

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку та аналіз фінансових результатів»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
Чухрай О.С.
Керівник: Тютюнник Ю.М.
Рецензент: Безкровний О.В.

Полтава 2023 року

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	8
1.1. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємства.....	8
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	17
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	27
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	27
2.2. Облік фінансових результатів діяльності підприємства та відображення інформації у звітності.....	33
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	47
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання.....	47
3.2. Аналіз формування доходів, витрат та фінансових результатів	52
3.3. Оцінювання рентабельності та шляхи підвищення прибутковості діяльності підприємства.....	60
ВИСНОВКИ.....	67

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управлінських рішень залежить від наявності достовірної інформації про діяльність підприємства, і особливо про позитивний фінансовий результат. Він є вагомим показником, оскільки завдяки його величині підприємство здатне розширювати свою потужність, матеріально зацікавлювати персонал, виплачувати дивіденди.

Для держави кінцевим фінансовим результатом господарюючих суб'єктів є податок на прибуток; для власників, інвесторів - розподілена на їх користь частина чистого прибутку. В умовах розширення світового економічного простору, виникнення нових викликів і можливостей ринку посилюється значення саме фінансових результатів: отриманого прибутку чи понесеного збитку.

Саме фінансові результати підприємства та їх динаміка обумовлюють результативність, характеризують ефективність функціонування та визначають можливі перспективи функціонування суб'єкта господарювання

На складність бухгалтерського обліку фінансових результатів впливають також обсяги здійснюваних господарських операцій, оперативність та чіткість обробки інформації, такі операції залежать від організації системи бухгалтерського обліку, послідовності застосування обраної облікової політики тощо.

Дослідження фінансових результатів та чинників, що мають на них вплив, у період економічної кризи, стає ще більш актуальним, оскільки від одержаного підприємством прибутку залежить подальше існування самого підприємства та надходження коштів до бюджетів різних рівнів.

Дослідженню питань та проблем обліку фінансових результатів, прибутку, збитку, обґрунтуванням їх класифікаційних ознак, порядку формування та бухгалтерського обліку присвячено роботи таких науковців: В.Г. Андрійчук, В.В. Бабіч, Ф.Ф. Бутинець, М.Д. Білик, Н.О. Власова, А.Ф. Вещунова, О.О. Вороніна, С.Ф. Голов, Л.В. Гуцаленко, Л.В. Дікань,

Г.Г. Кірейцев, В.Є. Козак, В.І. Кузь, Л.І. Лежненко, О.В. Лишиленко, В.Я. Нусінов, В.В. Сопко, Г.О. Христич, А.М. Турило, Якимчук Т.В. та багато інших.

Незважаючи на велику кількість праць з питань обліку та аналізу фінансових результатів, варто відзначити, що існують поряд з цим невирішені питання.

Таким чином, необхідність подальшого вирішення теоретичних і прикладних проблем методики обліку та аналізу фінансових результатів зумовила вибір теми кваліфікаційної роботи, визначила її мету, завдання та структурну побудову.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка та обґрунтування теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо методики обліку фінансових результатів та проведення їх аналізу.

Для досягнення мети в кваліфікаційній роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- розкрити теоретико-методичні основи обліку фінансових результатів діяльності підприємства;
- дослідити стан дослідженості проблеми та узагальнити підходи щодо визначення поняття «фінансові результати»;
- вивчити організацію бухгалтерського обліку в ГСКП «XXX», методику обліку фінансових результатів та порядок відображення інформації про них у звітності;
- провести аналіз фінансових результатів за напрямками: аналіз формування доходів, витрат та фінансових результатів; оцінювання рентабельності та шляхи підвищення прибутковості діяльності підприємства.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є облікові процедури відображення господарських операцій щодо фінансових результатів у ГСКП «XXX». Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку фінансових результатів та проведення їх аналізу.

При написанні кваліфікаційної роботи були використані нормативні

документи, законодавчі акти, спеціальна література з бухгалтерського обліку. Інформаційною базою виконання роботи слугували Фінансові звіти малого підприємства ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних автором результатів полягає у наступному:

- розглянуто особливості нормативного регулювання економічної категорії прибуток (збиток) або фінансовий результат, що дало змогу встановити особливості сутності та бухгалтерського обліку прибутку підприємств. Проаналізувши різні підходи науковців до сутності поняття «фінансові результати», пропонується в бухгалтерському обліку їх визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також позареалізаційних доходів і витрат;

- здійснено розгляд особливостей бухгалтерського обліку фінансових результатів відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- визначено, що однією з особливостей відображення прибутку або збитку від господарської діяльності є наявність взаємовідносин, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, при здійсненні процесу об'єднання підприємств. Визначено підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які є визнаними у різних країнах світу. Описано організацію синтетичного обліку фінансових результатів об'єднаних підприємств;

- розглянуто пропозиції науковців щодо побудови класифікації фінансових результатів. Обґрунтовано доцільність їх використання в обліковій практиці підприємств. Розглянуто альтернативний підхід до групування фінансових результатів з виділенням класифікаційної ознаки: фінансові результати від реалізації об'єктів обліку. Доведено, що запропонований критерій класифікації є змістовним, інформативним та дає можливість поглибити систему аналітичного обліку;

- запропоновано до робочого Плану рахунків внести доповнення: до

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

Методи дослідження. Основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених щодо визначення поняття «фінансові результати» та проведення їх аналізу.

Для реалізації поставлених завдань дослідження використовувалися такі методи: діалектичний метод пізнання та теоретичного узагальнення – для комплексного дослідження питань методики обліку фінансових результатів; абстрактно-логічний – для формулювання мети і завдань дослідження; комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства щодо обліку фінансових результатів; індукції та дедукції – для обґрунтування напрямів проведення аналізу фінансових результатів; детермінованого факторного аналізу (ланцюгових підстановок) – для визначення впливу факторів на зміну результативних показників; графічний і табличний – для наочного відображення результатів дослідження.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблено рекомендації для вдосконалення методики обліку фінансових результатів та підвищення прибутковості діяльності, при застосуванні яких значно підвищиться інформативність прийняття ефективних управлінських рішень.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на 5 міжнародних, всеукраїнських та внутрішньовузівських науково-практичних конференціях, зокрема: IV Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» (м. Полтава, ПДАУ, 20-21 квітня 2022 р.); IV Всеукраїнській науково-практичній інтернет конференції (з міжнародною участю) «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін» (м. Полтава, ПДАУ, 21 жовтня 2021 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції

«Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін» (м. Полтава, ПДАУ, 27 жовтня 2022 р.); Науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих практик «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки здобувачів вищої освіти факультету обліку та фінансів» (м. Полтава, ПДАУ, вересень 2023 р.); Студентській науковій конференції Полтавської державної аграрної академії (м. Полтава, ПДАА, 13 травня 2021 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 6 наукових праць загальним обсягом 1,18 друк. арк., у тому числі в матеріалах конференцій – 6 тез доповідей обсягом 1,18 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємства

Упродовж останніх років суб'єкти підприємницької діяльності здійснюють свою діяльність в умовах економічної кризи, яка виражається через інфляцію, зниження покупної здатності покупців, високий відсоток кредитної ставки, нестабільне законодавство та політичну систему. Все це здійснює негативний вплив на показники ефективності господарської діяльності

Фінансові результати господарської діяльності підприємства є основними показниками в системі управління підприємством. Поняття «фінансовий результат» розкривається в категоріях «прибуток» та «збиток», у яких порядок формування єдиний, але є протилежним за змістом. Формування фінансових результатів методом їх порівняння базується на застосуванні принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Для проведення аналізу фінансових результатів основним джерелом є дані обліку та фінансової звітності підприємства, а саме Форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід» та Форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», порядок формування яких регламентує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та розробка ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – основа підвищення показників ефективності діяльності підприємств. У додатку А узагальнено наукові підходи щодо розкриття сутності поняття «фінансовий результат», які дають змогу зробити певні висновки з дослідження, а у додатку Б – трактування терміну «фінансові результати» різними науковцями. За результатами аналізу підходів вітчизняних науковців

до трактування даного терміну, найбільш поширеним визначенням фінансового результату є його розгляд у площині позитивного, або негативного результату діяльності суб'єкта господарювання. Вивчення діючої нормативно-правової бази України засвідчило, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансовий результат». Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток», що призводить до труднощів у визначенні сутності, ролі та значення фінансового результату [38].

При вивченні сутності фінансового результату потрібно враховувати такі характеристики:

1. Фінансовий результат (прибуток) являє собою форму доходу суб'єкта господарської діяльності, що здійснює певний вид діяльності. Проте іноді активна діяльність у будь-якій сфері може й не бути пов'язаною з одержанням прибутку (наприклад, політична, благодійна діяльність).

2. Фінансовий результат (прибуток) є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, який вклав свій капітал для досягнення певного комерційного успіху.

3. Фінансовий результат (прибуток) не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Прибуток є певною мірою платою за ризик здійснення підприємницької діяльності.

4. Прибуток є залишковим показником, що являє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами.

5. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі [18].

С.В. Брик та Е.А. Мадус досліджували особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів й витрат підприємства, з метою формування його фінансового результату. Крім того автори розглянули та узагальнили існуючі теоретичні підходи, у розрізі авторів, що вивчають фінансовий результат як:

- приріст упродовж звітного періоду капіталу (засобів, які вклали власники) підприємства (відповідно збиток визначається як його зменшення)

(Г.В. Симон);

- різниця між доходами і витратами підприємства (О.Е. Шмаленбах);
- прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності (Т.О. Білик);
- підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства (Р.В. Скалюк).

Ми погоджуємося з думкою Р.В. Скалюк, і пропонуємо вивчати фінансовий результат, як підсумкову категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.

У сучасних умовах особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, так як фінансовий результат є одним з найважливіших складових діяльності підприємств. Проблеми формування фінансових результатів нині набувають все більшої актуальності і це спонукає до поглибленого вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду, призводить до пошуку напрямів удосконалення обліку фінансових результатів, посилення контролю за повнотою одержання доходів, економією витрат та формуванням прибутку (збитку). Провідна роль фінансових результатів, як зазначають Л.М. Яременко та К.В. Авдалян, є давно визнаною і полягає в забезпеченні зміцнення бюджету держави, сприяє інвестиційній привабливості, діловій

активності підприємства у виробничій та зокрема у фінансовій сфері [83].

В умовах сьогодення предметом дослідження багатьох науковців в сфері економічної теорії, бухгалтерського обліку були і залишаються економічна природа й класифікація фінансових результатів. Практичне втілення наукових здобутків українських вчених дають змогу ефективніше розв'язувати завдання менеджменту. Адже, успішне керівництво та інвестування неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, який ґрунтується на прогресивному практичному досвіді та глибокому аналітичному дослідженні.

Кінцеві результати діяльності підприємства впливають не тільки на його економічне становище, а й на рівень суспільного виробництва та споживання загалом. Одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського спостереження є фінансовий результат, що виражається прибутком або збитком. Провідні науковці в сфері економіки, обліку, аналізу, аудиту, менеджменту в своїх дослідженнях значну увагу приділяють вивченню фінансових результатів діяльності підприємства. Облікові проблеми фінансових результатів є предметом особливої уваги економічної науки [59].

Ефективне ведення обліку фінансових результатів, який здатний забезпечити достовірне відображення операцій та формування надійної інформації щодо них, залежить від якісно розробленого понятійного (категоріального) апарату. Проте підходи до визначення змісту, суті даного поняття є різними як за тлумаченням так і за ступенем деталізації. Фінансові результати відіграють важливу роль в оцінці діяльності підприємства. Це обумовлено тим, що вони є головним джерелом надходження додаткових коштів в оборот, яке дозволяє розширити обсяги виробничого й комерційного бізнес-процесів, не залучаючи банківські кредити, забезпечуючи тим самим значно вищу ефективність господарської діяльності. Проведений огляд історії розвитку сутності категорії «фінансові результати» показав незавершеність і певну суперечність щодо її трактування як з економічної сторони так і зі сторони фінансового менеджменту. З економічної сторони найбільш повно та

обґрунтовано фінансовий результат трактується О.О.Вороніною, який розглядається як «якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду одержаного доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин». Дана інтерпретація категорії «фінансовий результат» є найбільш актуальною та відповідає сучасним умовам, а саме: вона поєднує в собі різноманітні визначення фінансового результату з погляду економіки та окремих складових бухгалтерського обліку; автором враховано зміни активних частин формування фінансового результату (доходів та витрат), поєднано їх із структурними елементами доходів, витрат і власного капіталу, які задіяні у формуванні та розпорядженні фінансовими результатами, що охоплює всі види діяльності підприємства (операційну, фінансову, інвестиційну); науковцем виділено найсуттєвіші складові, які впливають на формування фінансових результатів - отримані доходи та понесені витрати.

Якщо розглядати сутність фінансових результатів з позиції бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, то вона дещо відрізняється від економічного трактування. Це пов'язано з тим, що результати діяльності, які відображаються у фінансовій звітності, залежать від нормативно-правового регулювання їх обліку, і відповідно, виходити за рамки законодавства не має можливості.

З метою усунення неоднозначності трактування терміну «фінансові результати» у сфері економіки, фінансів, обліку С.Б.Шипіна пропонує розглядати його з урахуванням впливу економічного, податкового та управлінського підходів на облікове відображення господарських операцій. Автор зазначає, що фінансові результати - це «результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за

вирахуванням суми податків, що визначається за визначений період в цілому або за видами діяльності, та узагальнюється у вигляді показників (прибутку (збитку)». З позиції науковця наведене трактування здійснене з метою: удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в частині уточнення понятійного апарату; підвищення інформаційного забезпечення системи управління підприємством через однозначне їх розуміння; створення основи для удосконалення методики обліку фінансових результатів.

О.П. Ратушна розглядає фінансові результати з позиції економічного, бухгалтерського та управлінського підходів, яке інтерпретує як «бухгалтерську категорію, що формується на основі порівняння доходів і витрат звітного періоду для визначення похідних величин (прибуток, збиток, нульовий результат), які характеризують результативність діяльності підприємства». Автор чітко відображає зміст, суть і форму прояву фінансових результатів, оскільки дана категорія виступає узагальнюючою та за результатом якої визначаються показники результативності суб'єкта господарювання.

