності даних фінансового результату реальному стану і дозволяє більш обґрунтовано вибрати наслідки подальшої перевірки.

На другому рівні - застосування контролюючих дій - слід застосувати прийоми, які вкажуть на можливість конкретних порушень. Такими ознаками можуть бути відхилення фактичних даних від очікуваних або прогнозних величин.

На третьому рівні - виявлення недоліків в роботі підприємства та оцінка результатів - здійснюється детальна перевірка лише на тих ділянках, на яких виявлені суттєві зловживання або порушення.

Використовуючи дану методику перевірки правильності оцінки фінансового результату суттєво підвищиться стан контрольного суб'єкта в цілому. Дана методика на нашу думку дозволить підняти якість контролю на більш високий рівень.

За результатами дослідження встановлено, що в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН можна виділити такі основні етапи контролю фінансових результатів

(рис. 2.8):



Рис. 2.8. Основні етапи контролю фінансових результатів в Ялтушківській

Отже, дослідивши питання контролю прибутку можна сказати, що підприємство для того щоб досягнути поставлених задач, які ставить керівництво, має здійснювати внутрішній контроль на підприємстві, це по-перше, а по-друге, цей контроль необхідний для того, щоб контролюючі органи, які в межах своїх повноважень будуть здійснювати перевірку фінансового результату операційної діяльності змогло реально оцінити стан справ на підприємстві. Щодо питання удосконалення контролю, то результати досліджень провідних науковців свідчать про необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю на підприємствах.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрями поліпшення організації та методики обліку фінансових результатів підприємства

За ринкових умов суттєво зростає роль і значення фінансових результатів в розвитку підприємства, докорінно змінюється як порядок, так і обґрунтованість їх визначення в системі фінансового та внутрішньогосподарського обліку. Управління підприємством вимагає систематичної інформації про операційну, фінансову та інвестиційну діяльність та пов'язаних з такою діяльністю витрат, доходів і результатів. Саме тому, виникає необхідність перегляду методики та організації формування фінансових результатів господарюючих суб'єктів.

Напрями поліпшення організації та методики обліку фінансових результатів підприємства мають бути спрямовані на підвищення точності, достовірності та коректності фінансової звітності компанії, що дозволяє забезпечити більш об'єктивну оцінку її фінансової результативності.

Дослідження даного питання дає змогу висвітлити такі проблеми організації бухгалтерського обліку фінансових результатів:

- відсутність повноти висвітлення інформації щодо ефективності діяльності підприємства у звітності;
- неефективна система оподаткування прибутку;
- відсутність оперативної облікової інформаційної бази доходів і витрат;
- відсутність затверджених спеціальних документів для обліку фінансових результатів, отже, невизначеність напрямів використання прибутку та відсутність його деталізації на облікових рахунках;
- проблема захисту облікової інформації [62].

Наявні проблеми обліку фінансових результатів потребують негайного вирішення, а також розроблення різноманітних механізмів, які сприятимуть

адаптації підприємств до ринкових змін, міжнародних стандартів та потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів щодо отримання реальної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання [65].

Щодо облікової політики фінансових результатів, слід відзначити наступне. Оскільки фінансові результати – це кінцеві результати роботи підприємства, на які впливають усі види здійснюваної ним діяльності, а також методика обліку не лише його складників, а саме доходів і витрат, але й активів і пасивів, використання яких, відповідно, дає змогу отримувати підприємству доходи й спричиняє понесення витрат, доцільно запропоновану методичну частину облікової політики поділити на такі дві групи:

- елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- елементи облікової політики, які впливають на доходи й витрати, що формують фінансові результати [62].

Таким чином, застосовуючи методи й принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати, а також на суму оподаткованого прибутку, тому облікова політика дає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку [62].

Аналіз літературних джерел свідчить, що з метою вдосконалення обліку фінансових результатів, вчені вносять пропозиції щодо змін назв рахунків, їх класифікації, кореспонденції тощо.

Так, для вирішення завдання відображення фінансових результатів в обліку Олійничук О.І. пропонує введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 «Результат операційної діяльності», а саме: 79 «Результат основної діяльності» і 7912 «Результат іншої операційної діяльності». Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту

[59].

За переконанням Костенко Ю.О., аналіз шляхів удосконалення показав, що основними об'єктами удосконалення є рахунки 79 «Фінансові результати», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 73 «Інші фінансові доходи» та 71 «Інший операційний дохід». Найбільше пропозицій щодо удосконалення пов'язані з рахунком 79 «Фінансові результати».

Більшість науковців пропонують використовувати більшу кількість субрахунків або змінити назви вже існуючим і додати нові. Такими шляхами вони пропонують нівелювати основний недолік формування фінансового результату в Плані рахунків бухгалтерського обліку: на субрахунках 791 й 792 поєднані по два види діяльності підприємства на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» інвестиційна й фінансова діяльність. Щодо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», науковці пропонують використання субрахунків для обліку за різними видами діяльності як прибутків так і збитків [26].

Труфіна Ж.С. при розробці робочого плану рахунків пропонує передбачати до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» субрахунки другого порядку: 791.1 «Результат основної діяльності» та 791.2 «Результат іншої операційної діяльності». Це дасть можливість виявляти фінансові результати окремо від основної та іншої операційної діяльності, що необхідно для поглиблення аналізу структури фінансових результатів, розрахунку меж беззбитковості основної операційної діяльності, обґрунтування управлінських рішень, пов'язаних з СVP-аналізом [84].

