

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Первомайська філія Національного університету кораблебудування
імені адмірала Макарова
Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки та організації виробництва

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

« ____ » _____ 202 р.

Кваліфікаційна робота

на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

**на тему: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ
РЕЗУЛЬТАТІВ (на матеріалах ТОВ «Побузький завод абразивів»)**

Виконав: студент _____ групи

_____ **Бриленко О.**
(підпис)

Керівник роботи:

(посада, науковий ступень вчене звання)
_____ **Гавриленко Н.В**
(підпис)

Первомайськ – 2019 року

Анотація

Кваліфікаційну магістерську роботу присвячено проблемі удосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів. В роботі вивчено сутність обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів, її структуру, розкриті питання формування інформаційної бази, підприємства і проведення аналізу; проблеми орієнтації результатів аналізу на підвищення ефективності управління в сфері фінансових результатів.

Проведено аналіз фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства, вивчено динаміку показників прибутковості, платоспроможності, оцінено фінансові результати діяльності підприємства за два останніх роки. Також здійснено аналіз фінансових результатів.

За результатами здійсненого у магістерській роботі дослідження запропоновано заходи покращення обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів, серед яких розмежування господарських операцій відповідно до їх участі у створенні: 1) безпосередньо фінансових результатів з відображенням на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” і 2) вартості підприємства з відображенням на рахунках класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов’язань” в частині власного капіталу. Запропоновано заходи покращення аналітичного забезпечення формування фінансових результатів, що сприятиме зростанню ефективності облікової роботи підприємства. Обґрунтовано системи аналітичних показників з метою створення інформаційного забезпечення контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів.

Ключові слова: фінансові результати, витрати, доходи, система контролювання, обліково-аналітичне забезпечення, бухгалтерський облік, аналіз

Annotation

Master's degree work is devoted to the problem of improving accounting and analytical support of financial results. The essence of accounting and analytical support of financial results, its structure, questions of formation of information base, enterprise and carrying out of the analysis are investigated; problems of orientation of results of the analysis on increase of management efficiency in the sphere of financial results.

The analysis of financial and economic activity of the studied enterprise is conducted, the dynamics of indicators of profitability, solvency are studied, the financial results of activity of the enterprise for the last two years are evaluated. Financial results were also analyzed.

According to the results of the master's study the measures for improvement of accounting and analytical support of financial results are proposed, among which the distinction of business operations according to their participation in creation: 1) directly financial results with reflection on accounts of class 7 "Income and results of activity" and 2) value enterprises with a reflection of Class 4 "Equity and Liabilities" accounts for equity. Measures to improve the analytical support for the formation of financial results are proposed, which will help to increase the efficiency of accounting work of the enterprise. Systems of analytical indicators are grounded in order to create information support for controlling the formation, distribution and use of financial results.

Keywords: financial results, expenses, revenues, system of controlling, accountinganalytical providing, accounting, analysis

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	9
1.1 Еволюція поглядів на сутність фінансових результатів як економічної категорії	9
1.2 Фінансові результати як об'єкт облікового забезпечення	19
1.3 Теоретичні підходи аналітичного забезпечення фінансових результатів.....	41
Висновки до першого розділу	54
РОЗДІЛ 2 ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» ТА ОЦІНЮВАННЯ ЙОГО ФІНАНСОВОГО СТАНУ	58
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».....	58
2.2 Оцінка фінансового стану та фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».....	67
Висновки до другого розділу.....	84
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ.....	87
3.1 Організація обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».....	87
3.2. Аналітичне забезпечення фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».....	94
3.3 Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».....	101

Висновки до третього розділу	116
РОЗДІЛ 4 ОХОРОНА ПРАЦІ НА ТОВ «ПЗА».....	119
4. 1 Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання і процесів виробництва на підприємстві.....	119
4.2. Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності на ТОВ «ПЗА».....	121
Висновки до четвертого розділу.....	129
ВИСНОВКИ.....	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	142
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Розвиток і розширення діяльності підприємств залежать насамперед від власних джерел фінансування, одним із яких є одержаний прибуток. Він відображає фінансовий стан підприємства, забезпечує виконання зобов'язань, які виникають у результаті господарської діяльності, характеризує рентабельність виробництва, активів та капіталу і є базою наповнення бюджету країни. Протилежною категорією щодо прибутку є збиток як результат неефективної господарської діяльності підприємства. Визначення фінансових результатів базується на чинній методиці їх формування та обліку, що повинно забезпечувати достовірні й точні дані про результативність діяльності підприємства. Ці дані необхідні для аналітичної роботи, так як це забезпечує не лише перевірку ефективності функціонування, а й дозволяє прийняти економічно обґрунтовані рішення щодо оптимізації використання прибутку або зменшення негативного впливу факторів, що зумовили збитковість діяльності.

Загальні процеси перетворень у вітчизняній системі бухгалтерського обліку, зумовлені зміною вимог до якості облікової інформації в нових економічних умовах, викликають необхідність переосмислення підходів до діючого порядку облікового процесу фінансових результатів, до формування показників звітності, а так само перегляду можливостей економічного аналізу як ключового елементу системи управління в питаннях інтерпретації облікової інформації. За таких умов вагомим значення набувають питання, що стосуються генерування інформації для контролювання фінансових результатів, а процес їх формування, розподілу і використання має риси ключових об'єктів обліку, аналізу та управління. Необхідність обліково-аналітичного забезпечення процесу формування фінансових результатів впливає із потреб власників, держави і найманих працівників у інформації (системі показників), яка надасть їм можливість виявити закономірності й тенденції формування фінансових результатів, встановити та оцінити основні

фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес їх створення, розподілу і використання, виявити резерви і, таким чином, збільшити рівень прибутковості діяльності підприємства та максимізувати його додану та справедливую вартість

Необхідність дослідження питань, пов'язаних з обліково-аналітичним забезпеченням розрахунків з покупцями та постачальниками обумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

Зміна вимог користувачів до інформації про діяльність підприємства зумовлює необхідність удосконалення методики та організації обліку й аналізу фінансових результатів. Це актуалізується з огляду на складання підприємствами фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому особливо важливим є забезпечення достатньої інформаційної бази для аналізу фінансових результатів. Вказане визначає актуальність теми, його мету, завдання та основні напрями проведеного дослідження. Актуальність поставленої проблеми підтверджується увагою до неї вітчизняних та зарубіжних вчених.

Ступінь розробленості проблеми. Дослідженню процесу обліку й аналізу фінансових результатів присвятили свої праці багато вітчизняних і зарубіжних учених. Визначення сутності та порядку формування фінансових результатів розглядалися у працях таких учених як: А. Бабо, Т. Білик, І. Бланк, О. Вороніна, Л. Дікань, Л. Есманова, С. Кучеркова, Л. Ловінська, Н. Уткіна, В. Шевчук, Д. Янок.

Методику та організацію обліку фінансових результатів досліджували: Ф. Бутинець, М. Ван Бреда, С. Голов, Л. Гуцаленко, М. Дем'яненко, К. Друрі, Г. Кірейцев, М. Корінько, Т. Кучеренко, П. Куцик, О. Левицька, О. Лишиленко, Н. Малюга, Л. Нападовська, В. Пантелєєв, В. Пархоменко, О. Райковська, Н. Уткіна, Е. Хендріксен, Л. Чижевська.

Методика аналізу результатів діяльності та фінансового стану підприємств знайшла своє відображення у працях таких дослідників як: В. Андрійчук, М. Баканов, В. Гордополов, Н. Гордополова, С. Ейлон, О. Зінченко,

Т. Ковальчук, В. Мец, Ю. Мороз, В. Моссаковський, О. Олексюк Г.Савицька,
А. Турило, Ю. Тютюнник, Ю. Цаль-Цалко, М. Чумаченко, А. Шеремет

Гідно оцінюючи науковий внесок названих вчених, слід зазначити, що питання комплексного обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів не розроблені в достатній мірі. Залишаються дискусійними і вимагають додаткових досліджень деякі аспекти нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів, не отримали належного розвитку окремі суттєві моменти аналізу фінансових результатів. Зміна вимог користувачів до інформації про діяльність підприємства зумовлює необхідність удосконалення методики та організації обліку й аналізу фінансових результатів. Це актуалізується з огляду на складання підприємствами фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому особливо важливим є забезпечення достатньої інформаційної бази для аналізу фінансових результатів. Вказане визначає актуальність теми, його мету, завдання та основні напрями проведеного дослідження. Недостатня теоретична і методична розробленість даної проблеми, її актуальність і зростаюча практична значущість визначили вибір теми і основні напрямки дослідження кваліфікаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає в комплексному дослідженні теоретичних і організаційно-методичних основ обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів та розробці рекомендацій щодо вдосконалення процесу обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів.

Відповідно до мети кваліфікаційної роботи поставлено такі **завдання** теоретичного і прикладного характеру:

- дослідити економічну суть понять “фінансові результати” і “прибуток” на підставі існуючих підходів до їх визначення, для розуміння природи та джерел походження;
- оцінити інформаційне забезпечення обліково-аналітичними даними різні рівні системи управління;

- проаналізувати методико-організаційне забезпечення обліку доходів і витрат, що формують фінансові результати, для обґрунтування напрямів його удосконалення;

- розглянути методику визначення та організацію обліку фінансових результатів для обґрунтування напрямів їх удосконалення для повнішого інформаційного забезпечення системи управління суб'єкта господарювання;

- проаналізувати фінансовий стан досліджуваного підприємства, фінансові результати діяльності та надати його виробничо-економічну характеристику;

- охарактеризувати стан обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів підприємства;

- розробити рекомендації щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів.

Предметом дослідження стали теоретичні аспекти, методичні та практичні питання, пов'язані з формуванням системи обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів.

Об'єктом дослідження обрано існуючу практику обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів ТОВ «ПЗА».

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження послужив діалектичний підхід до явищ і процесів господарського життя. У процесі дослідження застосовувалися процесний і системний підходи по досліджуваним проблемам, загальнонаукові методи: спостереження, порівняння, аналіз і синтез, індукція і дедукція, історико-логічний, економіко-статистичний, монографічний, а також прийоми апробування.

Теоретичну базу кваліфікаційної роботи склали наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації та методології бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю і їх окремих напрямків; законодавчі та нормативні акти з регулювання бухгалтерського обліку в Україні; стандарти обліку і звітності; матеріали науково-практичних конференцій.

Інформаційною базою роботи послужили методичні та інструктивні матеріали Міністерства фінансів України з питань організації бухгалтерського обліку, аналітичні матеріали в періодичній пресі, монографічної та іншої наукової літератури, експертні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, а також результати, отримані нами у процесі спостережень і впроваджувальної діяльності .

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати магістерського дослідження доповідались і обговорювались на конференціях: Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми розвитку регіонів: промисловий і економічний аспект» (м. Первомайськ, 24-25 травня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «облік, аналіз і аудит: тренди та перспективи» (м. Миколаїв, 15 листопада 2019 р .).

Результати дослідження можуть бути використані в процесі удосконалення системи управління підвищенням прибутковості діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».

Структура і обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків та списку використаної літератури. Загальний обсяг магістерської роботи становить ____ сторінок, до складу яких входить ____рисунків та ____таблиць. Список використаних джерел містить ____ найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1 Еволюція поглядів на сутність фінансових результатів як економічної категорії

Ринкові перетворення, характерні для української економіки сьогодні, зумовлюють необхідність глибокого теоретичного осмислення сутності явищ, фактів і процесів, а також виважених практичних дій, особливо, коли об'єктом дослідження та реального впливу є конкретний суб'єкт ринку (результат його діяльності). В економічній літературі деякі з авторів підтримують думку про те, що бухгалтерський облік є лише засобом визначення підсумкових сум отриманих підприємством доходів та здійснених витрат за звітний період, тобто засобом визначення успіху чи провалу підприємства в досягненні прибутку. Слушно, адже одна з головних цілей бухгалтерського обліку – визначення величини фінансового результату, яким є прибуток або збиток. Проте можна сміливо стверджувати, що збиткова діяльність підприємства не може бути тривалою, адже отримання збитку призводить до зменшення капіталу, який власники вклали у підприємство, а це, в свою чергу, – до ліквідації самого підприємства. З математичної точки зору збиток розглядають як прибуток з від'ємним знаком, а тому вважаємо доцільним дослідження саме сутності прибутку як фінансового результату діяльності підприємства.

Проте в умовах інтенсивного становлення ринкових відосин виникає необхідність переосмислення сутностей багатьох економічних категорій, у тому числі поняття "прибуток", його основних функцій, а також чинників, що впливають на його формування.

Термін "прибуток" має багато тлумачень у теорії та практиці фінансового обліку й економічного аналізу.

За визначенням І. Бланка, “прибуток – це проста й одночасно найскладніша категорія” [1, с. 9] економіки будь-якого типу, а особливо ринкового. Адже при визначенні капіталістичного типу економіки прибуток розглядають як “перетворену форму доданої вартості, результат експлуатації праці найманих робітників, надлишок вартості над витратами виробництва” [2, с. 1070], при соціалістичному типі прибуток – “конкретна форма вартості додаткового продукту або чистого доходу підприємства, що визначається як різниця між виручкою в оптових цінах підприємства та повною собівартістю реалізованої продукції” [2, с. 1070].

Неможливо не погодитися з визначенням І. Бланка, адже цінність цього показника вже в тому, що він фактично є провідним мотивом діяльності підприємців при ринковій економіці. В умовах такої економіки одне з основних місць у системі вартісних інструментів належить власне саме прибутку. Разом з тим, прибуток відзначається багатогранністю сторін та підходів щодо його визначення.

Інтерес та значення прибутку обумовлені тим, що прибуток підприємства – один з найважливіших показників, який свідчить про те, наскільки ефективні прийняті керівництвом підприємства рішення з питань капіталовкладень та управління фінансами підприємства. А отже, з одного боку, прибуток залежить в основному від якості роботи підприємства, підвищує економічну зацікавленість його працівників у найраціональнішому використанні ресурсів, оскільки реінвестований прибуток – це основне джерело виробничого та соціально-побутового розвитку підприємства. І в цьому плані ми повністю поділяємо судження Л. Бернстайна щодо характеристики прибутку як суми, “...яку підприємство протягом звітного періоду може витратити або розподілити” [3, с. 246]. Проте з іншого боку, прибуток – джерело формування державного бюджету. А отже, в зростанні величини прибутку як фінансового результату діяльності, зацікавлені і підприємство, і держава.

В “Економічній енциклопедії” подане таке визначення прибутку: “...перевищення доходів від продажу товарів та послуг над витратами на

виготовлення та продаж цих товарів” [4, с. 608]. “Радянський енциклопедичний словник” визначає дану категорію так: “прибуток – економічна категорія, що виражає фінансові результати господарської діяльності підприємств” [5, с. 1070].

Наведені визначення неможливо прийняти за догму, оскільки в першому випадку визначено лише механізм формування даної величини, в другому – тільки зазначено інформацію, яку він характеризує.

Економісти-теоретики і практики подавали в різні часи своє бачення і розуміння категорії прибутку. Так, Дж. Хікс розглядав прибуток як суму, “...яку підприємство може витратити протягом певного проміжку часу і в кінці цього проміжку мати той же рівень матеріального добробуту” [6, с. 187]. Е. Хендріксен та М. Ван Бреда уточнювали, що прибутком виступає надлишок після підтримки матеріального добробуту підприємства на досягнутому рівні, який визначають на початок і кінець звітного періоду. Близькою до наведених є визначення І.-Ф. Шерра, який зазначив, прибуток – це “винагорода за підприємницький ризик” [7, с. 25]. Проте, наведені формулювання неповні, адже прибуток у них визначений лише з точки зору отримання певного рівня матеріального добробуту (винагороди). Крім того, у визначеннях нечітко сформульовано, про який саме добробут йдеться: про рівень виробничого, соціально-побутового розвитку підприємства, чи про щось інше.

З. Ватаманюк, С. Панчишин, І. Грабинський подають інше визначення прибутку – як різниці між виторгом від продажу і витратами на виробництво продукції [8, с. 163, 378]. Характеристика прибутку через механізм формування є також не зовсім коректною, адже цей механізм розкривається лише для реалізації готової продукції та витрат, підприємства на її виготовлення. Проте, крім виторгу від продажу і витрат на виробництво продукції, підприємство може мати інші джерела надходження доходів та понесення витрат протягом здійснення звичайної господарської діяльності. Аналогічне визначення прибутку підприємств подали В. Івахненко, М. Горбатов, В. Львовчкін: “Прибуток формується як різниця між виручкою від

реалізації продукції і затратами на виробництво та її продаж” [9, с. 74]. Такі положення підтримала Т. Примаєк, яка зазначила, що “прибуток – це частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства” [10, с. 89].

Зазначимо, що в загальному у світовій фінансовій практиці склалося два стійких підходи до ролі прибутку в житті підприємства. Перший відстоює твердження, що будь-яке підприємство створюється лише з метою отримання прибутку. ”З урахуванням значення прибутку вся діяльність підприємства спрямована на його зростання”, – відзначає Т. Примаєк [10, с. 89]. “В ринковій економічній системі... кожна економічна одиниця намагається максимізувати свій дохід на основі індивідуального прийняття рішень”, – підтримали її В. Базилевич, В. Лук’янов, Н. Писаренко та Н. Квіщинська [11, с. 13].

За другим підходом (англо-американська фінансова школа), “традиційне завдання, яке особливо виділяють економісти, – максимізація прибутку – на сьогодні для більшості компаній не є всеосяжним” [12, с. 89]. Цей підхід є обережнішим щодо ролі прибутку в життєдіяльності підприємства, він може бути виражений також у формулі німецьких фінансистів: ”Прибуток необхідний, як повітря, котрим ми дихаємо. Але було б жахливо працювати лише в ім’я прибутку, як жахливо було би жити лише заради того, щоб дихати” [13, с. 90].

Останній підхід заслуговує на підтримку, адже в сучасній вітчизняній практиці він отримав своєрідну інтерпретацію: зайвого прибутку підприємству не потрібно. Природа даної інтерпретації зрозуміла – надмірна необґрунтована жорсткість фіскальної політики держави, тягар податків змушують підприємців шукати адекватні шляхи приховування отриманого прибутку. Адже, як свідчить практика, підприємство встановлює таке відношення отриманих доходів та понесених витрат, за якого фактичний прибуток буде мінімальним або його взагалі не буде.

Принцип історизму відіграє значну роль у з’ясуванні якісних зрушень категорії дослідження, що відбулися під час її розвитку. Жорсткий зв’язок між історичним та логічним дає уявлення про деякі епізоди історії та подає

формальну логіку як науковий аргумент. Використання даного принципу дає змогу віднайти суперечності, притаманні прибуткові, розкрити множину проблем і тенденцій його розвитку. Адже питання природи та умов виникнення, змісту й форми фінансового результату, а саме прибутку, є концептуальним і дискусійним.

Про отримання прибутку згадано вже в обліковій системі Вавилону, де визначено, що “прибутку в торгівлі досягають за рахунок відсотків і різниць цін купівлі та продажу” [14, с. 95]. Про нього на той час добре знали: “Успіх мій минув, пройшли здобутки, сила ослабла, закінчився прибуток... Я тягнув ярмо безприбуткової служби” [15, с. 236, 237] (написане належить до XI в. до н. е.).

Привести практику господарювання до системи спробували давньогрецькі філософи Аристотель та Філодем [16, с. 130]: “Все повинно бути розрізнено, і прибуткового повинно бути більше неприбуткового... а доходні справи розподілити так, щоб не всі відразу наражати на ризик” (Аристотель). “Смішне отримання доходів від конярства вважати хорошою справою; від добутку металу за допомогою рабів – нещаслива доля” (Філодем).

Щодо управління господарською діяльністю приватного майна в загальному і результатами цього господарювання висловлювалися давні римляни Катон Старший, Сазерна, Колумела, Варон, але вони торкалися питань лише землеробства, тому що “деколи буває вигідним шукати прибутку торгівлею, якщо б це заняття не було б небезпечним, а рівно і позика під проценти, якщо б ця справа була благопристойною” [17, с. 188]. От що зазначав з цього приводу Варон: “Отже, яким же чином найдоцільніше обробляти землю?... під цим розуміються способи найдешевші, і найбільшою турботою... було найбільше зменшення витрат. Немає сумніву, що землеробство базується на праці, а не на витратах, тому попередники наші говорили, що найкорисніше для поля – це господарське око” [18, с. 380–381]. Про можливість обчислення прибутку йдеться і в “Трактаті про рахунки та записи” Луки Пачолі. А якщо говорити про економічні школи, то вперше

трактування прибутку навели меркантилісти, які визначали, що “прибуток виникає в сфері обігу, в зовнішній торгівлі як результат того, що торгівці продають товари за кордоном дорожче, ніж їх купили” [19, с. 248]. Фізіократи розглядали дане питання стосовно сільськогосподарського виробництва, де вплив природних сил стимулює збільшення споживних вартостей понад витрати, понесені на виробництво.

Але першим, хто зробив спробу охарактеризувати прибуток як економічну категорію, був шотландський економіст Адам Сміт. Він визначав, що “прибуток – сума, яка може бути витрачена без вилучень з капіталу” [20, с. 186]. Разом з тим в інших працях він стверджував, що “вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів, розпадається сама на дві частини, з яких одна йде на оплату їхньої заробітної плати, а інша – на оплату прибутку їхніх підприємців” [21, с. 46]. Отже, для досліджень сутності прибутку, які здійснив А. Сміт, характерний певний дуалізм.

У колишньому Радянському Союзі протягом тривалого часу підкреслювали, що прибуток не є результатом, метою виробництва, а лише засобом для досягнення певного рівня добробуту населення. Належну оцінку вказаний показник як економічний стимул та важіль отримав лише в результаті реформ 1965 року, до цього часу головним оціночним показником була собівартість. Проте до розгляду природи та умов виникнення прибутку і після реформи підходили лише з позиції марксизму, акцентуючи двояку роль цієї категорії, адже “буржуазна політична економія ніколи не була в змозі науково пояснити природу та джерела доходів експлуаторських класів [22, с. 240]. Зокрема К. Маркс, відзначаючи протиріччя даної категорії при капіталізмі, вважав, що “постійна мета капіталістичного виробництва полягає в тому, щоб при мінімумі авансованого капіталу виробляти максимум доданої вартості або доданого продукту; і в тій мірі, в якій цей результат досягається не надмірною працею робітників, це представляє собою таку тенденцію капіталу, яка виражається в спрямуванні виробляти даний продукт з можливо меншими затратами сил та засобів” [23, с. 408], тобто розглядав прибуток, як перетворену

форму доданого продукту (доданої вартості), джерелом якого є авансований капітал, а джерелом доданої вартості – працю найманих працівників: “завжди може бути проведено різницю між тою частиною праці, продукт якої входить безпосередньо до особистого споживання виробників... та іншою частиною праці, що є завжди доданою працею, яка слугує вдоволенню загальних суспільних потреб” [24, с. 449–450].

Досліджуючи дане питання, К. Маркс проводив аналіз умов перетворення додаткової вартості на прибуток, зокрема, згідно з марксистською теорією сукупний продукт, тобто товар, містить три складові:

- необхідний продукт (вартість робочої сили) (v);
- доданий продукт (додана вартість) (m);
- вартість використаних засобів виробництва, що є результатом перенесеної уречевленої праці (c).

Додаткова вартість створюється найманою працею робітників і є фактично приростом змінного капіталу (витрати на купівлю робочої сили), адже робоча сила працівників своєю працею відновлює початкову вартість засобів виробництва, відтворює свою вартість (тобто вартість самої робочої сили) та створює ще додану вартість (тобто фактично її збільшує). Але для підприємства немає суттєвої різниці, в який капітал вкладені гроші, тому очікується надходження прибутку на весь обсяг інвестованого у підприємство капіталу, а додана вартість виступає як приріст всього вкладеного капіталу.

Зазначимо, що термін “доданий продукт” у марксистській теорії частково ототожнюють з терміном “прибуток”, що є, на наш погляд, помилковим, і тому до складу сукупного продукту було введено замість доданого продукту (c) прибуток (p), який вважали формою доданої вартості, представлені “не як приріст змінного капіталу, а як породження всього авансованого капіталу” [25, с. 243], хоча неможливо не погодитися, що за економічною суттю прибуток – це грошовий вираз частини вартості доданого продукту.

Отже, марксисти дотримувалися положення, що форма прибутку викривлює реальне походження доданого продукту в результаті використання живої праці

[26, с. 6–7]. Близького за змістом визначення дотримується М. Смородін, який зазначає, що “прибуток є лише формою доданої вартості” [27, с. 36]. Проте, дана точка зору не розкриває остаточно суть формування прибутку, тому не може претендувати на абсолютність.

У різні часи економісти намагалися дослідити виникнення прибутку, його природу. Так П. Самуельсон зазначав, що складовими прибутку, які визначають джерела його формування і потребують розгляду як єдиного цілого, є:

- прибуток як “безумовний” дохід від факторів виробництва, що використані безпосередньо для процесу виробництва;
- прибуток, як винагорода за підприємницьку діяльність та введення технічних новацій;
- прибуток як винагорода за ризик;
- прибуток як “монопольний” дохід [28, с. 652–662].

Дане трактування змісту прибутку, з нашої точки зору, найбільш відповідає визначенню цієї категорії з діалектичної точки зору, адже зміст є визначальним аспектом системи, що означає сукупність частин та елементів цілісної економічної системи, зв'язків та відносин між ними, а отже і суперечностей, і тенденцій розвитку.

Визначенню фінансових результатів діяльності відведене значне місце в працях І. Готліба – основоположника німецької факторної бухгалтерії, зокрема в даному періоді й сформувався підхід до бухгалтерського обліку як до інструменту визначення фінансових результатів діяльності, про що є свідчення в роботах Е. Леоте та А. Гільбо [29, с. 74]. Зазначимо, що власне ці вчені відтворили модель господарської операції з продажу продукції, де величина отриманої виручки від продажу визначена як сума собівартості реалізованої продукції та очікуваного фінансового результату господарської операції:

$$R = y + (-) x, y = R + (-) x, \quad (1.1)$$

де: R – собівартість реалізованої продукції,

x – фінансовий результат господарської операції,

y – сума отриманої виручки від продажу.

Отже, будь-яка господарська операція з продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг, інших цінностей може мати наступних три варіанти отриманого фінансового результату:

а) прибуток: $x > 0$,

б) збиток: $x < 0$,

в) фінансовий результат дорівнює нулю: $x = 0$.

Англійський вчитель математики Д. Додсон [30, с. 48–49] у середині XVIII століття спробував описати техніку обліку господарської операції виготовлення продукції окремим виробником з виведенням фінансового результату. Суть його опису полягала в зіставленні затрат, окремого майстра з виручкою від продажу його виробів, причому собівартість продукції до уваги не брали.

“... З середини XIX століття”, як зазначила Ю. Кузнецова [31, с. 26], “вся бухгалтерська думка була спрямована на розв’язання питання, що таке “дохід” і яким чином його можна вирахувати”. Результатом цих міркувань стали такі твердження (парадокси), які сформулювали французькі бухгалтери [32, с. 53–54]:

1) Дохід – це не сума грошових коштів у касі підприємства чи на рахунку в банку. (Адже при розрахунково-математичному визначенні прибутки підприємства можуть бути значними, а грошового еквівалента немає).

2) Правильним було визнано і зворотне: розрахункова збитковість підприємства при значних грошових надходженнях.

3) Підприємство не має прибутків, проте його загальна маса майна за звітній період збільшилася.

4) Маса майна підприємства зменшилася, проте прибуток залишився без змін.

5) Прибуток підприємства у звітному періоді зріс, збільшилася і маса майна.

6) Прибуток підприємства у звітному періоді зменшився, зменшилась і маса майна.

”Найбільшого напруження досягли дебати навколо прибутку в кінці XIX ст.” [33, с. 26]: представник англійської школи дипломованих бухгалтерів Е. Купер дав трактування прибутку як реального приросту власності підприємства. В той же час Т. Ельтон визначив прибуток як зміну в вартості, але лише при реалізації, і наголошував, що оцінювати прибуток необхідно лише на підставі первинних бухгалтерських документів [34, с. 26]. Голландський фахівець цього ж історичного періоду І. Лімберг охарактеризував прибуток як різницю між доходами та вартістю відшкодування затрат, чим удосконалив техніку англійця Д. Додсона.

На відміну від такого трактування, Л. Сей відзначав, що реальний розмір суми отриманого прибутку можна визначити тільки після ліквідації підприємства: з моменту відкриття (початковий баланс) до моменту закриття підприємства (ліквідаційний баланс). Його підтримав своїми доробками Е. Шмаленбах, який при визначенні фінансових результатів діяльності робив акцент на русі грошових витрат та доходів. При цьому він вважав, що суми матеріальних витрат та доходів, які отримало підприємство, необхідно також додавати до грошових з певною періодичністю.

На відміну від Е. Шмаленбаха, німецький економіст В. Рігер, частково погоджуючись з визначенням Л. Сея, зазначав, що реальний розмір прибутку можна визначити лише після припинення всіх господарських операцій по ліквідаційному балансу підприємства, причому, прибутком підприємства є тільки грошові кошти. При цьому він вважав, що фінансові результати звітних періодів несуть на собі відбиток умовностей методології обліку та не підтверджені відповідними грошовими еквівалентами в активі балансу [35, с. 71; 36, с. 27].

Аналіз викладок економістів XX століття щодо встановлення сутності прибутку дозволив визначити чотири основні теорії, що панували, розвиваючи теорії економістів XIX століття, а саме:

- теорія виробничого капіталу або теорія продуктивності капіталу, за якою прибуток визначається як результат функціонування інвестованого у підприємство капіталу;
- теорія утримання: прибуток розглядається як винагорода капіталістові за відстрочку особистого використання капіталу, за ризик вкладення у виробництво засобів, тобто прибуток визнається суто психологічним фактором діяльності;
- теорія прибутку як доходу від підприємницької діяльності в будь-яких її проявах;
- теорія прибутку як результату існування монополії.

Щодо зазначених теорій, то їх загальною рисою можна вважати визнання джерелом прибутку варіацій підприємницької діяльності.

Наведена еволюція теоретичних підходів до з'ясування сутності прибутку показує його складність та багатомірність [37, с. 192], але не містить цілісної характеристики даної категорії, адже всі автори, в загальному, зводять визначення прибутку як різниці, відхилення, результату, винагороди, надлишку між певними величинами, але не дають переліку складових, що формують дану величину.

1.2 Фінансові результати як об'єкт облікового забезпечення

Будь-яка діяльність в Україні регулюється певними нормативно-правовими актами. Організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств в Україні регулює значна кількість законодавчо-нормативних актів.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємствах здійснюється на підставі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Цей закон розповсюджує дію на підприємства незалежно від форми власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства [38].

За національними стандартами в Україні передбачено формування фінансових результатів (визначення прибутку або збитку) за двома системами залежно від побудови фінансового обліку.

Перша система побудована за англосаксонським принципом і передбачає зіставлення доходів із витратами, класифікованими за їх функціями (як складових собівартості товарної продукції), та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

За другою системою фінансовий результат визначають як різницю між доходами підприємства та витратами, які акумулюються у Звіті про фінансові результати згідно з їх характером (за елементами), а не перерозподіляють серед різноманітних функцій підприємства.