Авторське бачення сутності фінансових результатів формулює М.Є. Скрипник та зазначає, що «фінансовий результат як облікова категорія визначається у вигляді співвідношення між доходами і витратами або приростом (зменшенням) власного капіталу, генерованим у процесі діяльності підприємства за звітний період (за винятком зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками)». На думку автора, запропоноване визначення більш повно розкриває сутність результатів діяльності, їх особливості як об'єкта обліку з метою упорядкування та однозначного розуміння бухгалтерської термінології для цілей управління підприємством.

Проведений аналіз категоріального апарату в економічній теорії, фінансах, менеджменті, бухгалтерському обліку свідчить, що підходи до розуміння категорії «фінансові результати» залежить від багатьох факторів, а саме: 1) суспільно-політичного устрою країни; 2) предмета та рівня розвитку науки; 3) положень нормативно-правових документів певного історичного етапу країни. Але не дивлячись на розбіжності в тлумаченні терміну «фінансові

результати» в кожній його інтерпретації прослідковується одна спільна думка - результат діяльності підприємства залежить від величини одержаних доходів та понесених витрат, а узагальнюючим показником від їх порівняння є прибуток (або збиток, або нульовий результат). На рис. 1.1 наведено обліково-економічну характеристику фінансового результату та підходи до його розуміння, які виділено при проведенні даного дослідження [59].

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ	
Підходи до розуміння сутності	Зміна вартості чистих активів підприємства
	Додаткова вартість, створена у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності
	Різниця між отриманими доходами та понесеними витратами
	Прибуток (або збиток, або нульовий результат) як форма вираження результатів діяльності
	Приріст (зменшення) власного капіталу за звітний період
	Загальна величина отриманих (втрачених) економічних вигід
Якісні характеристики	Результат економічних відносин підприємства, значущість і сталість його розвитку
	Критерій прибутковості, результативності та економічної стабільності діяльності підприємства
	Джерело підвищення (або зниження) ринкової вартості підприємства
	Джерело фінансування виробничого, комерційного та соціального розвитку підприємства
	Критерій оцінки абсолютної ефективності господарської діяльності підприємства

Рис. 1.1. Якісні характеристики фінансових результатів та сучасні підходи до тлумачення їх сутності

Важливе місце в системі бухгалтерського обліку відводиться групуванню однорідних об'єктів за певними класифікаційними ознаками. Класифікація як наука лежить в основі будь-якої теорії, вона необхідна для побудови загальних підходів у вивченні бізнес-процесів. Для фінансових результатів як об'єкта обліку, в першу чергу, потрібно знайти його види, які мають бути впорядковані за певними принципами. І це стає можливим за умови побудови логічних і

обґрунтованих класифікаційних рядів. Класифікація є методом пізнання об'єкту, що вивчається: чим більше ознак класифікації, тим вища міра їх вивчення, і це сприяє підвищенню ефективності управління. Відсутність єдиного, узагальненого підходу до класифікації фінансових результатів негативно відбивається на достовірності, зрозумілості та аналітичності бухгалтерської інформації. У контексті сучасних наукових досліджень слід відзначити два підходи до виділення критеріїв класифікації результатів діяльності, які доповнивши один одного дадуть ефективну класифікаційну модель, яку доцільно адаптувати в бухгалтерську практику підприємств. Через розробку класифікаційної матриці як основи організації бухгалтерського обліку формування фінансових результатів, С.Б. Шипіна групує їх в розрізі господарських операцій (формування та визнання, використання, розподілу), при цьому деталізовано виділяє критерії класифікації: за видами діяльності; за характером (напрямами) використання; за звітним періодом формування показників; за показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку); за елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським і податковим обліком; класифікація рахунків; за розподілом прибутку в звітному періоді; за елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату; за способами розкриття додаткової інформації; за джерелами формування; за відповідністю плану; за значенням підсумкового результату господарювання; за характером оподаткування прибутку.

З іншої сторони, О.Є. Гавриленко пропонує нові класифікаційні ознаки, які зорієнтовані на відображення можливостей та ступеня задоволення інформаційних потреб користувачів: за порядком відображення в різних формах звітності; за методом формування; за значенням для різних груп користувачів; за результатом контролю.

Такий підхід до класифікації фінансових результатів є багатограним, науково обґрунтованим, а його практичне використання сприятиме розширенню аналітичності облікової інформації. Зміст класифікації повинні визначати не ті, хто її складає, а ті, для кого вона складена. Відповідно, це дасть

можливість створити методологічну основу та забезпечити менеджмент повною, достовірною й деталізованою інформацією.

У системі бухгалтерського обліку (з позиції рахунків обліку) існує три види фінансових результатів: 1) результат операційної діяльності; 2) результат фінансових операцій; 3) результат іншої діяльності. Якщо розглядати об'єкти обліку з позиції їх реалізації (продажу), то в ході цього процесу виникають взаємопов'язані доходи та витрати. При їх співставленні будуть утворюватись фінансові результати у вигляді прибутку (збитку) від продажу відповідного активу. Для підвищення аналітичності інформації про кінцеві результати, які виникають в процесі реалізації пропонується їх класифікувати через призму об'єктів обліку, які підлягали продажу: результат від реалізації готової продукції; результат від реалізації товарів; результат від реалізації виконаних робіт; результат від реалізації наданих послуг; результат від реалізації необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу (в розрізі об'єктів: основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів); результат від реалізації виробничих запасів; результат від купівлі-продажу іноземної валюти, результат від реалізації фінансових інвестицій.

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

Фінансові результати підприємства є показником, який змінюється під дією зовнішніх та внутрішніх факторів. Зі сторони зовнішніх факторів на величину результатів діяльності впливають: економічна нестабільність в державі та світі; цінова політика на паливо, енергію; система оподаткування; порушення договірних зобов'язань з боку контрагентів; інвестиційна та кредитна політика. До внутрішніх факторів відносяться: облікова політика

підприємства (в частині визнання, оцінки доходів і витрат як складових фінансового результату); обсяг і якість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) як основа чистого доходу від реалізації, їх рівень собівартості; система ціноутворення, маркетингова діяльність, якість менеджменту підприємства.

Таким чином, у сучасному розумінні економічної теорії позитивний фінансовий результат є головною метою та основним стимулом розвитку підприємницької діяльності. Він є показником, що характеризує винагороду підприємця за здійснення нововведення та зазнаний ризик. Фінансовий результат є основним джерелом притоку додаткових коштів на підприємство, характеризується постійним оновленням, що забезпечує позитивну динаміку грошових потоків та є основою постійного нарощення обсягів діяльності. Отже, здійснення підприємницької діяльності, в першу чергу, це процес прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів. Кожне рішення базується як на зовнішніх, так і на внутрішніх факторах, альтернативних можливостях вибору та стратегічних цілях розвитку підприємства. Відповідно, формування фінансових результатів є невід'ємною частиною загальної системи господарювання, яка пов'язана з прийняттям рішень щодо отримання саме позитивного результату у вигляді прибутку. Ефективне формування фінансових результатів являє собою такий варіант прийняття рішень щодо генерування доходів та оптимізації витрат, який даватиме можливість підвищити ефективність діяльності підприємства в цілому.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Основи здійснення будь-якої господарської діяльності в Україні регулюються Господарським кодексом України, Цивільним Кодексом України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України тощо.

Господарський кодекс України визначає сутність прибутку суб'єкта господарювання, загальний порядок його розподілу та порядок вилучення у зв'язку з порушенням суб'єктом господарювання норм чинного законодавства. Відповідно до ст. 142 Господарського кодексу України «прибуток (доход) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності» [13].

Фінансовий результат, на думку О.І. Степаненко, «є різницею між отриманими доходами та понесеними витратами, а його формою вираження виступає прибуток (або збиток, або нульовий результат)» [59]. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база у вигляді Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, та зокрема концептуальних основ складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Огляд нормативно-правових документів показав, що в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не розглядається, проте в інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку наводиться сутність понять лише «прибуток» та «збиток». Проаналізувши різні підходи науковців до сутності поняття «фінансові результати», ми пропонуємо в бухгалтерському обліку їх визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, поазареалізаційних доходів і витрат.

Важливим аспектом аналітичного обліку фінансових результатів є їх класифікація. Класифікація фінансових результатів нині дуже різниться, а її підходи на законодавчому рівні у залежності від ознак містять суперечливі моменти. Відсутність єдиного, узагальненого підходу до класифікації фінансових результатів негативно відбивається на достовірності, зрозумілості та аналітичності бухгалтерської інформації. У контексті сучасних наукових досліджень слід відзначити два підходи до виділення критеріїв класифікації

результатів діяльності, які доповнивши один одного дадуть ефективну класифікаційну модель, яку доцільно адаптувати в бухгалтерську практику підприємств. Через розробку класифікаційної матриці як основи організації бухгалтерського обліку формування фінансових результатів, С.Б. Шипіна групує їх в розрізі господарських операцій (формування та визнання, використання, розподілу). З іншої сторони, О.Є. Гавриленко пропонує нові класифікаційні ознаки, які зорієнтовані на відображення можливостей та ступеня задоволення інформаційних потреб користувачів. Такий підхід до класифікації фінансових результатів є багатограним, науково обґрунтованим, а його практичне використання сприятиме розширенню аналітичності облікової інформації. Зміст класифікації повинні визначати не ті, хто її складає, а ті, для кого вона складена. Відповідно, це дасть можливість створити методологічну основу та забезпечити менеджмент повною, достовірною й деталізованою інформацією.

У системі бухгалтерського обліку (з позиції рахунків обліку) існує три види фінансових результатів: 1) результат операційної діяльності; 2) результат фінансових операцій; 3) результат іншої діяльності. Якщо розглядати об'єкти обліку з позиції їх реалізації (продажу), то в ході цього процесу виникають взаємопов'язані доходи та витрати. При їх співставленні будуть утворюватись фінансові результати у вигляді прибутку (збитку) від продажу відповідного активу.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» запропонований інший перелік показників, який відрізняється від застосовуваного раніше. НП(С)БО 1 передбачає оновлений перелік показників: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід [38].

Однак НП(С)БО 1 не передбачає відображення надзвичайних фінансових результатів, оскільки з Плану рахунків виключено відповідні рахунки і не

запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення. Класифікація фінансових результатів повинна мати групування за певними ознаками, які в подальшому покращать аналітичність одержаної інформації, яка в майбутньому буде необхідною для прийняття відповідних рішень користувачами.

Можна виділити два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які є визнаними у різних країнах світу:

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

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [83].

Фінансовий результат – це комплексний показник діяльності підприємства, який одночасно знаходиться під впливом багатьох ендогенних та екзогенних факторів, частина яких залишається поза межами можливостей впливу для менеджменту підприємства. Передусім необхідно відзначити зовнішні фактори: відсутність послідовної політики держави; низьку купівельну спроможність споживачів; нестабільність політичної та економічної ситуації в країні; територіальні втрати та військові дії [51]. Ці фактори досить тісно пов'язані між собою та впливають на розвиток готельно-ресторанної галузі у цілому. Наприклад, нестабільність політичної та економічної ситуації в сукупності з військовими діями призводять до втрати потенційно можливого іноземного сегменту споживачів. Водночас відсутність потенційного купівельно-спроможного споживача в поєднанні з відсутністю послідовної державної політики у цій сфері унеможливорює залучення суттєвих фінансових

асигнувань, які сприятимуть її розвитку. Отже, ці фактори досить істотно впливають на результативність та ефективність діяльності підприємств.

Проблема формування фінансових результатів складається з декількох питань: зробити зрозумілими та доступними для вітчизняних та іноземних партнерів, інвесторів сучасні підходи та методи формування фінансових результатів; розробити підхід до формування фінансових результатів в обліку підприємства, що дасть змогу ефективно управляти процедурою формування фінансового результату підприємства. Тобто механізм має бути призначений для управління не тільки для констатації факту доходів (витрат).

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Тобто доходи відображаються в бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності по відвантаженню продукції (товарів), виконанню робіт, наданню послуг.

Основним недоліком при формуванні фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку, на думку Л.М. Яременко та К.В. Авдалян, є те, що на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» та на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані два види діяльності підприємства:

- на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність,
- на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність [83].

Також, проблемою при формуванні фінансових результатів є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку Форми № 1 «Балансу (Звіт про фінансовий стан)» за первісною вартістю. Це призводить до завищення валюти Балансу. Тобто визначення суми резерву сумнівних боргів – необхідна умова діяльності будь-якого підприємства, яке має дебіторську заборгованість. Цей резерв створюється як джерело погашення частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її

неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Механізм розрахунку суми резерву викладено в п. 8 і 9 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а приклад наведено в додатку до Положення.

Отже, за умов економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів вважається одним із вагомих при здійсненні господарської діяльності. Особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, бо фінансовий результат є одним з найважливіших складових діяльності підприємств.

Проблеми формування фінансових результатів нині набувають все більшої актуальності і це спонукає до поглибленого вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду, призводить до пошуку напрямів удосконалення обліку фінансових результатів, посилення контролю за повнотою отримання доходів, економією витрат та формуванням прибутку (збитку) [83]. Аналіз думок науковців щодо поняття «фінансовий результат» показав, що більшість із них ототожнюють поняття «фінансовий результат» із категорією «прибуток», (як додатний (позитивний) фінансовий результат) та категорією «збиток» (як від'ємний (негативний) фінансовий результат). Тому важливими залишаються дослідження щодо визнання сутності прибутку та збитку як складових фінансового результату підприємства.

Поряд з традиційними видами обліку (бухгалтерським, управлінським та податковим обліком) набувають поширення нові системи обліку — креативний, соціальний та облік людських ресурсів поряд з бухгалтерським, управлінським та податковим обліком, які також можуть вплинути на методику визначення фінансового результату.