Назарова Г., Кононенко Л., Калашнікова А. [53] зазначають, що фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат. Отже, назва субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» передбачає визначення кінцевого наслідку дій певного виду діяльності, а саме операційної, фінансової, іншої звичайної. Таким чином, після списання на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати» доходів і витрат

відповідного виду діяльності необхідно визначити між ними різницю й закрити на інший рахунок, а саме на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», тому доцільно запровадити до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» субрахунки з обліку прибутку чи збитку за таким напрямом:

- 441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»;
- 442 «Коригування прибутку (збитку) від виправлення помилок та зміни облікової політики»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Така класифікація фінансових результатів за всіма видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» дасть змогу контролювати вплив окремих видів господарських операцій на загальний результат діяльності підприємства. Це забезпечить інформацією внутрішніх користувачів для прийняття ними управлінських рішень щодо напрямів використання отриманих фінансових результатів за звітний період

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Самохін Л.В. вважає те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність. Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення [75]:

- до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;
- до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності»

Васильєва Л.М. пропонує внести додаткові субрахунки до рахунку 44

«Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме (рис. 3.1):

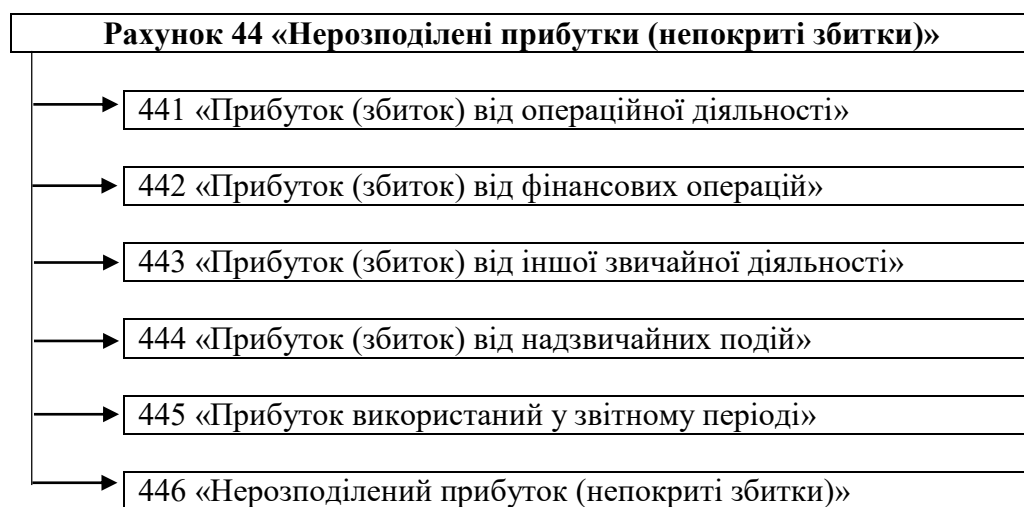


Рис. 3.1. Рекомендовані субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Джерело: [10]

Класифікація фінансових результатів за видами діяльності на рахунку 44 Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) дасть змогу отримувати оперативну інформацію про активність та результативність роботи підприємства в розрізі окремих видів її діяльності та дозволить контролювати вплив результатів окремого виду діяльності на загальний результат. Це надасть інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів у певному напрямі господарської діяльності [10].

На думку Е.С. Хендриксена та М.Ф. Ван Бреда, ефективність управління можна оцінити точніше, якщо прибуток структурований за видами діяльності й більшою чи меншою мірою контролюється адміністрацією. Тож аналітичний облік фінансових результатів, на думку авторів, доцільно організувати за запропонованими субрахунками рахунку 79 «Фінансові результати» з деталізацією за аналітичними рахунками першого-п'ятого порядку [86], що узагальнено в на рис. 3.2.

Субрахунок 791 «Фінансовий результат операційної діяльності»

Аналітичні рахунки

1 порядку	2 порядку	3 порядку	4 порядку	5 порядку
91.1 „Фінансовий результат основної діяльності”	791.1.1 „Фінансовий результат галузі рослинництва”; 791.1.2 „Фінансовий результат галузі тваринництва”; 791.1.3 „Фінансовий результат діяльності підсобних господарств”; 791.1.4 „Фінансовий результат діяльності обслуговуючих господарств”	791.1.1.1 „Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур” і т.д. за видами продукції, робіт чи послуг	791.1.1.1.1 „Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур центром відповідальності № 1” і т.д. в розрізі центрів відповідальності	791.1.1.1.1.1 „Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур центром відповідальності № 1 держави” і т.д. в розрізі каналів реалізації (державна, переробні чи заготівельні підприємства, кінцеві споживачі)

Рис. 3.2. Структура субрахунку 791 «Фінансовий результат операційної діяльності»

Джерело: [10]

Виділення запропонованих аналітичних рахунків на сільськогосподарських підприємствах при ручній обробці інформації є дещо ускладненим, а тому при їх відкритті необхідно керуватися, перш за все, вигодами при прийнятті рішень та мінімізацією витрат, пов'язаних з деталізацією бухгалтерської інформації.

Дюкарева Х.Л. рахунок 79 «Фінансові результати» пропонує деталізувати за центрами відповідальності за кожним субрахунком. Зокрема, згідно з Планом рахунків рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки: 791 «Результат основної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої фінансової діяльності»; 794 «Результат надзвичайних подій».

Така класифікація свідчить про передумови для організації на підприємствах України управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності. Як стверджує Ф. Ф. Бутинець, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат формується за внутрішніми (центрами відповідальності, центрами прибутковості) і зовнішніми (географічними зонами реалізації продукції, представниками в інших країнах) сегментами [8]. Тобто, аналогічно до наведеного прикладу можна відкривати аналітичні рахунки 4-го і навіть 5-го порядку й деталізувати отримані фінансові результати за кожним центром відповідальності в розрізі усіх видів діяльності. Аналітичний облік на таких рахунках можна вести наростаючим підсумком з початку звітного року, а по його завершенні всі рахунки закривати. Використання перехідних рахунків дозволяє визначити фінансовий результат протягом року в основному за даними управлінського обліку без закриття всіх рахунків фінансової бухгалтерії. Таким чином створюються умови для ефективного бізнес-планування [18].

Проаналізувавши дослідження та пропозиції науковців, пропонуємо використовувати аналітичні субрахунки до рахунка 79 «Фінансові результати»:

791 Результат операційної діяльності

791.1 Результат основної діяльності

791.11 Результат від реалізації енергетичної продукції

791.12 Результат від реалізації продукції селекції

791.13 Результат від реалізації продукції побічного користування.