В зв'язку з чим однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як в практичному, так і в науковому плані стає трактування та визначення фінансового результату діяльності підприємства, зокрема таких понять, як доходи та витрати, а також прибуток та збиток.

Велика кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності.

Щодо нормативно-правової бази України, то в законодавстві не розглядається таке поняття, як «фінансові результати». Зокрема, у частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток». Так, зміст категорій “прибуток” та “збиток” розкритий у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [39], згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Звідси отримання доходів прямо пропорційно впливає на суму отриманого прибутку, тобто на досягнення основної мети

підприємництва. Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають в результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. В обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу[40].

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибуток (збиток) від надзвичайної діяльності.

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

Різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток дає кінцевий фінансовий результат від звичайної діяльності.

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються відповідно: невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій).

Остаточний фінансовий результат діяльності підприємства – чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період.

У національній практиці ведення обліку фінансових результатів виділяють різні класифікаційні критерії, що відображено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація фінансових результатів

Класифікаційна ознака	Характеристика видів фінансового результату
За значенням підсумкового результату господарювання	Позитивний фінансовий результат – прибуток, негативний фінансовий результат – збиток
У розрізі видів діяльності	Фінансовий результат від звичайної діяльності (операційної, неопераційної) та надзвичайних подій
Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Фінансовий результат від операційної діяльності, фінансові результати до оподаткування, чистий фінансовий результат
За процесом формування	Валовий прибуток (збиток), прибуток до оподаткування, чистий прибуток (збиток)
За характером оподаткування прибутку	Оподаткована частина прибутку та неоподаткована його частина
За періодом формування	Прибуток (збиток) попереднього періоду та прибуток (збиток) звітного періоду
За характером розподілу прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку)	Частина прибутку, що капіталізується і частина прибутку, що споживається

Але, якщо порівняти нормативні акти щодо відображення в обліку та звітності фінансових результатів можна побачити невідповідність критеріїв їх класифікації, що відображено в таблиці 1.2.

Отже, у формі № 2 «Звіт про сукупний дохід» фінансові результати діяльності відображаються найбільш деталізовано, ніж це передбачено на рахунках бухгалтерського обліку. Розглянемо послідовно ці рахунки.

Так, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [41], рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Але в Інструкції про

застосування Плану рахунків [41] не зазначено, на який субрахунок списувати витрати з податку на прибуток.

Таблиця 1.2

Порівняння класифікації 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»
791 «Результати від операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	Валовий прибуток (збиток) (рядки 2090 та 2095)
792 «Результати фінансових операцій»	442 «Непокриті збитки»	Фінансовий результати від операційної діяльності (прибуток, збиток) (рядки 2190 і 2195)
793 «Результат іншої звичайної діяльності»	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток) (рядки 2290 і 2295)
		Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування (рядок 2305)
		Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток) (рядки 2350 і 2355)

П(с)БО 15 «Доход» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Його норми стосуються підприємств (організацій) та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ)[42].

Також слід пам'ятати, що П(с)БО 15 поширюється тільки на доходи підприємств від звичайної діяльності; реалізації продукції (товарів, інших активів); надання послуг; отриманого цільового фінансування; використання активів підприємства іншими сторонами, результатом чого є отримання відсотків, роялті та дивідендів і не поширюється на деякі

доходи від звичайної діяльності такі, як: доходи від оренди; реалізацію цінних паперів; дивіденди, які належать за результатами інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страхову діяльність; зміни у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідації (продаж, погашення) вказаних активів, зобов'язань; зміни вартості інших поточних активів; природний приріст поголів'я худоби, вихід продукції сільського та лісового господарства; видобуток корисних копалин, доходи за контрактами на надання послуг у сфері будівництва та інші доходи, перелічені у пункті 3 зазначеного стандарту, що призводить в деяких випадках до незручності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Норми стандарту виходять з принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів[43].

В бухгалтерському обліку визнання доходу пов'язане із принципами нарахування та відповідності доходів та витрат. Нарухування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів[44].

Принцип нарахування полягає в тому, що результати господарських операцій визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності тих періодів, до яких вони відносяться.

Принцип нарахування застосовується одночасно з принципом відповідності, за яким витрати визнаються на підставі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Для відображення прибутку в обліку потрібно дотримуватися вимог стандартів бухгалтерського обліку, якими передбачені найсуттєвіші принципи формування витрат і доходів. Основні принципи формування витрат і доходів узагальнені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Принципи формування витрат і доходів

Доходи	Витрати
1	2
1. Визнання - під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу від господарської діяльності підприємства, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена	1. Визнання - витрати звітного періоду пов'язані зі зменшенням активів або збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу від господарської діяльності підприємства, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені
2. Не визначаються доходами: податок на додану вартість, акциз, інші податки і платежі до бюджету й позабюджетних фондів; надходження за договорами комісії, агентськими та іншими угодами на користь комітента, принципала, сума попередньої оплати за продукцію, роботи і послуги; сума авансу в рахунок оплати продукції, робіт і послуг; сума завдатку під заставу або для погашення позики; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів.	2. Не визначаються витратами: платежі за договорами комісії, агентськими та іншими угодами на користь комітента, принципала, попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг; погашення одержаних послуг; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають принципу визнання; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень стандартів обліку.
3. Умови визнання доходів: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, роботи і послуги; підприємство надалі не здійснює контроль та управління реалізованою продукцією (роботами, послугами); сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати можуть бути достовірно визначені. Доход визнається, якщо дотримано всіх умов, наведених вище.	3. Умови визнання витрат: витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; при неможливості прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, вони відображаються у складі витрат того періоду, коли виникли; якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом розподілу його вартості між окремими періодами

Продовження таблиці 1.3

1	2
4. Класифікація доходів: доход (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Доход із надання послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності надання послуг, тому сума витрат відображається в обсязі пропорційному до наданих послуг.	4. Класифікація витрат: виробнича собівартість: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати; загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; витрати від участі в капіталі.

На нашу думку, законодавством слід встановити правила про визначення й структуру доходів і витрат із метою встановлення розміру прибутку. Такий порядок забезпечить однаковий підхід до формування прибутку в усіх галузях економіки України.

Для обліку доходів використовують рахунки Класу 7 "Доходи і результати діяльності" та рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" на який відноситься залишок 79 рахунка "Фінансові результати" в кінці звітного періоду при його закритті. Так, група "Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)" відображається за рахунком 70 "Доходи від реалізації", де узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів (робіт, послуг).

Рахунки класу 7 (за винятком рахунка 79 "Фінансові результати") - це рахунки, на яких відображаються доходи від різних видів діяльності. За кредитом рахунка 70 "Доходи від реалізації" в кореспонденції з дебетом рахунків 30 "Каса", 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" та ін. відображається дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, готової продукції, тобто загальний дохід без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, ПДВ, акцизу й інших податків із продажу.

Відразу за дебетом рахунка 70 у кореспонденції з рахунком 64 "Розрахунки за податками і платежами" відображають нараховані з продажу суми ПДВ, акцизу тощо.

У кінці звітної періоду або в кінці року рахунок 70 закривається, і сальдо списується на фінансовий результат записом за дебетом рахунка 70 і кредитом рахунка 79. До рахунка 79 відповідно до Інструкції № 291 ведуть субрахунки за видами діяльності:

На рахунок 79 у кінці звітної періоду списується інформація з рахунків витрат. Рисунок 1.1 показує, яким чином формується прибуток від реалізації продукції, робіт, послуг на будь-якому промисловому підприємстві.



Рис. 1.1 Формування прибутку або збитків від операційної діяльності

Слід пам'ятати, що, крім доходів від основної діяльності, підприємство може отримувати доходи від іншої діяльності. Так, за дебетом рахунків доходів (71 і 74) відображаються суми непрямих податків (наприклад, ПДВ), а у відповідних рядках Звіту зазначені суми доходів відображаються за вирахуванням цих податків.

У кінці звітної періоду зазначені рахунки також закриваються записами по дебету рахунків 71-75 і кредиту рахунка 79.

У кінці року сальдо рахунка 79 закривається на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" (сальдо рахунка 44 переноситься в рядок 1420 форми № 1 "Баланс"). Слід звернути увагу на те, що прибуток може бути використаний тільки на виплату дивідендів, збільшення статутного фонду, створення відповідно до чинного законодавства і засновницьких документів резервного фонду підприємства, інше використання.

Оскільки рахунок 44 формується в кінці року, чистий прибуток (збиток), відображений у рядку 2350 (2355) Звіту, додається (віднімається) до суми, відображеної в рядку 1420 за графою 3 форми № 1 "Баланс", і отриманий результат переноситься у графу 4 цього ж рядка 1420.

Але це положення не відповідає на всі запитання, які можуть виникнути у бухгалтера, тому що П(с)БО 15 навіть не дає визначення терміну "Доходи" та "Прибуток" це визначення зустрічається в пункті 3 НП(с)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(с)БО 1 [9].

Змістом Звіту про сукупний дохід пояснюється побудова класів рахунків[45].

П(с)БО 17 "Податок на прибуток " визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності[46]. За вимогами П(С)БО 17 «Податок на прибуток» підприємства України повинні визначати тимчасові різниці, що виникають через відмінності в оцінках активів чи зобов'язань за даними фінансової звітності та податковою базою. Підприємства можуть визначати їх щоквартально, визнаючи при цьому в проміжній звітності відстрочені податкові активи або відстрочені податкові зобов'язання. П(С)БО 17 «Податок на прибуток»

дозволяє також визначати їх лише при складанні річної фінансової звітності. У такому випадку при складанні проміжної (квартальної) звітності відстрочені податкові активи або зобов'язання не визначаються. У звіті про фінансові результати у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» відображається сума поточного податку на прибуток (визначеного за ПКУ)[47].

Наступним документом, який регулює бухгалтерський облік прибутку, є Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291, а також сам План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [48, 7].

Інструкція № 291 встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій.

Відповідно до вимог Плану рахунків та Інструкції № 291 для відображення в бухгалтерському обліку прибутку використовується рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (збитки)”, а також рахунки 7 та 9 класів.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (збитки)” ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6 [49].

Відповідно до П(с)БО 22 «Вплив інфляції» прибуток звіту про фінансові результати підлягає коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей[50].

Прибуток(збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому звіті про фінансові результати у описуваному рядку 2275 «Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті».

На нашу думку, у Плані рахунків та Інструкції про його застосування на підприємствах виробничої сфери наводяться заплутана і незрозуміла термінологія і сумнівні методичні рекомендації, також недоліком Інструкції є відсутність розшифровки по деяким рахункам та субрахункам про те, що саме відноситься на них або подана дуже стисла розшифровка.

Якщо підприємство використовує журнально–ордерну форму бухгалтерського обліку, то воно може керуватися Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, які надають інформацію про облік доходів, а точніше, у якому журналі вони обліковуються[51]. Так, для узагальнення інформації про доходи підприємства від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, від звичайної діяльності та надзвичайних подій використовують Журнал 6 "Облік доходів та результатів діяльності"(за кредитом рахунків 70,71,72,73,74,75,76,79). Облік доходів і результатів діяльності ведеться у Журналі 6 за кредитом рахунків обліку доходів від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності та від надзвичайних подій. Для цього відображаються обороти за кредитом рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності".

Окремо у розділі II накопичуються аналітичні дані про склад інших операційних доходів – доходів від участі в капіталі, ін. фінансових доходів,

що дасть змогу використати узагальнені відомості при складанні Приміток до річної фінансової звітності[52].

Нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності можна відобразити такою кореспонденцією: Д-т 981 "Податок на прибуток" К-т 64 "Розрахунки за податками".

Визначив суми по наведених бухгалтерських записах, отримаємо на рахунку 98 реальний податок на прибуток в цілому по підприємству, а на субрахунку 64- фактичне зобов'язання перед бюджетом з цього податку за даними бухгалтерського обліку. Списання сум по субрахунках рахунку 98 на відповідні субрахунки рахунку 79 "Фінансові результати" забезпечить, на наш погляд, максимально точне визначення останніх. Такий підхід до організації обліку є дуже важливим на рівні управлінського обліку, оскільки дає можливість позбутися впливу сторонніх чинників на визначення реального вкладу структурних підрозділів в загальні фінансові результати від різних видів діяльності. Національні стандарти бухгалтерського обліку передбачають поділ на елементи лише витрат операційної діяльності, що, на нашу думку, є дискусійним питанням. Якщо розглядати фінансову та інвестиційну діяльності, надзвичайні події, то при їх здійсненні підприємства також несуть певні елементи витрат.

Сукупність же витрат, не визнаних як відповідні витрати на кінець звітного періоду, відображається в бухгалтерському Балансі як актив у вигляді фактичної виробничої собівартості залишків готової продукції на складі та/або незавершеного виробництва. Простіше кажучи, собівартість продукції (робіт, послуг) трансформується у витрати за звичайними видами діяльності підприємства тільки за фактом реалізації такої продукції (робіт, послуг). До моменту реалізації продукція (роботи, послуги) обліковується у складі активів підприємства за фактичною виробничою собівартістю.

Отже, категорія собівартості продукції безпосередньо пов'язана з виробничим процесом, вона характеризує вартісну оцінку використаних у

виробничому процесі ресурсів, тобто здійснених витрат. У зв'язку з цим собівартість продукції (робіт, послуг) розуміється як сума фактичних витрат на виробництво такої продукції (робіт, послуг).

Прослідкуємо за розвитком і формуванням поглядів щодо сутності поняття фінансовий результат (прибуток і збиток) в бухгалтерському обліку. Різні автори підходять до вирішення цього питання по різному.

Так, в підручнику Ф.Ф. Бутинця [53] можна знайти думки різних авторів. В. Зомбарт вважав, що подвійний запис викликав економічний ріст Європи і виникнення капіталістичних відносин. Більше того, Зомбарт підкреслював і зворотній зв'язок подвійної бухгалтерії з розвитком капіталізму. Насправді, до її виникнення не було капіталізму, так як не було головного, що характеризує його, - прибутку. Метою комерційної фірми було розширення діяльності, обороту. Результат явно вимірювався виручкою, а не явно - різницею між виручкою та витратами, тобто залишком готівки. Але це не був прибуток в бухгалтерському розумінні. І тільки тоді, коли був побудований такий складний Інтелектуальний "прибор", як прибуток, що включає амортизацію, доходи і витрати майбутніх періодів і т. д., стало зрозуміло, що прибуток не дорівнює залишку готівки. Саме в той час і з'явився капіталізм, який без бухгалтерії уявити не можливо.

Таким чином, облік різниці в цінах привів до появи рахунку Збитків і прибутків. Він також відображав зміни в складі майна. З цього приводу Фураст'є зробив два висновки, згідно яких даний рахунок став необхідним: по-перше, щоб купець зміг знати суму свого майна і по-друге, щоб можна було мати рахунки, які дозволяють відображати різницю між собівартістю і продажними цінами.

Однак Гарн'є робив і інший висновок. Він стверджував, що якщо сальдувати кожну операцію, а різницю відносити на рахунок збитків, то диференціація прибутків та збитків призвела б до виникнення групи результативних рахунків.

Інший відомий науковець того часу, Ф. Гертц, розвиваючи ідеї Гарн'є також дотримувався думки, що виникнення рахунку "Збитків і прибутків" пов'язане з появою подвійної бухгалтерії. Саме необхідність, на його думку, виявляти результати кожного факту господарського життя або група цих фактів проводила техніку запису в "дебет-кредит".

В середині XVII ст. Піетро Паоло Скалі (1755) розділив рахунки на три групи: власні (капіталу, прибутків і збитків, результатів), майнові і кореспондентів (дебіторів і кредиторів).

В. Контруль'ї виклав порядок заповнення рахунку Збитків і прибутків і вказав, що сальдо повинно переноситись на рахунок Капіталу. Л. Пачолі діяв аналогічним чином, але більшість бухгалтерів обходились без цього рахунку. Наприклад, А. Казанова прибуток від господарської діяльності відображав по кредиту рахунку Капіталу. Тільки Москетті показав, що рахунок Збитків і прибутків є філіалом рахунку Капіталу і, отже, на цей рахунок поширюються всі правила записів, які відносяться до рахунку Капіталу.

Порядок обліку фінансових результатів був досить різноманітний. Так, Баррем для відображення кінцевого фінансового результату вважав можливим застосування одного із трьох рахунків: або Збитків і прибутків, або Капіталу, або Заключного балансу, але сам він наполягав на змішаному варіанті. Також він пропонував записувати тільки поточні результати господарської діяльності: прибуток від продажу товарів, витрати обігу і т.п., а непередбачувані, випадкові витрати і доходи пропонував відносити на рахунок Капіталу.

В подальшому А. Файно відстоював другий варіант, так як, з його точки зору: результати це і є зміни капіталу; відсутність спеціального рахунку Збитків і прибутків та інших результативних рахунків скорочує число облікових записів і рахунок Капіталу, в його варіанті концентровано, в одному місці відображає фактичний стан капіталу на будь-який момент, однак переважним був перший варіант. Нарешті, Кіне висунув ідею виведення кінцевих результатів, пов'язаних з продажем готових виробів (товарів), на окремих

аналітичних рахунках. На дебет цих рахунків списувалась покупна вартість (або собівартість) проданих виробів, на кредит - продажна.

Проблеми визначення фінансових результатів хвилювали і німецьких бухгалтерів. "Німці, - писав Ян Імпін, - прекрасно ведуть свої книги і дуже акуратно заносять записи; вони цьому навчились у італійців". Ідея німецького обліку зводилась, насамперед, до розкриття внутрішніх розрахунків з матеріально відповідальними особами - факторами. В 1531 році Іоганн Готліб зробив спробу застосувати італійську бухгалтерію в рамках німецької факторної. Продовжувачами синтезу німецьких і італійських ідей були видатні німецькі бухгалтери Вольфганг Швайкер (1549) і Христоф Хагер (1654).

Вивчаючи співвідношення доходу і витрат, Дж. Дзаппа прийшов до формулювання положення, яке ми можемо визначити як постулат Дзаппи: з бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а затрати сумнівні.

Це обумовлено тим, що доходи витікають із документів на реалізацію товарів і послуг, а величина затрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору адміністрацією різноманітних методологічних прийомів. Доходи визначаються об'єктивно, витрати, пов'язані з обчисленням собівартості, - суб'єктивні. Звідси і величина прибутку, в тому числі і неоподаткованого, умовна.

Таким чином, Дзаппа підвів підсумок п'ятивіковим досягненням італійської облікової школи і заклав основи її майбутніх досягнень. В цілому для італійців був характерний підхід до обліку, який трактували в тому дусі, що балансова величина прибутку повинна бути тотожна оподатковуваній сумі, що повністю відповідало юридичному трактуванню обліку.

У системі реформування податкової політики, і зокрема системи оподаткування, особлива роль належить податковому обліку, який є важливою підсистемою бухгалтерського обліку. Податковий облік у нашій державі був запроваджений Законом України "Про внесення змін до Закону України " Про оподаткування прибутку підприємств" (травень 1997 р.).

Професор Ф.Ф. Бутинець вважає, що в основі розбіжностей між податковим трактуванням і економічною природою господарської діяльності лежать економічні принципи господарських операцій.

В підручнику Бутинця окрім визначення валовий дохід (дохід, який містить у собі економічну вигоду, яку підприємство одержало, або має одержати) і чистий дохід (зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо) можна знайти, що таке справжній дохід. На думку автора справжнім доходом є чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів або податків з обороту та інших вирахувань з доходу. А дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів. В залежності від місця виникнення доходу Бутинець розрізняє доходи центрів інвестицій, центрів прибутку та загальний дохід підприємств [53].

За багаторічну історію обліку виникало багато різних точок зору щодо обліку прибутку, але майже всі вчені погоджувались з тим, що основна мета обліку – це визначення фінансових результатів, виявлення та розкриття причин утворення прибутку і виникнення збитків. Однак і на сучасному етапі існує багато проблем, пов'язаних з визначенням прибутку, його обліком та відображенням у звітності. П. А. Костюк характеризує прибуток так: «Прибуток – частина чистого доходу, що залишається в розпорядженні господарюючих підприємств та організацій» [54]. А. Н. Кузьмінський вважає, що «... Внаслідок підприємницької діяльності підприємство отримує прибуток (різницю між продажною вартістю реалізованої продукції та її фактичною собівартістю)...», тобто різницю між доходом та витратами [55].

В. В. Сопко визнає дохід як елемент діяльності – операційної, фінансової або інвестиційної – якщо відбулася подія його визнання на основі економічного змісту господарської операції та юридичного оформлення[56].

А. О. В. Лишиленко визнає дохід під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена[57].

Л. П. Кулаковська, вважає, що метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Звідси отримання доходів прямо пропорційно впливає на суму отриманого прибутку, тобто на досягнення основної мети підприємництва. Тому всі об'єкти підприємницької діяльності прагнуть одержати якнайкращі результати за цими показниками[58].

Також автор зазначає про поняття "дохід", яке є надзвичайно розповсюджене, широко вживане і, в той же час, дуже багатозначне.

У широкому тлумаченні цього слова "дохід" означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку.

Г. В. Нашкерська, керуючись П(с)БО 17 наводить визначення облікового прибутку та податкового. Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період. Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена з податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [59].

П. М. Гарасим подає уточнення, чим валові доходи за своїм змістом відрізняються від доходів за реалізовану продукцію чи власне валового доходу як економічної категорії. Якщо валовий дохід є новоствореною вартістю (за сумарним обчисленням дорівнює фонду оплати праці та прибутку підприємства), а доходи від реалізації є лише за умовою

відвантаження продукції, робіт, послуг, то валові доходи – це інша економічна категорія, яка застосовується тільки у податковому обліку[60].

А ознайомившись з Економічною енциклопедією, ми знайшли два визначення доходу. Дохід – це різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції; гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності. В свою чергу прибуток розглядається, як перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу товару і витратами капіталу на її виробництво [61].

Доволі змістовну характеристику фінансовим результатам з точки зору бухгалтерського, податкового у управлінського обліку розглянуто в працях Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко, Н. О. Козицької [79; 80; 81; 82; 83; 84; 85; 86; 87; 88]

До 2000 року фінансовий результат на підприємствах України визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації і повною собівартістю продукції. В основі такого підходу до фінансового результату була теорія додаткової вартості К. Маркса. При цьому і трактування предмета бухгалтерського обліку пов'язувалося із процесами господарської діяльності як складовими процесу розширеного відтворення [62]. На нашу думку, таке розуміння фінансового результату, а також предмета бухгалтерського обліку забезпечувало розробку досить жорсткої системи контролю за використанням і збереженням державної власності, яка, зауважимо, добре виконувала свої функції.

Сьогодні також існують проблеми в обліку фінансових результатів, а саме в тому, що за П(С)БО та за податковим законодавством отримуються різні показники прибутку. Тому необхідно дослідити та вирішити

проблеми практичної реалізації методики узгодження бухгалтерського та податкового прибутків.

С. Зубілевич та О. Мельохіна розглядають техніку складання річної фінансової звітності та коментують вплив на неї вимог наказів Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку». Як відомо, перед складанням річної фінансової звітності слід провести інвентаризацію. Пропозиції інвентаризаційної комісії щодо справедливої та ліквідаційної вартості основних засобів (залишкова вартість яких дорівнює нулю) після її затвердження керівником підприємством використовуються для її переоцінки у порядку передбаченому П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 17, абз. другий), а також для уточнення суми, що підлягала амортизації, і є підставою для коригування зносу, нарахованого у попередні роки. Таке коригування слід розглядати як виправлення помилки, оскільки до 2004 р. при визначенні балансової оцінки основних засобів фактично ігнорувалися вимоги чинного П(С)БО 7. Саме тому коригування показника накопиченої амортизації здійснюється у кореспонденції з кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки(непокриті збитки)». При цьому не слід забувати про відповідне коригування відстроченого податку на прибуток, оскільки податкова база і балансова вартість таких основних фондів відрізнятимуться на суму ліквідаційної вартості до моменту списання їх з балансу у фінансовому обліку [63].

В. Моссаковський також розглядає функції інвентаризації, які дають можливість у кінці звітного періоду розрахувати величину отриманого прибутку за звітний період. Якщо з вартості активів на кінець звітного періоду, виявлених за допомогою інвентаризації, вирахувати заборгованість перед фізичними та юридичними особами та капітал власників на початок звітного періоду[64]. Тобто прибуток за В. Моссаковським визначається за формулою 1.2:

$$\Pi = A - Z - K, \quad (1.2)$$

де Π – прибуток за звітний період;

A – активи на кінець звітного періоду;

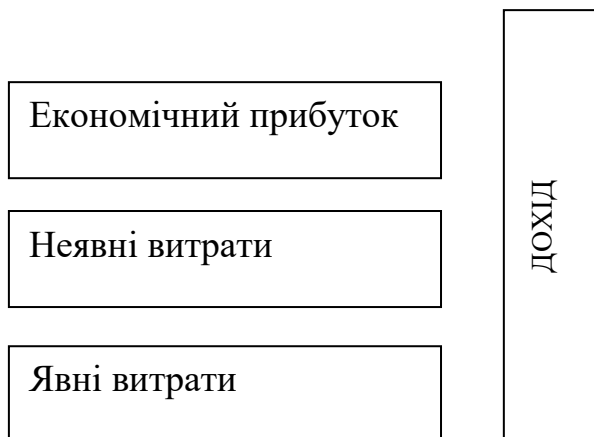
$З$ – заборгованість перед фізичними та юридичними особами на кінець звітного періоду;

K – капітал власників на початок звітного періоду.

Н. Менкью пише, що «економіст обчислює економічний прибуток фірми і всіх альтернативних витрат упущених можливостей виробництва товарів і послуг, що поставляються фірмою. Бухгалтер обчислює бухгалтерський прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і винятково явних витрат виробництва [65].

Відмінність бухгалтерського й економічного підходу Н. Менкью ілюструє в такий спосіб, що відображений на рисунку 1.2.

Погляд економіста на фірму



Погляд бухгалтера на фірму

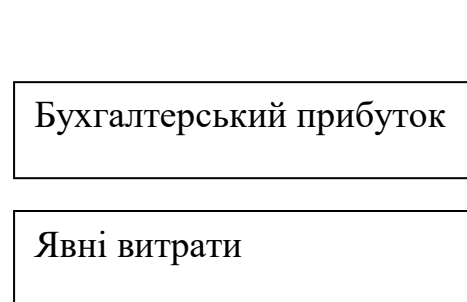


Рисунок 1.2 Відмінність бухгалтерського й економічного підходу до прибутку за Н. Менкью [65].

Як бачимо, бухгалтерський прибуток перевищує економічний, оскільки в бухгалтерському обліку не відображено неявні витрати, що характеризують упущену можливість. Тому для обчислення економічного прибутку і призначений управлінський облік, у якому відображуються всі

релевантні витрати підприємства, як явні (дійсні), так і неявні (упущена вигода).

Звідси:

$$\text{Економічний прибуток} = \text{Потік коштів} - \text{Економічна амортизація} \quad (1.3)$$

Оскільки бухгалтерська й економічна амортизація звичайно відрізняються, оцінка рентабельності операцій підприємства на основі даних бухгалтерського обліку може вводити в оману. Це, зокрема, підтверджують розрахунки, наведені Р. Брейлі і С. Майєрсом [66].

Сергій Голов констатує власну думку щодо відмінності бухгалтерського й економічного прибутку, яка зумовлена не тільки наявними витратами, а й відмінністю в підходах до обчислення явних витрат, зокрема амортизаційних відрахувань. Тому він уточнює схему, наведену в книзі Н. Менкью і представляє її в такий спосіб, що відображений на рисунку 1.3.

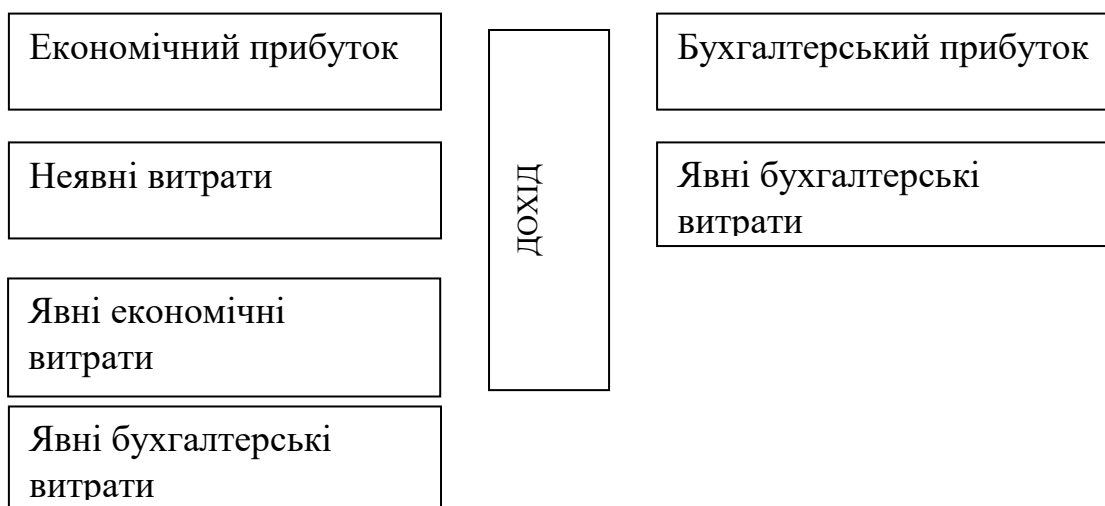


Рис. 1.3 Відмінність бухгалтерського й економічного підходу до прибутку

Щодо теоретичних аспектів формування фінансових результатів з метою оподаткування податком на прибуток, то в зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу та систематичними коригуваннями третього розділу,

науковці і аналітики зосередились на особливостях формування податкової бази та пов'язаними з цим процесом недоліках.

1.3 Теоретичні підходи аналітичного забезпечення фінансових результатів

Для виявлення оптимального набору показників економічного аналізу фінансових результатів необхідним є урахування їх значення для окремих груп користувачів результатів такої аналітичної роботи. Дані економічного аналізу фінансових результатів можуть використовуватися як внутрішніми, так і зовнішніми стосовно досліджуваного підприємства суб'єктами. Різні групи користувачів результатів економічного аналізу в даній сфері будуть цікавити різні показники. З огляду на це, В.В. Ковальов [67] виділяє чотири групи осіб, що мають пряме або опосередковане відношення до діяльності фірми, інтереси яких зачіпаються в процесі формування, розподілу і використання фінансових результатів. Так, В.В. Ковальов [67], "до першої групи відносить лендерів — економічні суб'єкти, що позичають підприємству грошові кошти на платній, поворотній і довгостроковій основі з метою отримання доходу у вигляді відсотків" та зазначає, що об'єктом їх інтересу є "прибуток до вирахування відсотків і податків, адже саме з прибутку лендери отримують свій дохід від вкладених у підприємство коштів. У більшості економічно розвинених країн сплачені відсотки в певних межах визнаються витратами і включаються в собівартість продукції підприємства і таким чином зменшують тиск податкового преса на організацію".