Головною вимогою до відображення доходів та витрат є мінімізація суб'єктивізму та збільшення рівня уніфікації процедур збору, реєстрації, опрацювання та узагальнення господарських операцій. Це потребує формування відповідних підходів до класифікацій витрат, доходів та фінансових результатів.

Проте наявні класифікації мають певні недоліки з погляду їх

узгодженості з вимогами існуючого законодавства та вимогами управління. Кожне вдосконалення має бути спрямоване на забезпечення зростання прибутку. Тобто, наприклад, поглиблення деталізації синтетичного і аналітичного обліку результатів діяльності підприємства має бути поєднане з визначенням прихованих резервів.

Дослідники по-різному вирішують ці питання. Ю.А. Маначинська та В.І. Євдошак звертають увагу на необхідність приділяти увагу специфічним регістрам у частині відображення інформації про витрати, доходи та фінансові результати. Автори вказують на те, що один із головних елементів – формування інформації про вартість готової послуги в регістрах обліку, та передбачають формування інформації в рамках парадигми актуарного обліку.

Р.Б. Сокольська та В.Д. Зелікман спрямовують увагу на підвищення аналітичності обліку пропонуючи модель формування фінансового результату, яка дає змогу виокремити основні фактори, що впливають на фінансовий результат за видами діяльності та видами реалізованої продукції.

Досить цікавим є підхід до формування фінансових результатів на основі ризик-орієнтованого управління, запропонований М.В. Якименко. Деякі автори звертають увагу дослідженню окремих складників фінансового результату. Так, наприклад, О.Л. Шільвінська досліджує тільки особливості обліку та механізм управління витратами.

У роботі В.А. Козуб досліджуються питання якості фінансових результатів та методичні засади його оцінки, що в майбутньому надає можливість спрогнозувати стабільність джерел формування доходів.

Необхідно створити умови для горизонтального та вертикального аналізу фінансових результатів, які формуються у системі управління підприємством. Поглиблений аналіз дасть можливість контролювати витрати та доходи, що генеруються за окремим видом діяльності, окремим підрозділом, що у цілому підвищить аналітичність процесу формування доходів і витрат підприємства. Але прискорення процесів глобалізації та підвищення умов конкуренції вимагають створення додаткових підходів щодо формування фінансових

результатів підприємства, тому пропонується розширення переліку аналітичних показників шляхом їх розподілу на дві групи: традиційні та доповнені (розширені).

У наведеному розширеному переліку показників виокремлюються два досить нові для нашої економічної системи показники (додаток В): EBITDA та EBIT. Це показники для оцінки результатів діяльності підприємства за видами, які дають змогу розрахувати економічний ефект від здійснення основної операційної діяльності та характеризують ефективність управління підприємством.

EBITDA – аналітичний показник, що дорівнює обсягу прибутку до вирахування витрат по виплаті відсотків, податків, зносу і нарахованої амортизації.

Показник EBIT ураховує всі доходи і витрати операційної діяльності, тобто основної діяльності підприємства, і не враховує результати фінансової діяльності, що дає змогу чітко визначити господарську результативність у межах основного предмета його діяльності.

Сучасна міжнародна практика бухгалтерського обліку в основному виокремлює три основні підходи до трактування змісту фінансових результатів діяльності підприємства:

- перший, згідно з якими різниця між вартістю чистих активів підприємства упродовж звітного періоду становить фінансовий результат. При цьому, чисті активи підприємства дорівнюють різниці між загальною вартістю майна підприємства та загальною сумою його заборгованостей і додаткових внесків власників;

- другий, згідно з якими фінансовий результат діяльності підприємства дорівнює різниці між величинами його доходів і витрат діяльності упродовж звітного періоду;

- третій, згідно з якими показник фінансового результату визначається шляхом порівняння величини власного капіталу на початок звітного періоду та на кінець звітного періоду.

Найбільшого поширення в міжнародній практиці набув другий підхід, відповідно до якого фінансовий результат трактується як різниця між доходами та витратами діяльності підприємства, із врахуванням коригувань на суму зміни залишків запасів та незавершеного виробництва за звітний період. Дана тенденція є характерною і для української системи бухгалтерського обліку. В рамках світових досліджень запропоновано три концепції розрахунку чистого прибутку, які у більшості країн є ключовим показником фінансових результатів підприємства:

1) синтетична концепція, за якою доходи і витрати відображаються в міру здійснення господарських операцій, при цьому дотримується класифікація за видами діяльності для постійного порівняння;

2) семантична концепція, зміст якої полягає в дослідженні можливостей використання показника прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства за допомогою фінансових коефіцієнтів і максимізації його в певних умовах ринку;

3) прагматична концепція, яка враховує, що показник прибутку є необхідним елементом процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу і оцінки ризику інвестицій.

Також, актуальною проблемою, що стосується обліку фінансових результатів наразі є відсутність будь-якої класифікації фінансових результатів в нормативно-правових актах. Існування досконалої класифікаційної системи дозволить створювати ефективні інформаційні облікові моделі, а це, в свою чергу, підвищить рівень аналітичності інформації і дасть змогу приймати необхідні рішення кінцевих користувачів.

Класифікація повинна відповідати, як мінімум, двом постулатам: перший - вона має бути теоретично обґрунтованою; другий - застосування її на практиці визначається виробничою необхідністю [61].

Таким чином, за результатами опрацювання літературних джерел можна зробити висновок, що стосовно поняття «фінансовий результат» існує декілька точок зору [51]:

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

На нашу думку, фінансовий результат передусім як узагальнюючий показник діяльності підприємства містить два складника – доходи та витрати, рівень яких впливає на розмір прибутку і рентабельності підприємства. У бухгалтерському обліку фінансові результати можна визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також позареалізаційних доходів і витрат.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Госпрозрахункове сільське комунальне підприємство «ХХХ» (скорочене найменування – ГСКП «ХХХ») є комунальним підприємством, створеним відповідно до рішення другої сесії Нижньоланнівської сільської ради сьомого скликання від 25 грудня 2015 р. № 05. Місцезнаходження підприємства: 39542, вул. Молодіжна, № 2, с. Нижня Ланна, Полтавський район, Полтавська область, Україна.

Підприємство є юридичною особою, функціонує на базі майна, що перебуває у комунальній власності та закріплюється за підприємством на праві господарського відання, має самостійний баланс, рахунки в установах банку, круглу печатку, кутовий та інші штампи зі своїм найменуванням. Підприємство від свого імені виступає у господарських, цивільних та адміністративних правовідносинах з юридичними та фізичними особами, набуває майнових та особистих немайнових прав та несе обов'язки, має право від свого імені укладати договори (правочини), бути стороною в судах відповідно до вимог чинного законодавства України.

Мета діяльності підприємства – надання послуг членам територіальної громади, обслуговування об'єктів комунальної власності. Предметом господарської діяльності підприємства для реалізації зазначеної мети є: забезпечення членів територіальної громади водопостачанням; обслуговування мережі водопостачання; прибирання та видалення сміття на території населених пунктів сільської ради; прибирання снігу й криги на шляхах населених пунктів сільської ради, посипання піщано-сольовою сумішшю; інші види діяльності у сфері комунального господарства згідно Статуту (додаток Г). Керівництво підприємством здійснює правління, яке обирається загальними

зборами членів колективу. До компетенції правління належить: розробка та затвердження стратегії розвитку підприємства; затвердження планів діяльності; затвердження бюджетів; затвердження організаційної структури підприємства; призначення та звільнення керівників підприємства та його структурних підрозділів; затвердження штатного розкладу підприємства; розгляд та затвердження звітності.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» трактує поняття «облікова політика» наступним чином: «облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [48]. Підприємство самостійно визначає облікову політику. Основна її мета – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень. Сутність облікової політики наведено на рис. 2.1.

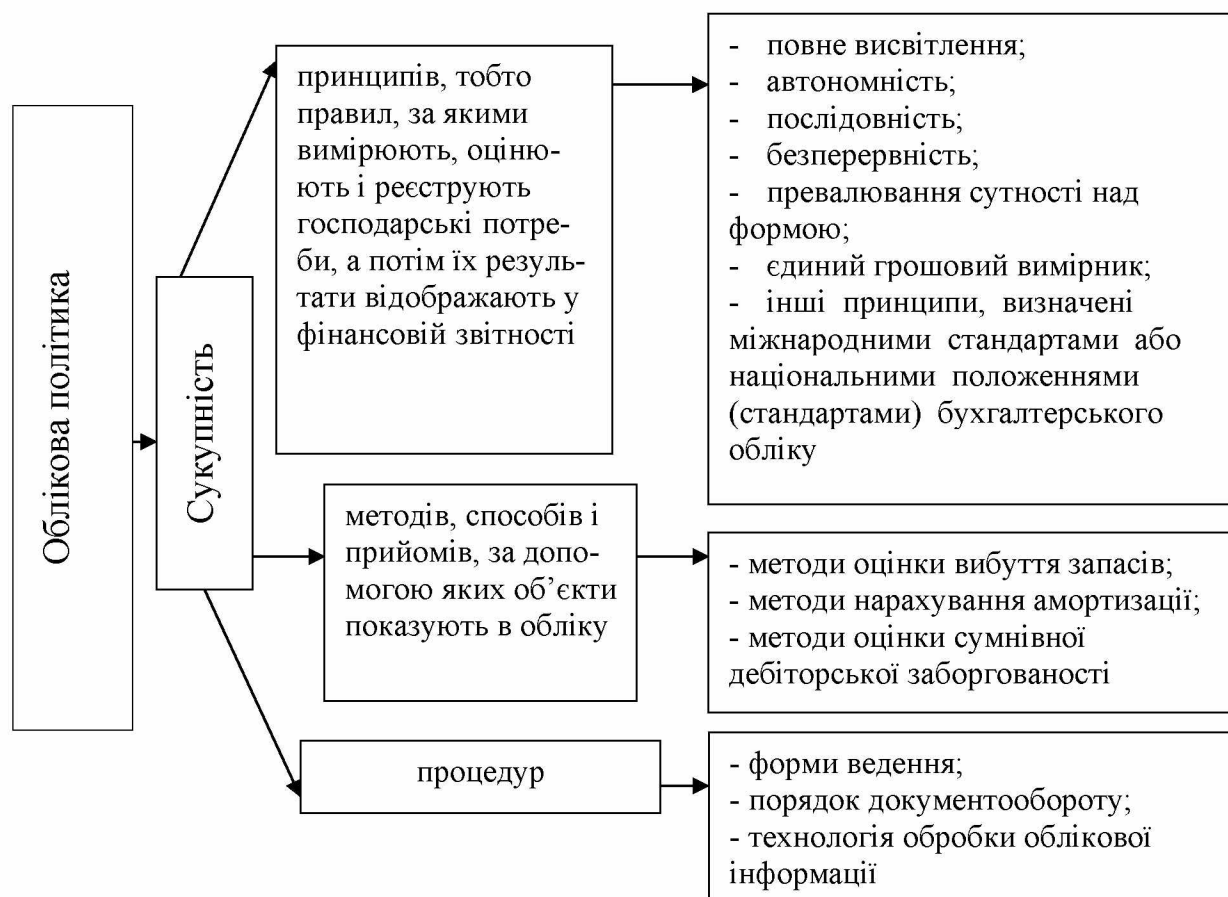


Рис. 2.1. Сутність облікової політики підприємства

Більшість зовнішніх користувачів облікової інформації не приймають безпосередньої участі в управлінні, однак вони можуть вплинути на результати подальшої діяльності. Взаємозв'язок інтересів користувачів інформації звітності та складових облікової політики наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Вплив користувачів облікової інформації на облікову політику

Користувачі облікової інформації	Види обліку	Напрями використання облікової політики
Державні органи та установи	Податковий	Відсутні. Податкове законодавство не передбачає альтернативних варіантів обліку.
Державні органи та установи, органи місцевого самоврядування, інвестори, постачальники та споживачі, громадськість, власники, менеджери	Фінансовий	Наявні альтернативні варіанти облікових оцінок та методів (способів) обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів.
Власники, менеджери	Управлінський	Наявні альтернативні варіанти методів (способів) обліку витрат; перелік інших методів обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів розробляється підприємством самостійно виходячи із потреб управління.

Підприємство самостійно визначає параметри та напрями облікової політики, обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних методологічних засад та з урахуванням особливостей діяльності й наявної технології обробки облікових даних, розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, може виділяти на окремий баланс філії та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Обрана облікова політика застосовується підприємством із року в рік. У будь-якому разі вона має залишатися незмінною принаймні протягом

календарного року (з 1 січня по 31 грудня). Відповідно до НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв'язку зі змінами в законодавстві, розробкою та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах роботи чи у структурі підприємства. Якщо такі зміни відбулися, то про це ґрунтовно повідомляється у пояснювальній записці до річної звітності. Зокрема, облікова політика підприємства змінюється, якщо: змінюються статутні умови; змінюються вимоги органу, який затверджує НП(С)БО; нові положення облікової політики забезпечують достовірне відображення подій, або операцій у фінансовій звітності.

В. Сопко виокремлює наступні обов'язкові елементи облікової політики: поріг суттєвості, облік необоротних активів, облік запасів, облік витрат, робочий план рахунків, графік документообороту, інвентаризація, періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, метод обчислення резерву сумнівних боргів, перелік створюваних резервів, сегменти діяльності, порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. На нашу думку, можна виокремити елементи облікової політики, вибір методів обліку для яких буде впливати на величину фінансових результатів підприємства (рис. 2.2).