Тредіт А.Є., Ковальова О.В. у своєму дослідженні звертають увагу на документальному оформленні фінансових результатів. Як відомо, бухгалтерськими документами з обліку фінансових результатів, є довідки або розрахунки бухгалтерії, які складаються в довільній формі. У бухгалтерській довідці-розрахунку визначається фінансовий результат за даними рахунка 79 «Фінансові результати», отриманий прибуток в обліку (як кредитове сальдо за рахунком 79) відображають бухгалтерським записом Дебет рахунка 79

«Фінансові результати» – Кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений». Натомість, дебетове сальдо рахунку 79 списується як непокрита збитки кореспонденцією Дебет субрахунку 442 «Непокрита збитки» – Кредит рахунку 79 «Фінансові результати» [83].

Застосування бухгалтерської довідки у довільній формі сільськогосподарськими підприємствами є суттєвим методичним недоліком, особливо зважаючи на специфіку визначення їх фінансового результату. Як цілком слушно наполягають науковці [30; 28], необхідною є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку й забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат і доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів, а також у процесі складання форми № 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Розроблений для цих цілей зведений обліковий документ повинен заповнюватися за даними реєстрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей у розрізі рахунків та субрахунків доходів і витрат, які використовуються в робочому плані рахунків конкретного підприємства [83].

Особливо гостро постало питання про децентралізацію обліку на підприємствах з прийняттям НП(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [55]. Передумовою прийняття нового стандарту була гостра потреба в аналітичній інформації про діяльність юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці, зокрема, які підрозділи беруть участь у формуванні значної частки доходів та які витрати забезпечують їх отримання. Відповідно до НП(с)БО 29 сегмент — це частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу продукції (виконання робіт, послуг), яка відрізняється від інших різними чинниками [55].

Для визначення сегментів потрібно проаналізувати структуру підприємства, його внутрішньогосподарську будову й діючу систему обліку

витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). По суті, визначені законодавством сегменти можна ототожнювати з центрами відповідальності різного типу. Згідно зі стандартом, сегмент є звітним, якщо більше ніж 50% продажу здійснюється зовнішнім покупцям, а його активи, виручка від продажу, фінансові результати становлять не менш як 10% відповідних показників усіх сегментів [55].

В обліковій політиці вказуються хоча б один або ж усі критерії, які застосовує підприємство для визначення сегментів. На наш погляд, основний критерій — це фінансові результати, оскільки підприємство може мати великі активи та доходи, але при цьому бути збитковим. НП(с)БО 29 передбачає певну класифікацію звітних сегментів.

Також проблемою при формуванні фінансових результатів є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу за первісною вартістю. Це призводить до завищення валюти Балансу. Тобто, визначення суми резерву сумнівних боргів, – необхідна умова діяльності будь-якого підприємства, яке має дебіторську заборгованість. Цей резерв створюється як джерело погашення частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності [75].

Механізм розрахунку суми резерву викладено в п. 8 і 9 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а приклад наведено в додатку до цього Положення.

Резерв сумнівних боргів формується підприємством на дату балансу. У міжнародній практиці існують 2 метода списання безнадійних боргів:

1. Метод прямого списання. Згідно з цим методом безнадійний борг відображається на рахунках у той період, коли вірогідно відомо, що рахунок не буде оплачений. Попередня оцінка безнадійних боргів не здійснюється. Цей метод є простим у використанні, але має певні недоліки: не може бути застосований у бухгалтерському обліку України, оскільки він порушує

принцип відповідності доходу витратам періоду, робить неможливим відображення дебіторської заборгованості у Балансі за чистої вартістю реалізації і є достатньо складним при визначенні моменту часу, коли дебіторську заборгованість можна вважати безнадійною.

2. Метод нарахування резерву. Саме цей метод був запозичений НПСБО 10 у міжнародних стандартах. Згідно з цим оцінка очікуваної величини безнадійних боргів здійснюється на основі загальної дебіторської заборгованості з використанням двох підходів:

- виходячи з даних «Звіту о прибутках та збитках» (в Україні – «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»));

- виходячи з даних «Балансу».

В першому випадку пріоритет віддається дотриманню принципу відповідності, а в другому – принципу обачності. Згідно з НПСБО 10 в Україні облік безнадійної бухгалтерської заборгованості, пов'язаної з реалізацією товарів, робіт, послуг, здійснюється методом створення резерву сумнівних боргів на підставі даних Балансу, між тим закордонні компанії більш користуються оцінкою на основі загальної величини продажу (другий підхід) [41].

Отже на основі досліджень науковців можна запропонувати наступні напрями поліпшення обліку фінансових результатів.

Орехова А.І. до основних напрямів удосконалення обліку об'єкта бухгалтерського дослідження відносить розвиток послідовних теоретичних концепцій, за допомогою яких можна оцінити вже усталені, нещодавно виниклі та запропоновані практичні процедури; розроблення на цій основі відповідного нормативно-правового та методичного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових результатів [62].

З метою покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів Москалюк Г.О. доцільним вважає:

- на законодавчому рівні закріпити сутність поняття «фінансові результати», уточнити перелік показників, які їх характеризують.

– розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі. Також запровадити єдині класифікаційні ознаки і розмежування їх за видами діяльності з використанням рахунків третього порядку.

– впровадити реєстри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

– поширити практику створення резерву сумнівних боргів, як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства.

Перспективами подальших розробок може бути порівняння практики обліку виручки за НПСБО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями» [41].

Мисака Г. та Нарсія К. висловлюють пропозиції щодо вдосконалення обліку фінансових результатів шляхом автоматизації. Вважають, необхідно правильно підбирати модуль, який поєднає використання спеціалізованих функцій (підсистем) для автоматизації бухгалтерського обліку фінансових результатів, підготовки та подачі фінансової, податкової та статистичної звітності. А при необхідності проведення аналізу основних економічних показників діяльності підприємства з метою створення прогнозу на наступні періоди роботи підприємства.