Другу групу автор [67] характеризує з точки зору держави, адже "зацікавленість держави цілком зрозуміла: чим вище величина прибутку до вирахування податків і обов'язкових платежів, тим більше податків акумулюється в бюджетах різних рівнів". Третя група, відповідно до даного підходу — це власники, визначальним об'єктом інтересу яких є "чистий

прибуток, адже лише відповідно до їх рішення він капіталізується або ж споживається". Натомість, до останньої групи суб'єктів, що зацікавлені в формуванні, розподілу та використанні фінансових результатів та результатів їх аналізу, В.В. Ковальов [67] відносить "найманих працівників та контрагентів (постачальників і кредиторів) підприємства". Однак об'єднувати зовнішніх та внутрішніх суб'єктів є недоцільним, що в першу чергу, обумовлено їх різними інтересами щодо даного питання. В свою чергу, наймані працівники не мають прямої зацікавленості в фінансових результатах діяльності підприємства, адже отримують заробітну плату, яка включається до величини витрат (адміністративних, збутових, інших) або до собівартості продукції чи послуг. У розвинених країнах світу, звичайно, є практика виплати додаткових відсотків від величини отриманого прибутку працівникам, однак для вітчизняних підприємств вона є нехарактерною. Основним інформаційним джерелом про фінансові результати є дані відображені у фінансовій звітності, регістрах аналітичного та синтетичного обліку. При цьому доступ до них мають не всі рівні управління підприємством, а зовнішні користувачі обмежені лише фінансовою звітністю. Враховуючи потребу системи управління в інформації про результати діяльності підприємства, деякими науковцями було запропоновано моделі інформаційного забезпечення управлінської діяльності даними про фінансові результати, яку визначено як сукупність інструментів і методів, притаманних окремим елементам її логічної структури, що забезпечують процес збирання, реєстрації, опрацювання інформації на етапі бухгалтерського обліку, контроль і перевірку у процесі внутрішнього контролю, а також аналіз, планування, прогнозування на етапі аналітичної роботи з метою надання користувачам достовірної і неупередженої інформації про результати діяльності.

За методикою МСФЗ [68] "основними користувачами фінансової звітності є: інвестори, які вкладають капітал (що несуть певний ризик), а також їх консультанти, яких цікавить ризик і прибутковість від своїх інвестицій, їм необхідно знати, чи варто придбавати, утримувати або продавати інвестиції (а

також здатність компанії виплачувати дивіденди); працівники та їх представники — зацікавлені в стабільності і рентабельності своїх роботодавців. Для них також важлива оцінка здатності компанії забезпечувати зайнятість і виплату заробітку і пенсійних винагород, пенсійні виплати і зайнятість; позикодавці - кредиторам необхідно знати, чи будуть надані ними позики і відсотки по ним виплачені в встановлені терміни; та уряд, представлений різними міністерствами". Розробники положень МСФЗ використовують, вважаємо достатньо обмежений та спрощений підхід в розподілі груп користувачів фінансової інформації, що унеможливорює врахування та розуміння цілей і інтересів всього кола суб'єктів, який є, на практиці, ширшим відповідно, у даних економічного аналізу фінансових результатів.

Вважаємо, що користувачів даних економічного аналізу фінансових результатів доцільно поділяти в залежності від їх доступу до суб'єкта господарювання в цілому, та доступу до достовірної інформації про реальний фінансовий стан підприємства, зокрема, тобто на внутрішніх та зовнішніх. Це обумовлено тим, що зовнішні суб'єкти мають доступ до обмеженої інформації, зокрема, в тій частині, що характеризує діяльність підприємства та розкривається в офіційній фінансовій звітності. В свою чергу, внутрішні користувачі мають доступ до закритої інформації, яка може представляти собою комерційну таємницю. Актуальність такого поділу також підтверджується тим, що більшість вітчизняних суб'єктів нівелюють законодавчо встановленими нормами, маскуючи деякі нюанси своєї діяльності з метою оптимізації податкового навантаження. Таким чином, офіційна фінансова звітність не завжди розкриває реальний стан господарюючого суб'єкта. Однією із важливих помилок управлінського персоналу на деяких підприємствах є використання даних фінансової звітності для цілей управління, однак у такому випадку управлінські рішення приймаються без урахування натуральних показників діяльності, базуючись лише на вартісних, також використовуються лише облікові дані, в той час коли важливого значення набувають дані необлікового характеру, які не відображаються в обліково-

фінансовій звітності, (наприклад, терміни погашення кредиторської заборгованості, або своєчасність надходження виручки від покупців, плинність кадрів тощо), але мають суттєвий вплив на подальші управлінські дії.

Думку щодо поділу користувачів на внутрішніх і зовнішніх висловлює І.А. Бланк [69] та зазначає, що "коло основних користувачів фінансової інформації підприємства може бути представлений таким чином: внутрішні користувачі (керуючі (директори) підприємства; фінансові менеджери всіх рівнів; власники (акціонери) підприємства; інші внутрішні користувачі); зовнішні користувачі (кредитори підприємства; потенційні інвестори; контрагенти підприємства по операційній діяльності; податкові органи; аудиторські фірми; залучаються, фінансові консультанти та експерти; фондова біржа (при котируванні на ній цінних паперів, емітованих підприємством); інші зовнішні користувачі)". З огляду на зазначене вище, необхідно визначитися з економічними цілями окреслених вище користувачів з метою формування методики економічного аналізу фінансових результатів з урахуванням тих показників, що є затребуваними кожним окремим суб'єктом-користувачем результатів аналітичної роботи щодо оцінки фінансових результатів. Зокрема О.А. Дроздов та Л.Ф. Уварова [70] окреслили цілі й потреби деяких груп користувачів фінансової інформації з зазначенням методики, що забезпечуватиме потреби окремих груп (табл. 1.4).

Визначені економічні цілі та основні методики задоволення потреб користувачів у фінансовій інформації, за О.А. Дроздовим та Л.Ф. Уваровою [70], обумовлюють різноманітність задач та етапів та напрямів економічного аналізу результатів діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема Полісюк Г.Б. і Коноваленко І.Є. [71] до основних завдань аналізу фінансових результатів відносять: "аналіз складу і динаміки прибутку; аналіз фінансових результатів від звичайних видів діяльності; аналіз фінансових результатів від інших видів діяльності; аналіз розподілу і використання". Натомість, Г.В. Савицька [72] стверджує, що "основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності є: визначення можливостей одержання прибутку відповідно до

наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку динаміки; визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку"

Таблиця 1. 4

Цілі користувачів фінансової інформації та основні методики їх задоволення за О.А. Дроздовим та Л.Ф. Уваровою

Назва групи користувачів	Економічна ціль	Основні методики задоволення потреб в фінансовій інформації
1. Власники	Максимізація економічного добробуту (На основі зростання ринкової вартості підприємства)	- оцінка змін в максимізації ринкової підприємства; - оцінка доцільності здійснених витрат і досягнутих результатів; - оцінка фінансової стійкості підприємства; - аналіз непродуктивних витрат і втрат; - обґрунтоване прогнозування фінансової спроможності підприємства та ін.
2. Топ-менеджери	Зростання доходів, незалежність	- оцінка змін у фінансових результатах і рентабельності підприємства; - аналіз ділової активності підприємства; - аналіз причин зниження ефективності діяльності підприємства, виявлення резервів її підвищення; - обґрунтоване прогнозування фінансової спроможності підприємства тощо
3. Фінансові менеджери	Зростання доходів	- оцінка фінансового стану підприємства; - організація обороту грошових коштів; - оцінка взаємозв'язків з учасниками фінансових відносин; - виявлення причин погіршення фінансового стану фірми, недоліків в грошовому обороті, в фінансових відносинах, а також резервів вдосконалення організації фінансів підприємства; - обґрунтоване прогнозування фінансової спроможності підприємства тощо
4. Кредитори	Отримання відсотків на надані в кредит кошти	оцінка кредитоспроможності підприємства
5. Прямі інвестори	Максимізація економічного добробуту (На основі	- оцінка і прогнозування змін в максимізації ринкової вартості підприємства;

	зростання ринкової вартості підприємства)	- оцінка доцільності здійснених витрат і досягнутих результатів; - оцінка фінансової стійкості підприємства; - аналіз непродуктивних витрат і втрат; - обґрунтоване прогнозування фінансової спроможності підприємства та ін.
6. Портфельні інвестори	Отримання доходу на інвестований капітал	- оцінка змін фінансових результатів і рентабельності підприємства; - оцінка фінансової стійкості підприємства; - обґрунтоване прогнозування фінансової спроможності підприємства та ін.
7. Постачальники (контрагенти)	Отримання прибутку	- оцінка ліквідності та платоспроможності підприємства; - аналіз фінансової стійкості підприємства; - оцінка фінансових результатів і рентабельності, ділової активності підприємства; - обґрунтоване прогнозування змін в фінансовому стані підприємства
8. Податкові органи	Збільшення бази оподаткування	- оцінка правильності обліку, визнання і формування фінансових результатів діяльності підприємства, змін цих результатів; - оцінка змін в майновий стан підприємства

Однак такі підходи є дещо обмеженими, зважаючи на їх загальний характер, адже для кожної із груп стейхолдерів економічного аналізу діяльності підприємства — завдання розширюються або ж скорочуються та в цілому змінюються в напрямку конкретних показників, що є необхідними для кожної із груп зацікавлених сторін у результатах такої аналітичної роботи. Адже як зазначають Н.О. Власова та І.Ю. Мелушова [73, с. 154], що "результативність господарської діяльності підприємства в сучасних умовах в значній мірі залежить від аналізу фінансових результатів. Фінансові результати, як взаємопов'язана система показників, найповніше відображають інтереси різних суб'єктів господарського процесу на різних етапах формування і використання, що підвищує їх значущість в системі управління підприємством". Зважаючи на це, виникає необхідність визначення місця економічного аналізу фінансових результатів в загальній структурі економічного аналізу ефективності діяльності підприємств. Таким чином, необхідно визначити, які результати економічного

аналізу результативності та ефективності діяльності суб'єктів господарювання є необхідними для різних стейкхолдерів — зацікавлених сторін.

Як зазначає І. Ворончак [74], "зацікавлені сторони по відношенню до організації можуть бути як зовнішніми, так і внутрішніми. До зовнішніх зацікавлених сторін відносяться клієнти, кредитори, постачальники, представники органів державної та місцевої влади, громадські організації, засоби масової інформації, а серед внутрішніх зацікавлених сторін називають власників, вище керівництво, робітників".

З огляду на це, вважаємо, що найбільш повно охарактеризувати господарську діяльність можна за допомогою здійснення наступних напрямів аналізу:

- аналіз фінансових результатів;
- аналіз економічного потенціалу підприємства;
- аналіз розвитку та результативності підприємства;
- оцінка ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Здійснення економічного аналізу діяльності підприємства в зазначених напрямках дозволить комплексно оцінити підсумки роботи підприємства та виявити причини відхилень від запланованих показників, а також резерви підвищення результативності діяльності, що стане основою для прийняття раціональних, оптимальних та ефективних управлінських рішень.

На основі дослідження праць вчених, окреслених вище, доцільно охарактеризувати напрями аналізу господарської діяльності та визначити в цьому контексті місце економічного аналізу фінансових результатів. Як стверджує І.А. Бланк [75, с. 48], "серед основних напрямів формування показників моніторингу виділено моніторинг формування та використання фінансових результатів, що відповідає загальним напрямам в управлінні фінансовими результатами підприємства". Комплексну систему економічного аналізу результатів діяльності підприємства в залежності від інформаційних потреб різних стейкхолдерів наведено на рисунку 1.4.

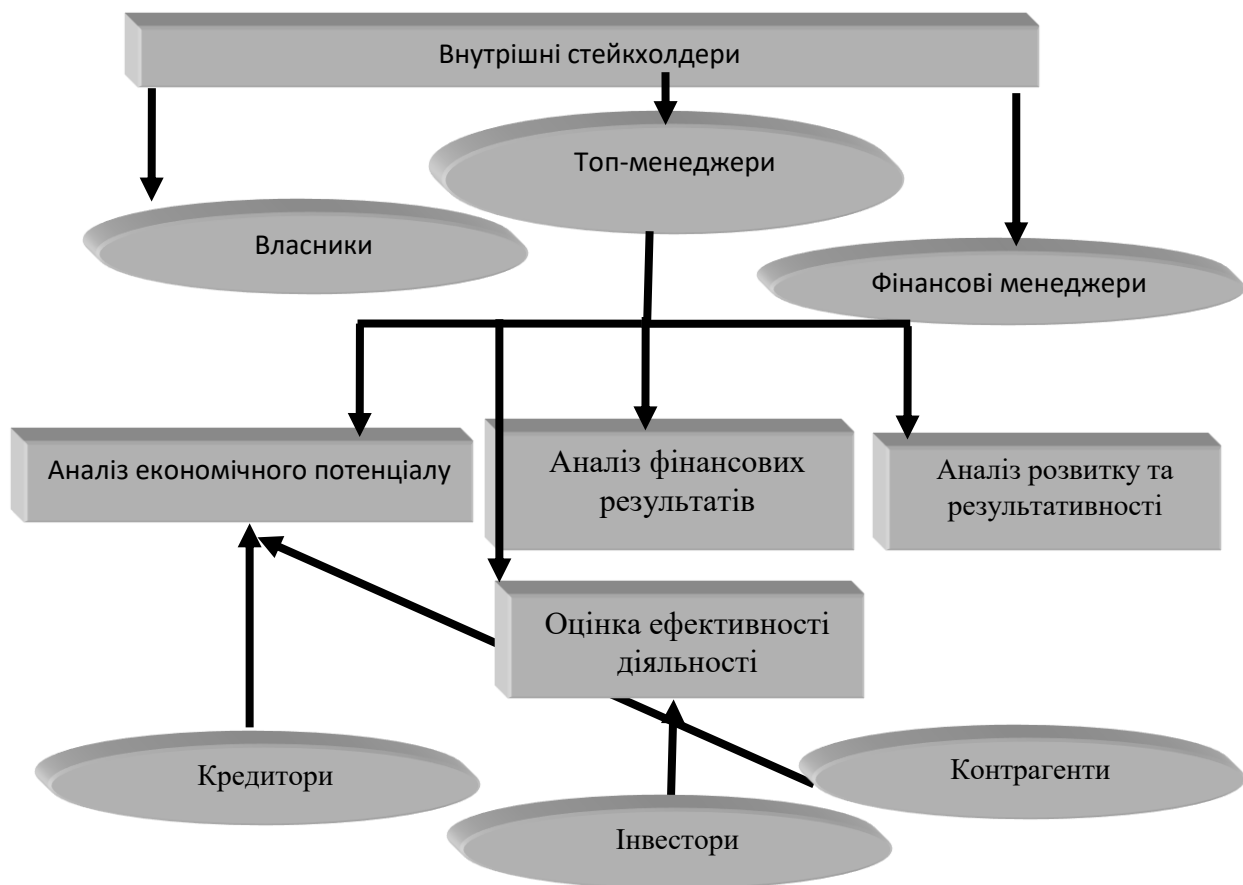


Рисунок 1. 4 Комплексна система економічного аналізу результатів діяльності підприємства в залежності від інформаційних потреб різних стейкхолдерів

З огляду на визначені напрями аналізу діяльності підприємства в розрізі інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх стейкхолдерів, необхідним є розробка інформаційно-методичного забезпечення кожного із зазначених напрямів аналізу та визначення конкретних показників, що характеризуватимуть діяльність підприємства та процедур їх виявлення з використанням величини фінансових результатів та взаємопов'язаних з ними показників доходів та витрат підприємства. Слід зазначити, що обґрунтування методики здійснення економічного аналізу в окреслених напрямках повинні розроблятися з урахуванням особливостей методології системи

бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів та формування показників фінансової звітності, адже це є головним джерелом інформаційного забезпечення економічного аналізу. Необхідність урахування особливостей бухгалтерського обліку обумовлено можливостями вибору суб'єктами господарювання методів обліку окремих операцій, що безпосередньо або опосередковано впливають на величину фінансових результатів.

Основними елементами моделі інформаційного забезпечення щодо фінансових результатів визначено облік та аналітичну обробку результатів, об'єднаних через обліково-аналітичну систему. Практична реалізація передбачає виконання п'яти послідовних етапів руху інформації про результати діяльності: фіксація фактів здійснення операцій, формування звітності, перевірка достовірності звітної інформації про фінансові результати, аналіз одержаних даних, прийняття рішень. Необхідність включення етапу внутрішнього контролю при формуванні інформації про фінансові результати зумовлена потребою в забезпеченні якості інформації, головними вимірами якої є релевантність, надійність, достовірність.

Вивчення організації аналітичного дослідження фінансових результатів та розгляд його методичного забезпечення дозволило обґрунтувати комплексний підхід до аналізу фінансових результатів за даними фінансової звітності. За результатами проведеного дослідження виокремлено такі функції економічного аналізу: реалізація рішень та моніторинг.

Суть функції реалізації рішень полягає у забезпеченні користувачів різних рівнів управління результатами аналітичного дослідження для прийняття ними управлінських рішень що впливають на об'єкт аналізу. При цьому важливим є контроль за ефективністю виконання прийнятих рішень за результатами і пропозиціями проведеного дослідження, що забезпечуватиметься реалізацією функції моніторингу. На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об'єктивно відображає потреби та завдання усіх суб'єктів аналізу. З огляду на це сформовано

комплексний підхід до аналізу фінансових результатів, який включає стадії організації дослідження необхідні для максимального забезпечення ін

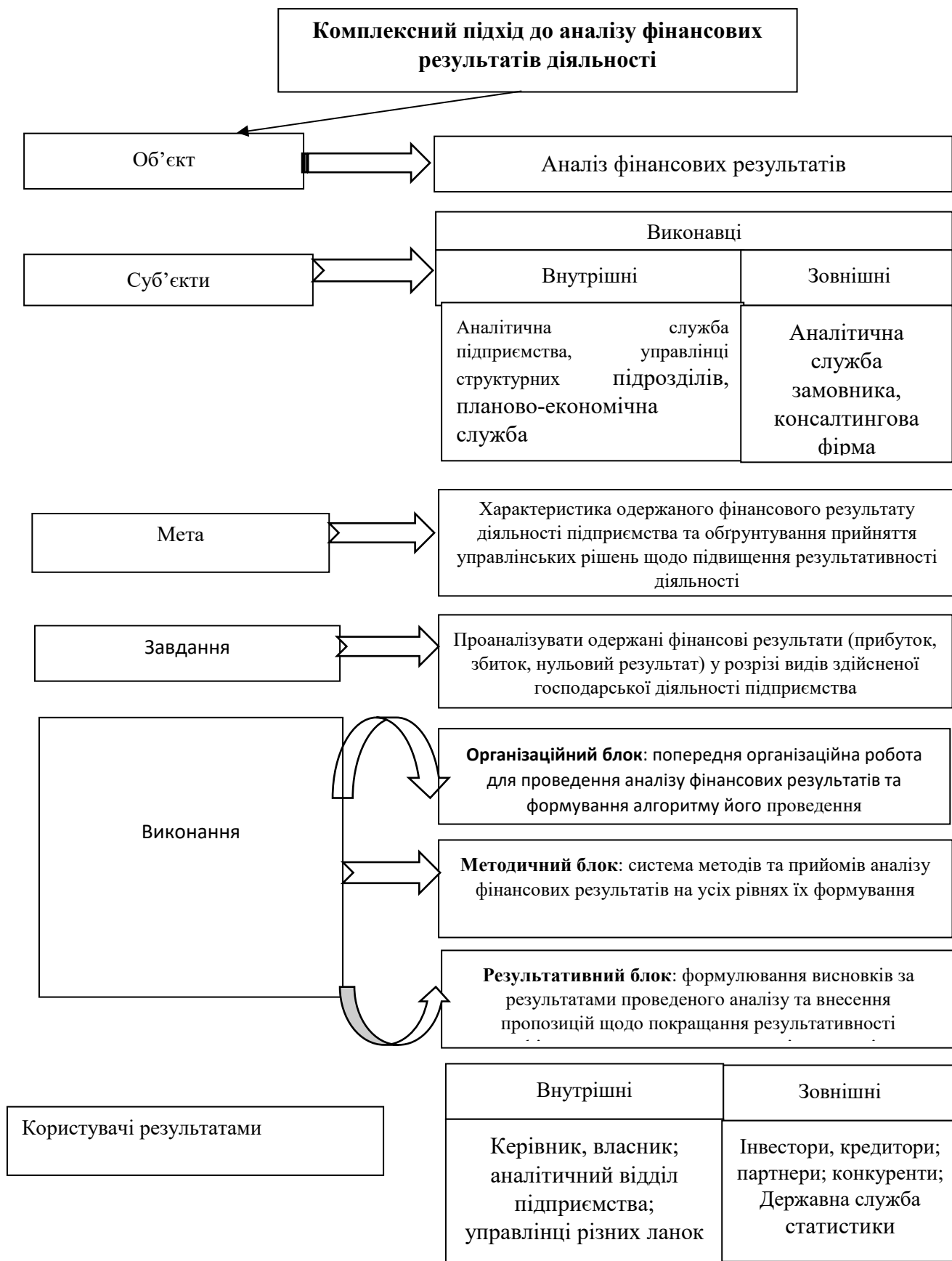


Рисунок 1.5 Комплексний підхід до аналізу фінансових результатів

формаційних потреб усіх суб'єктів управління (рис. 1.5).

Комплексний підхід забезпечується трьома блоками: організаційним – реалізовується через розроблений алгоритм проведення аналізу, який складається з послідовних етапів, об'єднаних у відповідні стадії; методичним – забезпечується п'ятьма основними системами (горизонтального, вертикального, порівняльного, факторного аналізу та дослідження беззбиткової діяльності), що застосовуються при попередній, поточній та підсумковій формі аналітичного дослідження; результативним.

Дослідження існуючих факторів впливу на результативність діяльності дозволило виокремити класифікаційну групу факторів за ступенем впливу на результат: формуючі (ціна, обсяг реалізації, собівартість реалізації, рівень товарності, постійні та змінні витрати) та додаткові (ресурсне забезпечення, ефективність використання капіталу, місце фірми на ринку, організація управління, фінансова політика), що дозволило систематизувати фактори впливу відповідно до можливого застосування методик факторного аналізу.

Базуючись на традиційному підході до факторного аналізу Ратушною О. П. запропоновано методику розрахунку впливу факторів на прибуток (збиток) основної діяльності підприємства, яка наведена в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Складові факторного аналізу прибутку (збитку) основної діяльності підприємства

Фактор впливу	Формула розрахунку
Загальна зміна прибутку (збитку), у тому числі:	$I_{\text{п}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_{31}) / K_0(\Pi_0 - C_0 - B_{30})$ $\Delta\Pi = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_{31}) - K_0(\Pi_0 - C_0 - B_{30})$
вплив обсягу реалізації	$I_{\text{пк}} = K_1(\Pi_0 - C_0 - B_{30}) / K_0(\Pi_0 - C_0 - B_{30})$
вплив ціни реалізації	$I_{\text{пц}} = K_1(\Pi_1 - C_0 - B_{30}) / K_0(\Pi_0 - C_0 - B_{30})$ $\Delta\Pi_{\text{ц}} = K_1(\Pi_1 - C_0 - B_{30}) - K_0(\Pi_0 - C_0 - B_{30})$
вплив виробничої собівартості	$I_{\text{пс}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_{30}) / K_0(\Pi_1 - C_0 - B_{30})$ $\Delta\Pi_{\text{с}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_{30}) - K_0(\Pi_1 - C_0 - B_{30})$
вплив витрат на збут	$I_{\text{вз}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_{31}) / K_0(\Pi_1 - C_1 - B_{30})$ $\Delta\Pi_{\text{вз}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_{31}) - K_0(\Pi_1 - C_1 - B_{30})$
де K_0 і K_1 – обсяг реалізації продукції у базисному і звітному році відповідно, Π_0 і Π_1 – ціна реалізації одиниці продукції у базисному і звітному році, C_0 і C_1 – виробнича собівартість одиниці продукції у базисному і звітному році,	

V_{30} і V_{31} – витрати на збут одиниці реалізованої продукції у базисному і звітному році, П
 I – загальна зміна прибутку/збитку,
 P_{kI} – зміна прибутку/збитку під впливом обсягу реалізації,
 P_{cI} – зміна прибутку/збитку під впливом ціни реалізації,
 P_{sI} – зміна прибутку/збитку під впливом виробничої собівартості,
 P_{v3I} – зміна прибутку/збитку під впливом витрат на збут

Для дослідження впливу додаткових факторів доцільно застосовувати восьмифакторну мультиплікативну модель, яка дозволяє визначити вплив факторів на чистий прибуток (збиток) на всіх етапах його формування (формула 1.4):

$$ЧП = A \cdot Фв \cdot Ппр \cdot Фоз \cdot Рвв \cdot Кчд \cdot Кпв \cdot Ра, \quad (1.4)$$

де ЧП – чистий прибуток (збиток);

A – середньорічна вартість активів підприємства;

$Фв$ – фондоддача;

$Ппр$ – продуктивність праці;

$Фоз$ – фондоозброєність;

$Рвв$ – валова рентабельність виробничих витрат;

$Кчд$ – коефіцієнт окупності чистого доходу;

$Кпв$ – коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами;

$Ра$ – чиста рентабельність активів

Це дозволить визначити вплив на чистий прибуток (збиток) ресурсного забезпечення підприємства (середньорічна вартість активів, трудові ресурси, необоротні активи) та ефективність їх використання (фондоддача, фондоозброєність, продуктивність праці), комерційної рентабельності підприємства (валова рентабельність виробничих витрат, коефіцієнт окупності чистого доходу, коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами) та показника чистої рентабельності активів, який характеризує загальну ефективність діяльності підприємства.

Результати дослідження деяких науковців свідчать, що за значної кількості застосовуваних коефіцієнтів рентабельності, більшість із яких характеризують ефективність використання ресурсів, капіталу й активів за

значенням прибутку (збитку), виникає потреба в розширенні системи коефіцієнтного аналізу. Для оцінки господарської діяльності підприємства не лише за значенням чистого прибутку (збитку), а й за результатами змін у розмірі власного капіталу підприємства за звітний період (прибутки/збитки, які не враховані при визначенні фінансового результату) слід застосовувати

- коефіцієнт сукупної рентабельності активів (формула 1.5):

$$K_{cp} = SP/A, \quad (1.5)$$

де K_{cp} – коефіцієнт сукупної рентабельності активів;

A – середня вартість активів за період;

SP – загальний сукупний прибуток за період.

Даний коефіцієнт характеризуватиме загальний сукупний прибуток підприємства, одержаний на одну гривню середньорічної вартості активів;

-коефіцієнт зміни розміру власного капіталу, характеризує зміну розміру власного капіталу підприємства внаслідок проведення господарських операцій, а не операцій з власниками (формула 1.6):

$$K_{звк} = IСП/ВК, \quad (1.6)$$

де, $K_{звк}$ – коефіцієнт зміни розміру власного капіталу,

$ВК$ – середня вартість власного капіталу за період,

$IСП$ – інший сукупний прибуток за період.

Отже, застосування методики аналізу фінансових результатів, зокрема через комплексний підхід до його організації та проведення, поглиблення аналітичних розрахунків їх формування, де важливою складовою є факторний аналіз, розширює можливості системи управління діяльністю підприємств

Висновки до першого розділу

Таким чином, в першому розділі кваліфікаційної роботи, нами було досліджено економічну суть фінансових результатів та висвітлено теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів. З вище висловленого можна зробити такі висновки:

дослідженням економічної природи фінансових результатів діяльності в історичній хронології доведено необхідність комплексного підходу до визначення соціально-економічної суті фінансових результатів, який включає джерела, фактори та функції. Узагальнення економічних думок щодо фінансового результату в такому розрізі дозволяє поглибити знання щодо розвитку економічної категорії фінансових результатів. На протязі декількох століть економістами-класиками досліджувалась сутність поняття «прибуток» та висловлювались різні концепції його формування. В економічній літературі одні автори розглядають прибуток у вигляді заробітної плати, відсотку та ренти, інші стверджують, що – це відсоток на капітал. В марксистській літературі прибуток розглядається у вигляді перетвореної форми додаткової вартості, створеною найманою працею. В США та інших країнах з розвинутою ринковою економікою поширена концепція, за якою прибуток є винагородою за підприємницькі здібності. При цьому, на думку більшості авторів, головним джерелом прибутку є капітал.

Бухгалтерський прибуток, на якому базуються процеси прогнозування, контролю та прийняття управлінських рішень, насправді не відображає реальності, оскільки правила і принципи його визначення є відображенням певного ряду умовностей та обмежень, що можуть не відповідати дійсності. Такі поняття, як “реалізація”, “відповідність”, “нарахування”, “розподіл витрат” можуть бути визначені лише з позиції формулювання, адже для них нема аналогів у реальності, тому бухгалтерський прибуток, який становить

результат сумування позитивних і негативних складових, багато з яких не мають реального змісту, також його втрачає.

Неузгодженість методичних підходів у діючій нормативній базі щодо доходів, витрат, фінансових результатів, викликає необхідність виділення державного аспекту формування облікової політики, що дозволить забезпечити єдині методичні підходи до визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємств для цілей фінансової та податкової звітності.

Також в роботі, на підставі дослідження нормативно-правових документів, різноманітних розробок науковців наведено особливості обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів.

З'ясовано, що регулювання обліку фінансових результатів в Україні здійснюється рядом нормативно-правових актів. Вони мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях (конституційний, законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий), утворюючи при цьому в своїй сукупності систему нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів в Україні.

Виявлено, що нормативна невизначеність доходів та витрат призвела до того, що якими б добрими не були П(С)БО 15 та 16, в них відображено суб'єктивний підхід до складу витрат і доходів, а тому прибуток, визначений за правилами українського законодавства, не збігається з прибутком, визначеним за методологією інших країн. Крім того прибуток, який виявлено таким чином, не означає приросту багатства підприємства – збільшення його активів;

- недостатнім є лише списання на відповідні субрахунки з обліку фінансових результатів доходів та витрат певного напрямку діяльності. Потрібно визначення результату (прибутку чи збитку) за кожним видом діяльності, що в кінцевому підсумку формує єдиний якісний результат діяльності підприємства. Це, у свою чергу, потребує вдосконалення нормативної бази, а саме – Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

власного капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкції до нього;

- ускладнює проблему формування прибутку на підприємствах України додаткове заплутування податкового обліку того ж таки прибутку, зумовлене появою двох податкових прибутків - за законом і через розрахунок податкових різниць. Той прибуток що утворюється за допомогою бухгалтерських стандартів, зовсім не такий, як потрібно для податкової системи, а тому в доходи та витрати вноситься безліч дріб'язкових поправок.

Сформовано комплексну систему економічного аналізу оцінки результатів діяльності підприємства з урахуванням інформаційних потреб різних стейкхолдерів та визначено місце економічного аналізу фінансових результатів в структурі загальної оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання. Наведена система комплексного аналізу діяльності підприємства, що включає такі напрями: аналіз фінансових результатів; аналіз економічного потенціалу підприємства; аналіз розвитку та результативності підприємства; та оцінка ефективності діяльності суб'єкта господарювання є універсальною та може застосовуватися на різних підприємствах, незалежно від галузі та форми їх функціонування, і в свою чергу, дозволяє комплексно оцінити підсумки роботи підприємства, виявити причини відхилень від запланованих показників, а також резерви підвищення результативності діяльності, що, як наслідок, використовуватиметься як базис для прийняття раціональних, оптимальних та ефективних управлінських рішень.