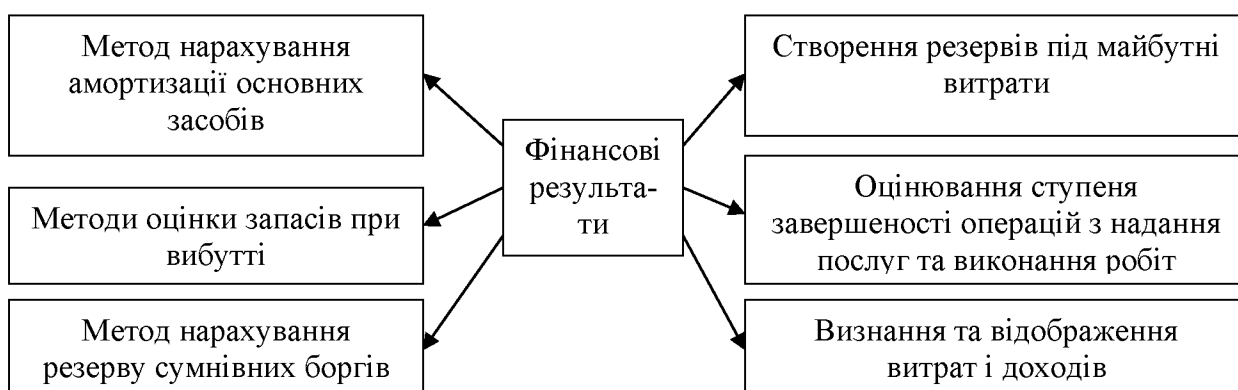


Рис. 2.2. Вплив методу бухгалтерського обліку елементів облікової політики на фінансові результати

Джерелами інформації, що використовується під час відображення в обліку фінансових результатів, є нормативні документи; наказ про облікову політику; установчі документи; первинні документи з обліку витрат, доходів та фінансових результатів; дані бухгалтерського обліку, зокрема регістри синтетичного й аналітичного обліку по рахунках 7 і 9 класів, головна книга; дані фінансової та статистичної звітності.

Наказ про облікову політику є нормативним документом підприємства, який установлює і регулює ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства, порядок складання та подання фінансової звітності, регламентує діяльність бухгалтерії.

У ГСКП «XXX» зміни до Наказу про облікову політику затверджені наказом по підприємству №3/1-р від 17.02.2021 р. (додаток Д). Дані зміни були внесені в Наказ про облікову політику № 23-р від 17.12.2019 р. у зв'язку із змінам до Податкового кодексу України. Зокрема, змінена вартісна оцінка віднесення активів до складу основних засобів з 6000 грн до 20000 грн.

Структура наказу не є жорстко регламентованою та виходить із потреб кожного конкретного суб'єкта господарювання, однак доцільним є наявність у наказі таких розділів.

У розділі, який містить організаційні питання, описуються обов'язки та відповідальність головного бухгалтера підприємства, бухгалтерів структурних одиниць за наявності, порядок здійснення бухгалтерського процесу, умови внесення змін до облікової політики, встановлення термінів проведення інвентаризації, склад інвентаризаційної комісії тощо.

Окремий розділ стосується безпосередньо питань облікової політики відображення в обліку господарських процесів підприємства, в ньому прописуються умови обліку елементів облікової політики, зокрема основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; нематеріальних активів; запасів; доходів та витрат; розрахунків з дебіторами та кредиторами; зобов'язань; фінансових витрат; оцінювання фінансових інвестицій; фінансової звітності за сегментами; виправлення помилок і змін у фінансових звітах.

Окремий розділ присвячений організації податкового обліку, в якому зазначаються норми організації та ведення обліку на підприємстві, що пов'язаний з податками.

Окремий розділ може стосуватись первинних облікових документів і реєстрів бухгалтерського обліку, де зазначаються обов'язкові та додаткові реквізити первинних і зведених облікових документів; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення.

Крім того, наказ про облікову політику може містити такі додатки, як графік документообороту щодо підприємства, класифікацію основних засобів, їх річну норму амортизації, метод нарахування амортизації (прямолінійний) та інших активів за потреби, робочий план рахунків.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про фінансові результати здійснюється з використанням класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків, для обліку доходів — рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності». Ці рахунки закриваються шляхом списання відповідних сум на рахунок 79 «Фінансові результати» зі складанням відповідних бухгалтерських довідок та розрахунків.

Загалом зазначена інформація отримує відображення у фінансовій звітності, зокрема у ф. № 2 «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)», де інформація подається в розрізі видів діяльності, а саме операційної, інвестиційної, фінансової.

У рамках облікової політики підприємства повинні бути прийняті до уваги основні особливості організації облікового забезпечення фінансових результатів підприємства, які повинні охоплювати комплекс завдань, який представлено на рис. 2.3.

У процесі організації документообороту фінансових результатів потрібно звертати увагу на первинні документи, які використовуються в інформаційно-аналітичному забезпеченні формування доходів та витрат підприємства.

Організаційні аспекти облікового забезпечення фінансових результатів підприємства містять завдання:	Створення передумов для коректного розрахунку, надання достовірної інформації як щодо доходів, так і результатів діяльності підприємства
	Інформаційно-аналітичне забезпечення обліку фінансових результатів, що передбачає повноту документального відображення операцій, своєчасне відображення в аналітичних регістрах доходів та результатів діяльності підприємства
	Моніторинг виконання алгоритму аналізу фінансових результатів суб'єкта господарювання
	Формування інформаційної бази про доходи та витрати підприємства, наявність та розподіл чистого фінансового результату діяльності – чистого прибутку для реалізації управлінських потреб

Рис. 2.3. Комплекс завдань у рамках організаційних аспектів облікового забезпечення фінансових результатів підприємства

Таким чином, первинні документи є основою підтвердження фінансових результатів підприємства в певному звітному періоді та підлягають моніторингу в рамках проведення перевірок відповідними державними фінансовими органами. Удосконалення інформаційно-аналітичного та облікового аспектів управління фінансовими результатами дасть змогу забезпечити нівелювання ризиків впливу зовнішнього економічного середовища, враховуючи галузеві характеристики діяльності певної сфери національної економіки.

2.2. Облік фінансових результатів діяльності підприємства та відображення інформації у звітності

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових

платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Документами, в яких фіксують облік фінансових результатів, є довідки або розрахунки бухгалтерії, які здійснюють в довільних формах. Необхідним є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки - розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку та забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат та доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів та складання форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Документ має заповнюватися за даними регістрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей по рахунках доходів і витрат, які використовуються на підприємстві.

У звіті про фінансові результати не дозволяється згортання доходів і витрат. Доходи і витрати від звичайної діяльності відображаються розгорнуто, за окремими рядками.

У бухгалтерській довідці-розрахунку визначається фінансовий результат ГСКП «ХХХ» за даними рахунка 79 «Фінансові результати», одержаний прибуток в обліку (як кредитове сальдо за рахунком 79) відображають бухгалтерським записом Дебет рахунка 79 «Фінансові результати» - Кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Для відображення фінансового результату – прибутку – за видами діяльності в господарствах використовують субрахунки до рахунка 79 «Фінансові результати» за видами діяльності, що знаходять відображення в оборотно-сальдовій відомості та формі фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Прибуток сільськогосподарських підприємств можна класифікувати за наступними ознаками: за видами діяльності (від основної діяльності; від іншої операційної діяльності; від фінансової діяльності); за характером використання (розподілений, нерозподілений); за напрямками використання (на формування

капіталу та інші цілі).

Кореспонденції щодо використання рахунків фінансових результатів та видів діяльності підприємств:

Результат операційної діяльності:

Дебет рахунку 79, Кредит рахунків 90, 92, 93, 94, 981;

Дебет рахунків 70, 71 Кредит рахунку 791.

Результат фінансової діяльності:

Дебет рахунку 792 Кредит рахунків 95, 96;

Дебет рахунків 72, 73 Кредит рахунку 792.

Результат іншої діяльності:

Дебет рахунку 793 Кредит рахунку 97;

Дебет рахунку 74 Кредит рахунку 793.

Чистий прибуток визначається на рахунку 79 після нарахування податку на прибуток.

Нараховано податок на прибуток: дебет рахунку 981, кредит рахунку 641. Податок на прибуток списано на фінансові результати: дебет рахунку 791, кредит рахунку 981. У кінці звітного періоду сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»:

Прибуток - дебет рахунку 79, кредит рахунку 441.

Збиток - дебет рахунку 442, кредит рахунку 79.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності важливим є правильне визначення фінансових результатів за видами діяльності. На сьогодні проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків бухгалтерського обліку, на яких формуються і визначаються фінансові результати.

Розуміння сутності та вдосконалення облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку - головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Основною проблемою обліку доходів підприємств є проблема повноти та

своєчасності їх відображення у системі обліку.

Сутність поняття «фінансовий результат» слід розглядати й у законодавчому полі відповідно до чинних нормативно-правових документів (рис. 2.4).

Нормативно-правове забезпечення визначення фінансового результату підприємства	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»
	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»
	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід»
	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Рис. 2.4. Нормативно-правове забезпечення визначення фінансового результату діяльності підприємства

Правильність відображення в обліку інформації про доходи, витрати й фінансові результати безпосередньо залежить від правильності їх оцінювання на етапі визнання в обліку та звітності, що має певні особливості.

Під час формування фінансових результатів, відповідно до чинного національного законодавства, потрібно враховувати той факт, що норми НП(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати» регламентують не всі види доходів та витрати підприємства. Так, доходи та витрати, отримані в результаті інших операцій, регламентуються окремими НП(С)БО. Також це стосується міжнародних стандартів фінансової звітності, серед яких відсутній єдиний документ щодо формування інформації у звітності про доходи, витрати й фінансові результати.

Основними критеріями відображення витрат і визнання їх витратами є зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу шляхом його вилучення або розподілу власниками); можливість їх достовірної оцінки; визнання їх одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони були здійснені.

Основні причини виникнення витрат на підприємстві:

1. Причини зменшення активів, що приводять до виникнення витрат: використання активів;

- продаж (обмін) активів (крім іноземної валюти);
- безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам;
- втрата активів внаслідок нестач, стихійного лиха тощо;
- зменшення вартості активів у результаті уцінки, зменшення корисності;
- списання внаслідок невідповідності встановленим умовам визнання активу;

– інші причини.

2. Причини збільшення зобов'язань, що приводять до виникнення витрат:

- нарахування заробітної плати працівникам підприємства;
- проведення відрахувань на соціальне страхування;
- виникнення заборгованості перед постачальниками за одержану електроенергію;
- виникнення заборгованості перед підрядниками та іншими кредиторами за виконані роботи та послуги;

- виникнення заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток;
- інші причини.

Кінцевий результат у вигляді чистого прибутку (збитку) формується поступово шляхом зіставлення певних показників фінансових результатів, доходів та витрат від усіх видів діяльності підприємства таким чином:

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань;

– валовий прибуток визначається як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

– фінансовий результат від операційної діяльності визначається як сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу за мінусом адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

— фінансовий результат до оподаткування є різницею між фінансовим результатом від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат;

— фінансовий результат після оподаткування (чистий прибуток або збиток) визначається як різниця між прибутком від діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток.

Зазначені показники результатів діяльності формуються за даними облікової інформації. Система організації обліку на підприємстві забезпечує користувачів усією необхідною інформацією, що міститься в облікових регістрах та різних видах звітності, чим створює сприятливі умови управлінському персоналу для комплексного оцінювання результатів діяльності підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Облікова система складається з послідовних етапів, які проходить інформація, призначена управлінському персоналу, таких як фіксування фактів здійснення операцій, перевірка достовірності інформації та аналіз одержаних даних.

Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності будь-якого підприємства є прибуток або збиток.

Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (рахунки класу 7), а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток – рахунки класу 8 (малими підприємствами) або рахунки класу 9 (всіма іншими підприємствами).

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокритті збитки)» - якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і навпаки, якщо дебетовий оборот більший за кредитовий кредитовий, то одержали збиток.

Схема обліку фінансових результатів подана на рис. 2.5.

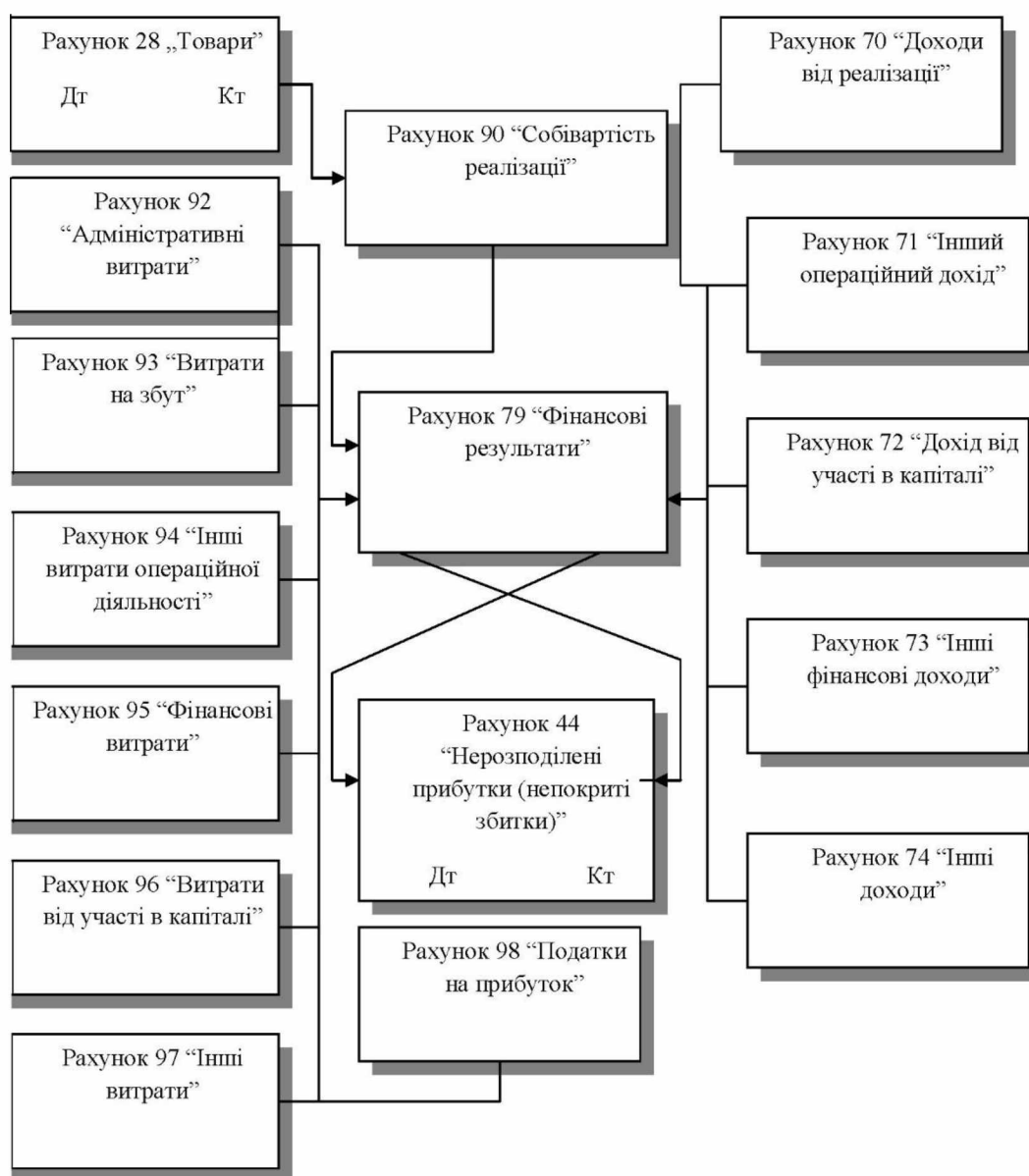


Рис. 2.5. Порядок формування фінансових результатів

Основні бухгалтерські проведення з обліку фінансового результату представлено в табл. 2.2.