В сучасних умовах має важливе значення автоматизація системи обліку, оскільки питання якісного проведення цього процесу є в основі результатів діяльності підприємства. Чим швидше оброблятимуться дані, тим якіснішими будуть прийняті управлінські рішення. Отже, під час автоматизації бухгалтерського обліку необхідно чітко визначити завдання автоматизації, щоб цей процес мав позитивні результати, а кошти, вкладені в нього приносили оперативність, якісність, контроль та відповідну віддачу.

3.2. Удосконалення механізму контролю за формуванням фінансових результатів підприємства

Процес господарської діяльності характеризує витрати ресурсів (матеріальних, трудових і фінансових), в результаті їх взаємодії створюється продукт або надається послуга. Фінансові результати і фінансовий стан підприємства буде залежить від того, наскільки ефективно були використані ресурси і наскільки вигідно були продані результати діяльності (товари або послуги).

Механізм контролю за ефективністю використання ресурсів і порядку формування фінансового результату є важливим інструментом у прийнятті управлінських рішень в реалізації стратегії розвитку підприємства. На теперішній час це важливий крок для подальшого розвитку економіки України, зменшення збитковості підприємств і збільшення наповнення бюджетів всіх рівнів.

Питання удосконалення механізму контролю за формуванням фінансових результатів повинно спиратись на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує підприємство в результаті власної діяльності. Фінансовий результат відображає доходи і витрати за окремими видами діяльності, але в формі 2 «Звіт про фінансові результати» недостатньо інформації про конкретні джерела доходу і напрямки витрат за видами діяльності. В формі 5 «Примітки до фінансової звітності» більшість підприємств не відображає повної інформації, що дає підставу відносити до витрат статті, які зменшують фактичний дохід підприємства, зменшують суму податку на прибуток [7].

Головним завданням контролю за формуванням фінансового результату діяльності підприємства є забезпечення прозорості та достовірності його формування, що значним чином залежить від обґрунтованого співставлення доходів та витрат від різних видів діяльності, також відповідного впровадження рахунків і субрахунків обліку фінансових результатів, доходів і

витрат за видами діяльності. При цьому, доходи і витрати повинні відображатися в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати отримання або сплати грошових коштів.

В нормативних актах надається наступне значення доходу – це збільшення економічних вигод у виді отримання активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу за умов, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [84].

Витрати – це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу. Визначення фінансових результатів від різних видів діяльності значно підвищить аналітичність облікової інформації про фінансові результати підприємств, що необхідна як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам для різних цілей, а також сприятиме значному спрощенню співставлення доходів та витрат. Ключовим показником фінансового результату є чистий прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства [84].

Внутрішній контроль - це система заходів, організованих керівництвом підприємства, які здійснюються на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій і їх економічну доцільність для підприємства

Важливим моментом контролю за формуванням фінансового результату є визначення того, наскільки раціональна облікова політика на підприємстві, яка відображає вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів, систему рахунків і субрахунків, методу розподілу прибутку тощо, що безпосередньо впливає на фінансовий стан підприємства [84].

Виходячи з характеристики фінансових результатів, механізм контролю за формуванням фінансових результатів діяльності підприємства повинен бути спрямований на встановлення об'єктивної істини відносно достовірності, правдивості та законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій

звітності доходів і фінансових результатів, нарахування податку на прибуток і своєчасного його перерахування до бюджету.

Контроль за формуванням фінансових результатів повинен виконувати низку функцій:

- інформаційну – для прийняття управлінських рішень;
- профілактичну;
- мобілізуючу – спрямована на впровадження новітніх методів і способів досягнення стратегічної мети підприємства та зростання прибутку [39].

Впровадження різних форм і методів контролю залежить від власника підприємства та наскільки він зацікавлений в об'єктивності розкриття інформації про формування фінансового результату. Це залежить як від зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Головний аргумент – це зовнішній фактор, який відображає державну політику розвитку бізнесу через фінансовий, ціновий, кредитний і податковий механізми. Наскільки вони стимулюють або стримують розвиток «білого» бізнесу. Тому, для посилення контролю за формуванням фінансового результату необхідно двосторонній рух на зустріч один одному. Бізнес необхідно контролювати, так як безконтрольність породжує безпринципність і безвідповідальність [39].

Результатом такої безконтрольності, або формального контролю, є те, що 70 % підприємств України працюють тривалий час збитково (тобто декларують збитки), в той же час вони функціонують, вирішують власні проблеми і, навіть, розвиваються.

Контроль значно може бути ефективним в разі, коли формування фінансового результату буде вестись окремо по кожному напрямку діяльності і відображення цих результатів на окремих субрахунках. На нашу думку, такий аналітичний облік може дати позитивний результат в підвищенні ефективності використання ресурсів і скоротити нераціональні витрати.

Низка авторів, в тому числі, Бурлака С.М., Невгад Ю.О. Гавриленко О.Є.

пропонують:

– для субрахунку 791 відкрити субрахунки третього порядку, тобто 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;

– до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності» [7; 13].

Ефективність контролю за формуванням фінансових результатів може бути досягнута тільки в об'єднанні всіх форм і методів контролю: зовнішнього (податкової служби, фінансової інспекції різного рівня, зовнішнього аудиту та інших структур) та внутрішньогосподарського контролю (внутрішній аудит, ревізійна комісія та інші). Як правило, зовнішній контроль здійснюється за результатами суворого контролю.

Внутрішній контроль повинен відображати доходи і витрати в поточному режимі, результати якого надають підставу для прийняття власнику тих чи інших управлінських рішень, тобто рішення тактичних задач. Внутрішній підсумковий контроль буде впливати на формування заходів по реалізації стратегії розвитку підприємства, на забезпечення його фінансової стійкості, платоспроможності і конкурентоспроможності на ринку [39].