Також результати аналізу за сформованими напрямками можуть бути використані як основа для формування стратегії розвитку підприємств та розробки конкретних тактичних кроків її реалізації, адже деталізовано характеризують діяльність суб'єкта господарювання із урахуванням суттєвих аспектів його діяльності.

РОЗДІЛ 2

ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» ТА ОЦІНЮВАННЯ ЙОГО ФІНАНСОВОГО СТАНУ

2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ "ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ"

Повна офіційна назва підприємства, яке досліджується – товариство з обмеженою відповідальністю «Побузький завод абразивів». Скорочена назва підприємства: ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ». Підприємство є юридичною особою і знаходиться за адресою: 26555, Кіровоградська область, Голованівський район, смт Побузьке, вул. Вокзальна, 4. Засновник і керівник Зарубін Вадим Олександрович.

Основними видами діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за КВЕД – 2010 є:

- 1) 23.91 Виробництво абразивних виробів;
- 2) 08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну;
- 3) 10.13 Виробництво м'ясних продуктів;
- 4) 23.61 Виготовлення виробів із бетону для будівництва;
- 5) 46.32 Оптова торгівля м'ясом та м'ясними продуктами;
- 6) 46.73 Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням .

Діяльність підприємства ґрунтується на основі Статуту підприємства, колективного договору. ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є юридичною особою від дня його державної реєстрації, майно підприємства складається з основних засобів та обігових коштів, має самостійний баланс, розрахунковий рахунок в банку. Органом управління на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є засновник. Підприємство має самостійний баланс, поточний рахунок в установі банку, печатку із своїм найменуванням.

Готовою продукцією підприємства являється абразивний порошок, який виробляється із гранульованих шлаків феронікелевого виробництва, шляхом методу грохоту і подальшого просіювання на ситах для виділення заданої фракції. Асортименту продукції підприємство більше не має.

Абразивний порошок приміняється в якості абразивного матеріала для струйної очистки металічних, бетонних, кирпичних та кам'яних поверхнях абразивно-струйними апаратами. Головними областями використання є різні галузі народного господарства (суднобудівельна, судоремонтна, нафтяна, металургічна, будівельна і т.д.). Це такі фірми як, ПрАТ «Іллічівський суднобудівний завод», ТОВ «Абразив-Сервіс», ТОВ «Моравтотранспорт», ТОВ «Кан 20», та інші. Також ТОВ «ПЗА» реалізує свій товар закордон, а саме – Молдова, Румунія, Туреччина та інші.

До готової продукції ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», тобто абразивного порошку, розроблені технічні умови ТУ 08.9-24712076-002:2015, які занесено до бази даних «Технічні умови України». В них і вказана інформація про область використання, нормативні посилання на технічні вимоги, вимоги безпеки, вимоги охорони навколишнього середовища та утилізація, правила приймання, методи контролю, упаковки та маркування, перевезення і зберігання.

На підприємстві ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» існує виробничий цех – це промислова діляниця. Контроль за нею покладено на технічного директора, а контроль за виробничим процесом здійснює начальник діляниці, якому підпорядковуються слюсар-ремонтники, водії, машиністи навантажувально-розвантажувальних машин, кранівник, підсобні робітники, прибиральник територій, стропальники, дробильник, енергетик. Особливості структури управління визначається багатьма технічними, економічними, соціальними факторами та іншими.

Організаційна структура підприємства визначається кількістю внутрішньовиробничих одиниць відділів, галузей, бригад. Розміри цих підрозділів характеризуються натуральними показниками і кількістю

працевдатних чоловіків, земельної площі, або виходом продукції в натуральному та вартісному виразі. В бухгалтерії здійснюється розподіл облікової роботи за функціональними відділами і за конкретними виконавцями. При функціональній структурі підрозділи бухгалтерії створюються за ділянками облікової роботи. Функціональний розподіл робіт дозволяє мати повне уявлення про хід облікових робіт, наближує до об'єктів, що обліковуються, створює умови для повного та рівномірного завантаження кожного облікового працівника.

Відділ збуту відповідає за пошук нових покупців, відправку товару за кордон.

Бухгалтерія відповідає за ведення бухгалтерського, оперативного, статичного обліку.

На рис.2.1 показано організаційну структуру ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

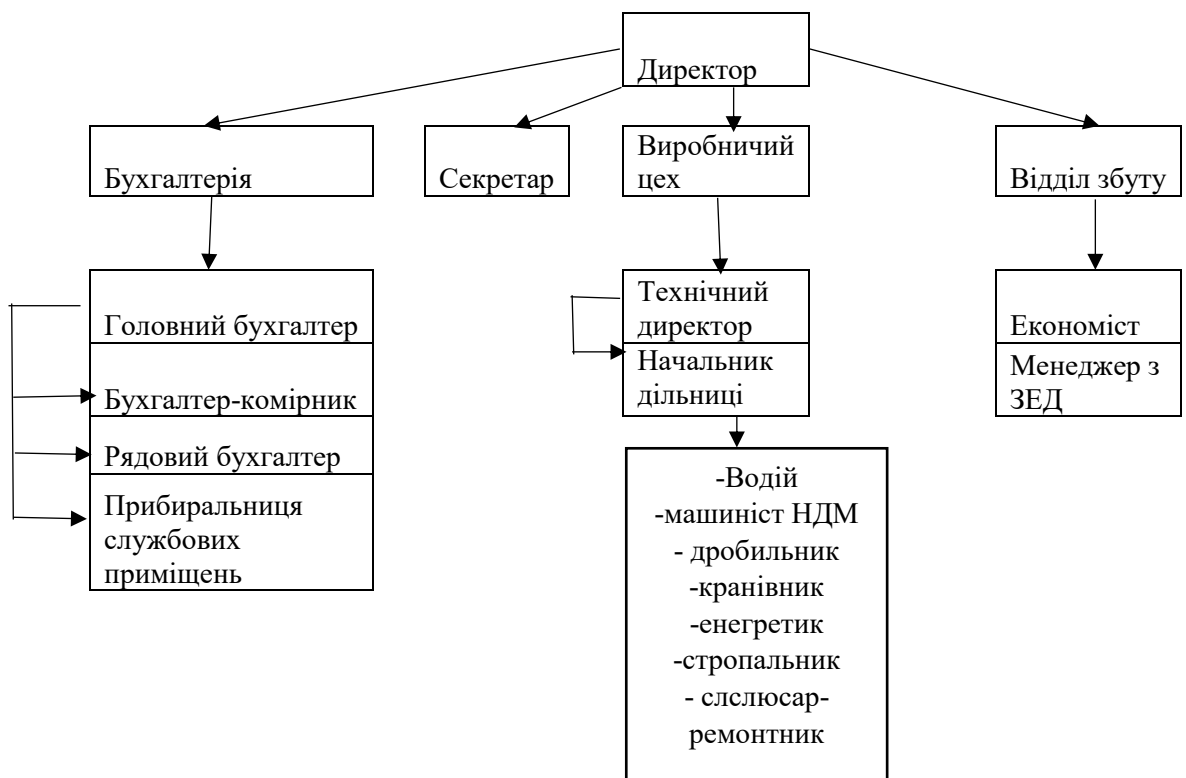


Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство ввело в штат підприємства посади бухгалтера та створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером

Щоб оцінити якість управління кадровим потенціалом підприємства, потрібно оглянути динаміку основних показників з управління персоналом ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», за 2017 – 2018 рр., а зокрема: кількість працюючих на підприємстві працівників, та їх склад – кількість та динаміка кадрів адміністративно – управлінського апарату, виробничих кадрів. Дані наведені у Таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка основних показників з управління персоналом підприємства
ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за 2017 – 2018 рр.

Показник	2017р.	2018р.	2018р.до 2017р.	
			Абс., +/-	Відн.,%
1	2	3	4	5
Кількість працюючих, чол.	21	32	11	152,3
В т. ч. адміністративно-управлінського	10	14	4	140
Виробничого персоналу, чол.	11	18	7	163,6

У 2018 році кількість працюючих збільшилась на 152,3% порівняно з 2017 р, причому збільшився виробничий персонал, введено нові штатні одиниці. Це зумовлено збільшенням клієнтської бази покупців, стабільним постачанням якісної сировини, виконанням плану із виробництва, виготовленням та продажом додаткової продукції, та заключенням угод на постачання готової продукції з іноземними країнами (Турція, Румунія і т.д.).

ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» діє на основі статуту. Статут є основним правовим документом, що регулює його діяльність. Статут визначає вид діяльності підприємства, його статус, статутний фонд, процес розділення прибутку, регулює зовнішньоекономічну і соціальну діяльність,

правила обліку і звітності перед державними органами, а також правила припинення діяльності підприємства.

Відповідно до статуту, головною метою ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є отримання прибутку шляхом здійснення господарських та інших видів діяльності, впровадження прогресивної технології, підвищення продуктивності праці.

В таблиці 2.2 наведені основні показники діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за 2017-2018 роки.

Таблиця 2.2

Основні показники діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за 2017-2018 роки

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018р.до 2017р., %	Відхилення 2018р.до 2017р., +/-
Прибуток, тис.грн.	539,1	166,1	-98,05	-373
Рентабельність	4,7	0,65	-658,6	-4,05
Витрати (операційні) тис.грн	11474,7	25612	+123,2	+14137,3
Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн	9430,5	19947,0	+111,52	+10516,5
Середньорічна чисельність робітників, чол.	19	21	+10,53	+2
Вартість основних виробничих фондів, тис.грн	462	3002	+549,78	+2540

За даними табл. 2.1 можна зробити наступні висновки: підприємство на сьогоднішній день є нерентабельним, прибуток у 2018 році у порівнянні з 2017 роком зменшився на 98,05 %, рентабельність знизилася на 658,6 %, що є наслідком збільшення операційних витрат на 123,2 %.

Вартість основних фондів в 2018 році порівняно з 2017 роком суттєво зросла на 549,78 %, що становить 2540 тис. грн, це свідчить про ріст підприємства. Натомість чисельність збільшилася на 10,53%, причому збільшився виробничий персонал, що дає можливість збільшити випуск продукції на підприємстві.

Залишкова вартість основних засобів підприємства на початок звітного 2018 року – 462 тис. грн., а на кінець звітного періоду – 3002 тис. грн.. Ступінь

знос основних засобів станом на 31.12.2018 року становить 86,11 % від первісної вартості.

Залишків коштів на розрахунковому рахунку та в касі підприємства станом на 31.12.2018 року підприємство не має.

Розрахунки по заробітній платі з працівниками проводяться своєчасно. Заборгованість станом на 31.12.2018 року становить 8,8 тис. грн., але порівняно з заборгованістю станом на 01.01.2017 року -124,9 тис. грн., зменшилася на 116,1 тис. грн.

Заборгованість по розрахункам з бюджетом знизилася на 7,6 тис. грн. і на кінець 2018 р. погашена повністю.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції складає 19947 тис. грн.

Собівартість реалізованої продукції складає 14469,1 тис. грн.

Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток): 57,1 тис. грн.

Обсяг виробництва і реалізації продукції є взаємозалежними показниками. В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженому попиті на перше місце висувається обсяг виробництва продукції. Але в міру насичення ринку і посилення конкуренції не виробництво визначає обсяг продажів, а навпаки, можливий обсяг продажів є основою розробки виробничої програми. Підприємство має виробляти тільки ті товари і в такому обсязі, які воно може реально реалізувати.

Основними завданнями аналізу обсягу виробництва і реалізації продукції є:

- оцінка динаміки основних показників обсягу, структури та якості продукції;
- перевірка збалансованості і оптимальності планованого виду продукції, а також оцінка реальності і напруженості виробничих показників;
- визначення впливу факторів на зміну величини цих показників.

Аналіз динаміки виробництва і реалізації продукції починається з вивчення динаміки випуску і реалізації продукції на основі розрахунку базисних і ланцюгових темпів зростання і приросту.

Базисні темпи зростання визначаються ставленням кожного наступного рівня до першого року динамічного ряду, а ланцюгові - до попереднього. Оперативний аналіз виробництва і відвантаження продукції здійснюється на основі розрахунку, в якому відображаються планові і фактичні відомості про випуск і відвантаження продукції за обсягом та асортиментом за день, наростаючим підсумком з початку місяця, а також відхилення від плану.

У таблиці 2.7 на підставі оборотно-сальдової відомості по рахунку 26 та статистичного звіту 12-ПЕ наведено дані виробництва абразивного порошку та його реалізації ТОВ «ПЗА» за 2017-2018 рр. та знайдено темп росту базисним методом та ланцюговим.

Таблиця 2.7

Аналіз випуску та реалізації готової продукції

Квартал / року	Вироб-во продукції, тис.грн.	Темп росту, %		Реалізація продукції, тис.грн	Темп росту, %	
		базисн і	ланцюгов і			
1	2	3	4	5	1	2
Перший 2017	1701,3	x	x	3478,1	Перший 2017	1701,3
Другий 2017	2075,3	122,0	122,0	4252,9	Другий 2017	2075,3
Третій 2017	1801,4	105,9	86,8	4036,3	Третій 2017	1801,4
Четвертий 2017	2330,8	137,0	129,4	4799,6	Четвертий 2017	2330,8
Перший 2018	1855,9	109,1	79,6	2859,6	Перший 2018	1855,9
Другий 2018	3693,7	217,1	199,0	6302,8	Другий 2018	3693,7

Із таблиці видно, що в другому кварталі 2018 року просліджується найбільший темп росту: 1) виробництва – 217,1% порівняно із першим кварталом 2017 р., та 199,0% відносно першого кварталу 2018 р.; 2) реалізації продукції: 181,2 відносно першого кварталу 2017 р. та 220,4% порівняно із першим кварталом 2018 р.

Вивчивши динаміку по випуску та реалізації продукції необхідно встановити чинники зміни її обсягу шляхом аналізу балансу продукції. Особлива увага приділяється вивченню чинників, що визначають обсяг виробництва і реалізації. Їх можна об'єднати в три групи:

1) Забезпеченість підприємства трудовими ресурсами та ефективність їх використання розраховується за формулою 2.1:

$$РП = ЧР \times ГВ \times Дв, \quad (2.1)$$

де ЧР – середньооблікова чисельність працівників підприємства;

ГВ - середньорічна вироблення продукції одним працівником;

Дв – частка реалізованої продукції в обсязі випущеної продукції звітного періоду.

$$2017 \text{ рік: } РП = 18 \times 439,37 \times 2,09 = 16529,1$$

$$2018 \text{ рік: } РП = 32 \times 359,86 \times 1,61 = 18539,9$$

У 2018 році забезпеченість підприємства трудовими ресурсами 12,16% вище за 2017 р.

2) Забезпеченість підприємства основними засобами та ефективність їх використання розраховується за формулою 2.2:

$$РП = ОС \times ФО \times Дв, \quad (2.2)$$

де ОС-середньорічна сума основних засобів, ФО-фондовіддача основних засобів

$$2017 \text{ рік: } РП = 2593,55 \times 9,1 \times 2,09 = 49326,7$$

$$2018 \text{ рік: } РП = 1760,75 \times 12,7 \times 1,61 = 36002,1$$

У 2018 році забезпеченість основними засобами на 27,01% менша за 2017 рік.

3) Забезпеченість сировиною і матеріалами та ефективність їх використання розраховується за формулою 2.3:

$$РП = МЗ \times МО \times Дв, \quad (2.3)$$

де МЗ – сума спожитих матеріальних запасів для виробництва

МО – матеріаловіддача

$$2017 \text{ рік: } 4674,6 \times 1,69 \times 2,09 = 16511,2$$

2018 рік: $5706,4 \times 2,01 \times 1,61 = 18498,8$

У 2018 році забезпеченість сировиною та матеріалами вища за 2017 рік на 12,03%.

Аналіз собівартості готової продукції наведено в Таблиці 2.8

Таблиця 2.8

Аналіз собівартості готової продукції

Статті витрат	Сума, тис.грн				Структура витрат, %		
	2016	2017	Відхил. абсолютн е, +/-	Відхил. відносьн е, %	2016	2017	Відхил ., +/-
Виручка від реалізації	23599,5	22365,7	-1233,8	-5,2	х	х	х
Матеріальні затрати	7319,1	9946,9	2627,8	35,9	87,2	84,5	-2,8
Оплата праці	518	939,5	421,5	81,4	6,2	8,0	1,8
Відрахування на соц.заходи	113,9	173,8	59,9	52,6	1,4	1,5	0,1
Амортизація	439,8	717,6	277,8	63,2	5,2	6,1	0,9
Повна собівартість	8390,8	11777,8	3387	40,4	100	100	х

У 2017 році простежується зменшення виручки від реалізації на 5,2% порівняно із 2016р., а також іде тенденція до збільшення повної собівартості готової продукції. Так матеріальні витрати зросли на 35,9%, статті витрат :оплата праці – 81,4%, відрахування на соціальні заходи – 81,4%, амортизація – 59,9%. Це спричинено зростанням мінімальної заробітної плати у 2017 році, підвищенням індексу інфляції, збільшенням штату на 14 одиниць, зростанням цін на сировину, матеріали і т.д.

Далі потрібно проаналізувати собівартість 1 грн. товарної продукції . Витрати на 1 гривню обсягу промислової товарної продукції – це важливий найбільш узагальнюючий показник собівартості продукції.

За 2016 рік витрати на 1 гривню реалізованої продукції $= 8390,8 / 23599,5 = 35,55$

За 2017 рік витрати на 1 гривню реалізованої продукції $= 11777,8 / 22365,7 = 52,66$.

Витрати на 1 гривню реалізованої продукції в 2017 році зросли на 48,13%

завдяки тому, що темпи збільшення виручки від реалізації продукції знизились проти темпів збільшення собівартості.

Більш детальну характеристику ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» надасть аналіз його фінансового стану.

2.2. Оцінка фінансового стану та фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Стійкий фінансовий стан підприємства формується в процесі всієї виробничо-господарської діяльності підприємства. Він характеризується розмірами коштів підприємства та джерелами їх надходжень. Це суттєво впливає на подальший розвиток, функціонування, а часто і на життєздатність будь-якого суб'єкта господарювання. Тому оцінку фінансового стану доцільно здійснювати не через один, навіть найважливіший показник, а через комплексну систему показників, які всебічно характеризують господарське становище підприємства.

Джерелом інформації для проведення аналізу фінансового стану підприємства є Баланс . Більш глибокого з'ясування причини тих чи інших відхилень фінансових показників від розрахункових використовуємо також дані форми №2 “Звіт про фінансові результати”.

У результаті аналізу фінансового стану підприємства отримують певні показники, необхідні для його оцінки, планування та підготовки оперативних управлінських рішень за всіма аспектами фінансової діяльності підприємства, тобто формується інформаційна система фінансового менеджменту, або фінансова інформація.

Аналіз фінансового стану підприємства найчастіше проводять за такими напрямками оцінки:

- майнового стану підприємства;
- ліквідності активів та платоспроможності підприємства;

- показників ділової активності;
- показників прибутковості та рентабельності підприємства.

Аналіз фінансового стану на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» проводиться за 2017, 2018 роки на основі даних форми 1 “Баланс”, форми 2 “Звіт про фінансові результати”.

Здійснюючи оцінку майнового стану, підприємства згідно з деякими методиками проводять аналіз такого показника, як сума наявних у підприємства господарських коштів, що дорівнює валюті (підсумкові) балансу, в динаміці: 2017 рік – 4121,4 тис. грн.;

2018 рік – 5095,3 тис. грн..

Як бачимо, сума наявних у підприємства коштів збільшується, але збільшення валюті балансу ще не характеризує підприємство позитивно. Тому аналізуючи динаміку цього показника, не можна ігнорувати так званий вертикальний аналіз, який відображує структуру коштів підприємства та їх джерел. Тільки у взаємозв’язку з таким аналізом можна робити об’єктивні висновки щодо фінансового стану підприємства.

При здійсненні оцінки майнового стану обчислюють також показники, наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Показники оцінки майнового стану ТОВ «ПЗА» за 2017-2018 рр.

Показник	Умовне позначення	Формула з використанням статей фінансової звітності	2017	2018
Валюта балансу, тис. грн	ВБ	$\frac{\text{Ф.1 р. 1010(гр.3+гр.4)}}{2}$	4121,4	5095
Середня величина основних засобів, тис. грн	$\overline{\text{ОЗ}}$	$\frac{\text{Ф.1р.1010(гр.3+гр.4)}}{2}$	$(1051+462)/2=756,5$	$(462+3002)/2=1732$
Фондоозброєність, тис. грн. /чол	Фо	ОЗ/Ч	$756,5/30=25,22$	$1732/27=64,15$

Продовження таблиці 2.9

4. Коефіцієнт зносу основних засобів	Кзн.оз	$\frac{\text{Ряд. 1012 ф.1}}{\text{Ряд. 1011 ф.1}}$	$2100,1/2562,1=0,82$	$2584,9/5586,9=0,46$
5.Коефіцієнт оновлення ОЗ	Кон.оз	$\frac{\text{ряд. 1011 ф1}}{\text{Ряд.1011 гр.4 ф№1}}$	$(2562,1-2438,8)/2562,1=0,048$	$(5586,9-2562,1)/5586,9=0,541$

6. Фондовіддача основних фондів	Фв	<u>Ф.№2 р. 2000</u> <u>Ф.№1 р.1010</u>	9430,5/756,5= 12,46	19947/17 32=11,52
7. Частка основних засобів в активах	Чоз	<u>Ф№1, р. 1011</u> <u>Ф№1, р.1300</u>	2562,1/4121,4 =0,65	5586,9/50 95,3=1,09
8. Коефіцієнт мобільності активів	Кмоб.	<u>Ф№1, р.</u> <u>1195+р.1200/ф.№1,р.1095</u>	(1826,4+0)/22 95=0,8	(1923,8+0 /3171,5)= 0,61

Сукупна вартість активів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» зросла у 2018 році порівняно з 2017 роком на 0,23%. Фондовіддача основних фондів у 2018 році зменшилася на 0,08%, що показує меншу ефективність використання основних фондів для виробництва продукції, хоча частка коштів, інвестованих у основні фонди збільшилась на 0,75%. Коефіцієнт оновлення основних засобів у 2018 році збільшився на 10,27%, що показує зростання частини нових основних засобів на кінець звітного періоду. Рівень зносу основних засобів зменшився на 0,43% у 2018 році, але для даного показника зменшення є позитивною тенденцією. Забезпеченість персоналу основними засобами зменшилась у 2018 р. на 0,08% порівняно з 2017 р. Потенційна можливість перетворення активів у ліквідні кошти у 2018 р. зменшилась на 0,23%, але як у 2018 р., так і в 2017 р. показник мобільності активів не відповідає рекомендованому рівню > 5.

Показники майнового стану ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» узагальнемо в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Показники майнового стану ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за 2017-2018 рр.

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 до 2017	
			+/- абс.	% відн.
1. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,82	0,46	-0,36	-0,43
Продовження таблиці 2.10				
2. Коефіцієнт оновлення	0,048	0,541	0,493	10,27
3. Коефіцієнт мобільності активів	0,80	0,61	-0,19	-0,23
4. Частка основних засобів в активах	0,62	1,09	0,47	0,75
5. Фондовіддача основних засобів	12,46	11,52	-0,94	-0,08
6. Фондоозброєність	25,22	64,15	38,39	1,54

Коефіцієнт зносу основних засобів характеризує частку зношених основних засобів у загальній їх вартості. Як видно з проведених розрахунків значення коефіцієнту збільшилося, а в ідеалі показник повинен зменшуватись. Але для того щоб відобразити реальний стан основних засобів обов'язково слід обчислювати показники оновлення і вибуття. Обчисливши ці показники, ми бачимо, що коефіцієнт оновлення в динаміці зменшується, а це є негативною тенденцією. Також коефіцієнт вибуття менший за коефіцієнт оновлення. Така ситуація свідчить про наявність нормальної інвестиційної політики на підприємстві.

Згідно з п. 16 Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) інформація щодо ліквідності та платоспроможності є корисною для прогнозування спроможності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання. Ліквідність стосується наявності грошових коштів у найближчому майбутньому після виконання фінансових зобов'язань певного періоду, платоспроможність – наявності грошових коштів упродовж більшого періоду для вчасного виконання фінансових зобов'язань.

Ліквідність активів – це здатність окремих елементів активів трансформуватись у грошові кошти. Для оцінки залучається форма фінансової звітності – баланс, де статті активів розміщено за принципом зростання ліквідності зверху донизу[22].

Платоспроможність – це здатність підприємства протягом певного періоду часу виконувати перед кредиторами зобов'язання, які виникають у результаті здійснення ним фінансово-господарської діяльності[76].

Здійснюючи оцінку ліквідності активів підприємства та його платоспроможності, обчислюють ключові показники, подані в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Показники ліквідності та платоспроможності

Показник	Формула розрахунку з використанням статей балансу (ф. №1)	Нормативне значення
----------	---	---------------------

1.Чистий оборотний капітал (тис.грн.)	ряд.1195-ряд1695	> 0 збільшення
2.Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{\text{Ряд.1195}}{\text{Ряд.1695}}$	>1
3.Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{Ряд.1195}-\text{ряд.1100}}{\text{Ряд.1695}}$	0,6 – 0,8
4.Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{Ряд.1165}}{\text{Ряд. 1695}}$	> 0 збільшення
5.Коефіцієнт платоспроможності (фінансової стійкості)	$\frac{\text{Ряд. 1495}}{\text{Ряд. 1900}}$	> 0,5
6.Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$\frac{\text{Ряд. 1595}+\text{ряд.1695}+\text{ряд.1700}}{\text{Ряд.1900}}$	< 1 зменшення
7.Коефіцієнт фінансової залежності	1/коефіцієнт незалежності	2,0
8.Коефіцієнт фінансової стабільності	$\frac{\text{Ряд. 1495}}{\text{Ряд. 1595}+\text{ряд. 1695}+\text{ряд. 1700}}$	≥ 1
9.Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{Ряд. 260} - \text{ряд. 620}}{\text{Ряд. 380}}$	>0 збільшення
10.Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\frac{\text{Ряд. 1195} - \text{ряд. 1695}}{\text{Ряд. 1100}}$	> 0,1

1. Чистий оборотний капітал:

2017 рік: $1826,4 - 1945,8 = 992;$

2018 рік: $1923,8 - 5693 = -3769,2;$

Різниця між поточними активами та поточними зобов'язаннями становить чистий робочий (функціонуючий) капітал, або чисті оборотні активи підприємства. Величина чистих оборотних активів характеризує частину оборотних активів підприємства, яка сформована за рахунок власного та довгострокового залученого капіталу. Наявність у підприємства чистого робочого капіталу означає не лише його здатність сплатити поточні борги, а й наявність можливостей для розширення діяльності та інвестування. Оптимальний розмір показника залежить від сфери діяльності, обсягу реалізації, кон'юнктури ринку. В нашому випадку в 2018 році показник суттєво зменшився в порівнянні з 2017 роком. Це розглядається як негативна тенденція.

2.Коефіцієнт поточної ліквідності:

2017 рік: $1826/1945,89=0,94;$

$$2018 \text{ рік: } 1923,8/5693 = 0,34 .$$

Коефіцієнт поточної ліквідності на нашому підприємстві в нормі, його зміни по роках не дуже значні, але все ж таки в 2017 році показник мав трохи краще значення ніж в 2018 році. Наше підприємство виходячи зі значення показника із стабільним фінансовим станом, але коефіцієнт покриття не є абсолютним показником спроможності повернути борги, оскільки він характеризує лише наявність оборотних активів і не відображує їх якість. А ось коефіцієнт швидкої (проміжної) ліквідності на відміну від попереднього враховує якість активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховують найбільш ліквідні поточні активи. Отже ми його і розраховуємо по формулі з таблиці 2.11.

3. Коефіцієнт швидкої (проміжної) ліквідності:

$$2017 \text{ рік: } 1826,4/1945,89 = 0,94$$

$$2018 \text{ рік : } (1923,8 - 294,9)/5693 = 0,28$$

Розрахувавши коефіцієнт швидкої ліквідності видно, що в 2018 році він значно знизився. Але, аналізуючи динаміку цього коефіцієнта, слід звернути увагу на чинники, що зумовили його зміну. Показник знизився на 0,6 пунктів внаслідок зростання дебіторської заборгованості і поточних зобов'язань (негативна тенденція). Підприємству треба звернути увагу на цей коефіцієнт і в наступному звітному році підвищити його за рахунок зменшення дебіторської заборгованості. Динаміку цього показника слід розглядати в тісному взаємозв'язку з динамікою коефіцієнта абсолютної ліквідності. Отже, розрахуємо його згідно таблиці 2.5

4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$2017 \text{ рік : } 10,5/1945,8 = 0,005;$$

$$2018 \text{ рік: } 0/5693 = 0$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує частину короткострокової заборгованості, яку підприємство має можливість погасити

негайно. Зарубіжними експертами визначено нижню межу показника, яка дорівнює 0,2. Він є найбільш жорстким критерієм ліквідності підприємства. Зростання цього показника характеризує підприємство з позитивного боку. На нашому підприємстві цей показник наближається до нуля. Але це ще не говорить про поганий стан на підприємстві, адже якщо підприємство залишає навіть 20% грошових коштів від розміру короткострокової заборгованості, воно фактично вилучає їх зі свого обороту і, як наслідок, використовує свої оборотні активи менш ефективно, ніж його конкуренти. Отже, проаналізувавши показники ліквідності підприємства, маємо висновок, що вони знаходяться на рівні норми, але не завадило б їх покращити і вивести на найвищий рівень (в ідеалі).

Далі розрахуємо деякі показники платоспроможності і дізнаємось, чи здатне підприємство протягом певного періоду часу виконувати перед кредиторами зобов'язання, які виникають у результаті здійснення ним фінансово-господарської діяльності.

5. Коефіцієнт платоспроможності

$$2017 \text{ рік: } (772,9 + 7,6 + 124,9) / 1945,8 = 0,47 ;$$

$$2018 \text{ рік : } (1530,5 + 0 + 8,8) / 5693 = 0,27$$

Розрахувавши коефіцієнт за два роки, спостерігаємо тенденцію до його зменшення. Так, в 2017 році він має найкраще значення і свідчить про те, що підприємство стабільне і незалежне від кредиторів, в 2018 році коефіцієнт трохи погіршився в порівнянні з 2017 роком (на 0,06), нижче нормативу і це не є добре для підприємства. Підприємству треба знизити довгострокові і поточні зобов'язання, якщо цього не зробити, підприємство ризикує стати залежним від позикових джерел і втратити свою платоспроможність.

6. Коефіцієнт фінансування:

$$2017 \text{ рік: } 2175,6 / (0 + 1945,8 + 0) = 1,12;$$

$$2018 \text{ рік: } -597,7 / (0 + 5693 + 0) = -0,10 .$$

Розрахувавши коефіцієнт фінансування (концентрації позикового капіталу), спостерігається його зменшення, що є позитивним явищем, так як

він повинен зменшуватись в динаміці. Але все одно концентрація позикового капіталу повинна зменшуватись, а не збільшуватись, як на нашому підприємстві.