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

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») - передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку фінансового результату

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1. На результат операційної діяльності віднесено:		
Собівартість реалізації	79	90
Загальновиробничі витрати	79	91
Адміністративні витрати	79	92
Витрати на збут	79	93
Доходи від реалізації	70	79
Інший операційний дохід	71	79
2. Відображено податок на прибуток	79	98
3. Визначено :		
нерозподілені прибуток	79	44
непокритий збиток	44	79

відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

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

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

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

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

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

У більшості країн світу чистий прибуток є ключовим показником фінансових результатів підприємства. В рамках світових досліджень запропоновано та досліджено три концепції його розрахунку. Саме ці підходи закріплені у основних вітчизняних нормативних документах, зокрема у НП(С)БО 1, НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню, яким передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

Основні особливості розрахунку фінансового результату методом «витрати-випуск»:

- розрахунок фінансового результату діяльності підприємства без визначення фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої та реалізованої продукції, що істотно зменшує трудомісткість облікового процесу;
- достовірне визначення за даними фінансової звітності новоствореної вартості.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають в обліку, та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) на дату їх виникнення, а не на дату надходження або сплати грошових коштів (згідно принципу нарахування). Проблема повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку витрат і доходів є однією з основних проблем обліку фінансових результатів.

Під бухгалтерським прибутком розуміють фактичний приріст власного капіталу упродовж звітного періоду, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями і спрямована на те, щоб власники, які відлучені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку

відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені.

Визначення доходу у кожній з країн відбувається відповідно до власних нормативних документів, але обов'язково є присутніми два спільні критерії: сума доходу може бути достовірно визначена, очікується надходження майбутніх економічних вигід.

Питання, пов'язані з обліком та відображенням витрат, зумовлюються тим, яка облікова система прийнята на підприємстві: директ-костинг або стандарткостинг, які витрати включають до собівартості, а які ні. Саме тому, для обліку фінансових результатів досить важливим є раціональний вибір облікової політики: вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів та т.ін. Все це істотно впливає на фінансовий стан, підприємства та у подальшому знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства.

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань фінансові результати формуються в розрізі окремих видів діяльності, кожному з яких притаманні певні доходи і витрати. Діючий при цьому принцип нарахування та відповідності доходів і витрат одночасно з високим ступенем деталізації даних створює зручну для складання фінансової звітності систему, яка є максимально наочною для управлінських прийняття рішень.

Досліджуючи облік фінансових результатів, спостерігаємо існування дискусійних питань, зокрема, на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формуванням фінансових результатів. Тобто у нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Л.В. Самохін вважає те, що в ньому на субрахунках: 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій»

фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 - основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 - фінансова та інвестиційна діяльність.

Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення:

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

- до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності». Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [38] у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності.

Для того щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка.

Також проблемою при формуванні фінансових результатів є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу за первісною вартістю.

Це призводить до завищення валюти Балансу. Тобто, визначення суми резерву сумнівних боргів - необхідна умова діяльності будь-якого підприємства, яке має дебіторську заборгованість. Цей резерв створюється як джерело погашення частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Механізм розрахунку суми резерву викладено в п. 8 і 9 НП(С)БО 10

«Дебіторська заборгованість».

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

1. Метод прямого списання. Згідно цього методу безнадійний борг відображається на рахунках у той період, коли вірогідно відомо, що рахунок не буде оплачений. Попередня оцінка безнадійних боргів не здійснюється. Цей метод є простим у використанні, але має певні недоліки: не може бути застосований у бухгалтерському обліку України, оскільки він порушує принцип відповідності доходу витратам періоду, робить неможливим відображення дебіторської заборгованості у Балансі за чистою вартістю реалізації і є достатньо складним при визначенні моменту часу, коли дебіторську заборгованість можна вважати безнадійною.

2. Метод нарахування резерву. Саме цей метод був запозичений НП(С)БО 10 у міжнародних стандартах. Згідно тому оцінка очікуваної величини безнадійних боргів здійснюється на основі загальної дебіторської заборгованості з використанням двох підходів: виходячи з даних «Звіту про прибутки та збитки» (в Україні - «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»)); виходячи з даних «Балансу».

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

Структура Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) представлена на рис. 2.6 [24].

Слід наголосити на особливості визначення доходу згідно з МСБО, що приймає до уваги під час визначення фінансового результату лише зміну обсягу власного капіталу на підприємстві, поза розрахунками залишаючи приріст вартості активів або зобов'язань. Також одна з відмінностей у національному та

I. Фінансові результати	→	Визначаються фінансові результати основної діяльності, звичайної діяльності, чистий прибуток (збиток)
II. Сукупний дохід	→	Розділ призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу
III. Елементи операційних витрат	→	Для цілей аналізу визначаються п'ять основних елементів витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
IV. Розрахунок показників прибутковості акцій	→	Для акціонерних товариств визначаються середньорічна кількість звичайних акцій, розподілений чистий прибуток на акцію, розподілений прибуток на акцію

Рис. 2.6. Характерні сутнісні риси доходів та витрат підприємства створюють підґрунтя для їх класифікації та групування за окремими статтями Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

міжнародному законодавстві полягає у розгляді певного моменту часу, у рамках якого відбулися зміни фінансового результату.

За витратами немає окремого міжнародного стандарту, який би регулював особливості їх обліку на методологічному рівні. У рамках МСБО визначення сутності, класифікації та визнання витрат здійснено частково в рамках наявних стандартів, що регламентують операції із запасами, основними засобами, поданням фінансової звітності та ін.

Проте, процес удосконалення фінансової звітності суб'єктами господарювання відповідно до міжнародних стандартів дає змогу: підвищити рівень транспарентності фінансової інформації та звітності, її доступності для широкого кола користувачів; створити достовірну порівняльну базу для співставлення результатів фінансово-господарської діяльності; вимірювати потенційні ризики операцій; відкрити можливості виведення співпраці з іноземними контрагентами на новий рівень ефективності комунікації у межах корпоративного сегменту. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (табл. 2.3) наводить інформацію про фінансовий результат діяльності, являється складовим елементом фінансової звітності та подається в складі

річного фінансового звіту. Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності є прибуток або збиток. В організацію ведення обліку фінансових результатів входить організація обліку доходів і витрат підприємства.

Таблиця 2.3

Розкриття інформації про фінансові результати підприємства у ф. № 2
«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»

Код і назва рахунку	Форма фінансової звітності		Код рядка
	назва форми	назва рядка	
70 «Доходи від реалізації»	Звіт про фінансові результати	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000
90 «Собівартість реалізації»		Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2050
71 «Інші операційні доходи»		Інші операційні доходи	2120
92 «Адміністративні витрати»		Адміністративні витрати	2130
93 «Витрати на збут»		Витрати на збут	2150
94 «Інші витрати операційної		Інші операційні витрати	2180
72 «Дохід від участі в капіталі»		Дохід від участі в капіталі	2200
73 «Інші фінансові доходи»		Інші фінансові доходи	2220
74 «Інші доходи»		Інші доходи	2240
95 «Фінансові витрати»		Фінансові витрати	2250
96 «Втрати від участі в капіталі»		Втрати від участі в капіталі	2255
97 «Інші витрати»		Інші витрати	2270
98 «Податок на прибуток»		Витрати (дохід) з податку на	2300
79 «Фінансові результати»		Чистий прибуток Чистий збиток	2350 2355

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Важливим напрямом фінансово-економічної характеристики діяльності підприємства є оцінювання його фінансового стану. Фінансовий стан – це комплексне поняття, що є результатом взаємодії елементів фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, які відображають наявність, розміщення та ефективність використання фінансових ресурсів. Для дослідження фінансово-економічного стану госпрозрахункового сільського комунального підприємства «XXX» використаємо такі напрями: структура і динаміка майна та джерел формування капіталу, платоспроможність та фінансова стійкість.

Майновий стан підприємства характеризується складом, структурою та динамікою активів (майна) і пасивів (джерел формування капіталу). За інформацією форми № 1-м «Баланс» за 2020-2022 рр. (додатки Е, Ж, З) проведемо аналіз майна ГСКП «XXX» (табл. 3.1).

За інформацією табл. 3.1 можна зробити висновок, що в 2022 р. порівняно з 2020 р. загальна вартість майна збільшилася на 2424,6 тис. грн, або 50,2 %. Ця позитивна зміна є результатом зростання як необоротних активів (на 2106,9 тис. грн, або 45,6 %), так і оборотних активів (на 317,7 тис. грн, або в 2,6 рази).

Результатом такої динаміки стало зниження частки необоротних активів у майні з 95,8 % у 2020 р. до 92,8 % у 2022 р. та, відповідно, підвищення частки оборотних активів – із 4,2 до 7,2 %.

У складі необоротних активів підприємства основні засоби збільшилися на 2132,5 тис. грн, або 69,1 %, незавершені капітальні інвестиції не змінилися (1510,7 тис. грн), а нематеріальні активи в 2022 р. відсутні, на відміну від 2020-

Таблиця 3.1

**Структура і динаміка майна ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.
(станом на кінець року)**

Вид активів (майна)	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Зміни (+;-) 2022 р. до 2020 р.		
	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	суми, тис. грн	част- ки, в. п.	у %
Майно – всього	4825,6	100,0	7493,4	100,0	7250,2	100,0	+2424,6	-	+50,2
1. Необоротні активи	4623,8	95,8	7213,7	96,3	6730,7	92,8	+2106,9	-3,0	+45,6
1.1. Основні засоби	3087,5	64,0	5663,5	75,6	5220,0	72,0	+2132,5	+8,0	+69,1
1.2. Незавершені капітальні інвестиції	1510,7	31,3	1510,7	20,2	1510,7	20,8	-	-10,5	-
1.3. Нематеріальні активи	25,6	0,5	39,5	0,5	-	-	-25,6	-0,5	-100
2. Оборотні активи	201,8	4,2	279,7	3,7	519,5	7,2	+317,7	+3,0	у 2,6 р. б.
2.1. Запаси	48,3	1,0	127,1	1,7	477,2	6,6	+428,9	+5,6	у 9,9 р. б.
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	152,3	3,2	152,5	2,0	41,1	0,6	-111,2	-2,6	-73,0
2.3. Гроші та їх еквіваленти	1,2	0,0	0,1	0,0	1,2	0,0	-	-	-

2021 рр. Позитивною характеристикою майнового стану підприємства є підвищення частки основних засобів у майні з 64 % у 2020 р. до 72 % у 2022 р.

Серед оборотних активів запаси збільшилися на 428,9 тис. грн, або в 9,9 раза, а поточна дебіторська заборгованість зменшилася на 111,2 тис. грн, або на 73,0 %. Зниження її частки в майні з 3,2 % у 2020 р. до 0,6 % у 2022 р. свідчить про поліпшення стану розрахунків з дебіторами. Водночас залишок грошових коштів залишається дуже малим (1,2 тис. грн), що має негативний вплив на оцінювання платоспроможності. Динаміка необоротних і оборотних активів ГСКП «XXX» за період 2020-2022 рр. наведена на рис. 3.1.

Отже, підприємство має позитивну динаміку активів, що пов'язано насамперед із збільшенням основних засобів і запасів, хоча в 2022 р. порівняно з 2021 р. відбулося зменшення майна в цілому, в тому числі основних засобів.