Виходячи з вищезазначеного, задачі контролю за формуванням фінансових результатів полягають в наступному:

1. Встановлення законності оформлення господарських операцій про діяльність підприємства в первинних документах та перевірки їх відображення в облікових регістрах.

2. Перевірка повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку виручки від реалізації продукції, іншої операційної діяльності, фінансової та інвестиційної діяльності, та інших доходів

3. Контроль за дотриманням встановленого режиму фінансування різних витрат за рахунок прибутку.

4. Перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та

наступного включення їх до собівартості продукції відповідно до облікової політиці.

5. Перевірка правильності та обґрунтування розміру прямих витрат, які віднесені до собівартості продукції.

6. Контролювати розрахунки за кредиторською та дебіторською заборгованістю з метою виявлення строків давності.

7. Вести контроль за правильністю нарахування податку на прибуток та своєчасного його перерахування до бюджету.

8. Перевірка розподілу і перерозподілу чистого прибутку відповідно до цільового призначення [39].

Для реалізації цих завдань у стратегічній перспективі, насамперед, варто розробити форми внутрішньої планової звітності та облікової документації структурних підрозділів із застосуванням інформаційно-комунікаційних технологій.

Хоча більшість підприємств використовує програмні продукти, призначені для автоматизації ключових господарських процесів: формування та обробки основних документів, обліку господарських операцій, складання звітності, така система використовується для опрацювання типових бухгалтерських задач і не дозволяє з урахуванням специфіки підприємства, його структури та видів діяльності вести оперативне ведення інформації про доходи і витрати, проводити їх аналітику за встановленою формою та бути доступною для різних користувачів, задіяних у прийнятті управлінських рішень.

Вирішення цього завдання вбачаємо за можливе із застосуванням доступного (безкоштовного) забезпечення, що є у звичайному пакеті програм Windows та системи Microsoft Outlook.

Основним інструментом, який рекомендуємо застосовувати для формування внутрішньої звітності та систем оперативного автоматичного обчислення фінансових результатів і розрахунку показників ліквідності, платоспроможності, рентабельності, точки беззбитковості, ціни реалізації,

обсягів продажів та інших показників, є зокрема табличний процесор Microsoft Excel.

Його цілі полягають у: спрощенні процесу візуалізації звітів; об'єднання різних показників у єдину структуровану систему; створення ієрархії даних; виявлення критичних точок, що гальмують бізнес-процеси; запобігання ризикам; аналіз існуючої стратегії та розробка нової; виявлення проблеми, яка веде до збитків компанії; вибір управлінського рішення.

Дашборди можна застосовувати у: плануванні задач; аналізі продажів; контролі доставки та виробництва продукції; аналізі заробітної плати співробітників, відпусток та лікарняних; аналізі показників виконаної роботи – KPI та фінансових результатів.

Перевага дашборду у тому, що його можна створити лише один раз, підключивши до таблиць з даними (звітами), і при оновленні даних у вихідних звітах система автоматично перераховує всі показники. Крім того, файл з отриманим дашбордом можна розмістити у хмарному сховищі Microsoft Outlook – Share Point, що дозволить надати цілодобовий доступ до цього файлу для внутрішніх користувачів, які потребуватимуть даної інформації для аналізу поточного стану діяльності підприємства за різними напрямками та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Таким чином, таке застосування доступних цифрових технологій допоможе посилити внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів та прийняття обґрунтованих управлінських рішень, оскільки дає змогу аналізувати як прибутки і збитки від основної діяльності загалом, так і окремо доходи від реалізації продукції у розрізі її категорій, географії продажів та кварталів, років; оцінити частку кожного виду продукції у загальному підсумку за рік тощо. Це дозволить швидко та наочно визначити сильні позиції підприємства та виявити слабкі місця, які варто було б покращити.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі досліджено порядок та запропоновано удосконалення організаційних та методичних положень обліку та контролю фінансових результатів підприємства. Проведене дослідження послугувало підставою для формулювання висновків, що відображають досягнення визначеної мети та виконання поставлених завдань.

Дослідивши суть фінансового результату підприємства, можна стверджувати, що він є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів. Для формування фінансових результатів необхідно правильно відображати мету діяльності та прибутковість підприємства, аналізувати зміни показника прибутку в господарській діяльності підприємства. За рахунок якісного планування та точності управлінських рішень збільшаться фінансові показники діяльності та відбудеться задоволення потреб управлінських груп, а також буде можливість отримати більш достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства.

Встановлено, що важливе місце в системі бухгалтерського обліку відводиться групуванню однорідних об'єктів за певними класифікаційними ознаками. Класифікація як наука лежить в основі будь-якої теорії, вона необхідна для побудови загальних підходів у вивченні бізнес-процесів. Для фінансових результатів як об'єкта обліку, в першу чергу, потрібно знайти його види, які мають бути впорядковані за певними принципами. Визначено відсутність єдиного, узагальненого підходу до класифікації фінансових результатів, що негативно відбивається на достовірності, зрозумілості та

аналітичності бухгалтерської інформації. За результатами дослідження наведена узагальнена класифікація фінансових результатів, яка спрямована на формування інформаційних масивів, які б задовольняли потреби різних користувачів з метою визначення різноманітних показників господарської діяльності підприємства (насамперед – кінцевих фінансових результатів) як у ретроспективі, так і при оперативному аналізі поточних показників. Запропонований підхід забезпечить формування якісного інформаційного підґрунтя для системи управління підприємством, що буде сприяти підвищенню ефективності діяльності та зростанню конкурентоспроможності.

Обґрунтовано, що фінансові результати підприємства, виступають важливим об'єктом обліку та контролю. Вони відображають фінансове становище підприємства, його прибутковість, ліквідність та інші важливі показники. Оцінка та належне облікове забезпечення фінансових результатів допомагають керівництву приймати стратегічні рішення, а контроль за ними дозволяє переконатися в їхній ефективності та відповідності законодавству. Запропонована послідовність контрольних заходів дасть можливість отримати оперативні та достовірні дані щодо величини і структури фінансового результату, відповідна кваліфікація менеджерів забезпечить якісне аналітичне забезпечення, що майже унеможливить прийняття неоптимальних рішень.