7. Коефіцієнт фінансової залежності:

$$2017 \text{ рік: } 1 - 0,53 = 0,47;$$

$$2018 \text{ рік: } 1 - (-0,12) = 1,12 ;$$

Нормальним вважається значення показника, яке дорівнює 2.

З проведених розрахунків видно, що коефіцієнт має тенденцію до збільшення, а саме на одиницю власного капіталу припадає в 2017 році – 0,47 одиниць сукупних джерел (на 1,53 менше норми), в 2018 – 1,12 одиниці сукупних джерел (нормативне значення).

8. Коефіцієнт фінансової стабільності:

$$2017 \text{ рік: } 2175,6 / (0 + 1945,8 + 0) = 1,12;$$

$$2018 \text{ рік: } -597,7 / (0 + 5693 + 0) = -0,10.$$

Показник згідно з нормативом повинен бути більшим або дорівнювати 1, що буде свідчити про перевищення власних коштів над позиковими і про фінансову стійкість підприємства. За розрахунками він з року в рік ставав меншим, що являється негативною тенденцією.

9. Коефіцієнт маневреності власного капіталу:

$$2017 \text{ рік: } -119,4 / 2175,6 = -0,05 ;$$

$$2018 \text{ рік: } -3769,2 / -597,7 = 6,31.$$

Розрахувавши даний коефіцієнт видно, що частка власних обігових коштів підприємства у власному капіталі в 2018 році досягла більшого значення в порівнянні з 2017 роком.

10. Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами:

$$2017 \text{ рік: } -119,4 / 853,2 = -0,14;$$

$$2018 \text{ рік: } -3769,2 / 294,9 = -12,78$$

З проведених розрахунків видно, що оборотними засобами підприємство і в 2017 році, і в 2018 році не забезпечено.

Взагалі по нормам, значення цього коефіцієнта має дорівнювати не менше як 0,1, тому в принципі на 2017-2018 роки ми маємо ненормальне значення коефіцієнта. Відхилення відносні і абсолютні по показникам ліквідності і платоспроможності наведено в таблиці 2.6

Таблиця 2.6.

Показники ліквідності активів і платоспроможності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» в динаміці

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			+/-	%
1	2	3	4	5
1. Чистий оборотний капітал	-119,4	-3769,2	-3649,8	30,56
2. Коефіцієнт поточної ліквідності	0,94	0,34	-0,6	-0,63
3. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,5	0,28	-0,22	-0,44
4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,005	0	-0,005	-1
5. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,47	0,27	-0,2	-0,42
6. Коефіцієнт фінансування	1,12	-0,10	-1,22	-1,08
7. Коефіцієнт фінансової залежності	0,47	1,12	0,65	1,38
8. Коефіцієнт фінансової стабільності	0,53	-0,12	-0,65	-1,22
9. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,05	6,31	6,36	-127,2
10. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-0,14	-12,78	-12,64	90,28

Показники ділової активності дають змогу оцінити, наскільки ефективно підприємство використовує свої кошти. До цієї групи відносять показники ділової активності, які мають велике значення для оцінки фінансового стану підприємства, оскільки швидкість обороту коштів, тобто швидкість перетворення їх на грошову форму, безпосередньо впливає на платоспроможність підприємства. Методику розрахунку таких показників наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Показники ділової активності підприємства

Показник	Формула розрахунку з використанням форм звітності	Напрямок позитивних змін
----------	---	--------------------------

1.Коефіцієнт оборотності активів (ресурсовіддача)	$\frac{\text{Ряд. 2000 ф№2}}{(\text{Ряд.1300(гр3 ф№1)+ряд.1300(гр.4ф№1)})/2}$	Збільшення
2.Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (Кдз)	$\frac{\text{Ряд.2000 ф№2}}{(\text{Ряд1300гр3 ф№1+ряд.1300 гр4 ф№1})/2}$	Збільшення
2.1..Період погашення дебіторської заборгованості (днів)	$\frac{360}{\text{Кдз}}$	Зменшення
3.Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Ккз)	$\frac{\text{Ряд.2000 ф №2}}{(\text{Ряд. 1695 гр3 ф№1+ряд 1695 гр4 ф№1})/2}$	Збільшення
3.1..Період погашення кредиторської заборгованості(днів)	$\frac{360}{\text{Ккз}}$	Зменшення
4..Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\text{Ф№2 ряд. 2050+ ряд.2130+р.2150}}{\text{Ф №1 ряд.1100}}$	Збільшення
5.Коефіцієнт оборотності власного капіталу	$\frac{\text{Ряд.2000 Ф№2}}{(\text{Ряд.1495гр3ф№1+ряд.1495гр4ф№1})/2}$	Збільшення
6.Коефіцієнт оборотності обігових коштів, Ко	$\frac{\text{Ф№2 ряд. 2000}}{\text{Ф№1 ряд.1300}}$	Збільшення
7.1. Період одного обороту обігових коштів (днів)	$\frac{360}{\text{Ко}}$	Зменшення

1. Коефіцієнт оборотності активів:

2017 рік: $9430/((3719,7+4121,4)/2)=2,41$

2018 рік: $19947/((4121,4+5095,3)/2)=4,33$

Цей коефіцієнт показує скільки отримано чистої виручки від реалізації на одиницю коштів, інвестованих в активи. Він повинен збільшуватись в динаміці. Станом на 2016 рік коефіцієнт має значення 4,33 (це на 1,92 більше ніж у 2015 році), що є позитивним результатом діяльності підприємства.

2. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості:

2017 рік:

$9430,5/((1196,6+772,9)/2)+((4,1+7,6)/2)+((225,2+124,9)/2)=8,09$;

2018рік:

$19947/((772,9+1530,5)/2)+((7,6+0)/2)+((124,9+8,8)/2)=16,31$

2.1. Період погашення дебіторської заборгованості:

2017 рік: $360/8,09=44$ дні;

2018 рік: $360/16,31=22$ днів;

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує у скільки разів виручка перевищує середню дебіторську заборгованість і позитивним результатом діяльності підприємства являється збільшення цього коефіцієнта в динаміці, а період окупності відповідно повинен скорочуватись, що і маємо на нашому підприємстві. Отже, підприємство не має проблем з дебіторами.

3. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості:

2017 рік: $9430,5 / ((789,5 + 1945,80) / 2) = 6,89$;

2018 рік: $19947 / ((1945,8 + 5693,0) / 2) = 5,22$.

3.1. Період окупності кредиторської заборгованості:

2017 рік: $360 / 6,89 = 52$ днів;

2018 рік: $360 / 5,22 = 69$ днів.

Як і попередній коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує у скільки разів виручка перевищує середню кредиторську заборгованість підприємства і позитивним результатом діяльності підприємства являється збільшення цього коефіцієнта в динаміці, а період окупності відповідно повинен скорочуватись. На нашому підприємстві є одне незначне відхилення в негативний бік - в 2018 році значення коефіцієнта зменшилось на 1,32 в порівнянні з 2017 роком і період окупності збільшився на 17 днів, це значне відхилення. Однак, якщо термін погашення кредиторської заборгованості перевищує строк погашення дебіторської заборгованості, що не присутнє на нашому підприємстві, то зростання кредиторської заборгованості випереджатиме зростання дебіторської, що призведе до погіршення фінансового стану підприємства. Тому позитивним для підприємства було б виправлення становища з кредитами, це позитивно вплине на стійкість фінансового стану підприємства.

4. Коефіцієнт оборотності запасів:

2017 рік: $6704,3 / ((774,4 + 853,2) / 2) = 8,24$;

2018 рік: $14469,1 / ((853,2 + 294,9) / 2) = 25,2$;

Цей коефіцієнт показує у скільки разів виручка перевищує середні запаси готової продукції і він повинен збільшуватись в динаміці. А на нашому

підприємстві по цьому показнику наступна ситуація – в 2017 році коефіцієнт мав гірше значення(8,24), в 2018 році - краще (25,2), що вже говорить про те, що підприємство звернуло увагу на цей показник і доклало зусиль по його виправленню.

5.Коефіцієнт оборотності власного капіталу:

$$2017 \text{ рік: } 9430,5 / ((1636,5 + 2175,6) / 2) = 4,94$$

$$2018 \text{ рік: } 19947 / ((2175,6 + (-597,7)) / 2) = 25,28$$

Коефіцієнт говорить про те скільки чистої виручки від реалізації продукції припадає на одиницю власного капіталу і напрямом його позитивної зміни повинен бути в бік збільшення. На даному підприємстві цей коефіцієнт зменшується.

6.Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача):

$$2017 \text{ рік: } 9430,5 / ((3719,7 + 4121,4) / 2) = 2,41;$$

$$2018 \text{ рік: } 19947 / ((4121,4 + 5095,3) / 2) = 4,33$$

Цей коефіцієнт показує скільки виручки припадає на одиницю основних виробничих фондів і його збільшення в динаміці говорить про нормальне фінансове становище на підприємстві стосовно цього показника. Виходячи з розрахунків спостерігаємо тенденцію до збільшення значення показника, що є позитивним результатом для підприємства.

7. Коефіцієнт оборотності обігових коштів:

$$2017 \text{ рік: } 9430,5 / ((2239,5 + 1826,4) / 2) = 4,64 ;$$

$$2018 \text{ рік: } 19947 / ((1826,4 + 1923,8) / 2) = 10,63.$$

7.1. Період одного обороту обігових коштів:

$$2017 \text{ рік: } 360 / 4,64 = 77 \text{ дні};$$

$$2018 \text{ рік: } 360 / 10,63 = 33;$$

Коефіцієнт оборотності обігових коштів показує кількість оборотів обігових коштів за період: скільки виручки припадає на одиницю обігових коштів і позитивним напрямом зміни цього коефіцієнту є його збільшення в динаміці. Період окупності обороту обігових коштів характеризує середній

період від витрачання коштів для виробництва продукції до отримання коштів за реалізовану продукцію і позитивною тенденцією для цього показника являється його зменшення в динаміці. За розрахунками по цих двох показниках видно, що як один так і другий відповідають за результатом вимогам норм і це є добрим для підприємства. Отже, підприємство покращило значення цих показників протягом 2018 року.

Відхилення відносні і абсолютні по показникам ділової активності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Показники ділової активності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» в динаміці

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			+/-	%
1.Коефіцієнт оборотності активів (ресурсовіддача)	2,41	4,33	1,92	0,79
2.Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (Кдз)	8,09	16,31	8,22	1,01
2.1.Період погашення дебіторської заборгованості	44	22	-22	-0,5
3.Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Ккз)	6,89	5,22	-1,67	-0,24
3.1.Період погашення кредиторської заборгованості(днів)	52	69	14	0,26
4.Коефіцієнт оборотності готової продукції	8,24	25,2	16,96	2,05
5.Коефіцієнт оборотності власного капіталу	4,94	25,28	20,34	4,11
6.Коефіцієнт оборотності обігових коштів, Ко	4,64	10,63	5,99	1,29
7.1. Період одного обороту обігових коштів (днів)	77	33	-44	-0,57

У процесі аналізу фінансового стану розраховується група показників прибутковості. При цьому досліджується процес формування і використання прибутку. Основні показники подано в таблиці 2.9. По ним і проводимо розрахунки.

Таблиця 2.9.

Показники прибутковості підприємства

Показник	Формула розрахунку з використанням статей звітності	Напрямок позитивних змін
1. Коефіцієнт рентабельності активів (всього капіталу)	$\frac{\text{Ряд. 2350 ф №2}}{\text{Ряд. 1300 ф №1}}$	Збільшення
2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$\frac{\text{Ряд. 2350 ф №2}}{\text{Ряд. 1495 ф №1}}$	Збільшення
3. Коефіцієнт рентабельності продукції	$\frac{\text{Ряд. 2000-ряд. 2050- ряд.2130 ф №2}}{\text{Ряд. 2000 ф №2}}$	Збільшення
4. Коефіцієнт фінансового левериджу	$\frac{\text{Ряд. 1495+1595 ф №1}}{\text{Ряд. 1900 ф №1}}$	Збільшення

1. Коефіцієнт рентабельності активів:

2017 рік: $541,7/3920,55=0,13$;

2018 рік: $202,5/4608,35=0,04$

2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу:

2017 рік: $539,1/3920,55=0,13$;

2018 рік: $166,1/4608,35=0,03$;

3. Коефіцієнт рентабельності продукції:

2017 рік: $(9430,5-2585,6+12016,4+6704,3)/9430,5=-1,23$

2018 рік: $(19947-5866,4+26302,8+14469,1)/19947=-1,34$.

4. Коефіцієнт фінансового левериджу:

2017 рік: $0/2175,6=0$;

2018 рік: $0/-597,7=0$;

Відхилення відносні і абсолютні по показникам рентабельності наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10.

Показники рентабельності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»в
динаміці

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			+/-	%
1. Коефіцієнт рентабельності активів (всього капіталу)	0,13	0,03	-0,1	-0,76
2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,28	0,21	-0,07	-0,25
3. Коефіцієнт рентабельності продукції	-1,23	-1,34	-0,11	0,08
4. Коефіцієнт фінансового левєриджу	0	0	0	0

Коефіцієнт рентабельності активів показує скільки прибутку припадає на одиницю коштів, інвестованих в активи і позитивним моментом є його зростання. Провівши розрахунок цього коефіцієнту можна сказати, що його значення мале і зменшення в 2017- 2018 роках є негативним.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу показує скільки припадає чистого прибутку на одиницю власного капіталу і теж повинен зростати. За розрахунками спостерігається його збільшення, проте за весь досліджуваний період значення є негативним.

Коефіцієнт рентабельності продукції характеризує скільки припадає прибутку від реалізації на одиницю виручки, теж має зростати. За розрахунками видно, що в 2018 році він зменшився на 0,11 в порівнянні з 2017 роком, що є погано для підприємства. Воно повинно намагатись підвищувати цей показник.

Коефіцієнт фінансового лівєриджу показує як змінився темп збільшення власного капіталу за рахунок чистого прибутку. За розрахунками він має 0 значення, що є негативним для фінансової діяльності підприємства.

Аналіз фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період. Під час аналізу необхідно дати оцінку темпів зростання фінансових результатів в цілому і окремо по кожній його складовій; вивчити та розрахувати фактори, що впливають на зміну фінансових результатів, і визначити рівень їх впливу; виявити резерви

збільшення фінансових результатів; дати оцінку рівня рентабельності підприємства.

Сума фінансових результатів від операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» у 2018 році зазнала значних коливань: чистий дохід збільшився на 57,54% при збільшенні валового прибутку (у 7,2 рази) та інших операційних доходів (на 78,97%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зріс у 3,8 рази. Це стало наслідком збільшення обсягу продажу продукції та зменшення собівартості реалізованої продукції. Крім того, в 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення адміністративних витрат (на 185 тис. грн.), витрат на збут (на 426 тис. грн.) та фінансових витрат (на 20 тис. грн.). Основою для формування фінансового результату діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» в 2018 р. була в цілому операційна діяльність. Чистий фінансовий результат в 2018 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 12795 тис. грн. Аналіз даних про доходи підприємства у 2018 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 0,48 пункти збільшились інші операційні доходи, чистий дохід від реалізації продукції та інші доходи зменшились відповідно на 0,25 та 0,13 пункти. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів займає чистий дохід від реалізації продукції (96,08% в 2017 р., 95,83% в 2018 р.). У цілому така ситуація зумовлена основною спрямованістю діяльності підприємства – виробництвом абразивних виробів. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів звітного періоду та оцінка структурних зрушень засвідчили, що на кінець 2018 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 12864 тис. грн. в 2018 р. порівняно з 2017 р.

Об'єктом особливої уваги на будь-якому підприємстві є прибуток від операційної діяльності, тому що його розмір складає основну частину прибутку від діяльності підприємства. У процесі аналізу вивчаються динаміка, визначаються чинники, що впливають на зміну його суми. Підприємство в 2017 р. було прибутковим, однак у 2018 році прибуток значно зменшився і ТОВ

«ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» отримало прибуток від операційної діяльності на суму 166,1 тис. грн. Мало місце збільшення інших операційних доходів, темп росту яких в 2018 р. становив 178,97%. Адміністративні витрати та витрати на збут зросли відповідно на 122,56% і 142,43%. Сума інших операційних витрат протягом 2017-2018 рр. коливалася, і на кінець 2018 р. збільшилася до 256 тис. грн

Висновки до другого розділу

В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» станом на 2018 рік проти 2017 року значно поліпшився – зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності. Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва.

Проте, в цілому діяльність ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних показників рентабельності. Так, рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2018 році. Рентабельність капіталу за чистим прибутком зменшилась у 2018 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком взагалі має від'ємне значення та спостерігається тенденція до зменшення показника у 2018 р. порівняно з 2017 р. на 0,08%. Рентабельність витрат збільшилась у 2018 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

Отже, на основі проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» та розрахунку основних показників майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності в порівнянні 2017 та 2018 років, можна зробити висновок про те, що дане підприємство не має високого виробничого потенціалу, підприємство не спроможне швидко перетворювати активи та баланс є неліквідним. Ступінь фінансової стійкості підприємства бажає кращого,

особливо у 2018 році. Підприємство є нестабільним та неефективно використовує наявні ресурси. У підприємство неефективно вкладають кошти та простежується їх нераціональне використання.

Сума фінансових результатів від операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» у 2018 році зазнала значних коливань: чистий дохід збільшився на 57,54% при збільшенні валового прибутку (у 7,2 рази) та інших операційних доходів (на 78,97%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зріс у 3,8 рази. Це стало наслідком збільшення обсягу продажу продукції та зменшення собівартості реалізованої продукції. Крім того, в 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення адміністративних витрат (на 185 тис. грн.), витрат на збут (на 426 тис. грн.) та фінансових витрат (на 20 тис. грн.). Основою для формування фінансового результату діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» в 2018 р. була в цілому операційна діяльність. Чистий фінансовий результат в 2018 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 12795 тис. грн. Аналіз даних про доходи підприємства у 2018 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 0,48 пункти збільшились інші операційні доходи, чистий дохід від реалізації продукції та інші доходи зменшились відповідно на 0,25 та 0,13 пункти. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів займає чистий дохід від реалізації продукції (96,08% в 2017 р., 95,83% в 2018 р.). У цілому така ситуація зумовлена основною спрямованістю діяльності підприємства – виробництвом абразивних виробів. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів звітного періоду та оцінка структурних зрушень засвідчили, що на кінець 2018 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 12864 тис. грн. в 2018 р. порівняно з 2017 р.

Підприємство в 2017 р. було прибутковим, однак у 2018 році прибуток значно зменшився і ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» отримало прибуток від операційної діяльності на суму 166,1 тис. грн. Мало місце збільшення інших операційних доходів, темп росту яких в 2018 р. становив

178,97%. Адміністративні витрати та витрати на збут зросли відповідно на 122,56% і 142,43%. Сума інших операційних витрат протягом 2017-2018 рр. коливалася, і на кінець 2018 р. збільшилася до 256 тис. Грн.

В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» станом на 2018 рік проти 2017 року значно поліпшився – зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності. Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва.

Проте, в цілому діяльність ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних показників рентабельності. Так, рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2018 році. Рентабельність капіталу за чистим прибутком зменшилась у 2018 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком взагалі має від'ємне значення та спостерігається тенденція до зменшення показника у 2018 р. порівняно з 2017 р. на 0,08%. Рентабельність витрат збільшилась у 2018 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

Отже, на основі проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» та розрахунку основних показників майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності в порівнянні 2017 та 2018 років, можна зробити висновок про те, що дане підприємство не має високого виробничого потенціалу, підприємство не спроможне швидко перетворювати активи та баланс є

неліквідним. Ступінь фінансової стійкості підприємства бажає кращого, особливо у 2018 році. Підприємство є нестабільним та неефективно використовує наявні ресурси. У підприємство неефективно вкладають кошти та простежується їх нераціональне використання.

Сума фінансових результатів від операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» у 2018 році зазнала значних коливань: чистий дохід збільшився на 57,54% при збільшенні валового прибутку (у 7,2 рази) та інших операційних доходів (на 78,97%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зріс у 3,8 рази. Це стало наслідком збільшення обсягу продажу продукції та зменшення собівартості реалізованої продукції. Крім того, в 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення адміністративних витрат (на 185 тис. грн.), витрат на збут (на 426 тис. грн.) та фінансових витрат (на 20 тис. грн.). Основою для формування фінансового результату діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» в 2018 р. була в цілому операційна діяльність. Чистий фінансовий результат в 2018 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 12795 тис. грн. Аналіз даних про доходи підприємства у 2018 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 0,48 пункти збільшились інші операційні доходи, чистий дохід від реалізації продукції та інші доходи зменшились відповідно на 0,25 та 0,13 пункти. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів займає чистий дохід від реалізації продукції (96,08% в 2017 р., 95,83% в 2018 р.). У цілому така ситуація зумовлена основною спрямованістю діяльності підприємства – виробництвом абразивних виробів. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів звітного періоду та оцінка структурних зрушень засвідчили, що на кінець 2018 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 12864 тис. грн. в 2018 р. порівняно з 2017 р.

Підприємство в 2017 р. було прибутковим, однак у 2018 році прибуток значно зменшився і ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» отримало прибуток від операційної діяльності на суму 166,1 тис. грн. Мало місце

збільшення інших операційних доходів, темп росту яких в 2018 р. становив 178,97%. Адміністративні витрати та витрати на збут зросли відповідно на 122,56% і 142,43%. Сума інших операційних витрат протягом 2017-2018 рр. коливалася, і на кінець 2018 р. збільшилася до 256 тис. грн

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Організація облікового забезпечення фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

В діяльності будь-якого підприємства позитивний фінансовий результат є метою його діяльності та основним економічним показником. Фінансовий результат ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу (основну) його частину становить прибуток від реалізації товарів та послуг, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації і витратами.

Фінансові результати характеризують абсолютну ефективність господарювання досліджуваного товариства за всіма напрямками його діяльності. Велика кількість показників, що характеризують фінансові результати, дозволяють обрати ті, які найбільшою мірою задовольняють його потреби в інформації про реальний стан даного товариства. При цьому, позитивний фінансовий результат одночасно виступає як результат діяльності і як основний фінансовий ресурс суб'єкта господарювання ринкового механізму, необхідний для його самофінансування, відсоткових та дивідендних виплат, створення резервів.

При дослідженні впливу методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат доведено, що облікова політика сформована адміністрацією товариства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства. Вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву

сумнівних боргів змінює фінансовий стан, що відображений у Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва.

Дослідження чинної практики формування облікової політики ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» щодо організації обліку прибутку свідчить про те, що у товариства існують недоліки у розмежуванні організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики. Тому необхідно чітко розмежувати питання організації обліку, зміст облікової політики і застосування облікових оцінок.

В діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» налагоджена організація обліку забезпечує формування інформації про стан активів, власного капіталу, зобов'язань та результатів проведення фінансово-господарських операцій за певний період. Система організації обліку фінансових результатів товариства включає такі основні підсистеми: оперативний, управлінський та фінансовий облік, в межах яких формується інформація про фінансові результати.

Оперативний облік забезпечує первинне оформлення господарських операцій щодо виникнення доходів і витрат для подальшого відображення в регістрах обліку. Вихідна номенклатура первинного обліку фінансових результатів визначається характером надходження доходу та складовими затрат з відповідного виду діяльності: комерційної, фінансової тощо. Основу організації поточного обліку прибутку формують дані аналітичного і синтетичного обліку. Розроблення номенклатури поточного обліку фінансових результатів здійснюється загальноприйнятим методом відбору показників (даних) шляхом складання таблиці.

Основними носіями поточного обліку фінансових результатів є облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку, де фінансові результати відображаються за відповідними даними. Для раціональної організації бухгалтерського обліку прибутку, своєчасного і повного відображення в обліку всіх його об'єктів на підприємстві повинен бути чітко організований документообіг. На сьогоднішній день спостерігається відсутність графіку

документообігу. Управлінська підсистема забезпечує визначення результату від основної діяльності товариства (реалізація товарів). Фінансова підсистема об'єднує результати одержані від основного виду діяльності та результати іншої звичайної діяльності. Тобто товариство має два рівні формування інформації про фінансові результати: внутрішньогосподарський та фінансовий. Внутрішньогосподарський забезпечує формування інформації за видами послуг, напрямками роботи, структурними підрозділами. Фінансовий враховує і інші види діяльності і формування фінансових результатів в цілому.

Формування прибутку на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» забезпечується послідовним закриттям рахунків обліку доходів і витрат в межах здійсненої діяльності товариства на рахунку 79 «Фінансові результати». В дебет рахунку відображаються закриття рахунків обліку витрат, а по кредиту – доходів (рис.3.1).

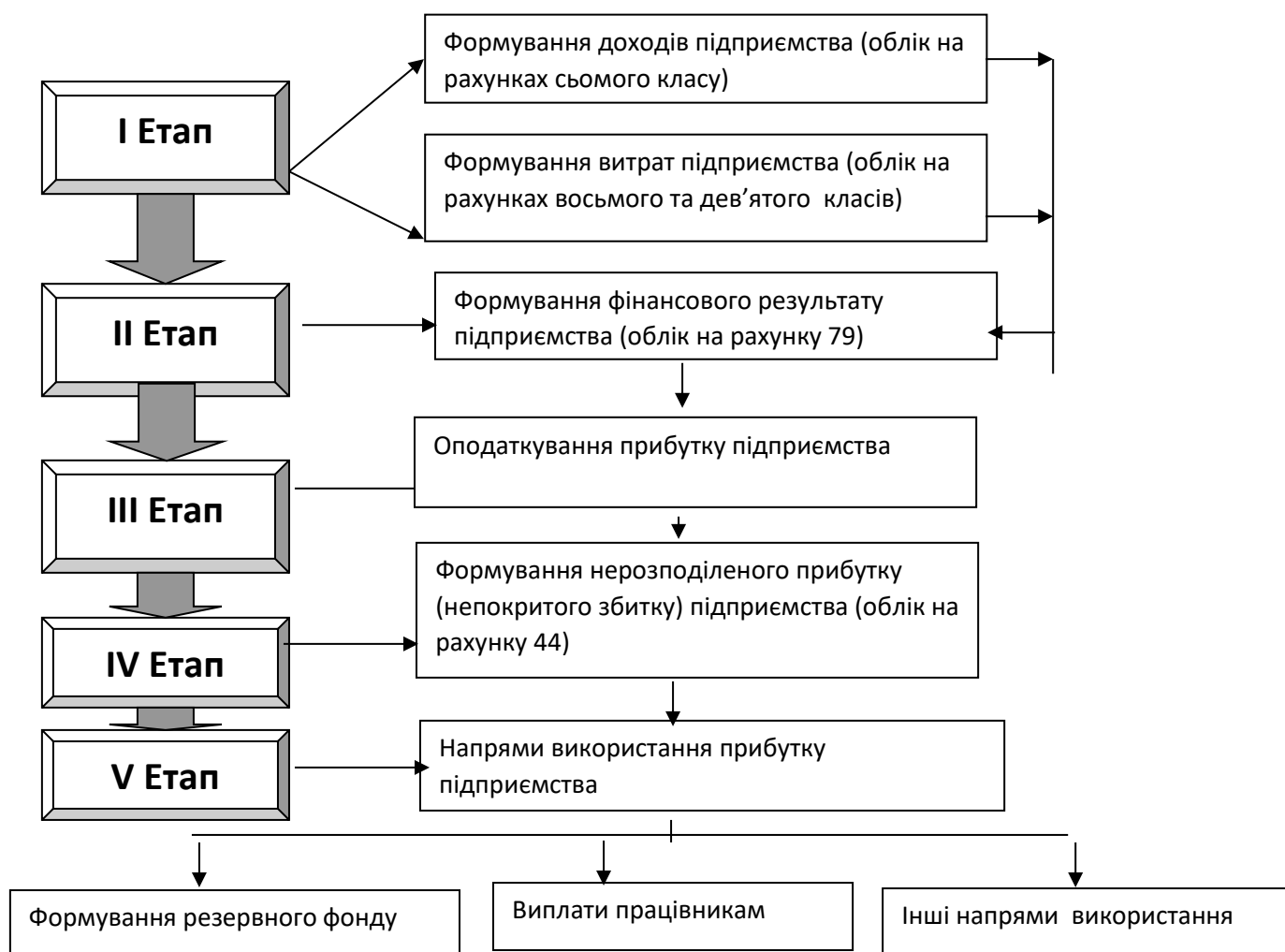


Рис.3.1. Етапи формування фінансового результату ТОВ «ПЗА»

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до рахунку 79 «Фінансові результати» товариство відкриває чотири субрахунки:

791 "Результат операційної діяльності"

792 "Результат фінансових операцій"

793 "Результат іншої звичайної діяльності"

794 "Результат надзвичайних подій".

Проте, враховуючи відсутність в Наказі про облікову політику чіткого визначення видів діяльності та класифікації доходів і витрат, які їх формують, не відображення результатів цих субрахунків в звітній формі та враховуючи, що товариство належить до суб'єктів малого підприємництва вважаємо не доречним застосування такої кількості субрахунків до рахунку 79.

Завершальним етапом формування позитивного (негативного) фінансового результату на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є визначення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Для відображення в обліку прибутку (збитку) товариство застосовує рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Крім того, доходи підприємства відображаються на рахунках сьомого класу, які в кінці місяця закриваються і списуються в кредит рахунку 79 «Фінансовий результат». Для обліку витрат на підприємстві застосовують одночасно рахунки восьмого та дев'ятого класу. Застосування рахунків восьмого класу дозволяє розкрити інформацію про витрати підприємства і аналітичному розрізі та значно полегшує роботу бухгалтеру при складанні «Звіту про фінансові результати». Обороти по рахункам восьмого класу списуються у дебет рахунків дев'ятого класу, а з рахунків дев'ятого класу у дебет рахунку 79 «Фінансовий результат».

Розмір прибутку залежить від ряду факторів, що мають безпосередній вплив на його формування рис.3.2.:

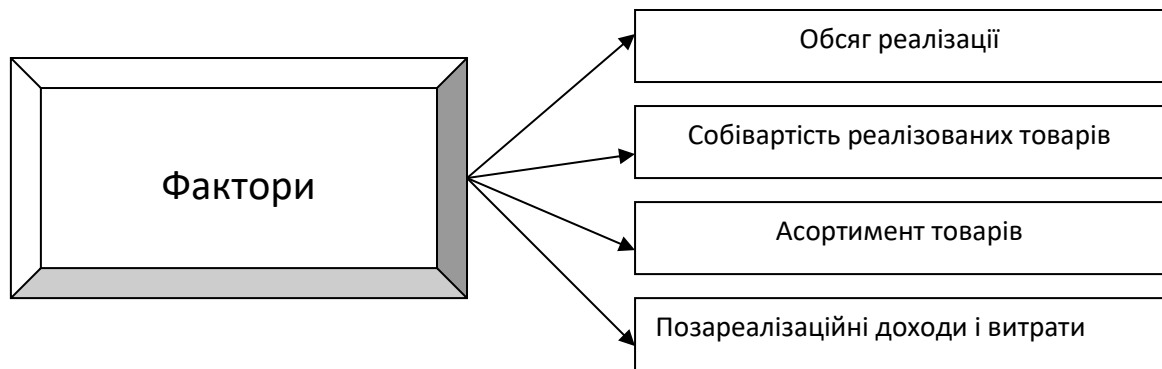


Рис.3.2. Фактори, які мають вплив на формування прибутку ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Окрім того, формування прибутку ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» залежить від нормативно-правового регулювання порядку визначення собівартості реалізованих товарів, оподаткування діяльності товариства та інших чинників.