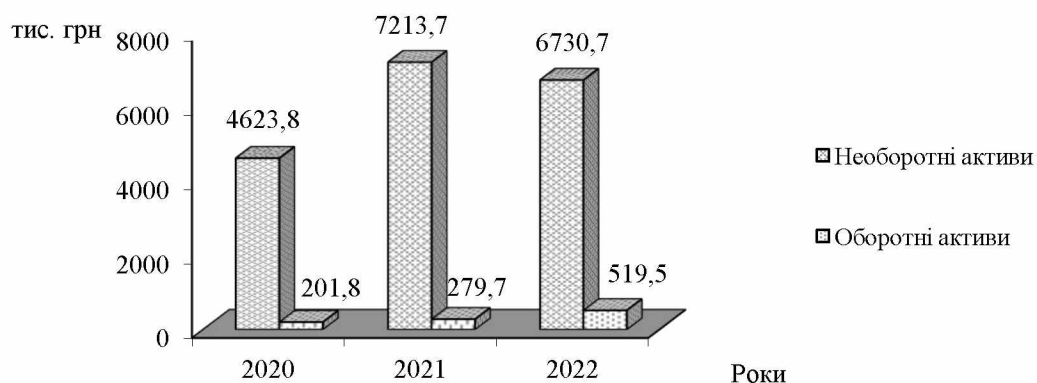


Рис. 3.1. Динаміка необоротних і оборотних активів ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)

Далі за даними форми № 1-м «Баланс» (додатки Е, Ж, З) проаналізуємо структуру і динаміку джерел формування капіталу за 2020-2022 рр. (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Структура і динаміка джерел формування капіталу
ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)**

Вид пасивів (джерел формування капіталу)	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Зміни (+;-) 2022 р. до 2020 р.		
	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	суми, тис. грн	час- тки, в. п.	у %
Джерела фор- мування капі- талу – всього	4825,6	100,0	7493,4	100,0	7250,2	100,0	+2424,6	-	+50,2
1. Власний капітал	2428,3	50,3	4573,3	61,0	4255,7	58,7	+1827,4	+8,4	+75,3
1.1. Додатковий капітал	2266,3	47,0	4407,3	58,8	4087,7	56,4	+1821,4	+9,4	+80,4
1.2. Нерозподі- лений прибуток	162,0	3,3	166,0	2,2	168,0	2,3	+6,0	-1,0	+3,7
2. Зобов'язання	2397,3	49,7	2920,1	39,0	2994,5	41,3	+597,2	-8,4	+24,9
2.1. Поточні зобов'язання	2397,3	49,7	2920,1	39,0	2994,5	41,3	+597,2	-8,4	+24,9
2.1.1. Поточна кредиторська заборгованість	3,4	0,1	8,0	0,1	9,3	0,1	+5,9	-	у 2,7 р. б.
2.1.2. Доходи майбутніх періодів	2393,9	49,6	2912,1	38,9	2985,2	41,2	+591,3	-8,4	+24,7

Отже, власний капітал підприємства за період дослідження збільшився на 1827,4 тис. грн, або 75,3 %, у тому числі додатковий капітал – на 1821,4 тис. грн (80,4 %), нерозподілений прибуток – на 6,0 тис. грн (3,7 %).

Випереджальне зростання власного капіталу (на 75,3 %) порівняно зі зростанням зобов'язань (на 24,9 %) дозволило підвищити частку власного капіталу в джерелах формування капіталу з 50,3 % у 2020 р. до 58,7 % у 2022 р. Усі зобов'язання підприємства є поточними. У їх складі переважають доходи майбутніх періодів, які збільшилися на 591,3 тис. грн (24,7 %). Поточна кредиторська заборгованість хоча й зросла в 2,7 раза, але її частка в пасивах залишається низькою – 0,1 %.

Динаміка власного капіталу та поточних зобов'язань ГСКП «ХХХ» за 2020-2022 рр. представлена на рис. 3.2.

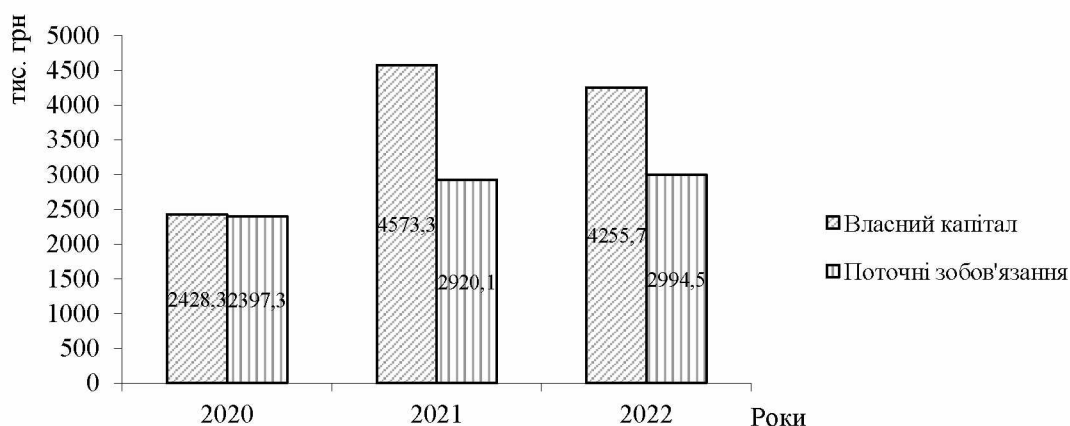


Рис. 3.2. Динаміка власного капіталу та поточних зобов'язань ГСКП «ХХХ» за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)

Загалом у структурі пасивів станом на кінець 2022 р. переважають додатковий капітал (56,4 %) і доходи майбутніх періодів (41,2 %).

Важливою характеристикою фінансового стану підприємства є платоспроможність, тож за інформацією форми № 1-м «Баланс» (додатки Е, Ж, З) проаналізуємо рівень і динаміку відносних показників оцінювання грошової, розрахункової та майнової платоспроможності ГСКП «ХХХ» за 2020-2022 рр. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Показники оцінювання платоспроможності ГСКП «ХХХ»
за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)**

Показник	Норма- тивне значення	Роки			Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,001	0,000	0,000	-0,001
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,7$	0,064	0,052	0,014	-0,050
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 1,0$	0,084	0,096	0,173	+0,089

Отже, за результатами розрахунків бачимо значну невідповідність фактичних значень усіх коефіцієнтів ліквідності нормативним значенням у 2020-2022 рр., що свідчить про грошову, розрахункову та майнову неплатоспроможність підприємства. Так, у 2020 р. рівень покриття поточних зобов'язань усіма оборотними активами становив 8,4 %, 2021 р. – 9,6 %, 2022 р. – 17,3 % (за нормативного рівня ≥ 100 %).

Далі проведемо розрахунки з визначення типу фінансової стійкості ГСКП «ХХХ» (табл. 3.4) за вихідною інформацією форми № 1-м «Баланс» за 2020-2022 рр. (додатки Е, Ж, З).

Таблиця 3.4

**Визначення типу фінансової стійкості ГСКП «ХХХ»
за 2020-2022 рр. (станом на кінець року), тис. грн**

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.
Власні оборотні кошти	-2195,5	-2640,4	-2475,0	-279,5
Довгострокові зобов'язання	-	-	-	-
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-
Запаси	48,3	127,1	477,2	+428,9
Наявність власних оборотних коштів і довгострокових зобов'язань для формування запасів	-2195,5	-2640,4	-2475,0	-279,5
Загальна величина джерел формування запасів	-2195,5	-2640,4	-2475,0	-279,5
Нестача (-) власних оборотних коштів для формування запасів	-2243,8	-2767,5	-2952,2	-708,4
Нестача (-) власних оборотних коштів і довгострокових зобов'язань для формування запасів	-2243,8	-2767,5	-2952,2	-708,4
Нестача (-) загальної величини джерел формування запасів	-2243,8	-2767,5	-2952,2	-708,4
Тип фінансової стійкості	Кризовий фінансовий стан			×

Показники табл. 3.4 свідчать, що за період 2020-2022 рр. величина власних оборотних коштів була від'ємною і зменшилася на 279,5 тис. грн. Водночас вартість запасів збільшилася на 428,9 тис. грн. Довгострокові зобов'язання і короткострокові кредити банків на підприємстві відсутні.

За результатами розрахунків у 2020 р. нестача загальної величини джерел формування запасів становила 2243,8 тис. грн, у 2021 р. вона збільшилася до 2767,5 тис. грн, а в 2022 р. – до 2952,2 тис. грн, що є ознакою кризового типу фінансової стійкості. При цьому зростання нестачі загальної величини джерел формування запасів вказує на подальші негативні тенденції у характеристиці фінансової стійкості ГСКП «XXX». Шляхами поліпшення типу фінансової стійкості підприємства є випереджальне зростання власного капіталу порівняно з необоротними активами, що матиме позитивний вплив на динаміку власних оборотних коштів, а також залучення довгострокових і короткострокових кредитів банків.

Загалом проведений аналіз фінансового стану ГСКП «XXX» за період 2020-2022 рр. засвідчив наявність переважно позитивних тенденцій у майновому стані підприємства, водночас про його неплатоспроможність за усіма коефіцієнтами ліквідності та кризовий тип фінансової стійкості внаслідок відсутності власних оборотних коштів.

Означені характеристики підкреслюють важливість подальшого комплексного дослідження факторів формування показників фінансових результатів і рентабельності діяльності підприємства.

3.2. Аналіз формування доходів, витрат та фінансових результатів

Більшість авторів пропонують для оцінки та аналізу показників фінансових результатів використовувати як специфічні, так і загальноприйняті методи та методики аналізу. До основних методів аналізу фінансових

результатів можна віднести: горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний аналіз показників фінансової звітності. Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми. Важливо зауважити, що саме підходи до розуміння поняття фінансових результатів, їх спрямування та етапи, значно впливають на вибір та обґрунтування напрямів оцінки.

Основні напрями оцінки та аналізу фінансових результатів представлено в додатку И [52], а алгоритм проведення аналізу фінансових результатів – в додатку К.

Аналіз формування доходів, витрат та фінансових результатів є одним із пріоритетних напрямів оцінювання ефективності господарської діяльності. Форма № 2-м «Звіт про фінансові результати» відображає такі види фінансових результатів діяльності малого підприємства:

- фінансовий результат до оподаткування (рядок 2290) – різниця між доходами та витратами підприємства;
- чистий прибуток (збиток) (рядок 2350) – різниця між фінансовим результатом до оподаткування і податком на прибуток.

За інформацією Е, Ж, З проведемо аналіз формування, структури і динаміки доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ГСКП «ХХХ» за 2020-2022 рр. (табл. 3.5).

Отже, в 2022 р. порівняно з 2020 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 10,0 %, а інші операційні доходи зросли в 4,1 раза.

Інші доходи в 2022 р., на відміну від 2020-2021 рр., відсутні. Результатом такої динаміки стали відповідні зміни в структурі доходів: частка чистого доходу знизилася з 24,6 % у 2020 р. до 9,5 % у 2022 р., а частка інших операційних доходів, відповідно, підвищилася з 51,8 до 90,5 %. У цілому доходи збільшилися у 2,3 раза.

Таблиця 3.5

**Структура і динаміка доходів, витрат та фінансових результатів
діяльності ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.**

Показник	2020 р.		2021 р.		2022 р.		2022 р. у % до 2020 р.
	сума, тис. грн	част- ка, %	сума, тис. грн	част- ка, %	сума, тис. грн	част- ка, %	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	309,3	24,6	275,9	10,8	278,5	9,5	90,0
Інші операційні доходи	651,8	51,8	1828,0	71,3	2648,2	90,5	у 4,1 р. б.
Інші доходи	296,8	23,6	458,9	17,9	-	-	0
Разом доходи	1257,9	100,0	2562,8	100,0	2926,7	100,0	у 2,3 р. б.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	969,2	77,4	2248,7	87,9	2662,1	91,2	у 2,7 р. б.
Інші операційні витрати	283,4	22,6	310,1	12,1	256,0	8,8	90,3
Інші витрати	-	-	-	-	-	-	-
Разом витрати	1252,6	100,0	2558,8	100,0	2918,1	100,0	у 2,3 р. б.
Валовий прибуток (збиток)	-659,9	×	-1972,8	×	-2383,6	×	у 3,6 р. б.
У % до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	×	-67,4	×	-87,7	×	-89,5	×
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	-291,5	×	-454,9	×	8,6	×	×
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	5,3	×	4,0	×	8,6	×	162,2
Податок на прибуток	0,9	×	0,7	×	1,5	×	166,7
Чистий прибуток	4,4	×	3,3	×	7,1	×	161,4
У % до витрат	×	0,4	×	0,1	×	0,2	×

У складі витрат собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилася у 2,7 раза, а інші операційні витрати зменшилися на 9,7 %. Результатом такої динаміки стали відповідні зміни в структурі витрат: частка собівартості підвищилася з 77,4 % у 2020 р. до 91,2 % у 2022 р., а частка інших операційних витрат, відповідно, знизилася з 22,6 до 8,8 %. У цілому витрати, як і доходи, збільшилися у 2,3 раза.

Валовий збиток як результат основної операційної діяльності збільшився з 659,9 тис. грн у 2020 р. до 2383,6 тис. грн у 2022 р., або в 3,6 раза. У 2020-2021 рр. операційна діяльність була збитковою (збиток зріс із 291,5 до 454,9 тис. грн), а в 2022 р. було одержано 8,6 тис. грн відповідного прибутку.

За період дослідження прибуток до оподаткування та чистий прибуток збільшилися відповідно на 62,2 і 61,4 %, але абсолютні величини цих показників фінансових результатів залишаються дуже малими. Відношення чистого прибутку до усіх витрат знизилося з 0,4 % у 2020 р. до 0,2 % у 2022 р.

Динаміка доходів, витрат та чистого прибутку ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр. наведена на рис. 3.3.

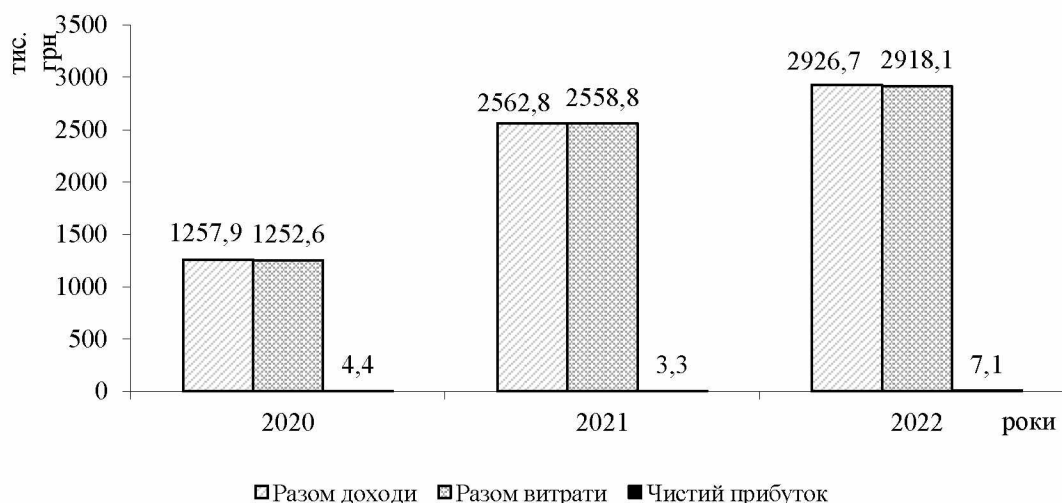


Рис. 3.3. Динаміка доходів, витрат та чистого прибутку ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.