Здійснивши організаційно-економічну характеристику Ялтушківської ДСС ІБК та ЦБ встановлено, що підприємство, яке виступало базою дослідження, переважно займається розробкою механізованих технологій вирощування високопродуктивних багаторічних злакових культур, енергетичної верби та тополі для виробництва видів біопалива. Дослідивши його фінансовий стан, можна підсумувати, що він є задовільним. Ялтушківська ДСС ІБК та ЦБ є фінансово стійкою, прибутковою, має ліквідний баланс, що свідчить про платоспроможність та ефективне господарювання.

Оцінивши загальні положення обліку результатів діяльності підприємства охарактеризовано його нормативно-правове забезпечення, види

рахунків, що передбачені планом рахунків їх кореспонденцію а також класифікацію.

Встановлено, що для обліку формування фінансового результату підприємств задіяна ціла система бухгалтерських рахунків: рахунки обліку доходів (7 клас); рахунки обліку витрат (9 клас); рахунок обліку витрат на виробництво (23) та загальновиробничих витрат (91). А також рахунки обліку фінансового результату (рахунок 79 та його субрахунки). Розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення механізму формування інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку. З метою удосконалення механізму формування фінансових результатів в обліку запропоновано систему субрахунків доходів і витрат, яка забезпечує порівнянність облікової інформації з необхідними показниками звіту про фінансові результати. Крім того, запропоновано процедура формування фінансових результатів від основної діяльності, яка передбачає включення у розрахунок адміністративних витрат та витрат на збут. Така необхідність зумовлена тим, що адміністративні витрати та витрати на збут за своєю сутністю відносяться до основного виду діяльності будь-якого підприємства і мають постійний характер, відповідно, їх доцільно відображати у складі витрат від основної діяльності.

Визначено, що фінансовий результат знаходить своє відображення у таких звітах: Звіт про фінансові результати – суми доходів і витрат за різними видами, проміжні фінансові результати (від операційної діяльності, до оподаткування, чистий); Баланс – накопичений фінансовий результат за всі періоди діяльності (нерозподілений прибуток/непокритий збиток); Податкова декларація з податку на прибуток – фінансовий результат є основою для розрахунку податку на прибуток. Обґрунтовано необхідність збільшення аналітичності інформації Звіту про фінансові, що зумовлено підвищенням вимог користувачів фінансової звітності до кількості та якості даної інформації. Тому, пропонуємо змінити структуру даного звіту, що полягає у відображенні фінансових результатів від різних видів діяльності та

поетапному визначенні кінцевого фінансового результату.

Провівши аналітичну оцінку фінансових результатів Ялтушківської ДСС ІБКЦБ НААН встановлено, що вона господарює прибутково, проте в динаміці фінансові результати погіршилися:

- чистий прибуток зменшився на 3256 тис. грн. проти 2019 року та на 4029 тис. грн. проти 2020 року.

- чистий дохід від реалізації продукції на станції також має тенденцію до зменшення за період дослідження (проти 2019 року – 56 тис. грн, проти 2020 – 19518 тис. грн.

- собівартість продукції також зменшилась порівняно із 2020 роком на 14801 тис. грн. а проти 2019 року вона навпаки зросла на 2733 тис. грн.

- валовий прибуток на підприємстві зріс на 874 тис. грн.

- зросли адміністративні витрати порівняно із 2019 роком на 501 тис. грн.

І як наслідок, суттєве зменшення фінансових результатів до оподаткування.

- за рахунок зменшення прибутку, знизилась також і показники рентабельності Ялтушківської ДСС ІЦБ УААН.

Дослідивши порядок контролю в управлінні фінансовими результатами підприємства визначено його суть, мету, завдання та етапи здійснення. За результатами дослідження встановлено, що в Ялтушківській ДСС ІЦБ УААН можна виділити такі основні етапи контролю фінансових результатів: 1. Перевірка правомірності отримання доходів від здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншої операційної діяльності. 2. Контроль обсягів реалізації готової продукції, виконаних робіт (послуг). 3. Правильність оцінки та визнання доходів і фінансових результатів від операційної діяльності. 4. Перевірка правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). 5. Контроль інших операційних доходів та операційних витрат. 6. Контроль правильності визначення фінансових результатів від операційної діяльності. 7. Контроль достовірності

відображення результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Дослідження проблем та напрямів поліпшення організації та методики обліку фінансових результатів підприємства дало змогу висвітлити такі проблеми його організації: відсутність повноти висвітлення інформації щодо ефективності діяльності підприємства у звітності; неефективна система оподаткування прибутку; відсутність оперативної облікової інформаційної бази доходів і витрат; відсутність затверджених спеціальних документів для обліку фінансових результатів, отже, невизначеність напрямів використання прибутку та відсутність його деталізації на облікових рахунках; проблема захисту облікової інформації.

Для покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним вважаємо: закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства; розширити перелік класифікаційних ознак, які дадуть змогу в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складниками фінансових результатів для управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективах; розробити спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів; поширити практику створення резерву сумнівних боргів, як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства.

Дослідивши напрями удосконалення механізму контролю за формуванням фінансових результатів підприємства, можна виокремити такі: формування контрольної політики на підприємствах; забезпечення детальної регламентації всіх аспектів взаємовідносин між контролерами і власниками або керівниками підприємств; застосування комп'ютерних технологій і сучасних методів у контрольному процесі; удосконалення оперативно-процедурної технології внутрішнього контролю; раціональне використання потенціалу системи внутрішнього контролю; формування інформаційних і

координаційних інститутів внутрішнього контролю; визначення механізму інформування правоохоронних органів про факти порушень фінансової дисципліни; законодавче закріплення вимоги розкриття внутрішнього контролю; розробка сучасних методик дослідження системи контролю підприємств та методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього контролю тощо.