З метою визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду в бухгалтерському обліку товариства передбачається послідовне співставлення доходів та витрат (рис.3.3.).

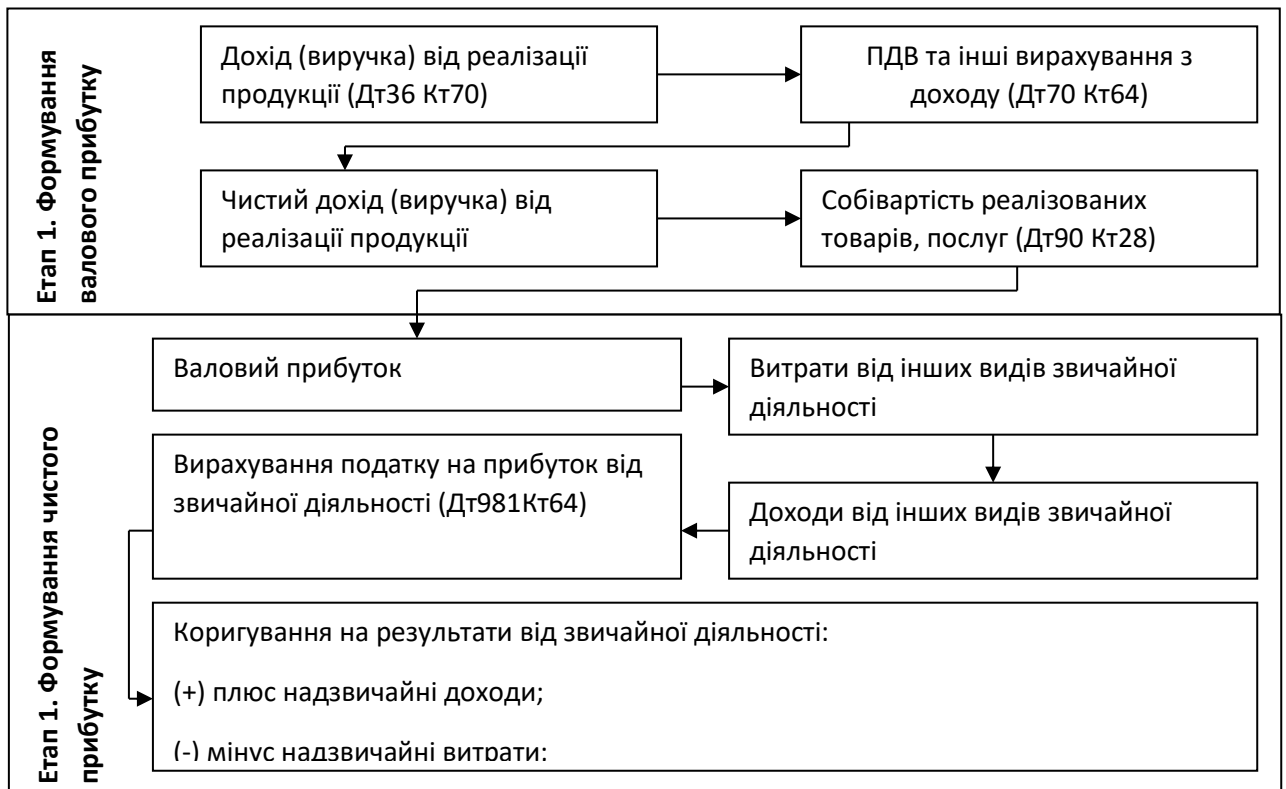


Рис.3.3. Формування прибутку ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Відповідно до даного механізму, на першому етапі відбувається формування валового прибутку підприємства шляхом віднімання від доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість та інших відрахувань з доходу та собівартості реалізованих товарів.

На другому етапі валовий прибуток зазнає коригування. Віднімаються витрати та додаються доходи від інших видів звичайної діяльності. Величина фінансових результатів від звичайної діяльності (прибуток) зменшується на суму податку на прибуток від звичайної діяльності. До отриманого результату (прибуток від звичайної діяльності після оподаткування) додають надзвичайні доходи та віднімають надзвичайні витрати (якщо такі мали місце під час звітного періоду), а з надзвичайного прибутку вираховують податок.

Аналітичні дані, які відображають отримання доходів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» у розрізі покупців, подаються у Відомості 3.1., а потім переносяться до реєстру синтетичного обліку – Журналу 6 (оскільки підприємство використовує журнальну форму обліку) і Головної книги, на підставі якої формується оборотно-сальдовий баланс і складається фінансова звітність. Документооборот на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» відбувається за схемою, поданою на рисунку 3.4.



Рис. 3.4 Схема документообороту з обліку доходів та фінансових результатів від ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Спочатку відбувається перенесення даних про суму визнаних доходів у розрізі контрагентів із первинних документів до Відомості аналітичного обліку розрахунків із покупцями та замовниками (Відомості 3.1 до рах. 36);

1а – перенесення даних про суму доходів, а також розміри грошових надходжень із первинних документів до Книги обліку доходів для потреб податкового обліку;

2 – перенесення узагальненої інформації про кредитовий оборот доходів (рах.70) та дебетовий оборот рах. 36 із Відомості 3.1 до Журналу № 6;

3 – перенесення кредитових оборотів за рахунком 70, 79 та дебетових оборотів за рахунками 36, 70 із Журналу № 6 до Головної книги у розрізі рахунків;

4 – формування оборотно-сальдового балансу;

5 – перенесення зведеної інформації щодо оборотів за рахунками доходів, а також залишків на рах. 79 до форм фінансової та статистичної звітності.

5а – складання Декларації з податку на прибуток

В першому розділі Журналу 6 узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності й фінансових результатів підприємства. Інформація подається у вигляді оборотно-шахової відомості по кредиту відповідних рахунків доходів (70 - 76, 79) за дебетом рахунків їх утворення. Розділ II Журналу 6 - це аналітичне зведення даних по інших операційних доходах: доходах від участі в капіталі, інших фінансових доходах, інших доходах. У графі 4 даного розділу дані про доходи відбиваються наростаючим підсумком з початку року. Дані розділу II відповідають розділу V «Доходи й витрати» Приміток до річної фінансової звітності. Використання даних Журналу 6 значно полегшує складання Звіту про фінансові результати. Хоча, в той же час Журнал 6 не містить детальної інформації про порядок формування фінансових результатів від різних видів

діяльності товариства, яка, на нашу думку, є дуже корисною для прийняття ефективних управлінських рішень.

Кінцевим результатом документообороту з обліку доходів та фінансових результатів від реалізації товарів є складання звітності. Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються фінансові результати є форма № 2-м «Звіт про фінансові результати», який складають відповідно до затвердженого П(С)БО 25, яке визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Отже, дослідження організації і методики бухгалтерського обліку фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» дозволили виявити наступні

недоліки:

- недоліки у розмежуванні організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики;
- відсутність графіку документообігу товариства;
- відсутність чіткого визначення видів діяльності та класифікації доходів і витрат, які їх формують;
- відсутність зведеного реєстру, який містив би детальну інформацію про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності.

3.2 Аналітичне забезпечення фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Ознайомлення з організацією аналітичного дослідження та розгляд його методичного забезпечення на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», дозволило обґрунтувати комплексний підхід до аналізу фінансових результатів за даними фінансової звітності. За результатами проведеного дослідження виокремлено такі функції економічного аналізу: реалізація рішень та моніторинг. Суть функції реалізації рішень полягає у забезпеченні користувачів різних рівнів управління результатами аналітичного дослідження для

прийняття ними управлінських рішень що впливають на об'єкт аналізу. При цьому важливим є контроль за ефективністю виконання прийнятих рішень за результатами і пропозиціями проведеного дослідження, що забезпечуватиметься реалізацією функції моніторингу.

На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів на даному підприємстві, встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об'єктивно відображає потреби та завдання усіх суб'єктів аналізу.

Аналіз фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є, безумовно, однією з найважливіших складових фінансового аналізу його діяльності, спрямованої на отримання прибутку, і заснований переважно на даних «Звіту фінансові результати» бухгалтерської (фінансової) звітності.

Аналіз фінансових результатів за даними звіту дозволяє досліджувати їх формування. При цьому результати аналітичних розрахунків, як правило на підприємстві, оформляються у вигляді таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Форма таблиці для аналізу фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення		Темп росту, %	Темп приросту, %
	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %		

Аналіз фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» починається з вивчення обсягу, складу, структури і динаміки прибутку (збитку) до оподаткування в розрізі основних джерел його формування, якими є прибуток (збиток) від продажів і прибуток (збиток) від іншої діяльності, тобто сальдо інших доходів і витрат.

За підсумками розрахунків робиться висновок про вплив на відхилення суми прибутку (збитку) до оподаткування змін величин джерел його формування: прибутку (збитку) від продажів і прибутку (збитку) від іншої діяльності.

Оскільки якість прибутку (збитку) до оподаткування визначається його структурою, то доцільно звернути особливу увагу на зміну питомої ваги прибутку від продажів в прибутку до оподаткування. Його зниження розглядається як негативне явище, яке свідчить про погіршенні, якості прибутку до оподаткування, оскільки прибуток від продажів є фінансовим результатом від поточної (основної) діяльності підприємства і вважається його головним джерелом коштів.

Тому бажано наступне співвідношення темпу зростання прибутку від продажів (ТРпр) і темпу зростання прибутку до оподаткування (ТРпдн):

$$\text{ТРпр} > \text{ТРпдн} \quad (3.1)$$

Дане співвідношення темпів зростання відображає ситуацію, в якій питома вага прибутку від продажів в прибутку до оподаткування як мінімум не зменшується і, отже, якість прибутку до оподаткування щонайменше не погіршується. Далі аналізуються основні джерела формування прибутку (збитку) до оподаткування: прибуток (збиток) від продажів і прибуток (збиток) від іншої діяльності - окремо.

Аналіз прибутку (збитку) від продажів починається з вивчення його обсягу, складу, структури і динаміки в розрізі основних елементів, що визначають його формування: виручки (нетто) від продажу, собівартості продажів, адміністративних і комерційних витрат. При цьому в ході аналізу структури за 100% береться виручка (нетто) від продажу як найбільший позитивний показник.

За підсумками аналітичних розрахунків робиться висновок про вплив на відхилення прибутку (збитку) від продажів змін величин кожного з елементів, що визначають його формування.

Далі перевіряється виконання умови оптимізації прибутку від продажів:

$$TR_{врн} > TR_{сп}, \quad (3.2)$$

де $TR_{врн}$ - темп зростання виручки (нетто) від продажу;

$TR_{сп}$ - темп зростання повної собівартості реалізованої продукції
(Суми собівартості продажів, управлінських і комерційних витрат).

Дане співвідношення темпів росту призвело до зниження питомої ваги повної собівартості в виручці (нетто) від продажу, відповідно, до підвищення ефективності поточної діяльності комерційної організації. У разі невиконання умови оптимізації прибутку від продажів виявляються причини його невиконання.

Аналіз прибутку (збитку) від іншої діяльності ведеться в розрізі, що формує його доходи і витрати. В ході аналізу вивчаються його обсяг, склад, структура та динаміка. При цьому структури доходів і витрат, пов'язаних з іншою діяльністю, аналізуються окремо.

За підсумками аналітичних розрахунків робиться висновок про вплив зміни суми пов'язаних з іншою діяльністю доходів і витрат в цілому і окремих їх елементів на відхилення величини прибутку (збитку) від іншої діяльності.

Аналіз чистого прибутку (збитку) ведеться в розрізі, який визначає його елементи, якими є прибуток (збиток) до оподаткування, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання і поточний податок на прибуток. В ході аналізу вивчаються його обсяг, склад, структура та динаміка.

За підсумками розрахунків робиться висновок про вплив на відхилення суми чистого прибутку (збитку) змін величин, які визначають його елементи.

Розглянемо конкретний порядок аналізу фінансових результатів
ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за даними форми 2 (таблиця 3.2).

Як свідчать результати горизонтального аналізу, у ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» мають місце дуже серйозні зміни найважливіших показників доходів, витрат і відповідно прибутку від продажів.

Таблиця 3.2

Аналіз складу і структури доходів і витрат від звичайної діяльності
ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Показники	2017		2018		Зміна в тис. грн	Зміна Темп приросту, %
	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %		
Виручка (нетто) від продажу товарів, продукції, робіт, послуг, в т.ч	23599,5	100	22365,7	100	-1233,8	-5,23
Від продажу власної продукції	23599,5	100	22365,7	100	-1233,8	-5,23
Собівартість проданих товарів, робіт, послуг, в т. ч.:	8390,8	100	11777,8	100	+3387	+40,36
Власної продукції	8390,8	100	11777,8	100	+3387	+40,36
Проданих товарів	-		-			
Валовий прибуток	15208,7	64,4	10587,9	47,3	-4620,8	-30,4
Адміністративні витрати	36,2	0,15	240,1	1,07	+203,9	+56,3
Витрати на збут	129,5	0,55	41,7	0,18	-87,8	-67,8
Прибуток (збиток) від продажів	15043	63,7	10306,1	46,07	-4736,9	-31,5

Обсяг продажів в 2018 році знизився на 1233,8 тис грн. (або на 5,23 %) в порівнянні з обсягом продажу попереднього року. У той же час спостерігається збільшення собівартості, яке склало 3387 тис. грн. (40,36%). Таким чином в 2018 р. відбулося суттєве падіння майже всіх показників, що пов'язано з несприятливою ринковою кон'юнктурою і накопиченими проблемами внутрішніх бізнес-процесів. При цьому важливо відзначити, що падіння виручки в 2018 році одночасно із зростанням собівартості, пов'язано з виробництвом власної продукції, що займає найбільшу питому вагу в виручці і що є найбільш значущим сегментом бізнесу даної організації.

Більш значним, ніж валовий прибуток, стало падіння в 2018 році прибутку від основної діяльності (прибутку від продажів) на – 4736,9 тис.грн. (31,5%). Основною причиною цього стало зростання адміністративних витрат - на 203,9 тис. грн, або на 56,3%),

За результатами вертикального аналізу стає очевидним, що частка валового прибутку у виручці зменшилася на 30,4 %, що викликане зростанням собівартості одночасно з зменшенням виручки від реалізації.

Зниження частки прибутку від продажів на 31,5 % при зниженні частки валового прибутку на 30,4% можна пояснити випереджаючим зростанням адміністративних витрат, частка яких зросла на 56,3% при значному зниженні збутових витрат (на 67,8%).

Слід зазначити, що в структурі сукупних доходів виручка в 2017- 2018 роках становила 100% , що позитивно характеризує ринкову активність підприємства.

Виручка від основної діяльності сформувала загальний дохід ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».

ЗАВОД АБРАЗИВІВ» дозволяє зробити висновок про падіння обсягів діяльності і падіння прибутку підприємства.

Динаміка показників фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за 2017-2018 рр. представлена в таблицях 3.3 і 3.4.

Таблиця 3.3

Показники фінансових результатів ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» за 2017-2018 рр

Показник	2017 р.	2018 р.	Зміна	
			тис. грн.	%
Валовий прибуток	15208,7	10587,9	4620,8	-30,4
Прибуток від продаж	15043	10306,1	4736,9	-31,5
Прибуток до оподаткування (EBITDA)	15043	10306,1	4736,9	-31,5
Чистий прибуток (NetProfit)	539,1	166,1	-373	-69,2

Аналізуючи дані таблиці 3.3 можна зробити висновок про те, що в 2018 р. валовий прибуток знизився і склав 10587,9 тис. грн. Але, чистий прибуток зменшився до 166,1 тис. грн. , що на 69,2% менше за прибуток 2017 року. Це може говорити про падіння обсягів виробництва і зростання питомих витрат на

одиницю продукції. Далі в Таблиці 3.4 наведено факторний аналіз валового прибутку.

Таблиця 3.4

Факторний аналіз валового прибутку (тис. грн.)

Показники	2017 р.	2018 р.	Відхилення валового прибутку		
			загальне	За рахунок виручки	За рахунок собівартості
Виручка	23599,5	22365,7	-1233,8	х	х
Собівартість	8390,8	11777,8	+3387	х	х
Валовий прибуток	15208,7	10587,9	-4620,8	-11821,7	-3387

Розрахунок впливу зміни виручки від продажу і собівартості товарів на валовий прибуток представлений нижче:

$$ВП_0 = B_0 - C_0 = 23599,5 - 8390,8 = +15208,7 \text{ тис. грн.}$$

$$ВП_{ум} = B_1 - C_0 = 22365,7 - 8390,8 = +13974,9 \text{ тис. грн.}$$

$$ВП_1 = B_1 - C_1 = 22365,7 - 11777,8 = +10587,9 \text{ тис. грн.}$$

Зміна валового прибутку за рахунок виручки становить:

$$+3387 - 15208,7 = -11821,7 \text{ тис. грн.}$$

Зміна валового прибутку за рахунок збільшення собівартості:

$$10587,9 - 13974,9 = -3387 \text{ тис. грн.}$$

В даному випадку зниження в 2018 році виручки від продажу продукції на 1233,8 тис. грн. і зростання собівартості на 3387 тис. грн. призвело до падіння валового прибутку на 4620,8 тис. грн. При цьому, за рахунок зниження виручки валовий прибуток знизився на 11821,7 тис. грн., а в зв'язку з зростанням собівартості, валовий прибуток зменшився на 3387 тис. грн. Очевидно, що основною причиною падіння валового прибутку в 2018 р стало падіння рентабельності продажів. Дано кількісну оцінку впливу даних факторів.

Розрахуємо, як вплинуло на величину валового прибутку зміна обсягів продажів в ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»:

$$ВП = (B_1 - B_0) \cdot ВП_0 / B_0 = (22365,7 - 23599,5) \cdot 15208,7 / 23599,5 = -795,12 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, при незмінній рентабельності продажів (на рівні попереднього періоду) падіння обсягу продажів на 11821,7 тис. грн. призвело б до зменшення валового прибутку на 795,12 тис. грн.

Оцінка впливу рентабельності продажів на валовий прибуток ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» буде наступною:

$$\begin{aligned} \text{ВП} &= (\text{ВП}_1/\text{В}_1 - \text{ВП}_0/\text{В}_0) \text{В}_1 = (10587,9/22365,7 - 15208,7/23599,5) \times 22365,7 = \\ &= - 16424,8 \text{ тис. грн} \end{aligned}$$

Таким чином, падіння рентабельності продажів (маржі валового прибутку) привело до падіння величини валового прибутку на суму 16424,8 тис. грн.

Сукупний вплив чинників на валовий прибуток (ВП) буде наступним:

- за рахунок падіння обсягу продажів ВП знизився на 795,12 тис. грн. ;
- за рахунок зниження рентабельності продажів ВП зменшилася на 16424,8 тис. грн.

Загальна зміна валового прибутку склала -15629,68 тис. грн.

Можна зробити висновок, що підприємство терміново потребує розробки нової стратегії розвитку, а також змін обліково-аналітичної системи формування фінансових результатів.

3.3 Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

З метою удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів товариства ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» пропонується вжити наступні заходи:

- чітко визначити види діяльності та розмежувати доходи і витрати, які їх формують;
- розробити внутрішній зведений реєстр, який містив би детальну інформацію про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності.

Будь-яке підприємство, обираючи конкретну облікову політику на поточний фінансовий рік, забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, знижує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово–економічної діяльності підприємства.

При написанні даної роботи та дослідженні впливу методів облікової політики ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» на кінцевий фінансовий результат доведено, що облікова політика сформована адміністрацією товариства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінювати фінансовий стан товариства. Що стосується фінансових результатів, то в наказі про облікову політику слід розкрити, на нашу думку, чіткий і ефективний алгоритм визначення фінансових результатів в розрізі видів діяльності – звичайної й надзвичайної. Таким чином товариство забезпечить організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, знизить трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечить використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово–економічної діяльності. Вибір конкретних методів щодо елементів облікової політики обумовить те, що рівень фінансових результатів зміниться через методи оцінки. У кінцевому підсумку це призведе до того, що на розмірі прибутку позначиться суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору процедур і методів обліку.

Обліковий процес стає можливим лише за належної організації таких об'єктів як: облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, технологія облікового процесу. З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника товариства повинен бути розроблений та затверджений графік

документообігу, в якому мають вказуватися дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву. Порядок документообігу має залежати від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури товариства і його облікового апарату. Такий порядок має розробити бухгалтерська служба товариства і затвердити керівник після визначення облікової політики.

При складанні робочого плану рахунків необхідно максимально забезпечувати потрібною фінансово–економічною інформацією управлінські структури підприємства, гарантувати прозорість фінансового обліку та фінансової звітності, сприяти збереженню комерційної таємниці.

Відсутність чіткого визначення видів діяльності та класифікації доходів і витрат, які їх формують пропонуємо до рахунку 79 "Фінансові результати" відкривати лише два субрахунки:

791 "Результат основної діяльності"

792 "Результат іншої звичайної діяльності".

Організація формування інформації про фінансові результати на рахунку 79 «Фінансові результати» відповідно до нашої пропозиції матиме наступний вигляд (рис.4.1).

Застосування запропонованих субрахунків дозволить об'єктивно визначати фінансові результати діяльності, які будуть відображатись в фінансовій звітності в межах визначення чистого прибутку/збитку.

Проведені дослідження показали, що Журнал 6, який складають на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» не містить детальної інформації про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства, яка, на нашу думку, є дуже корисною для прийняття управлінських рішень.

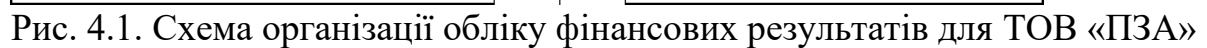


Таблица 3.5

«Фінансові результати»

[illegible]

Ведення запропонованого реєстру сприятиме підвищенню якості отриманої інформації про фінансові результати діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», і при цьому відповідає вимогам, які висуваються до форм обліку: забезпечення повноти і реальності відображення в облікових реєстрах всіх господарських операцій; забезпечення своєчасного відображення здійснених господарських операцій; забезпечення здійснення поточного контролю за діяльністю товариства; забезпечення зручного групування записів; забезпечення зручного поєднання синтетичного й аналітичного обліку; забезпечення здійснення економічного аналізу діяльності; економічність.

На сьогоднішній день проблемною для реалізації на ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є методика визначення фінансового результату за відповідними джерелами. Враховуючи позиції вчених, на даному підприємстві слід виділити наступні джерела формування фінансового результату, які, відповідно, є джерелами виникнення доходів і витрат: від реалізації об'єктів діяльності (внаслідок чого утворюється активний прибуток), володіння, первісного визнання та переоцінки активів (є джерелами формування пасивного прибутку).

Для вирішення зазначеної проблеми пропонуємо ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» розмежувати господарські операції відповідно до їх участі у створенні:

- 1) безпосередньо фінансових результатів з відображенням на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” і
- 2) вартості підприємства з відображенням на рахунках класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов’язань” в частині власного капіталу.

Вивчення організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів на досліджуваному підприємстві показало відсутність внутрішньогосподарської звітності, що не дозволяє забезпечити належний контроль за результатами діяльності. Також відсутня зведена інформація для аналітичної роботи підприємства відносно фінансових результатів. Тому нами

розроблено форми внутрішньогосподарської звітності для відображення витрат, доходів і результатів діяльності: Звіт про виробничі витрати, Звіт про доходи і витрати діяльності, Звіт про фінансові результати. Для складання фінансової звітності у відповідності до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності запропоновано порядок формування загального сукупного прибутку (збитку) (рис. 3.5).

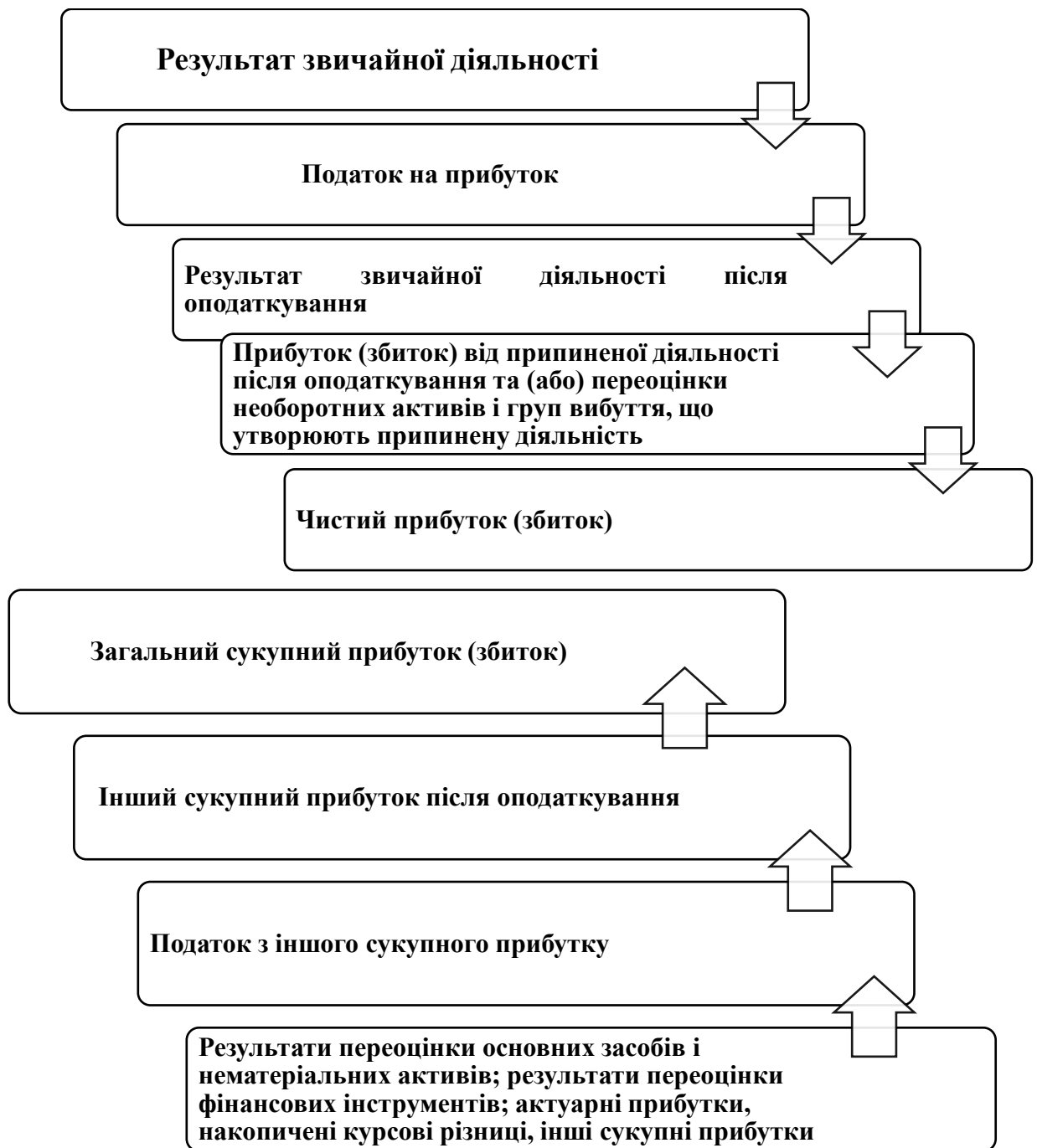


Рисунок 3.5 Порядок формування загального сукупного прибутку (збитку) на
ТОВ «ПЗА»

Формування результату пропонуємо відображати в удосконаленій формі звіту про фінансові результати – Звіт про сукупні прибутки (збитки), форма якого може використовуватися підприємством незалежно від того, яким чином воно складає фінансову звітність, як за Міжнародними стандартами фінансової звітності, так і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. У даному контексті ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно до вищеподаних пропозицій та НП(С)БО 1 розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» (рис. 3.6).