Отже, за період 2020-2022 рр. спостерігалася різноспрямована динаміка показників прибутковості господарської діяльності ГСКП «XXX».

Важливу роль у фінансовому аналізі відіграє використання методик детермінованого факторного аналізу показників фінансових результатів. За вихідною інформацією табл. 3.6 проаналізуємо фактори формування показників фінансових результатів діяльності у ГСКП «XXX» за порівняння 2022 р. із 2020 р.

Факторний аналіз показників фінансових результатів діяльності малого підприємства пропонуємо проводити за допомогою чотирьох адитивних моделей.

1. Модель факторного аналізу показника валового прибутку:

$$\text{ВП} = \text{ЧД} - \text{С}. \quad (3.1)$$

**Вихідна інформація для аналізу факторів формування показників
фінансових результатів діяльності у ГСКП «ХХХ» за 2020, 2022 рр.,**

тис. грн

Показник	Рядок форми № 2-м	Умовне позна- чення	2020 р.	2022 р.	Відхи- лення (+,-)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	ЧД	309,3	278,5	-30,8
Інші операційні доходи	2120	ІОД	651,8	2648,2	+1996,4
Інші доходи	2240	ІД	296,8	-	-296,8
Разом доходи	2280	РД	1257,9	2926,7	+1668,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	С	969,2	2662,1	+1692,9
Інші операційні витрати	2180	ІОВ	283,4	256,0	-27,4
Інші витрати	2270	ІВ	-	-	-
Разом витрати	2285	РВ	1252,6	2918,1	-1665,5
Валовий прибуток (збиток)	2000 – 2050	ВП	-659,9	-2383,6	-1723,7
Операційні доходи	2000 + 2120	ОД	961,1	2926,7	+1965,6
Операційні витрати	2050 + 2180	ОВ	1252,6	2918,1	-1665,5
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	ОД – ОВ	ФРОД	-291,5	8,6	+300,1
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	ФР	5,3	8,6	+3,3
Податок на прибуток	2300	ПП	0,9	1,5	+0,6
Чистий прибуток	2350	ЧП	4,4	7,1	+2,7

Отже, відповідно до формули (3.1) загальна зміна (+,-) валового прибутку (збитку), тис. грн:

$$\Delta ВП = -1723,7, \quad (3.2)$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta ВП_{\text{ЧД}} = -30,8; \quad (3.3)$$

2) собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta ВП_{\text{С}} = -1692,9. \quad (3.4)$$

Таким чином, у 2022 р. порівняно з 2020 р. валовий збиток збільшився на 1723,7 тис. грн під впливом таких факторів. Унаслідок зменшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та збільшення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) валовий збиток зріс

відповідно на 30,8 і 1692,9 тис. грн.

2. Модель факторного аналізу показника фінансового результату від операційної діяльності:

$$\text{ФРОД} = \text{ОД} - \text{ОВ} = (\text{ЧД} + \text{ІОД}) - (\text{С} + \text{ІОВ}). \quad (3.5)$$

Отже, відповідно до формули (3.5) загальна зміна (+,–) прибутку (збитку) від операційної діяльності, тис. грн:

$$\Delta \text{ФРОД} = +300,1, \quad (3.6)$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) операційних доходів:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ОД}} = +1965,6, \quad (3.7)$$

з нього:

1.1) чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ЧД}} = -30,8; \quad (3.8)$$

1.2) інших операційних доходів:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ІОД}} = +1996,4; \quad (3.9)$$

2) операційних витрат:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ОВ}} = -1665,5, \quad (3.10)$$

з нього:

2.1) собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{С}} = -1692,9; \quad (3.11)$$

2.2) інших операційних витрат:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ІОВ}} = +27,4. \quad (3.12)$$

Таким чином, фінансовий результат від операційної діяльності збільшився на 300,1 тис. грн: із 291,5 тис. грн збитку в 2020 р. до 8,6 тис. грн прибутку в 2022 р., що пов'язано з впливом таких факторів. За рахунок збільшення інших операційних доходів та зменшення інших операційних витрат фінансовий результат від операційної діяльності зріс відповідно на 1996,4 і 27,4 тис. грн. Водночас зменшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та збільшення собівартості реалізованої продукції зумовило скорочення фінансового результату від операційної

діяльності відповідно на 30,8 і 1692,9 тис. грн. Отже, головним фактором збільшення фінансового результату від операційної діяльності є зростання інших операційних доходів.

3. Модель факторного аналізу показника фінансового результату до оподаткування:

$$\text{ФР} = \text{РД} - \text{РВ} = (\text{ЧД} + \text{ІОД} + \text{ІД}) - (\text{С} + \text{ІОВ} + \text{ІВ}). \quad (3.13)$$

Отже, відповідно до формули (3.13) загальна зміна (+,–) прибутку до оподаткування, тис. грн:

$$\Delta \text{ФР} = +3,3, \quad (3.14)$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) разом доходів:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{Д}} = +1668,8, \quad (3.15)$$

з нього:

1.1) чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ЧД}} = -30,8; \quad (3.16)$$

1.2) інших операційних доходів:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ІОД}} = +1996,4; \quad (3.17)$$

1.3) інших доходів:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ІД}} = -296,8; \quad (3.18)$$

2) разом витрат:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{В}} = -1665,5, \quad (3.19)$$

з нього:

2.1) собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{С}} = -1692,9; \quad (3.20)$$

2.2) інших операційних витрат:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ІОВ}} = +27,4; \quad (3.21)$$

2.3) інших витрат:

$$\Delta \text{ФРОД}_{\text{ІВ}} = 0. \quad (3.22)$$

Таким чином, збільшення прибутку до оподаткування у 2022 р. порівняно з 2020 р. на 3,3 тис. грн відбулося під впливом таких факторів. За рахунок

збільшення загальної величини доходів прибуток до оподаткування зріс на 1668,8 тис. грн, у тому числі чистого доходу – 1996,4 тис. грн. За рахунок же зменшення інших операційних витрат прибуток зріс на 27,4 тис. грн.

Унаслідок збільшення загальної величини витрат прибуток до оподаткування зменшився на 1665,5 тис. грн, у тому числі собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – 1692,9 тис. грн. Також факторами зменшення прибутку до оподаткування стали скорочення чистого доходу та інших доходів відповідно на 30,8 і 296,8 тис. грн.

Отже, головним фактором збільшення прибутку до оподаткування є зростання інших операційних доходів.

4. Модель факторного аналізу показника чистого прибутку:

$$\text{ЧП} = \text{РД} - \text{РВ} - \text{ПП}. \quad (3.23)$$

Отже, відповідно до формули (3.23) загальна зміна (+,-) чистого прибутку, тис. грн:

$$\Delta \text{ЧП} = +2,7; \quad (3.24)$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) разом доходів:

$$\Delta \text{ЧП}_\text{Д} = +1668,8; \quad (3.25)$$

2) разом витрат:

$$\Delta \text{ЧП}_\text{В} = -1665,5; \quad (3.26)$$

3) податку на прибуток:

$$\Delta \text{ЧП}_\text{ПП} = -0,6. \quad (3.27)$$

Таким чином, чистий прибуток підприємства в 2022 р. порівняно з 2020 р. збільшився на 2,7 тис. грн, у тому числі за рахунок зростання загальної величини доходів – на 1668,8 тис. грн. Що стосується факторів загальної величини витрат та податку на прибуток, то їх збільшення зумовило скорочення чистого прибутку відповідно на 1665,5 і 0,6 тис. грн.

Результати факторного аналізу показників фінансових результатів малого підприємства є необхідним елементом обґрунтування резервів підвищення прибутковості господарської діяльності.

3.3. Оцінювання рентабельності та шляхи підвищення прибутковості діяльності підприємства

За своїм економічним змістом рентабельність показує, скільки копійок прибутку одержало підприємство на 1 грн здійснених витрат (вкладеного капіталу, використаних ресурсів).

За інформацією форми № 1-м «Баланс» і форми № 2-м «Звіт про фінансові результати» визначимо та проаналізуємо показники рентабельності та окупності діяльності ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр. (табл. 3.7). Більшість показників через низький рівень визначалися з точністю до сотих.

Таблиця 3.7

Показники рентабельності діяльності ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.

Показник	Роки			Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.
	2020	2021	2022	
Показники рентабельності витрат				
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	-67,4	-87,7	-89,5	-22,1
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	-23,3	-17,8	0,3	+23,6
Загальна рентабельність витрат господарської діяльності, %	0,42	0,16	0,29	-0,13
Чиста рентабельність витрат господарської діяльності, %	0,35	0,13	0,24	-0,11
Показники рентабельності капіталу				
Загальна рентабельність сукупного капіталу, %	0,12	0,06	0,11	-0,01
Чиста рентабельність сукупного капіталу, %	0,10	0,05	0,09	-0,01
Загальна рентабельність власного капіталу, %	0,22	0,11	0,19	-0,03
Чиста рентабельність власного капіталу, %	0,18	0,09	0,16	-0,02

Отже, показник збитковості виробничих витрат вказує на те, що в 2020 р. на 1 грн собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) було одержано 67,4 коп. валового збитку, 2021 р. – 87,7 коп., 2022 р. – 89,5 коп.

Збитковість операційних витрат, як відношення збитку від операційної діяльності до операційних витрат, знизилася з 23,3 % у 2020 р. до 17,8 % у 2022 р., а в 2022 р. операційна діяльність була рентабельною (0,3 %).

Низький рівень і нестабільну динаміку мають показники загальної та чистої рентабельності витрат господарської діяльності. Так, загальна

рентабельність витрат господарської діяльності ГСКП «XXX» знизилася з 0,42 % у 2020 р. до 0,16 % у 2021 р., а далі підвищилася до 0,29 % у 2022 р.

Показники загальної та чистої рентабельності сукупного і власного капіталу також мають низький рівень та нестійку динаміку. Якщо в 2020 р. у розрахунку на 1 грн сукупного капіталу було одержано 0,10 коп. чистого прибутку, 2021 р. – 0,05 коп., то в 2022 р. – 0,09 коп., а в розрахунку на 1 грн власного капіталу – відповідно 0,18, 0,09 і 0,16 коп.

На рис. 3.4 наведена динаміка основних показників рентабельності господарської діяльності ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.

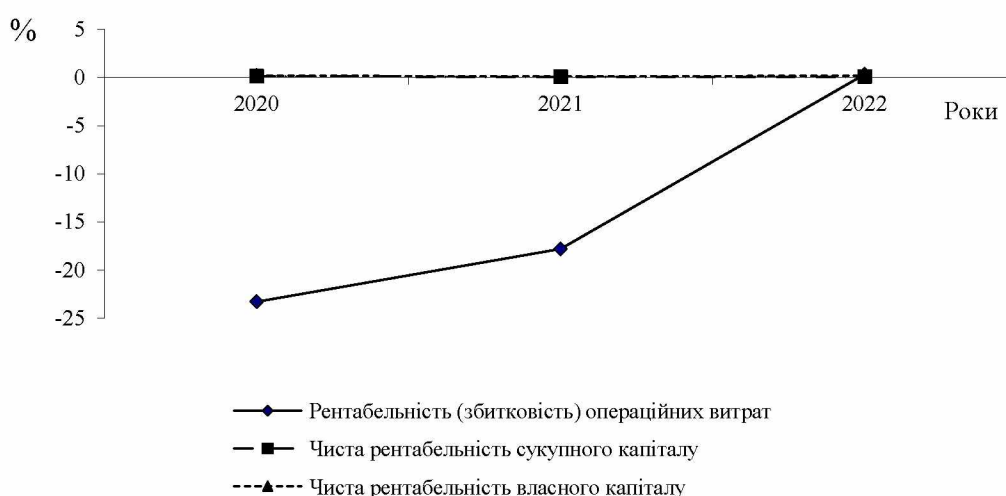


Рис. 3.4. Динаміка показників рентабельності господарської діяльності ГСКП «XXX» за 2020-2022 рр.

Для забезпечення позитивної динаміки значень показників рентабельності необхідно, щоб результативні показники доходів і фінансових результатів зростали швидше, ніж зростають витрати і вартість капіталу.

Для з'ясування характеру впливу факторів на зміну результативного показника чистої рентабельності сукупного капіталу побудуємо таблицю вихідної інформації (табл. 3.8) та використаємо спосіб ланцюгових підстановок.

Модель факторного аналізу показника чистої рентабельності сукупного капіталу:

$$PK = \frac{П}{К} \times 100 = \frac{П \times Д}{К \times Д} \times 100 = \frac{П}{Д} \times 100 \times \frac{Д}{К} = PP \times KOK, \quad (3.28)$$

Таблиця 3.8

Вихідна інформація для факторного аналізу показника чистої рентабельності сукупного капіталу в ГСКП «ХХХ» за 2020, 2022 рр.

Показник	Умовне позначення	2020 р.	2022 р.	Відхилення (+,-)	
				абсолютне	відносне, %
Чистий прибуток, тис. грн	П	4,4	7,1	+2,7	+61,4
Разом доходи, тис. грн	Д	1257,9	2926,7	+1668,8	у 2,3 р. б.
Середньорічна вартість капіталу, тис. грн	К	4402,6	7371,8	+2969,2	+67,4
Чиста рентабельність сукупного капіталу, %	РК	0,10	0,09	-0,01	×
Рентабельність реалізації, %	РР	0,35	0,24	-0,11	×
Коефіцієнт обертання капіталу	КОК	0,286	0,397	+0,111	+38,8

де РК – чиста рентабельність сукупного капіталу, %;

П – чистий прибуток, тис. грн;

К – середньорічна вартість капіталу, тис. грн;

Д – разом доходи, тис. грн;

РР – рентабельність реалізації, %;

КОК – коефіцієнт обертання капіталу.

Отже, на зміну чистої рентабельності сукупного капіталу впливають два фактори:

1) рентабельність реалізації (РР);

2) коефіцієнт обертання капіталу (КОК).