Реалізація цих напрямків може допомогти Ялтушківській ДСС ІБКЦБ НААН забезпечити оптимальний розподіл та використання прибутку, підвищити ефективність обліку та контролю фінансових результатів, а також забезпечити стабільний ріст та прибутковість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
2. Безверхий К.В. Удосконалення фінансової звітності щодо відображення інформації про фінансові інструменти кредитування торговельних підприємств. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"*. 2019. № 3 (23). С. 9-14.
3. Бенько М.М. Розвиток контролю результату операційної діяльності з урахуванням сучасних запитів. *Ефективна економіка*. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3768/>
4. Білуха М. Т., Микитенко Т. В.. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. 886 с.
5. Борісова О. Підходи до визначення поняття «фінансовий результат». *Вісник Одеського Національного економічного університету*. 2015. №5. С.5-14.
6. Брік С.В., Мардус О.О. Особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів і витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку). *Економіка. Бізнес-адміністрування. Право*. 2017. № 2(2). С.279-290.
7. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств. *Управління розвитком*. 2013. №15. С. 91-94
8. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. Житомир, 2002. С. 428.
9. Вакульчик О.М., Протасова ЄВ., Нечаєва А.А. Фінансовий результат підприємства: економічна сутність, особливості визначення та аналізу. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-новігатор»*. 2019. Випуск 1 (50). С. 162-168.
10. Васільєва Л. М. Облік фінансових результатів: проблеми та

напрями вдосконалення на сільськогосподарських підприємствах. *Фінансово-облікове забезпечення сталого розвитку аграрного сектора України*: колективна монографія. Дніпро: Пороги, 2017. С. 392-400.

11. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2009. 23 с.

12. Гавриленко О.Є. Облік і внутрішній контроль фінансових результатів на підприємствах міського транспорту : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2019. 21 с.

13. Гавриленко О.Є. Удосконалення обліку фінансових результатів на підприємствах міського транспорту. *Технологический аудит и резервы производства*. 2015. №(26). С.47 - 52

14. Гайбура Ю.А. Аналітичний інструментарій управління фінансовими результатами підприємства в умовах кризи. *Ефективна економіка*. 2021. № 5. С. 1–8

15. Гончарук І.В., Старосуд В.І., Мулик Т.О. 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. Гудзь Н.В. Методика відображення фінансових результатів у звітності URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/5193/1/%D0%93%D1%83%D0%B4%D0%B7__%D0%9D_%D0%92..pdf

17. Дейнека О.В., Остапенко О.А. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування. *Молодіжн. наук. вісн. УАБС НБУ. Економічні науки*. 2013. № 4.

18. Дюкарева Х.Л. Удосконалення методики обліку фінансових результатів діяльності суб'єктів. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2007. № 2(12). С. 67-75.

19. Есманова Л.І. Управління фінансовими результатами

сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.04; Сум. нац. аграр. ун-т. Суми, 2009. 20 с.

20. Загородній А.Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.

21. Зінченко О.А. Показники і критерії якості прибутку на етапі його використання. *Актуальні проблеми економіки*. 2019. № 7 (97). С. 106-114.

22. Іванчук Н.В. Фінансова звітність як джерело інформації для аналізу фінансового стану підприємства. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія", серія "Економіка"*. 2020 р. № 18 (46). С. 57—61.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

24. Кононенко Ж. А. Прогнозування фінансових результатів як елемент планування розвитку діяльності підприємства. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 36. С. 171-177.

25. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: підручник. Фастів: "Поліфаст", 2006. 440 с.

26. Костенко Ю. О. Шляхи удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2016. № 3(2). С. 93-99.

27. Костирко Р.О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства. *Фінансы, учет, банки* 2009. № 1(15). С.9-19.

28. Ксьонжик І.В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2012. № 4(20). С. 149–51.

29. Куцик П.О., Воронко Р.М., Редченко К.І., Воронко О.С. Аналітичне забезпечення управління формуванням фінансових

результатів суб'єктів бізнесу. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2021. № 62. С. 4—11.

30. Кучеркова С. О. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. О. Кучеркова. – К., 2008. – 21 с.

31. Лесюк А. С. Оцінка фінансових результатів діяльності підприємств в Україні. *Агросвіт*. 2020. № 15. С. 67-73.

32. Лопатовський В.Г., Красуцький Р. І. Особливості формування та використання інформації про фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта як результативного показника його обліку та звітності. *Вісник Хмельницького Національного університету*. 2022. №1. С. 142-147. DOI: 10.31891/2307-5740-2022-302-1-24.

33. Максимова В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: навч. посіб. Суми: ВТД “Університетська освіта”, 2008. 190с.

34. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476. URL: <https://dtkk.com.ua/show/>

35. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 URL: <http://www.uazakon.com/big/text/574/pg1.htm>.

36. Мисака Г., Нарсія К. Удосконалення обліку фінансових результатів на основі застосування сучасних інформаційних технологій. *Молодий вчений*,. 2019. № 3 (67), С.1-5. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-3-67-1>

37. Мицак О., Ковтун Н., Лихач О. Удосконалення механізму управління фінансовими результатами підприємства. *Галицький економічний вісник*. Тернопіль: ТНТУ, 2019. Том 56. No 1. С. 115–122.

38. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової

в 39. Мірошниченко Т.А. Організація внутрішнього контролю над інвестиційною діяльністю. *Нова модель економічного росту: науково-теоретичні проблеми та механізм реалізації*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (22–24 квітня 2014 р.). 2014. Т. 1. С. 158–163.

с 40. Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А. та ін. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. 452 с.

. 41. Москалюк Г.О. Фінансовий облік-1: навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, 2015. Ч. 2. 345 с.

– 42. Мулик Т.О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *Modern Economics*. 2020. № 22. С. 50–58. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V22\(2020\)-08](https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-08).

У 43. Мулик Т.О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення Р управління доходами. *Агросвіт*. 2020. № 6. С. 77–86. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.6.77

L 44. Мулик Т.О. Томчук О.Ф., Федоришина Л.І. Управлінський аналіз: Ёутність та значення у прийнятті рішень. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4 (44). С.144-154.

К 45. Мулик Т.О., Материнська О.А., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2017. 288 с.

t 46. Мулик Т.О., Федоришина Л.І. Організація аналітичної роботи в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2020. 236 с.

s 47. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи : внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17-18. С. 28–38. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.17-18.28

z 48. Мулик Я.І., Домбровська В.В. Внутрішньогосподарський

контроль фінансової безпеки підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 22. URL: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018>

49. Мулик Я.І., Цуркан А.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрним підприємством. *Ефективна економіка*. 2018. № 3. URL: http://www.economy.naykasom.ua/pdf/3_2018/7.pdf

50. Назаренко І. М., Чуйко В. Ю. Облік та аналіз фінансових результатів підприємства: особливості, тенденції та проблеми. *Економіка та держава*. 2022. № 6. С.44-50.

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

52. Назаркевич Д. В., Стригуль Л. С. Дослідження поняття та класифікація фінансових результатів підприємства. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*: матеріали 4-ї Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 31 березня 2021 р. Ч. 1 Полтава, 2021. С.183-184. URI: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/53013>.

53. Назарова Г., Кононенко Л., Калашнікова А. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206–212.

54. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 224 с.

55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text)

58. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412.

59. Олійничук О. І. Організаційно-методичні аспекти обліку фінансового результату операційної діяльності підприємств. *Інноваційна економіка*. 2010. №2 (16). С.114–120.

60. Онищенко В. Облік фінансових результатів підприємства. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7834-oblk-fnansovih-rezultati-pdprimstva#anc>

61. Онищенко О.В., Костогриз А.В. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 6(17). С. 714-717.

62. Орехова А.І., Толстошеєва В.С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони*. 2021. № 6. С.140-143

63. Пасенко Н.С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки : електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. 2017. Вип. 7. С. 854–859. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/172.pdf>.

64. Патарідзе-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 2. С. 25-37

65. Пеняк Ю., Гороховацька Н. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. *Економічний простір*. 2020. № 159. С. 97–101.

66. Пеняк Ю.С., Руденко А.О. Підвищення ефективності управління фінансовими результатами підприємства. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*. Ч. 1. Львів: ЛНАУ, 2021. С. 249–251.

67. Піскун А. Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Наукові перспективи*, 2023. № 2(32). DOI: 10.52058/2708-7530-2023-2(32)-327-339.

68. Полятикiна Л. І., Новикова С. В. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 20(2). С. 170-173.

69. Попович Д. В., Славчаник О. Р. Удосконалення системи управління прибутком як умова ефективного функціонування підприємств. *Молодий вчений*. 2018. № 2. С. 746 –749.

70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>.

71. Ратушна О.П. Облік і аналіз фінансових результатів: методика та організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 18 с.

72. Репчонок А.Ю., Савченко М. В., Кулявець В. Г. Методичний підхід до оцінки якості фінансових результатів промислового підприємства. The 3th International scientific and practical conference «Science and technology: problems, prospects and innovations» (December 14-16, 2022) CPN Publishing Group, Osaka, Japan. 2022. 850 p. P. 702-706.

73. Рета М. В., Г. О. Пляка. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 25 (1134). С. 25-34.

74. Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В. Контроль і ревізія: навчальний посібник. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2002. 320 с.

75. Самохін Л.В. Проблеми класифікації фінансових результатів та

шляхи їх вирішення. *Наукові праці ДонНТУ* 2005. № 91. С. 57-62.

76. Святенко С. В. Управління фінансовим результатом малих підприємств. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 6 (23). С. 385-392.

77. Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. URL: http://www.nbuiv.gov.ua/portall/natural/nrkntu_e.

78. Скрипник М.Є. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні виробничим підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2014. 26 с.

79. Собченко Т.С., Гнесь О.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами суб'єктів малого підприємництва. *Молодий вчений*. 2017. № 10(50). С. 1054–1059.

80. Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало В.І., Єпіфанова М.А. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: монографія. Суми: ВТД: “Університетська книга”, 2006. 432 с.

81. Степаненко О. І. Інтерпретація обліково-економічної категорії «фінансові результати», їх класифікація. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. Вип 41. С.112-117. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2022-41-21>

82. Томчук О.Ф., Томчук В.В. Роль Звіту про фінансові результати в інформаційному забезпеченні аналізу фінансового стану підприємства. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 17. С. 462-470.

83. Тредіт А.Є., Ковальова О.В. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2016. Вип.7. С. 984-991.

84. Труфіна Ж.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація. – автореферат дис... на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спец. 08.00.09 –

85. Фірман Н.Я., Вашків О.П. Економічна сутність фінансового

результату підприємства. *Економіка та управління підприємствами*. 2019. Випуск 5 (22). С.162-168.

86. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.]. 2007. 576.

87. Цилюрик Г.І. Посилення внутрішньогосподарського контролю операцій з обліку доходів. *Науковий вісник Інституту аграрної економіки*. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_2/16_Tsil.pdf.

88. Червінська С.Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 6 С. 107-110.

89. Чернецька О. В. Контроль над хаосом у системі управління фінансовими результатами. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 5(1). С. 146-150.

90. Шипіна С.Б. Бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2013. 23 с.

91. Шипіна С.Б. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 1(22). С. 400–408.

92. Tomchuk O., Mulyk T. Accounting and analytical security assessment of economic safety of agricultural enterprises. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2020. Вип. 33. С. 69-81.

93. Zdyrko N.G., Polova O.L., Mulyk T.O., Tomchuk O.F., Mulyk Ya.I., Kozachenko A.Y., Fedoryshyna L.I., Mashevska A.A. Financial control, analysis and audit as tools of an effective management system: state, problems, prospects: collective monograph. Košice: Vysoká škola bezpečnostného manažérstva v Košiciach, 2022. 291 p.