Як видно з рисунку 3.6, результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут. Операційний фінансовий результат – це синтетичний показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, в свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

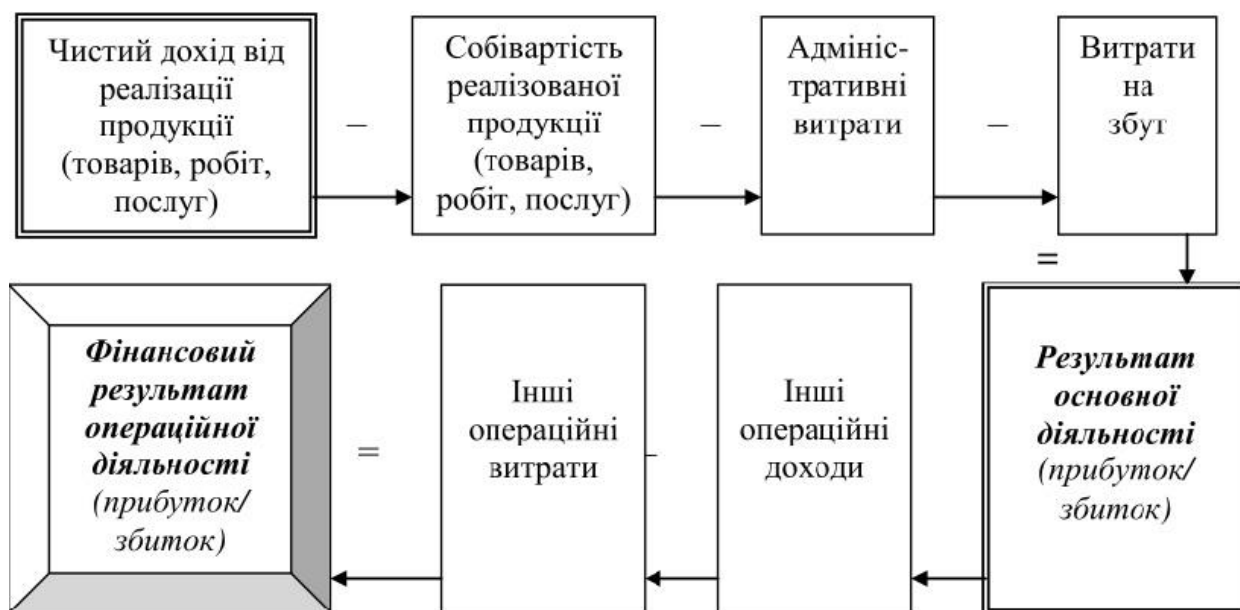


Рисунок 3.6 Модель формування фінансового результату операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Відповідно до моделі формування фінансових результатів постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання нами пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “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. На основі вищезазначених пропозицій з удосконалення організації обліку фінансових результатів операційної діяльності нами побудовано схему їх визначення, зображену на рис. 3.7

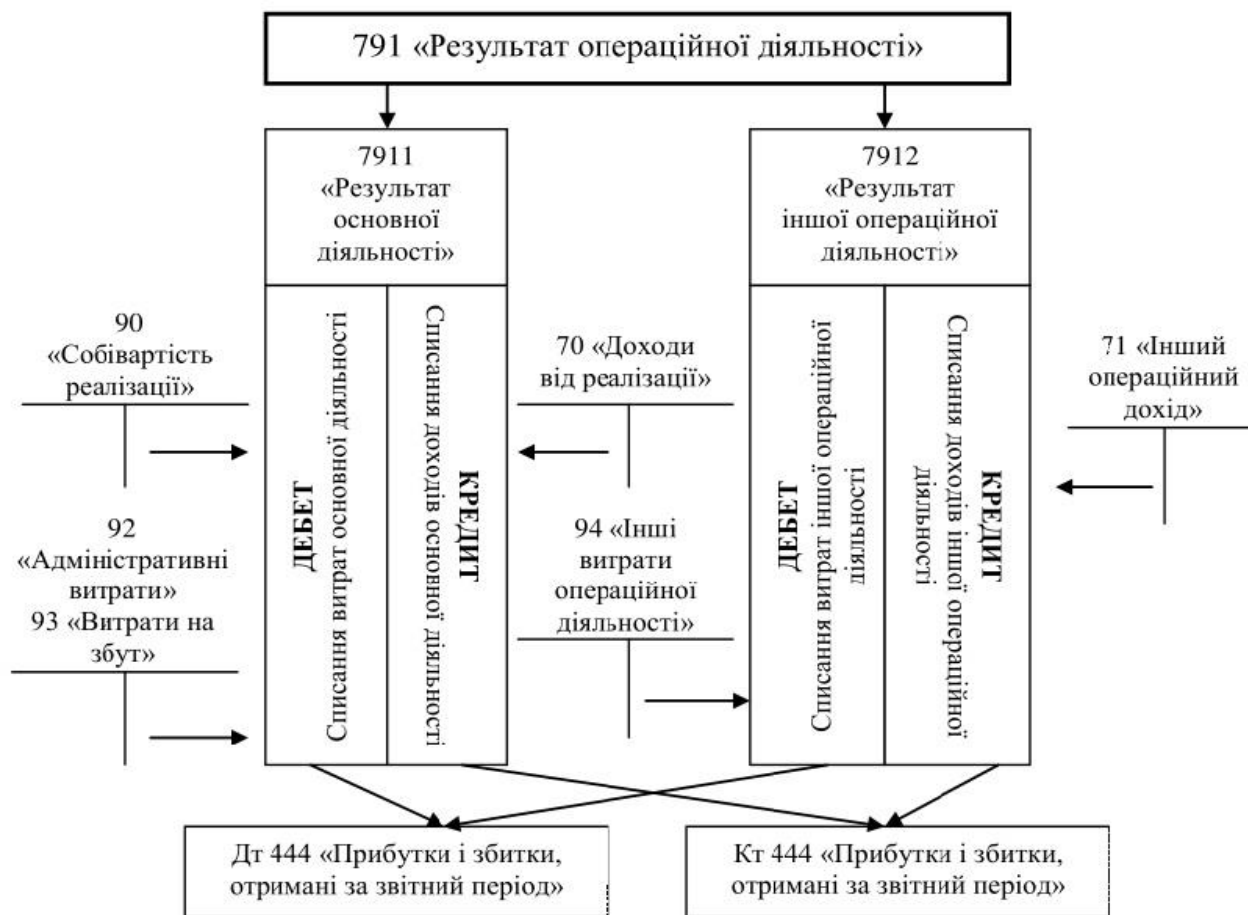


Рисунок 3.7 Методика формування фінансових результатів операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Як видно з рис 3.7, на дебет рахунка 7911 “Результат основної діяльності” ми пропонуємо списувати витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, а на його кредит – доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 “Доходи від реалізації”. Порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 дає можливість визначити прибуток (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збиток (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності. На дебет рахунка 7912 “Результат іншої операційної діяльності” нами пропонується списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 “Інші витрати операційної діяльності”, а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 “Інший операційний

дохід”. При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Більшість напрямків розподілу прибутку передбачають виконання головної мети діяльності підприємства – максимізацію прибутку, збільшення вартості підприємства. В такому випадку значна кількість положень обраної місії підприємства щодо корпоративних цінностей, культури залишаються лишень ефективним маркетинговим ходом із здобуття позитивного іміджу, збільшення обсягів реалізації продукції.

Враховуючи основний постулат системи розподілу прибутку – прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, використовується ним самостійно. ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» після сплати податків самостійно визначає напрямки використання прибутку. На перший погляд процес прийняття даного рішення має простий індивідуальний характер, проте, в даному випадку слід враховувати інтереси трудового колективу, що передбачатиме ускладнення процесу прийняття рішень. Для узагальнення інформації про доходи і фінансові результати Методичними рекомендаціями із застосування регістрів бухгалтерського обліку передбачається використання Журналу 6, який складається із двох розділів. В першому розділі узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності й фінансових результатів підприємства. Інформація подається у вигляді оборотно-шахової відомості по кредиту відповідних рахунків доходів (70-76, 79) за дебетом рахунків їх утворення. Розділ II Журналу 6 – це аналітичне зведення даних по інших операційних доходах: доходах від участі в капіталі, інших фінансових доходах, інших доходах.

Журнал 6 не містить детальної інформації про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», яка, на нашу думку, є дуже корисною для прийняття управлінських рішень. Тому ми пропонуємо ввести до Журналу 6 Розділ III

“Аналітичні дані до рахунку 79 “Фінансові результати”, в якому розкривається аналітична інформація про фінансові результати від операційної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності. Пропонується наводити інформацію як в дебет рахунку 79 з кредиту відповідних рахунків, так й з кредиту рахунку 79 в дебет відповідних рахунків. Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності зумовлюють потребу відповідних змін змісту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що згідно наведених пропозицій передбачає: виділення статті “Результат основної діяльності”, статті “Результат іншої операційної діяльності” та визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчну суму результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Складання та використання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з урахуванням запропонованих змін дозволить конкретизувати інформацію без надмірної її деталізації, що є важливим для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

На підставі вивчених літературних джерел визначено основні завдання, об’єкти та етапи економічного аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ». Аналіз прибутку проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період. Під час аналізу необхідно дати оцінку темпів зростання прибутку в цілому і окремо по кожній його складовій; вивчити та розрахувати фактори, що впливають на зміну прибутку, і визначити рівень їх впливу; виявити резерви збільшення прибутку; дати оцінку рівня рентабельності підприємства. Основні завдання, об’єкти та етапи аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» на підставі вивчених літературних джерел наведено на рис. 3.8

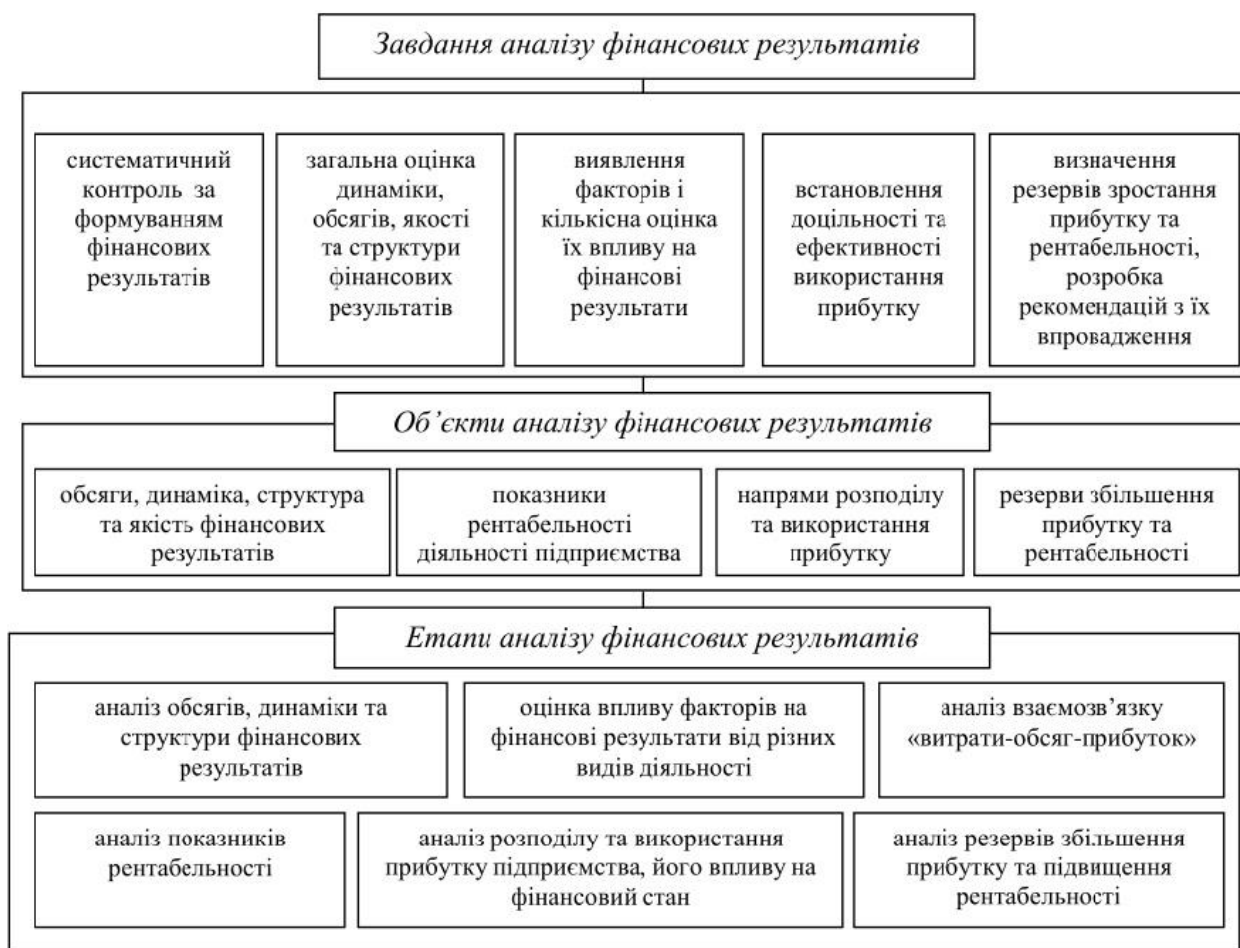


Рисунок 3.8 Загальна модель аналізу фінансових результатів діяльності
ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Дослідженням встановлено формальний підхід ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» до формування Положення про облікову політику та неналежне відображення основних аспектів щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів в ньому. Тому запропоновано відображати окремими підрозділами інформацію за такими напрямками:

- порядок формування фінансових результатів в розрізі видів здійсненої діяльності;
- облік доходів діяльності підприємства;
- облік витрат діяльності підприємства;
- облік іншого сукупного прибутку;
- використання прибутку звітного періоду.

Кожен підрозділ доцільно деталізувати відповідними положеннями для повного й об'єктивного відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Отже, запропоновані підходи до формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати і напрями удосконалення їх обліку, створюють ґрунтовне інформаційне забезпечення для системи управління підприємством ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» і належного проведення аналітичного дослідження результатів його діяльності.

На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів на даному підприємстві, встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об'єктивно відображає потреби та завдання усіх суб'єктів аналізу.

З огляду на це сформовано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів, який включає стадії організації дослідження необхідні для максимального забезпечення інформаційних потреб усіх суб'єктів управління ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» (рис. 3.9).

Комплексний підхід забезпечується трьома блоками: організаційним – реалізовується через розроблений алгоритм проведення аналізу, який складається з послідовних етапів, об'єднаних у відповідні стадії; методичним – забезпечується п'ятьма основними системами (горизонтального, вертикального, порівняльного, факторного аналізу та дослідження беззбиткової діяльності), що застосовуються при попередній, поточній та підсумковій формі аналітичного дослідження; результативним.

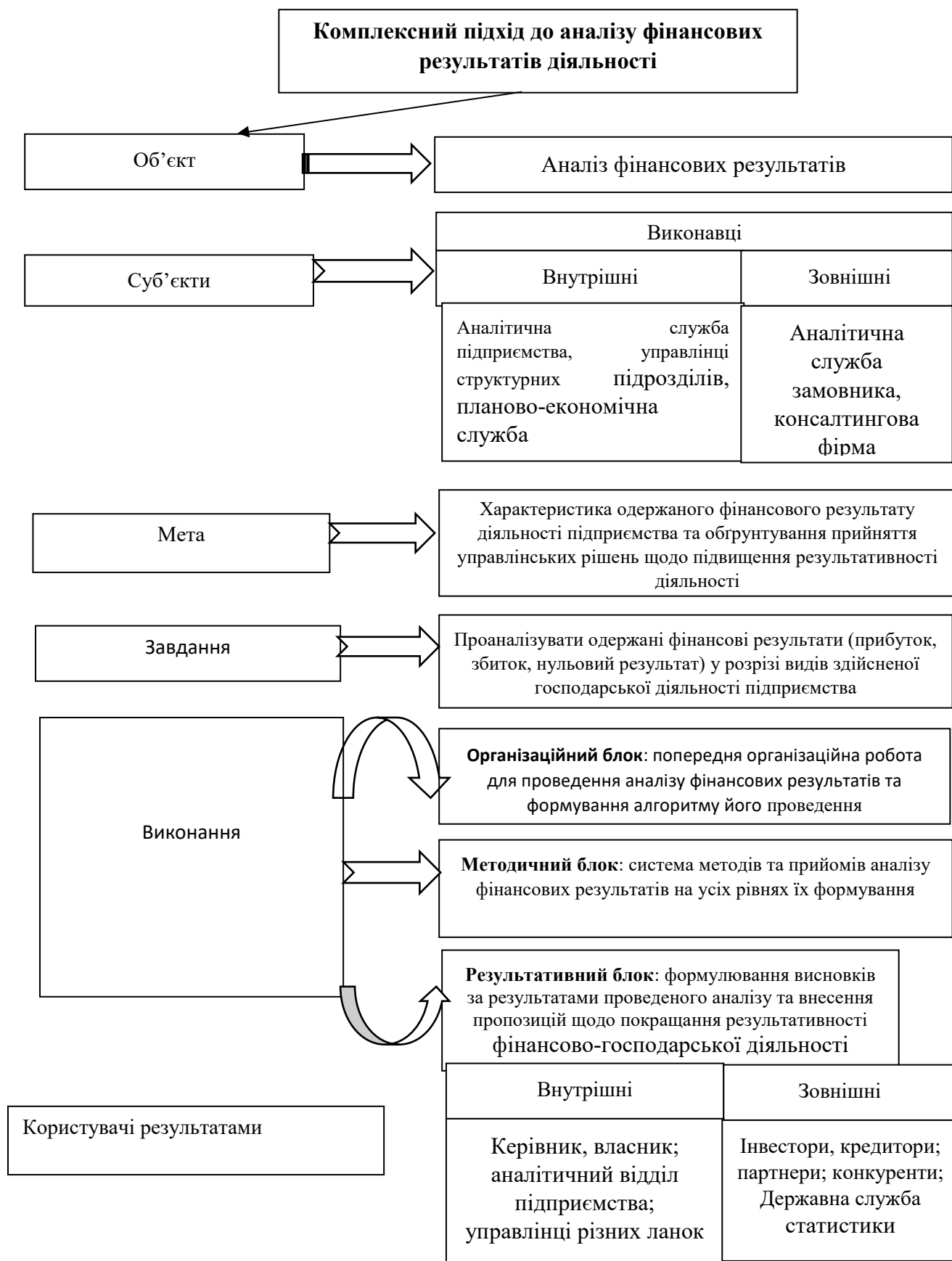


Рис. 3. 9 Комплексний підхід до аналізу фінансових результатів на «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ»

Отже, удосконалення методики аналізу фінансових результатів «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», зокрема через комплексний підхід до його організації та проведення, поглиблення аналітичних розрахунків їх формування, де важливою складовою є факторний аналіз, розширює можливості системи управління діяльністю підприємства.

Висновки до третього розділу

Дослідивши організацію обліково-аналітичного процесу формування фінансових результатів на «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», виявлені певні недоліки.

Зокрема, встановлено формальний підхід «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» до формування Положення про облікову політику та неналежне відображення основних аспектів щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів в ньому. Тому запропоновано відображати окремими підрозділами інформацію за такими напрямками: порядок формування фінансових результатів в розрізі видів здійсненої діяльності; облік доходів діяльності підприємства; облік витрат діяльності підприємства; облік іншого сукупного прибутку; використання прибутку звітного періоду. Кожен підрозділ доцільно деталізувати відповідними положеннями для повного й об'єктивного відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Отже, запропоновані підходи до формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати і напрями удосконалення їх обліку, створюють ґрунтовне інформаційне забезпечення для системи управління підприємством і належного проведення аналітичного дослідження результатів його діяльності.

З'ясовано, що на сьогоднішній день проблемною для реалізації на підприємстві є методика визначення фінансового результату за відповідними джерелами. Враховуючи позиції вчених, в роботі було виділено наступні джерела формування фінансового результату «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», які, відповідно, є джерелами виникнення доходів і витрат: від реалізації об'єктів діяльності (внаслідок чого утворюється активний прибуток), володіння, первісного визнання та переоцінки активів (є джерелами формування пасивного прибутку). Для вирішення зазначеної проблеми було запропоновано розмежувати господарські операції відповідно до їх участі у створенні: 1) безпосередньо фінансових результатів з відображенням на

рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” і 2) вартості підприємства з відображенням на рахунках класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов’язань” в частині власного капіталу.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ». Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. Відповідно до поданих пропозицій та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності підприємств. Для розмежування відображення фінансових результатів в обліку запропоновано ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “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 управління.

На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об’єктивно відображає потреби та завдання усіх суб’єктів аналізу. З огляду на це сформовано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», який включає стадії організації дослідження необхідні для максимального забезпечення інформаційних потреб усіх суб’єктів управління. Комплексний підхід забезпечується трьома блоками: організаційним – реалізовується через розроблений алгоритм проведення аналізу, який складається з послідовних етапів, об’єднаних у відповідні стадії; методичним – забезпечується п’ятьма основними системами

(горизонтального, вертикального, порівняльного, факторного аналізу та дослідження беззбиткової діяльності), що застосовуються при попередній, поточній та підсумковій формі аналітичного дослідження; результативним.

Дослідження існуючих факторів впливу на результативність діяльності «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» дозволило виокремити класифікаційну групу факторів за ступенем впливу на результат: формуючі (ціна, обсяг реалізації, собівартість реалізації, рівень товарності, постійні та змінні витрати) та додаткові (ресурсне забезпечення, ефективність використання капіталу, місце фірми на ринку, організація управління, фіскальна політика), що дозволило систематизувати фактори впливу відповідно до можливого застосування методик факторного аналізу. Базуючись на традиційному підході до факторного аналізу запропоновано методику розрахунку впливу факторів на прибуток (збиток) основної діяльності «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ». Це дозволить визначити вплив на чистий прибуток (збиток) ресурсного забезпечення підприємства (середньорічна вартість активів, трудові ресурси, необоротні активи) та ефективність їх використання (фондовіддача, фондоозброєність, продуктивність праці), комерційної рентабельності підприємства (валова рентабельність виробничих витрат, коефіцієнт окупності чистого доходу, коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами) та показника чистої рентабельності активів, який характеризує загальну ефективність діяльності підприємства.

Отже, удосконалення методики аналізу фінансових результатів, зокрема через комплексний підхід до його організації та проведення, поглиблення аналітичних розрахунків їх формування, де важливою складовою є факторний аналіз, розширює можливості процесу обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ НА ТОВ «ПЗА»

4.1 Загальні вимоги безпеки до технологічного обладнання і процесів виробництва на підприємстві

ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є виробником абразивних порошків, що застосовуються для струменевого очищення металевих, цегляних і бетонних поверхонь.

Раніше процеси очищення поверхонь виконувались за допомогою піску. Але його майже не використовують після того, як виявили, що кремніймісткий пил викликає у людей важкі легеневі хвороби (пневмоконіоз, рак легенів).

Абразивні порошки – це сучасні матеріали. Вони не тільки не створюють таких наслідків, але й захищають природне середовище, оскільки сировиною для виготовлення абразивів слугують шлаки (відходи) феронікелевого виробництва (нікельшлаки).

Технологія виготовлення абразиву така:

1. Відбір сировини і доставка на завод.
2. Видалення сторонніх предметів і включень з сировини.
3. Прогрівання сировини до 90°C.
4. Просіювання шлаку для відбирання зерен необхідного розміру.
5. Упакування продукції і

Для виконання технологічних процесів використовується різне обладнання:

- Дробарки або млини;
- Термічне (нагрівальне) обладнання;
- Високочастотні грохоти;
- Конвеєрні лінії.

Як будь-яке обладнання вищевказані машини і механізми створюють певні небезпечні і шкідливі фактори:

- Шум;
- Вібрація;
- Висока температура.

Шум – виробничий фактор, що створюється різним виробничим обладнанням, негативно впливає на здоров'я працюючих. Під впливом інтенсивного шуму порушуються функції не тільки слухового аналізатору, але й центральної нервової, серцево-судинної та інших фізіологічних систем. Робота в умовах інтенсивного шуму призводить до зниження продуктивності праці, зростання браку і збільшенню вірогідності отримання виробничих травм.

Фізіологічний вплив шуму на людину залежить від рівня шуму, тривалості дії та індивідуальних особливостей людини.

Вібрація – це механічні коливання твердих поверхонь і механізмів, що сприймаються організмом людини, як струс. В наслідок впливу вібрації у працюючих можуть виникати головний біль, порушення функцій вестибулярного апарату, запаморочення, нудота, блювота, порушення кровообігу кінцівок, захворювання нервової системи, параліч.

Висока температура при прогріванні шлаку також впливає на працюючих. В таких випадках людина відчуває ознаки теплового удару: підвищення температури тіла, запаморочення, головний біль, нудота, блювота. При постійному впливі підвищеної температури пересихають слизові оболонки органів дихання і очей, що призводить до частих інфекційних захворювань, а також до хвороб очей.

Крім цього існує небезпека виникнення виробничих травм під час експлуатації конвеєрів і вантажопідіймального обладнання. Оскільки вони як будь-які механізми, що рухаються і обертаються, є потенційно небезпечними.

На підприємстві для зменшення негативних впливів виробничих факторів використовується ряд певних заходів і засобів:

- Удосконалення обладнання;
- Використання звуко- та віброізоляції;

- Обов'язкове застосування засобів індивідуального захисту.

4.2 Заходи з покращення умов праці, запобігання виробничого травматизму і профзахворюваності на ТОВ «ПЗА»

Впровадження комп'ютерних технологій обробки інформації сприяло удосконаленню організації і ефективності управлінської праці. Науково-технічний прогрес вніс серйозні зміни в умовах виробничої діяльності працівників розумової праці, безпосередньо економістів, бухгалтерів. Їх праця стала більш інтенсивною, напруженою, такою, що вимагає значних затрат розумової, емоційної і фізичної енергії. Це потребувало комплексного рішення проблем ергономіки, гігієни і організації праці, регламентації режимів праці і відпочинку.

Комп'ютеризація сьогодні вважається панацеєю – тільки комп'ютер може підвищити ефективність освіти і промисловості, банківської справи і торгівлі, об'єднати через інтернет весь світ. Як будь-який новий етап у розвитку суспільства, комп'ютер несе із собою й нові проблеми. Багато слів сказано вченими про шкідливий вплив комп'ютера на здоров'я користувача. Комп'ютерна техніка є джерелом цілого ряду несприятливих фізичних факторів впливу на функціональний стан і здоров'я користувачів. При неправильній експлуатації і розстановці, особливо в непристосованих для цього приміщеннях, ПЕОМ принципово змінює умови і характер праці спеціалістів різного профілю організацій незалежно від організаційно-правових форм і форм власності. Найбільш важливими можливими наслідками несприятливого впливу на здоров'я робітників є:

- захворювання очей і очний дискомфорт;
- зміни кістково-м'язової системи;
- порушення, пов'язані зі стресом;
- шкірні захворювання та ін.

До інших скарг на здоров'я робітників відносяться:

- пелена перед очима;
- висипання на обличчі;
- хронічні головні болі;
- нудота;
- запаморочення;
- легка збудженість і депресії;
- швидка втомлюваність;
- відсутність довгої концентрації уваги;
- зниження працездатності;
- порушення сну.

До числа факторів, що погіршують стан здоров'я користувачів ПЕОМ, необхідно віднести:

- електромагнітні і електростатичні поля;
- акустичний шум;
- зміни іонного складу повітря і параметрів розташування екрану монітору (дисплею), які призводять до зміни контрастності зображення в умовах інтенсивного засвічення, появи дзеркальних відблисків від передньої поверхні екрану монітору і т.д.

Серед вищевказаних захворювань у користувачів ПК можна виділити проблеми із зором і опорно-руховою системою.

Виникнення та розвиток зорового дискомфорту можна пояснити такими особливостями роботи з ВДТ:

1. У природних умовах людина розглядає предмети, які знаходять поблизу неї і на різних відстанях включно до горизонту (розслабляючи при цьому м'язи ока). Крім того, має місце вільний рух очей у всі боки. Функціонує все поле сітківки ока. Різноманітні м'язи ока і різноманітні Ділянки поля сітківки функціонують поперемінно, отримуючи можливість відновлювати свій функціональний потенціал.

2. Робота за відеотерміналом комп'ютера радикально змінює умови, характер для традиційного зорового процесу читання, який потягає, у сприйнятті темних знаків на світлому фоні при падаючому світловому потоці. ВДТ відтворює яскраві знаки на темному фоні (зворотне зображення забруднює адаптацію). Створення зображення шляхом проектувань потоку електронів на екран покритий люмінофором за своїми часовими та спектральними характеристиками значно відрізняється від аналогічних: характеристик традиційного процесу читання. Зображення демонструється на майже вертикальній поверхні, що випромінює світловий потік, а значить вимагає пониженого загального освітлення на робочому місці.

3. Світлотехнічна різноманітність об'єктів зорової роботи користувачів, що працюють з ВДТ, пов'язана з наявністю трьох об'єктів (екран, клавіатура, документація), розташованих у різних зонах спостереження, що вимагає багаторазового переведення лінії зору від одного до іншого. Робоча документація, розташована частіше за все на столі у горизонтальній площині на відстані оптимальної зони видимості (приблизно 350 мм), об'єкти розрізнення мають негативний контраст – теми об'єкти на світлому фоні. Об'єкти на клавіатурі відзначаються більшим розміром, розташованими у похилій площині. Яскраві знаки на темному фоні майже вертикально орієнтованого екрана дисплея, розташованого на відстані 500 – 600 мм, вимагають незвично горизонтальної орієнтації лінії зору.

4 Робота з пульсуючим самосвітним об'єктом, який постійно знаходиться у центрі поля зору, що не відповідає нормативним вимогам щодо обмеження пульсації та засліпленості. Наявність пульсації яскравості знаків викликає дискомфорт і втому, загальну й зорову. Таким чином, порушення зорових функцій у користувачів комп'ютерів пов'язані, в основному, з трьома групами факторів: параметрами освітлення робочого місця; характеристиками дисплея; специфікою роботи за комп'ютером. Тому у профілактиці астенопії в першу чергу необхідно звернути на забезпечення раціонального освітлення на

робочому місці, використання сучасних дисплеїв із покращеними характеристиками, дотримання режиму праці та відпочинку.

Діяльність користувачів комп'ютерів характеризується тривалістю багатогодинною (8 год. і більше) працею в одноманітному напруженому сидячому положенні, малою руховою активністю при значних локальних динамічних навантаженнях, що припадають лише на кисті рук. Такий характер роботи може призвести до появи низки хворобливих симптомів, що об'єднані загальною назвою – синдром довготривалих статичних навантажень (СДСН). Узагальнюючи статистичні дані можна зробити висновок про те, що СДСН може проявлятися втому, болем, судомою, онімінням та локалізуватися у різних частинах тіла (шия, спина, руки, ноги та виникати індивідуально з різною частотою (інколи, рідко, епізодично, щоденно). Робоче положення «сидячи» забезпечується статичною працею значної кількості м'язів, що дуже втомлює. При такому положенні тіла м'язи плечей, шиї та рук довгий час перебувають у скороченому стані. Оскільки м'язи не розслабляються, в них порушується кровообіг. Поживні речовини, що переносяться за допомогою крові, надходять до м'язів недостатньо швидко, зате в м'язових тканинах нагромаджуються продукти розпаду (наприклад, молочна кислота). В результаті таких явищ можуть виникнути больові відчуття.

Необхідно відмітити, що тривала робота за комп'ютером в неправильному, із фізіологічної точки зору, положенні тіла може спровокувати такі вади постави: як сутулість, викривлення хребта (сколіоз) та ін.

На сьогодні опубліковано багато праць стосовно хвороб кистей рук серед користувачів комп'ютерів, які тривалий час працювали за клавіатурою. До найбільш частих симптомів, що характерні для таких захворювань належить:

- больові відчуття різної сили у суглобах та м'язах кистей рук;
- оніміння та повільна рухливість пальців;
- судоми м'язів кисті;

— поява ниючого болю в ділянці зап'ястка.

Праця за клавіатурою є інтенсивною динамічною роботою кістково-м'язового апарату кистей, одночасно зі статичним напруженням м'язів передпліччя й плеча. Виконання однотипних фізично неважких рухів кистей, що здаються вам необтяжливими можуть призвести до поступових функціональних змін, які непомітно розвиваються протягом кількох років. Підступним при цьому є також і те, що в результаті концентрації уваги на екрані дисплея, заглушується своєчасне попередження про біль, який слугує своєчасним сигналом для занепокоєння.

Працюючи за клавіатурою, користувачі комп'ютерів із високою швидкістю повторюють одні й ті ж високо координовані рухи, що виконуються лише кистями. Кожний натиск на клавішу супроводжується скороченням м'язів, при цьому сухожилля ковзають вздовж кісток, внаслідок чого можуть розвинутих запальні процеси, що викликають біль.

В результаті досліджень було доведено, що виникненню захворювань кістково-м'язового апарату кистей сприяє неправильне положення тіла щодо клавіатури, значне відхилення ліктів від тулуба, нераціональне взаємоспрямування передпліччя та кисті.

Слід зазначити, що деякі дослідники порівнювали захворювання, які є характерними для користувачів комп'ютерів та машиністок, оскільки багатьом пристрасним прихильникам комп'ютерів важко зрозуміти, чому їх сучасне дітище НТП наносить значно більше шкоди здоров'ю, ніж стара механічна друкарська машинка. Спеціалісти з профілактики професійних захворювань стверджують, що хоча у машиністок також виникають захворювання кістково-м'язового апарату кистей, користувачі комп'ютерів піддаються більшому ризику. Це пояснюється тим, що вони здійснюють також нервово-емоційні перенапруження та електромагнітні випромінювання клавіатури (хоч і дуже незначне).

Не лише клавіатура є «зоною небезпеки» щодо виникнення порушень скелетно-м'язової системи рук. Як показали дослідження, пристрій типу «миша» також чинить несприятливий вплив на користувача комп'ютера.

Маніпулюючи «мишею» користувач здійснює мілкі однотипні рухи тоді як кисть, передпліччя та плече не звикли до таких навантажень. Окрім того, часті випадки, коли поверхня для роботи з «мишею» недостатньо велика, до того ж, розташована у незручному для користувача місці. Усе це зумовлює появу неприємних, а згодом і болісних відчуттів ділянці зап'ястка, у ліктьовому та особливо плечовому суглобах.

Таким чином перенапруження скелетно-м'язової системи, в основному, спричинено:

- нераціональною позою, яка ускладнюється відсутністю урахування ергономічних вимог до організації робочого місця;
- однотипними циклічними навантаженнями, що викликані роботою за клавіатурою або пристроєм типу «миша»;
- обмеженою загальною руховою активністю (гіподинамією).

Науковими дослідженнями встановлено, що користувачі ПК піддаються стресам в значно більшому ступені, ніж працівники будь-яких інших професійних груп, які будь-коли проходили аналогічні обстеження.

Трудова діяльність працівників з ПК пов'язана з впливом таких психофізіологічних факторів, як розумове перенапруження, перенапруження зорових і слухових аналізаторів, монотонність праці, емоційні перевантаження. Вплив вказаних несприятливих факторів призводить до зниження працездатності, яке викликане втомою. Поява і розвиток втоми пов'язано із змінами, що виникають в центральній нервовій системі, під час роботи з гальмівними процесами в корі головного мозку.

Медичні обстеження користувачів ПЕОМ показали, крім зниження продуктивності праці високі рівні шуму призводять до погіршення слуху. Тривале знаходження людини в зоні комбінованого впливу різних несприятливих факторів може призвести до професійного захворювання.

Аналіз травматизму серед користувачів ПЕОМ показує, що в основному нещасні випадки відбуваються внаслідок впливу фізичних виробничих факторів при виконанні працівниками невластивим їх робіт. На другому місці випадки, пов'язані з впливом електричного струму.

Оцінка умов праці, яка проводилась спеціалістами, свідчить, що розташування комп'ютерної оргтехніки, як правило, здійснюється виходячи з прагнення встановити максимальну кількість засобів механізації праці і виконується в будівлях і приміщеннях, не пристосованих для цих цілей.

Використання комп'ютерної техніки в даних умовах, з урахуванням поєднання комплексу виробничих факторів з інтелектуальною і емоційною навантаженнями веде до порушення санітарно-гігієнічних вимог і погіршує організацію праці працюючих.

У результаті проведення гігієнічної оцінки умов праці економіста (бухгалтера) підприємства встановлені певні характеристики робочого місця (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1

Бальна оцінка елементів умов праці

Показник	Значення	Бал
Температура, °С	20	1
Відносна вологість, %	54	2
Шум, дБА	52	3
Тривалість операцій, що повторюються	88	2
Тривалість зосередженого спостереження % від тривалості робочої зміни	30	2
Точність зорових робіт	середня	3
Число важливих об'єктів спостереження	8	2
Освітленість, лк	300	2

Визначимо інтегральну бальну оцінку тяжкості праці згідно показників, що характеризують умови праці на робочому місці.

$$I_t = 10 \cdot \left(x_{\max} + \frac{(6 - x_{\max}) \cdot \sum x_i}{6 \cdot (N - 1)} \right) = 10 \cdot \left(3 + \frac{(6 - 3) \cdot 14}{6 \cdot (8 - 1)} \right) = 40$$

Інтегральна бальна оцінка тяжкості праці в 40 балів відповідає 3 категорії тяжкості праці.

Ступінь втомлюваності визначаємо за формулою:

$$Y = \frac{I_t - 15,6}{0,64} = \frac{40 - 15,6}{0,64} = 38,1$$

Працездатність людини в даних умовах праці – величина, протилежна втомлюваності:

$$R = 100 - Y = 100 - 38,1 = 61,9$$

Оцінка умов праці показала, що вони не є достатньо комфортними (3 категорія тяжкості праці). Відповідно, необхідно розробити заходи по забезпеченню безпечних и комфортних умов праці.

Аналізуючи умови праці на робочому місці економіста (бухгалтера) можна зробити висновок, що

- умови праці відповідають 3 категорії тяжкості праці;
- санітарно-гігієнічним вимогам відповідають всі показники, крім показників шуму точності зорових робіт.

Тобто, під час роботи створюється негативний вплив на органи слуху і зору. Відповідно заходи з охорони праці повинні стосуватись саме цих виробничих факторів.

Для покращення освітлення найкращими заходами є:

- Організація раціонального штучного освітлення в приміщенні;
- Використання більш потужних ламп для освітлення.
- Встановлення місцевого освітлення на робочих місцях;
- Регулярне миття вікон і чищення світильників;
- Пофарбувати стелі і стіни фарбою світлих кольорів.

Для зняття втоми очей необхідно:

- Виконувати лікувальні вправи для очей;
- Робити мікропаузи під час роботи;
- Встановити раціональні режими праці і відпочинку;
- Застосовувати масаж голови.

Висновки до четвертого розділу

Безпека праці досягається забезпеченням безпеки виробничого устаткування, виробничих процесів, а також будівель та споруд. Безпека виробничого обладнання характеризується, як властивість виробничого обладнання зберігати відповідність вимогам безпеки праці при виконанні заданих функцій в умовах, установлених нормативно-технічною документацією.

ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є виробником абразивних порошків, що застосовуються для струменевого очищення металевих, цегляних і бетонних поверхонь.

В результаті досліджень було доведено, що виникненню захворювань кістково-м'язового апарату кистей сприяє неправильне положення тіла щодо клавіатури, значне відхилення ліктів від тулуба, нераціональне взаємоспрямування передпліччя та кисті.

Слід зазначити, що деякі дослідники порівнювали захворювання, які є характерними для користувачів комп'ютерів та машиністок, оскільки багатьом пристрасним прихильникам комп'ютерів важко зрозуміти, чому їх сучасне дітище НТП наносить значно більше шкоди здоров'ю, ніж стара механічна друкарська машинка. Спеціалісти з профілактики професійних захворювань стверджують, що хоча у машиністок також виникають захворювання кістково-м'язового апарату кистей, користувачі комп'ютерів піддаються більшому ризику. Це пояснюється тим, що вони здійснюють також нервово-емоційні перенапруження та електромагнітні випромінювання клавіатури (хоч і дуже незначне).

Оцінка умов праці показала, що вони не є достатньо комфортними (3 категорія тяжкості праці). Відповідно, необхідно розробити заходи по забезпеченню безпечних и комфортних умов праці.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі проведено дослідження теоретичних аспектів та практичних основ обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів промислового підприємства ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємств. Результати дослідження дають підстави для таких висновків:

1. Дослідженням економічної природи фінансових результатів діяльності в історичній хронології доведено необхідність комплексного підходу до визначення соціально-економічної суті фінансових результатів, який включає джерела, фактори та функції. Узагальнення економічних думок щодо фінансового результату в такому розрізі дозволяє поглибити знання щодо розвитку економічної категорії фінансових результатів. На протязі декількох століть економістами-класиками досліджувалась сутність поняття «прибуток» та висловлювались різні концепції його формування. В економічній літературі одні автори розглядають прибуток у вигляді заробітної плати, відсотку та ренти, інші стверджують, що – це відсоток на капітал. В марксистській літературі прибуток розглядається у вигляді перетвореної форми додаткової вартості, створеною найманою працею. В США та інших країнах з розвинутою ринковою економікою поширена концепція, за якою прибуток є винагородою за підприємницькі здібності. При цьому, на думку більшості авторів, головним джерелом прибутку є капітал.

2. Бухгалтерський прибуток, на якому базуються процеси прогнозування, контролю та прийняття управлінських рішень, насправді не відображає реальності, оскільки правила і принципи його визначення є відображенням певного ряду умовностей та обмежень, що можуть не відповідати дійсності. Такі поняття, як “реалізація”, “відповідність”, “нарахування”, “розподіл витрат” можуть бути визначені лише з позиції

формулювання, адже для них нема аналогів у реальності, тому бухгалтерський прибуток, який становить результат сумування позитивних і негативних складових, багато з яких не мають реального змісту, також його втрачає.

3. Неузгодженість методичних підходів у діючій нормативній базі щодо доходів, витрат, фінансових результатів, викликає необхідність виділення державного аспекту формування облікової політики, що дозволить забезпечити єдині методичні підходи до визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємств для цілей фінансової та податкової звітності.

4. Також в роботі, на підставі дослідження нормативно-правових документів, різноманітних розробок науковців наведено особливості обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів.

З'ясовано, що регулювання обліку фінансових результатів в Україні здійснюється рядом нормативно-правових актів. Вони мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях (конституційний, законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий), утворюючи при цьому в своїй сукупності систему нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів в Україні.

5. Виявлено, що нормативна невизначеність доходів та витрат призвела до того, що якими б добрими не були П(С)БО 15 та 16, в них відображено суб'єктивний підхід до складу витрат і доходів, а тому прибуток, визначений за правилами українського законодавства, не збігається з прибутком, визначеним за методологією інших країн. Крім того прибуток, який виявлено таким чином, не означає приросту багатства підприємства – збільшення його активів. Недостатнім є лише списання на відповідні субрахунки з обліку фінансових результатів доходів та витрат певного напрямку діяльності. Потрібно визначення результату (прибутку чи збитку) за кожним видом діяльності, що в кінцевому підсумку формує єдиний якісний результат діяльності підприємства. Це, у свою чергу, потребує вдосконалення нормативної бази, а саме – Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

власного капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкції до нього.

6. Ускладнює проблему формування прибутку на підприємствах України додаткове заплутування податкового обліку того ж таки прибутку, зумовлене появою двох податкових прибутків - за законом і через розрахунок податкових різниць. Той прибуток що утворюється за допомогою бухгалтерських стандартів, зовсім не такий, як потрібно для податкової системи, а тому в доходи та витрати вноситься безліч дріб'язкових поправок.

7. Сформовано комплексну систему економічного аналізу оцінки результатів діяльності підприємства з урахуванням інформаційних потреб різних стейкхолдерів та визначено місце економічного аналізу фінансових результатів в структурі загальної оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання. Наведена система комплексного аналізу діяльності підприємства, що включає такі напрями: аналіз фінансових результатів; аналіз економічного потенціалу підприємства; аналіз розвитку та результативності підприємства; та оцінка ефективності діяльності суб'єкта господарювання є універсальною та може застосовуватися на різних підприємствах, незалежно від галузі та форми їх функціонування, і в свою чергу, дозволяє комплексно оцінити підсумки роботи підприємства, виявити причини відхилень від запланованих показників, а також резерви підвищення результативності діяльності, що, як наслідок, використовуватиметься як базис для прийняття раціональних, оптимальних та ефективних управлінських рішень. Також результати аналізу за сформованими напрямками можуть бути використані як основа для формування стратегії розвитку підприємств та розробки конкретних тактичних кроків її реалізації, адже деталізовано характеризують діяльність суб'єкта господарювання із урахуванням суттєвих аспектів його діяльності.

8. В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» станом на 2018 рік проти 2017 року значно поліпшився –

зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності. Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва.

Проте, в цілому діяльність ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних показників рентабельності. Так, рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2018 році. Рентабельність капіталу за чистим прибутком зменшилась у 2018 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком взагалі має від'ємне значення та спостерігається тенденція до зменшення показника у 2018 р. порівняно з 2017 р. на 0,08%. Рентабельність витрат збільшилась у 2018 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

9. Отже, на основі проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» та розрахунку основних показників майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності в порівнянні 2017 та 2018 років, можна зробити висновок про те, що дане підприємство не має високого виробничого потенціалу, підприємство не спроможне швидко перетворювати активи та баланс є неліквідним. Ступінь фінансової стійкості підприємства бажає кращого, особливо у 2018 році. Підприємство є нестабільним та неефективно використовує наявні ресурси. У підприємство неефективно вкладають кошти та простежується їх нераціональне використання.

Сума фінансових результатів від операційної діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» у 2018 році зазнала значних коливань:

чистий дохід збільшився на 57,54% при збільшенні валового прибутку (у 7,2 рази) та інших операційних доходів (на 78,97%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зріс у 3,8 рази. Це стало наслідком збільшення обсягу продажу продукції та зменшення собівартості реалізованої продукції. Крім того, в 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення адміністративних витрат (на 185 тис. грн.), витрат на збут (на 426 тис. грн.) та фінансових витрат (на 20 тис. грн.). Основою для формування фінансового результату діяльності ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» в 2018 р. була в цілому операційна діяльність. Чистий фінансовий результат в 2018 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 12795 тис. грн. Аналіз даних про доходи підприємства у 2018 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 0,48 пункти збільшились інші операційні доходи, чистий дохід від реалізації продукції та інші доходи зменшились відповідно на 0,25 та 0,13 пункти. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів займає чистий дохід від реалізації продукції (96,08% в 2017 р., 95,83% в 2018 р.). У цілому така ситуація зумовлена основною спрямованістю діяльності підприємства – виробництвом абразивних виробів. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів звітного періоду та оцінка структурних зрушень засвідчили, що на кінець 2018 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 12864 тис. грн. в 2018 р. порівняно з 2017 р.

Підприємство в 2017 р. було прибутковим, однак у 2018 році прибуток значно зменшився і ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» отримало прибуток від операційної діяльності на суму 166,1 тис. грн. Мало місце збільшення інших операційних доходів, темп росту яких в 2018 р. становив 178,97%. Адміністративні витрати та витрати на збут зросли відповідно на 122,56% і 142,43%. Сума інших операційних витрат протягом 2017-2018 рр. коливалася, і на кінець 2018 р. збільшилася до 256 тис. Грн.

10. В результаті проведеного аналізу фінансового стану в динаміці можна зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД

АБРАЗИВІВ» станом на 2018 рік проти 2017 року значно поліпшився – зміцніла матеріально-технічна база підприємства, зросла забезпеченість власними коштами, проте негативним є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості більш ніж у два рази, що відповідно позначилось на розмірах коефіцієнтів ліквідності. Як бачимо, ці дані свідчать про зниження темпів виробництва.

Проте, в цілому діяльність ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» необхідно оцінити негативно: підприємство є нерентабельним, адже прослідковується тенденція до зменшення головних показників рентабельності. Так, рентабельність активі за прибутком від звичайної діяльності зменшилась на 0,69% у 2018 році. Рентабельність капіталу за чистим прибутком зменшилась у 2018 році на 0,76%. Рентабельність власного капіталу зменшилась на 0,25%. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком взагалі має від'ємне значення та спостерігається тенденція до зменшення показника у 2018 р. порівняно з 2017 р. на 0,08%. Рентабельність витрат збільшилась у 2018 році на 0,01%. Коефіцієнт реінвестування відсутній, тобто чистий прибуток не спрямований на збільшення власного капіталу. Період окупності капіталу має тенденцію до збільшення, що є негативним показником для підприємства.

11. Дослідивши організацію обліково-аналітичного процесу формування фінансових результатів на «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», виявлені певні недоліки.

Зокрема, встановлено формальний підхід «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» до формування Положення про облікову політику та неналежне відображення основних аспектів щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів в ньому. Тому запропоновано відображати окремими підрозділами інформацію за такими напрямками: порядок формування фінансових результатів в розрізі видів здійсненої діяльності; облік доходів діяльності підприємства; облік витрат діяльності підприємства; облік іншого сукупного прибутку; використання прибутку звітного періоду. Кожен підрозділ доцільно

деталізувати відповідними положеннями для повного й об'єктивного відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Отже, запропоновані підходи до формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати і напрями удосконалення їх обліку, створюють ґрунтовне інформаційне забезпечення для системи управління підприємством і належного проведення аналітичного дослідження результатів його діяльності.

12. З'ясовано, що на сьогоднішній день проблемною для реалізації на підприємстві є методика визначення фінансового результату за відповідними джерелами. Враховуючи позиції вчених, в роботі було виділено наступні джерела формування фінансового результату «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», які, відповідно, є джерелами виникнення доходів і витрат: від реалізації об'єктів діяльності (внаслідок чого утворюється активний прибуток), володіння, первісного визнання та переоцінки активів (є джерелами формування пасивного прибутку). Для вирішення зазначеної проблеми було запропоновано розмежувати господарські операції відповідно до їх участі у створенні: 1) безпосередньо фінансових результатів з відображенням на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” і 2) вартості підприємства з відображенням на рахунках класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань” в частині власного капіталу.

13. Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ». Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. Відповідно до поданих пропозицій та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності підприємств. Для розмежування відображення фінансових результатів в обліку запропоновано ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 “Результат операційної

діяльності», а саме: 7911 “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 управління.

14. На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об’єктивно відображає потреби та завдання усіх суб’єктів аналізу. З огляду на це сформовано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ», який включає стадії організації дослідження необхідні для максимального забезпечення інформаційних потреб усіх суб’єктів управління. Комплексний підхід забезпечується трьома блоками: організаційним – реалізовується через розроблений алгоритм проведення аналізу, який складається з послідовних етапів, об’єднаних у відповідні стадії; методичним – забезпечується п’ятьма основними системами (горизонтального, вертикального, порівняльного, факторного аналізу та дослідження беззбиткової діяльності), що застосовуються при попередній, поточній та підсумковій формі аналітичного дослідження; результативним.

15. Дослідження існуючих факторів впливу на результативність діяльності «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» дозволило виокремити класифікаційну групу факторів за ступенем впливу на результат: формуючі (ціна, обсяг реалізації, собівартість реалізації, рівень товарності, постійні та змінні витрати) та додаткові (ресурсне забезпечення, ефективність використання капіталу, місце фірми на ринку, організація управління, фіскальна політика), що дозволило систематизувати фактори впливу відповідно до можливого застосування методик факторного аналізу. Базуючись на традиційному підході до факторного аналізу запропоновано методику розрахунку впливу факторів на прибуток (збиток) основної

діяльності «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ». Це дозволить визначити вплив на чистий прибуток (збиток) ресурсного забезпечення підприємства (середньорічна вартість активів, трудові ресурси, необоротні активи) та ефективність їх використання (фондовіддача, фондоозброєність, продуктивність праці), комерційної рентабельності підприємства (валова рентабельність виробничих витрат, коефіцієнт окупності чистого доходу, коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами) та показника чистої рентабельності активів, який характеризує загальну ефективність діяльності підприємства.

Отже, удосконалення методики аналізу фінансових результатів, зокрема через комплексний підхід до його організації та проведення, поглиблення аналітичних розрахунків їх формування, де важливою складовою є факторний аналіз, розширює можливості процесу обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на «ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ».

16. Безпека праці досягається забезпеченням безпеки виробничого устаткування, виробничих процесів, а також будівель та споруд. Безпека виробничого обладнання характеризується, як властивість виробничого обладнання зберігати відповідність вимогам безпеки праці при виконанні заданих функцій в умовах, установлених нормативно-технічною документацією.

17. ТОВ «ПОБУЗЬКИЙ ЗАВОД АБРАЗИВІВ» є виробником абразивних порошків, що застосовуються для струменевого очищення металевих, цегляних і бетонних поверхонь.

В результаті досліджень було доведено, що виникненню захворювань кістково-м'язового апарату кистей сприяє неправильне положення тіла щодо клавіатури, значне відхилення ліктів від тулуба, нераціональне взаємоспрямування передпліччя та кисті.

Слід зазначити, що деякі дослідники порівнювали захворювання, які є характерними для користувачів комп'ютерів та машиністок, оскільки багатьом

пристрастним прихильникам комп'ютерів важко зрозуміти, чому їх сучасне дітище НТП наносить значно більше шкоди здоров'ю, ніж стара механічна друкарська машинка. Спеціалісти з профілактики професійних захворювань стверджують, що хоча у машиністок також виникають захворювання кістково-м'язового апарату кистей, користувачі комп'ютерів піддаються більшому ризику. Це пояснюється тим, що вони здійснюють також нервово-емоційні перенапруження та електромагнітні випромінювання клавіатури (хоч і дуже незначне).

Оцінка умов праці показала, що вони не є достатньо комфортними (3 категорія тяжкості праці). Відповідно, необхідно розробити заходи по забезпеченню безпечних и комфортних умов праці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: "Ника-Центр", 1998. – 544 с. – (Серия "Библиотека финансового менеджера"; Вып. 2).
2. Советский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1980. –1600 с
3. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчётности: теория, практика и интерпритация. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 623 с.
4. Экономическая энциклопедия. Научно-редакционный совет издательства "Экономика"; Институт экономики РАН; Гл. ред. Л.И. Абалкин. – М.: ОАО "Издательство "Экономика", 1999. – 1055 с
5. Советский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1980. –1600 с
6. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
7. Швець В.Г. До питання реформування системи бухгалтерського обліку в Україні. – Фінанси України, 2016. №2.
8. Ватаманюк З.Г., Панчишин С.М., Грабінський І.М. та ін. Економіка: навчальний посібник / За ред. З.Г. Ватаманюка, С.М. Панчишина. – К.: Либідь, 2013. – 384 с.
9. Івахненко В.М., Горбатов М.І., Львовчкін В.С. Економічний аналіз: Навч.-метод. Посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 1999. 176 с.
10. Примак Т.О. Економіка підприємств: Навчальний посібник. – К.: МАУП, 1999. – 108 с
11. Базилевич В., Лук'янов В., Писаренко Н., Квіщинська Н. Мікроекономіка. – К.: Четверта хвиля, 1997. – 248 с.
12. Белолипецкий В.Г. Финансы фирмы: Курс лекций / Под ред. И.П. Мерзлякова. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 298 с.
13. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.

14. Хрестоматия по истории Древнего Рима / Под ред. С.Л. Утченко. – М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962. – 377 с.
15. Башнянин Г.И., Лазур П.Ю., Медведев В.С. Політична економія. – К.: Ніка-Центр, Ельга, 2000. – 527 с
16. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерського учёта. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
17. Смитт А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т.1. – М.: 1935.
18. Критика антимарксистских теорий в курсе политической экономии: Учеб. пособие для высш. парт. школ / Под общ. ред. В.С. Афанасьева и Г.Н. Сорвиной. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Мысль, 1983. – 552 с.
19. Маркс К. Теории прибавочной стоимости (IV том “Капитала”). Часть вторая (главы VIII - XVIII) /К.Маркс и Ф. Энгельс. Сочинения., Т.26.ч.II. 2-е изд. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1962. – С. 3 – 458
20. Смитт А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т.1. – М.: 1935.
21. Маркс К. Теории прибавочной стоимости (IV том “Капитала”). Часть вторая (главы VIII - XVIII) /К.Маркс и Ф. Энгельс. Сочинения., Т.26.ч.II. 2-е изд. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1962. – С. 3 – 458.
22. Башнянин Г.И., Лазур П.Ю., Медведев В.С. Політична економія. – К.: Ніка-Центр, Ельга, 2000. – 527 с.
23. Вальтер С.М., Лишанский М.Л. Прибыль сельскохозяйственных предприятий, её распределение и использование. – М.: Агропромиздат, 1990. – 240 с.
24. Экономическая энциклопедия. Научно-редакционный совет издательства "Экономика"; Институт экономики РАН; Гл. ред. Л.И. Абалкин. – М.: ОАО "Издательство "Экономика", 1999. – 1055 с.

25. Маркс К. Теории прибавочной стоимости (IV том “Капитала”). Часть вторая (главы VIII - XVIII) /К.Маркс и Ф. Энгельс. Сочинения., Т.26.ч.II. 2–е изд. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1962. – С. 3 – 458.

26. Мочерний С.В. Методологія економічного дослідження. – Львів: Світ, 2001. – 416 с.

27. Смородин М.Б. Основы анализа рентабельности сельскохозяйственных предприятий. М.: Статистика, 1997. – 112 с.

28. Самуельсон П.А. Экономика / Пер. с англ. / Под общ. ред. А.С. Кудрявцева. – М.: Прогресс, 1964. – 843 с.

29. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

30. Соколов В.Я. Очерки по истории бухгалтерского учета.– М.: Финансы и статистика, 1991

31. Кузнецова Ю.Н. Эволюция концепции прибыли: от прошлого к настоящему // Бухгалтерський учёт. – 2012. №12. С. 25–28

32. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

33. Кузнецова Ю.Н. Эволюция концепции прибыли: от прошлого к настоящему // Бухгалтерський учёт. – 2012. №12. С. 25–28.

34. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с

35. Экономическая теория / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича: Учебник для вузов. 3-е издание. – СПб: Изд. СПбГУЭФ, Изд. "Питер", 1999. – 544 с.

36. Соколов В.Я. Очерки по истории бухгалтерского учета.– М.: Финансы и статистика, 1991.

37. Экономическая теория / Под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича: Учебник для вузов. 3-е издание. – СПб: Изд. СПбГУЭФ, Изд. "Питер", 1999. – 544 с.

38. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", від 16.07.99р. №996-XIV, зі змінами та доповненнями

39. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс] / наказ Міністерства Фінансів від 07.02.2013 р. № 73 – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/2cid19995.html>. – Назва з екрану.

40. П(с)БО 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290

41. Інструкція № 291 – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №29

42. П(с)БО 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290

43. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс] / наказ Міністерства Фінансів від 07.02.2013 р. № 73 – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/2cid19995.html>. – Назва з екрану.

44. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник " – Київ, 2015. – 358 с..

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Міністерством фінансів України від 30.11.99р. №291, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.12.99р. № 892/4185

46. П(с)БО 17 "Податок на прибуток", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.00 р. №353, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 20.01.01 р. № 47/5238.

47. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI IV (зі змінами і доповненнями)

48. Інструкція № 291 – Інструкція про застосування Плану рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №29

49. П(с)БО6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Мінфіну України від 28.05.99 р. № 137

50. П(с)БО 22 «Вплив інфляції», затверджене наказом Мінфіну України від 28.02.2002 р. № 147

51. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356

52. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

53. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с..

54. Костюк П.А. Бухгалтерский словарь 3-е изд., перераб. и доп. - Минск : Вышэйшая школа, 1990. - 240 с

55. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерського учета. Учебник. — К.: Вища шк., 1990. — 311 с.

56. Сопко В. В., Ткаченко Н. М., Ільєнко П. А. Бухгалтерський облік у промисловості та інших галузях народного господарства. — К.: Вища шк., 1992. — 463 с.

57. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку і аудиту фінансових результатів // Бухгалтерський облік і аудит. -2015. - №6.

58. Кулаковська Л. П., Піча Ю.В., Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – К.: Каравела, 2014. – 568 с.

59. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник " – Київ, 2005. – 358 с..

60. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Податковий облік і

- звітність на підприємствах: Підручник. – К.: ВД "Професіонал", 2014. – 448 с.
61. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия/Гл.ред. А.М. Румянцев. – М.: Сов.энцикл., 1975. –Т. 2. – С.95
62. Рикардо Д. Теория экономического развития (исследование предпринимательской прибыли). –М.: Соцэкгиз, 1982. – С. 332
63. Зубілевич С, Мельохіна О. Особливості підготовки фінансової звітності за 2006 рік. //Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. № 3- С. 17
64. Моссаковский В. Инвентаризация как инструмент достоверности финансовой отчетности //Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 4. С.32
65. Менкью Н.Г. Принципы экономики. – СПб., 1999. – 784 с.
66. Молдаван О. Податок на прибуток: на що чекати бізнесу //Економічна правда <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/12/8/261230/h>
67. Ковалев В.В. Управление денежными потоками, прибылью и рентабельностью [Текст] / В.В. Ковалев. — М.: Проспект, ТК Велби, 2016. — 336 с.
68. МСФО — Основы подготовки составления и представления финансовой отчетности [Электронный ресурс] // ЗАО "ПрайсвотерхаусКуперс Аудит". — 2004. — Режим доступа до ресурсу: http://www.e-biblio.ru/book/bib/09_ekonomika/Buh_uchet/MSFO/um_osfo.pdf
69. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. — К.: Ника-Центр: Эльга, 2002. — 752 с.
70. Дроздов О.А., Уварова Л.Ф. Анализ финансовых результатов деятельности предприятия туристской индустрии: моногр. — СПб.: ЧОУ ВПО "БГИ", 2010. — 288 с.
71. Полисюк Г.Б. Анализ финансового результата деятельности ОАО "Партнер-проект" [Текст] / Г.Б. Полисюк, И. Е. Коноваленко // Экономический анализ. — 2008. — № 21 (126). — С. 17—23
72. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. / Г.В. Савицька. — К.: Знання, 2007. — 668 с

73. Власова Н.О. Деякі аспекти управління фінансовими результатами підприємств роздрібної торгівлі / Н.О. Власова, І.Ю. Мелушова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. праць. — Х.: Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2017. — С. 153—157.

74. Ворончак І. Соціальна відповідальність бізнесу як соціально-економічний феномен / І. Ворончак // Відповідальна економіка. — 2014. — № 1. — С. 90—103.

75. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента [Текст]: в 2 т. / И.А. Бланк. — Т. 1. — К., 1999. — С. 61— 62.

76. Ратушна О. П. Результативність діяльності підприємства // Сучасні аспекти розвитку економіки : [моногр.] / за заг. ред. О. О. Непочатенко, П. К.Бечка / О. П. Ратушна. – Умань : Видавець “Сочінський”, 2010. – Розділ 3.10. – С. 285– 291.

77. Бойчук Ю.Д., Солошенко Е.М., Бугай О.В. Екологія і охорона навколишнього середовища: Навчальний посібник. – Суми: ВТД "Університетська книга", 2002.- 284 с.

77. Галуцько В.В. :Кишенькова книжка охоронника : Навч. посіб.- Тернопіль, 2006

78. Кучерявий В.П. :Охорона праці : [навч. посіб.] -Л.: Оріяна-Нова, 2007

79. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – с.346-355

80. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. /Податкові витрати та контроль за їх станом в системі обліково-податкового інформаційного простору/ Електронне наукове видання Глобальні та національні проблеми економіки Миколаївський Національний університет імені В.О. Сухомлинського. - № 14, 2016 - С. 9

81. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козіцька Н. О. /Оцінка результативності управлінського обліку, аналізу та контролю

витрат.//Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects, 2016. - 18-27 с.

82. Проблеми застосування методів визначення справедливої вартості активів і зобов'язань / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко // Проблеми системного підходу в економіці. - 2017. - Вип. 1. - С. 168-173. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2017_1_29.

83. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. /Постановка обліку на вітчизняних малих і середніх підприємствах: організаційно-управлінський аспект/ Сборник научных статей Международной научно практической конференции: «Стратегии развития науки и образования», Namur, Belgique, 30 марта 2017

84. Ретроспективний аналіз декомпозиції логістичних систем /Н.В. Гавриленко, О.В. Грищенко, В.О. Кошутська/ Економіка. Фінанси. Право. № 5/1/2018. С. 21-25

85. Оцінювання податкового навантаження підприємств /Н.В. Гавриленко/ Економіка Фінанси Право. 2018/2/2. С. 4-8.

86. Формування конкурентних стратегій підприємницької структури /Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко/Н. О. Козицька/ Problems of economics and management: Collective monograph.-Verlag SWG imex GmbH, Nuremberg, Germany, - 2018. – 12-24 p

87. Гавриленко Н. В. Методичні підходи до розробки прогнозової звітності підприємства як бази для оцінки інноваційної діяльності /всього 11 осіб Гавриленко Н.В., Бондаренко О.В., Павлов К.В., Бруханський Р. Ф, та інші / Problems of accounting, analysis and audit: the institutional dimension Collective monograph. - Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland.-2015. С. 8/131

88. Податкова система: навч. посіб. / Н. В. Гавриленко. – Львів : Новий Світ-2000, 2010. – 328 с.