За даними табл. 3.7 розраховуємо умовний показник чистої рентабельності сукупного капіталу, %:

$$PK_{ум} = PP_1 \times KOK_0; \quad (3.29)$$

$$PK_{ум} = 0,24 \times 0,286 = 0,07.$$

Загальна зміна (+,-) чистої рентабельності сукупного капіталу, відсоткових пунктів:

$$\Delta PK = PK_1 - PK_0, \quad (3.30)$$

$$\Delta PK = 0,09 - 0,10 = -0,01,$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) рентабельності реалізації:

$$\Delta PK_{PP} = PK_{YM} - PK_0; \quad (3.31)$$

$$\Delta PK_{PP} = 0,07 - 0,10 = -0,03;$$

2) коефіцієнта обертання капіталу:

$$\Delta PK_{KOK} = PK_1 - PK_{YM}; \quad (3.32)$$

$$\Delta PK_{KOK} = 0,09 - 0,07 = +0,02.$$

Отже, зниження чистої рентабельності сукупного капіталу з 0,10 % у 2020 р. до 0,09 % у 2022 р., тобто на 0,01 в. п., пояснюється впливом таких факторів. Унаслідок зменшення показника рентабельності реалізації на 0,11 в. п. чиста рентабельність сукупного капіталу знизилася на 0,03 в. п. Водночас збільшення коефіцієнта обертання капіталу на 0,111 (38,8 %) дозволило підвищити чисту рентабельність сукупного капіталу на 0,02 в. п. Таким чином, зниження прибутковості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зумовило негативну динаміку ефективності використання сукупного капіталу.

Результати факторного аналізу показників фінансових результатів і рентабельності використовуються під час розрахунку резервів підвищення рівня прибутковості діяльності суб'єктів господарювання.

За допомогою способу абсолютних різниць визначимо вплив факторів на зміну фінансового результату до оподаткування у ГСКП «XXX», що дозволить обґрунтувати резерви збільшення цього показника.

Модель факторного аналізу фінансового результату до оподаткування:

$$\Phi P = K \times PK = K \times PP \times KOK, \quad (3.33)$$

де ΦP – фінансовий результат до оподаткування, тис. грн;

K – середньорічна вартість капіталу, тис. грн;

PK – загальна рентабельність сукупного капіталу, коефіцієнт – відношення фінансового результату до оподаткування (ΦP) до середньорічної вартості капіталу (K);

PP – рентабельність реалізації, коефіцієнт – відношення фінансового результату до оподаткування (ΦP) до разом доходів (D);

KOK – коефіцієнт обертання капіталу – відношення разом доходів (D) до середньорічної вартості капіталу (K).

Отже, на зміну фінансового результату до оподаткування (ФР) впливають три фактори:

- 1) середньорічна вартість капіталу (К);
- 2) рентабельність реалізації (РР);
- 3) коефіцієнт обертання капіталу (КОК).

Для проведення розрахунків скористаємося вихідною інформацією та розрахунковими показниками табл. 3.9.

Загальна зміна (+,-) прибутку до оподаткування, тис. грн:

$$\Delta \Phi P = \Phi P_1 - \Phi P_0; \quad (3.34)$$

$$\Delta \Phi P = 8,6 - 5,3 = +3,3,$$

у тому числі за рахунок факторів:

- 1) середньорічної вартості капіталу:

$$\Delta \Phi P_K = (K_1 - K_0) \times PP_0 \times KOK_0; \quad (3.35)$$

$$\Delta \Phi P_K = (7371,8 - 4402,6) \times 0,0042 \times 0,286 = +3,6;$$

- 2) рентабельності реалізації:

$$\Delta \Phi P_{PP} = K_1 \times (PP_1 - PP_0) \times KOK_0; \quad (3.36)$$

$$\Delta \Phi P_{PP} = 7371,8 \times (0,0029 - 0,0042) \times 0,286 = -2,7;$$

- 3) коефіцієнта обертання капіталу:

$$\Delta \Phi P_{KOK} = K_1 \times PP_1 \times (KOK_1 - KOK_0); \quad (3.37)$$

$$\Delta \Phi P_{KOK} = 7371,8 \times 0,0029 \times (0,397 - 0,286) = +2,4.$$

Таблиця 3.9

Вихідна інформація для факторного аналізу фінансового результату до оподаткування у ГСКП «XXX» за 2020, 2022 рр.

Показник	Умовне позначення	2020 р.	2022 р.	Відхилення (+,-)	
				абсолютне	відносне, %
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток, тис. грн	ФР	5,3	8,6	+3,3	+62,3
Разом доходи, тис. грн	Д	1257,9	2926,7	+1668,8	у 2,3 р. б.
Середньорічна вартість капіталу, тис. грн	К	4402,6	7371,8	+2969,2	+67,4
Рентабельність реалізації, коефіцієнт	РР	0,0042	0,0029	-0,0013	-31,0
Коефіцієнт обертання капіталу	КОК	0,286	0,397	+0,111	+38,8

Отже, в 2022 р. порівняно з 2020 р. прибуток до оподаткування збільшився на 3,3 тис. грн, або 62,3 %. За рахунок зростання середньорічної вартості капіталу на 2969,2 тис. грн (67,4 %) та підвищення коефіцієнта обертання капіталу на 0,111 (38,8 %) прибуток до оподаткування збільшився відповідно на 3,6 і 2,4 тис. грн. Унаслідок же зниження рентабельності реалізації на 0,13 в. п. прибуток до оподаткування зменшився на 2,7 тис. грн. Таким чином, два фактори мали позитивний вплив на динаміку результативного показника, а один фактор – негативний вплив.

За результатами проведеного факторного аналізу можливим резервом збільшення прибутку до оподаткування у ГСКП «XXX» є підвищення рентабельності реалізації до рівня 2020 р., завдяки чому відповідний прибуток збільшиться на 2,7 тис. грн.

Одним із чинників, які впливають на підвищення прибутковості роботи підприємства, є покращення показників ефективності використання оборотних коштів. Чим швидше оборотні кошти проходять усі стадії кругообігу (постачання, виробництво, реалізація), тим більшим може бути обсяг виробництва за рахунок ефективнішого використання оборотних засобів. Прискорення обертання оборотних активів має велике значення для забезпечення стабільності фінансового стану та підвищення прибутковості діяльності підприємства.

Тож визначимо суму додаткового (недоодержаного) чистого прибутку в результаті зміни оборотності оборотних активів у ГСКП «XXX» за порівняння 2022 р. із 2020 р.:

$$\Delta \text{ЧП} = \text{ЧП}_0 \times \frac{D_1}{D_0} \times \frac{\overline{OA_0}}{\overline{OA_1}} - \text{ЧП}_0, \quad (3.38)$$

де $\Delta \text{ЧП}$ – додатковий (недоодержаний) чистий прибуток у результаті зміни оборотності оборотних активів, тис. грн;

ЧП_0 – чистий прибуток у базовому році, тис. грн;

D_1 і D_0 – разом доходи відповідно в звітному і базовому роках, тис. грн;

$\overline{OA_0}$ і $\overline{OA_1}$ – середньорічна вартість оборотних активів відповідно в базовому і звітному роках, тис. грн.

У 2022 р. порівняно з 2020 р.:

$$\Delta\text{ЧП} = 4,4 \times (2926,7 \div 1257,9) \times (136,3 \div 399,6) - 4,4 = -0,9 \text{ тис. грн.}$$

Отже, унаслідок сповільнення оборотності оборотних активів ГСКП «ХХХ» у 2022 р. порівняно з 2020 р. недоодержало чистий прибуток на суму 0,9 тис. грн. Якщо в 2020 р. тривалість одного обороту оборотних активів становила 39 днів, то в 2022 р. вона зросла до 49 днів.

Прискорення оборотності оборотних активів зменшує потребу в них, дозволяє підприємству вивільнити частину оборотних коштів або для потреб економіки (абсолютне вивільнення), або для додаткового виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг (відносне вивільнення).

Підсумком аналізу є обґрунтування заходів з підвищення ефективності використання та прискорення оборотності оборотних активів. Серед них: виявлення резервів збільшення обсягів виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), поліпшення їх якості, зниження собівартості; оптимізація потреби в окремих видах оборотних засобів; удосконалення їх структури та досягнення збалансованості з іншими факторами виробництва (трудовими ресурсами, основними засобами); зміцнення розрахунково-платіжної дисципліни; здійснення оперативного контролю за використанням оборотних коштів. У зв'язку з можливістю розрахунку резервів збільшення абсолютного ефекту діяльності підприємства – прибутку – можна визначити і резерви підвищення відносних показників – рентабельності. Ці резерви обчислюються на підставі резервів збільшення прибутку та зменшення повної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). При цьому визначається можливий рівень показника рентабельності, порівняння якого з фактичним рівнем дає змогу обґрунтувати відповідні резерви. Основними джерелами резервів підвищення рівня рентабельності продукції (робіт, послуг) є збільшення суми прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) та зниження їх собівартості.

ВИСНОВКИ

Проведені дослідження з питань обліку та аналізу фінансових результатів діяльності Госпрозрахункового сільського комунального підприємства «Нижньоланнівське» дозволяють сформулювати наступні висновки:

1. Фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. У роботі проаналізовано сучасні підходи до тлумачення сутності та досліджено якісні характеристики фінансових результатів. Ми пропонуємо вивчати фінансовий результат як підсумкову категорію результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод, отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.

2. Мета діяльності підприємства «XXX» – надання послуг водопостачання, прибирання, видалення сміття, обслуговування об'єктів комунальної власності на території громади. Джерелами інформації, що використовується під час відображення в обліку фінансових результатів, є нормативні документи; наказ про облікову політику; установчі документи; первинні документи з обліку витрат, доходів та фінансових результатів; дані бухгалтерського обліку, зокрема регістри синтетичного й аналітичного обліку по рахунках 7 і 9 класів, головна книга; дані фінансової та статистичної звітності.

У ГСКП «XXX» зміни до Наказу про облікову політику затверджені наказом по підприємству від 17.02.2021 р. Дані зміни були внесені в Наказ про облікову політику від 17.12.2019 р. у зв'язку із змінам до Податкового кодексу України. Зокрема, змінена вартісна оцінка віднесення активів до складу основних засобів з 6000 грн до 20000 грн. На нашу думку, можна виокремити елементи облікової політики, вибір методів бухгалтерського обліку для яких буде впливати на величину фінансових результатів підприємства. У рамках

облікової політики підприємства повинні бути прийняті до уваги основні особливості організації облікового забезпечення фінансових результатів підприємства, які повинні охоплювати визначений комплекс завдань.

3. Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток. Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом даного рахунку відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (тобто рахунки класу 7), а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток, тобто рахунки класу 8 (малими підприємствами) або рахунки класу 9 (всіма іншими підприємствами).

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокритті збитки)» – якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і навпаки, якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то підприємство отримало збиток.

4. Загалом проведений аналіз фінансового стану ГСКП «XXX» за період 2020-2022 рр. засвідчив наявність різноспрямованих тенденцій у майновому стані підприємства, водночас про його неплатоспроможність за усіма коефіцієнтами ліквідності та кризовий тип фінансової стійкості внаслідок відсутності власних оборотних коштів. Означені характеристики підкреслюють важливість комплексного дослідження факторів формування показників фінансових результатів і рентабельності діяльності підприємства.

5. За період 2020-2022 рр. спостерігалася різноспрямована динаміка показників прибутковості господарської діяльності підприємства. У цілому доходи, як і витрати, збільшилися у 2,3 раза. Валовий збиток як результат основної операційної діяльності зріс у 3,6 раза. У 2020-2021 рр. операційна діяльність була збитковою, а в 2022 р. було одержано 8,6 тис. грн відповідного прибутку. За період дослідження прибуток до оподаткування та чистий прибуток збільшилися відповідно на 62,2 і 61,4 %, але абсолютні величини цих

показників фінансових результатів залишаються дуже малими.

Факторний аналіз показників фінансових результатів діяльності малого підприємства проведено за допомогою чотирьох адитивних моделей. Фінансовий результат від операційної діяльності збільшився на 300,1 тис. грн: із 291,5 тис. грн збитку в 2020 р. до 8,6 тис. грн прибутку в 2022 р., що пов'язано з впливом таких факторів. За рахунок збільшення інших операційних доходів та зменшення інших операційних витрат фінансовий результат від операційної діяльності зріс відповідно на 1996,4 і 27,4 тис. грн. Водночас зменшення чистого доходу та збільшення собівартості реалізованої продукції зумовило скорочення фінансового результату від операційної діяльності відповідно на 30,8 і 1692,9 тис. грн. Отже, головним фактором збільшення фінансового результату від операційної діяльності є зростання інших операційних доходів.

6. Результати факторного аналізу засвідчили, що в 2022 р. порівняно з 2020 р. прибуток до оподаткування збільшився на 3,3 тис. грн, або 62,3 %. За рахунок зростання середньорічної вартості капіталу на 67,4 % та підвищення коефіцієнта обертання капіталу на 38,8 % прибуток до оподаткування збільшився відповідно на 3,6 і 2,4 тис. грн. Унаслідок же зниження рентабельності реалізації на 0,13 відсоткового пункту прибуток до оподаткування зменшився на 2,7 тис. грн. Таким чином, два фактори мали позитивний вплив на динаміку результативного показника, а один фактор – негативний вплив.

За результатами проведеного факторного аналізу можливим резервом збільшення прибутку до оподаткування є підвищення рентабельності реалізації до рівня 2020 р., завдяки чому відповідний прибуток збільшиться на 2,7 тис. грн.

Одним із чинників, які впливають на підвищення прибутковості роботи підприємства, є покращення показників ефективності використання оборотних коштів. Однак унаслідок сповільнення оборотності оборотних активів ГСКП «XXX» у 2022 р. порівняно з 2020 р. недоодержало чистий прибуток на

суму 0,9 тис. грн. Якщо в 2020 р. тривалість одного обороту оборотних активів становила 39 днів, то в 2022 р. вона зросла до 49 днів.

7. З метою покращення обліку фінансових результатів вважаємо за доцільне:

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

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

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

- поширити практику створення резерву сумнівних боргів як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства. Перспективами подальших розробок може бути порівняння практики обліку виручки за НП(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями».