

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**Облік, оподаткування та аналіз фінансових результатів діяльності
підприємства з надання послуг**

Студентки 2 курсу, 4м групи,

Спеціальності 071

"Облік і оподаткування"

Спеціалізації

"Облік і оподаткування "

підпис

Міщук Наталія

Василівна

Науковий керівник,

кандидат економічних наук,

асистент кафедри обліку та

оподаткування

підпис

Ніколенко Наталія

Володимирівна

Гарант освітньо-професійної

програми, доктор економічних

наук, професор

підпис

Бенько Микола

Миколайович

КИЇВ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	8
1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових результатів діяльності підприємства.....	8
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	20
1.3. Передумови організації та методики обліку та аналізу фінансових результатів у ПП «ВІБ-центр».....	27
Висновки до розділу 1.....	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	36
2.1. Фінансовий облік та оподаткування доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства.....	36
2.2. Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства у бухгалтерській звітності	56
2.3. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства в умовах застосування сучасних інформаційних систем.....	65
Висновки до розділу 2.....	76
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	78
3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів.....	78

3.2. Методика аналізу фінансових результатів у формах звітності.....	86
3.3. Факторний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг.....	94
Висновки до розділу 3.....	100
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	105
ДОДАТКИ.....	120

ВСТУП

Основною метою кожного суб'єкта господарювання є отримання позитивного економічного результату, що є джерелом внутрішнього фінансування та вказує на економічно ефективну діяльність підприємства в цілому.

Фінансові результати характеризують рентабельність власних та залучених ресурсів. Відтак, даний показник є важливим елементом в процесі управління прибутковістю суб'єктів господарювання в частині його формування та використання.

Теоретико-методичні основи обліку фінансових результатів (сутність та їх формування, класифікація, організація та методика обліку фінансових результатів діяльності підприємства) були предметом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених. Вагомий внесок у розробку цих питань зробили провідні вітчизняні вчені: І. Бланк, О. Вороніна, Л. Дікань, Л. Есманова, С. Кучеркова, В. Шевчук, Д. Янок та ін. Методику та організацію обліку фінансових результатів досліджували: Ф. Бутинець, М. Ван Бреда, С. Голов, М. Дем'яненко, К. Друрі, Г. Кірейцев, Т. Кучеренко, П. Куцик, О. Левицька, О. Лишиленко, Н. Малюга, Л. Нападовська, В. Пантелеєв, В. Пархоменко, О. Райковська, Н. Уткіна, О. Фоміна, Хендріксен, Л. Чижевська.

Віддаючи належне провідним науковцям, багато питань обліку фінансових результатів все ж залишаються дискусійними (відсутність чіткого підходу до трактування сутності поняття «фінансові результати», наявність різноманітних підходів науковців та практиків щодо виділення класифікаційних ознак фінансових результатів, неузгодженість положень щодо обліку фінансових результатів тощо.). Відтак, для підвищення рівня функціонування обліково-аналітичної системи доцільно дослідити теоретичні основи та здійснити оцінку сучасного стану бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства для забезпечення стабільності функціонування.

Основною гіпотезою наукового дослідження є припущення, що удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку фінансових результатів на підприємствах з надання послуг дозволить підвищити релевантність облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у обґрунтуванні теоретико-методичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження було визначено й вирішено наступні завдання:

- уточнити сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку та здійснити аналіз критеріїв класифікації;
- здійснити огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;
- розглянути передумови організації та методики обліку та аналізу фінансових результатів у ПП «ВІБ-центр»;
- провести аналіз сучасного стану обліку та оподаткування доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства;
- дослідити систему показників для розкриття інформації у фінансовій звітності підприємства;
- розкрити організацію обліку фінансових результатів діяльності підприємства в умовах застосування сучасних інформаційних систем;
- дослідити джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів;
- розкрити методику аналізу фінансових результатів у формах звітності
- здійснити факторний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг.

Основні показники фінансово-господарської діяльності ПП «ВІБ-центр» та їх динаміка за попередні роки наведено у дод. А.

Об'єкт дослідження - це процес формування інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг.

Предмет дослідження є сукупність теоретико-методичних та прикладних положень обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг.

У процесі дослідження теоретичних основ та організаційно-методичних підходів до побудови обліку та аналізу фінансових результатів застосовано методи: теоретичного узагальнення та порівняння – для розкриття економічної сутності фінансових результатів та визначення їх стану обліку й аналізу; індукції та дедукції, аналізу та синтезу – для формування чинних класифікаційних ознак фінансових результатів; асоціацій і аналогій – для оцінки базових положень обліку й аналізу фінансових результатів; емпіричного дослідження – для вивчення бухгалтерської звітності за складом та змістом; економіко-математичні – для аналізу фінансових результатів на підприємствах з надання послуг.

Інформаційною базою роботи є міжнародні та національні нормативно-правові акти. У дослідженні використано дані фінансової звітності, праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали періодичних видань та науково-практичних конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Набули подальшого розвитку:

- підходи до автоматизації бухгалтерського обліку фінансових результатів за допомогою побудови алгоритму обліку у комп'ютерному середовищі. Це підвищує ефективність автоматизації обліку фінансових результатів, збільшує оперативність та достовірність внутрішньогосподарського обліку;
- методичні положення аналізу фінансових результатів шляхом побудови організаційної моделі аналізу, що покращить їх адаптацію до потреб процесу управління на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у формуванні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку та аналізу фінансових результатів підприємства з надання послуг.

Публікації. За підсумками роботи опубліковано 1 наукову праці загальним обсягом 0,42 друк. арк.

Структура та обсяг роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 104 сторінках друкованого тексту. Робота містить 25 таблиць та 23 рисунки, додатки на 25 сторінках. Список використаних джерел включає 138 джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових результатів діяльності підприємства

Дослідження економічної сутності фінансових результатів та формування підходів щодо їх визначення залишаються актуальними і сьогодні, у зв'язку з важливістю основного результативного показника господарської діяльності підприємства - прибутку.

Дослідження сутності та джерел походження фінансових результатів ведуть свій початок зі школи меркантилістів до якої належали Дж. Стюарт, Т. Мен, А. Монкрет'єн. Джерелом формування фінансового результату (прибутку (різниця між продажною і покупною вартістю товару)) на той час була сфера обігу при веденні міжнародної діяльності. Цей показник був ключовим при зростання суспільного багатства і добробуту суспільства

Фізіократи вважали, що основною галуззю, яка сприяла формуванню фінансового результату підприємства було сільське господарство та сфера виробництва зокрема. Цієї думки дотримувалися Ф. Кене та Ж. Тюрго. Розрахунок на основі якого виокремлювали фінансовий результат відображався шляхом вирахування з вартості виготовленої продукції витрат на її виробництво. У. Петті, А. Сміт, Т.-Р. Мальтус, Д. Рікардо пояснювали виникнення прибутку з рентою, що виникла в результаті створення додаткового продукту людським капіталом. Концепція продуктивного капіталу розроблена Ж.-Б. Сеєм передбачає створення трьох факторів виробництва:

- праця, як винагорода за надані послуги – заробітна плата;
- капітал, як плата за продуктивні послуги - прибуток підприємців;
- земля, як відповідна винагорода землевласників – рента.

К. Маркса розробив теорію додаткової вартості (продукт) у сфері виробництва та обігу. Додаткову вартість (продукт) К. Маркс розглядав як різницю між вартістю, створеною працівником і його заробітною платою. З розвитком економіки та науково-технічного прогресу виникають дві нові теорії прибутку: винагорода за нововведення (Й. Шумпетер) та винагорода за ризик (Ф. Найт).

Дослідивши генезу поняття «фінансові результати» до моменту сучасності доходимо висновку щодо тотожності прибутку та фінансових результатів. В подальшому доцільно розглянути сучасні підходи щодо розуміння поняття «фінансовий результат» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи щодо сутності фінансового результату [2,18,60,74, 83,104,118]

№ з/п	Автор (джерело)	Сутність поняття “фінансовий результат”
1	2	3
1.	Мочерний С.В.	грошова форма підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена в прибутках або збитках
2.	Білик Т.О.	винагорода підприємців – як "фінансового результату", (прибутку чи збитку) суб'єкта господарювання, який визначається як різниця між його сукупними доходами і витратами, що за позитивного результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку і поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності.
3.	Мазіна О.І.	як облікова категорія фінансовий результат є наслідком порівняння доходів, отриманих від господарської діяльності та витрат, понесених для отримання цих доходів за визначений період. Як економічна категорія фінансовий результат – це прибуток, джерелом якого є перетворена форма доданої вартості, а додана вартість виступає як наслідок усього авансованого капіталу. Об'єднуюча категорія узагальнює як економічну, так і облікову категорії й формулюється як зміна власного капіталу (чистих активів) господарюючого суб'єкту за звітний період, що є результатом господарських операцій та подій, не пов'язаних з особистим капіталом власників підприємства.

Продовження табл. 1.1		
4.	Шипіна С.Б.	фінансовий результат як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).
5.	Пушкар М.С.	прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності
6.	Луговий В.А.	балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від реалізації готової продукції (робіт, послуг), доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат)
7.	Бутинець Ф.Ф.	прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (робіт, послуг)
8.	Соколов Я.В.	приріст (зменшення) капіталу (засобів, вкладених власниками) підприємства протягом звітного періоду
9.	Пипко В.А.	результат господарської діяльності, виражений в грошовій формі
10.	Ануфрієв В.Є.	– визначається показником прибутку або збитку, що формується протягом календарного (господарського) року; – є різницею від порівняння сум доходів і витрат підприємства
11.	Кондраков Н.П.	відображає зміну власного капіталу за визначений період в результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства

В дослідженнях, присвяченим обліковому відображенню фінансових результатів діяльності, М.М. Залалтдінов [52] пропонує уточнити характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів та витрат науковець пропонує використовувати термін “фінансові результати” (обов’язково в множині). При характеристиці прибутку або збитку необхідно використовувати тільки термін “кінцевий фінансовий результат” (в однині), так як може виникати або прибуток, або збиток.

Зокрема, Н.В. Прохар [114] виділяє кількісну та якісну сторони у трактуванні категорій “прибуток” і “збиток”.

В своїх наукових дослідженнях О.В. Гринавцева [39] удосконалила поняття “фінансовий результат” відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

Уточненню поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії приділяє увагу Д.Є. Свідерський [122].

Деякі автори звертають увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття “фінансовий результат” є економічний, бухгалтерський та управлінський. Вважаємо, що дефініцію “фінансові результати” доцільно розглядати також зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку. Автором виділено три підходи щодо визначення сутності та змісту дефініції “фінансовий результат” та вказано мету його визначення:

- економічний підхід – відображення наявної вигоди використання вкладеного капіталу;
- бухгалтерський – забезпечення правильного оподаткування прибутку;
- управлінський – оцінка ефективності загального управління підприємством [88, 92, 124, 134].

Лебедзевич Я.В. зазначає, що фінансові результати діяльності підприємств слід визначати в такому розрізі:

- фінансовий результат для загального кола зовнішніх користувачів інформації, що знаходить своє відображення у відкритій звітності;
- фінансовий результат з виведенням його в розрізі виробничих підрозділів, видів продукції і призначений для цілей управління підприємством;
- фінансовий результат, визначений для цілей оподаткування [88, 92, 124, 134].

В управлінському обліку розмежовують поняття “фінансовий” (тобто результат в цілому по підприємству) та “управлінський” (за сегментами) результат.

За результатами проведеного дослідження наукової літератури узагальнено визначення даної категорії (рис.1.1).

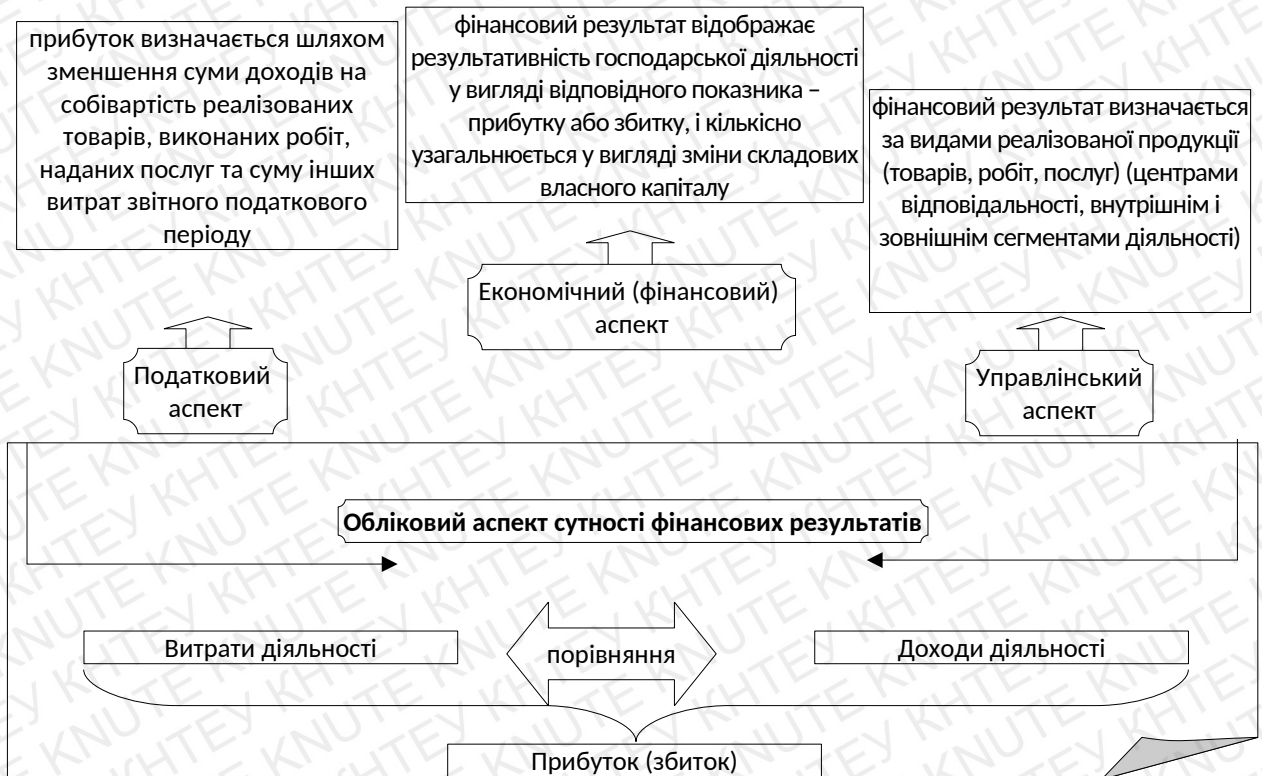


Рис. 1.1. Сутність фінансового результату: обліковий аспект (власна розробка)

Фінансовий результат це формуючий показник, який включає як можливість одержання прибутку так і збитку в розрізі визначених видів здійсненої діяльності і в сумі становить остаточний кінцевий підсумок – прибуток чи збиток. Схематично це можна відобразити на рисунку 1.2.



Рис. 1.2. Структура фінансових результатів діяльності підприємств

Бухгалтерський підхід до визначення фінансових результатів ґрунтується на дотриманні визначених принципів обліку та фактичному порівнянні доходів і витрат, тобто відображається порядок його формування.

Наведені вище визначення відображають фінансові результати як:

- ✓ прибуток (збиток);
- ✓ підсумки (результат);
- ✓ приріст (зменшення) капіталу;
- ✓ різниця між доходами та витратами.

Окрім, вище наведених вчених питаннями трактування сутності поняття «фінансові результати» займалися і американські науковці. Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда зазначають, що при вивченні проблеми вартісного вимірювання прибутку паралельно виникають такі напрями дослідження, як удосконалення звітності про фінансовий результат, орієнтація на операційний прибуток, створення концепції бухгалтерського прибутку, що є найбільш наближеним до економічного прибутку, заміна показника прибутку (враховуючи його певну недосконалість) іншими економічними показниками [135].

В різні етапи розвитку економічної думки виникали теорії походження прибутку, які відображали тогочасний економічно-соціальний розвиток суспільства (рис.1.3).

На сучасному етапі розглядають альтернативні узагальнені теорії прибутку (рис.1.4).

Наступним етапом дослідження є аналіз поглядів науковців на сутність прибутку (збитку).

В табл. 1.2 представлено різні підходи до розуміння поняття “прибуток”, які, на нашу думку, мають право на існування, але лише у випадку їх наукового обґрунтування.



Рис. 1.3. Теорії походження прибутку в ході розвитку економічної думки [27]



Рис. 1.4 Сучасні теорії трактування сутності прибутку

Таблиця 1.2.

Прибуток (збиток) в наукових дослідженнях вчених

№	Автор (джерело)	Характеристика прибутку (збитку)
1	2	3
1.	Богатирьова В.В. [96]	Фундаментальне значення має взаємозв'язок ризику і прибутку. Для отримання економічного прибутку суб'єкти економіки повинні усвідомлено піти на прийняття ризикового рішення
2.	Греченко Ю.А. [38]	Прибуток – це економічні відносини, які відображають особливий вид доходу, одержуваного в результаті ефективної інноваційної діяльності, проведення ризикових проектів, використання підприємницьких талантів і навичок в процесі здійснення господарської діяльності, який існує в грошовій формі і повністю готовий до розподілу

Продовження табл. 1.2

3.	Клевець В.Б. [59]	Прибуток як економічна категорія, охоплює широке коло суспільних відносин, які пов'язані з утворенням, розподілом і використанням додаткового продукту, що відображаються у відносинах між підприємством, з одного боку, і робітниками, підприємствами та державою, з іншого боку
4.	Крупка Я.Д. [65]	Прибуток – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, показник, що характеризує абсолютну ефективність його роботи. Прибуток має ряд інвестиційних особливостей як одне з джерел інвестицій та критеріїв оцінки інвестування
5.	Малюга Н.М. [75]	У бухгалтерському обліку під поняттям “прибуток” слід розуміти перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів. Проте це визначення не дає відповіді на питання: що вважати доходами, а що витратами, а також в якій послідовності вони повинні зіставлятися
6.	Огійчук М.Ф. Беленкова М.І. [92, 93]	Прибуток як основний економічний показник, що всебічно характеризує фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, і є джерелом поповнення його обігових коштів, капітальних інвестицій та збільшення власного капіталу
7.	Соколов Я.В. [18]	Встановлює залежність прибутку від цілей тих, для кого даний показник визначається: “... єдиного розуміння прибутку немає і не може бути, адже воно залежить від цілей, поставлених зацікавленою особою. Така особа, передусім, повинна вирішити: що включити до складу активу і як визначений бухгалтерський прибуток (прийнято статичне чи динамічне трактування)”

В чинному законодавстві України в частині обліку, відсутнє трактування поняття “фінансові результати”, а обґрунтовано лише часткові щодо нього категорії:

- ✓ дохід;
- ✓ витрати;
- ✓ прибуток/ збиток.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надані наступні визначення прибутку та збитку [89]:

- ✓ прибуток - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;
- ✓ збиток - це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Однак, в Плані рахунків активів, капіталу і зобов'язань господарських операцій виділено рахунки, в назві яких є дефініція “фінансові результати”.

Згідно з Податковим кодексом України поняття “фінансові результати” та “прибуток” є тотожними. Зокрема, в ст. 134 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [106].

У ст.42 Господарського кодексу України в легальному визначенні поняття підприємництва в якості однієї з його цілей назване одержання прибутку [37]

Чітка систематизація і достовірне накопичення інформації щодо фінансових результатів діяльності відповідно до економічної сутності господарських операцій дозволить вирішити проблемні питання в частині бухгалтерського обліку. Відтак, обґрунтована класифікація фінансових результатів є важливою передумовою формування успішної системи бухгалтерського обліку табл.1.3.

Найбільш поширеною серед науковців є класифікація фінансового результату за видами діяльності (М. Бенько, О.В. Гаращенко, В.С. Двоєзерська, О.О. Левицька, Л.В. Самохін, В. Сопко, С.В. Шевчук), способом (напрямами) використання (М. Бенько, О.Є. Висока, С.В. Шевчук), звітним періодом формування показників (М. Бенько, О.О. Левицька, О.Є. Висока, В. Сопко), показниками фінансової звітності, тобто відповідно до методики розрахунку (М. Бенько, О.Є. Висока, О.О. Левицька, В. Сопко).

Таблиця 1.3

Основні критерії класифікації фінансового результату, які виділяються в наукових джерелах [27,114, 124, 142]

Критерії класифікації фінансового результату	Автори							
	Левицька О.О.	Висока О.Є.	Бенько М.	Гарашенко О.В.	Прохар Н.В.	Самохін Л.В.	Шевчук С.В.	Бенько М., Сопко В.
За однорідністю (видами) господарських операцій (діяльності) підприємства	+	+		+		+	+	+
За способом (напрямами) використання		+	+				+	
За звітним періодом формування показників	+	+						+
За показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку)	+	+						+
За елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком	+	+						
Класифікація рахунків фінансових результатів	+					+		
За розподілом прибутку у звітному періоді	+							+
За елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату	+							
За джерелами формування		+						
Відповідно до потреб управління підприємством					+			
За характером використання							+	
За значенням підсумкового результату господарювання								+
За характером оподаткування прибутку								+

На сьогоднішній день існує два підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства:

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. Сума фінансових результатів визначається порівнянням доходів і витрат від усіх видів здійснюваної діяльності: результати операційної діяльності; результати фінансових операцій; результати інвестиційної діяльності.

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 якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [119].

Формування фінансового результату (чистого прибутку/збитку), відповідно до норм облікового законодавства України, здійснюється послідовним визначенням доходів та витрат від різних видів діяльності.

Тобто, ґрунтуючись на положеннях стандарту та затвердженій формі звіту, фінансові результати формують в розрізі операційної, фінансової та іншої діяльності.

В питанні здійснено теоретичне узагальнення системи обліку фінансових результатів підприємств. Досліджено генезу формування фінансових результатів та визначено основні класифікаційні ознаки фінансових результатів (за однорідністю (видами) господарських операцій (діяльності) підприємства; за способом (напрямами) використання; за звітним періодом формування показників; за показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку); за класифікацією рахунків фінансових результатів та ін.).

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Для функціонування системи управління підприємством з надання послуг необхідним є забезпечення керівників інформацією, яка матиме вплив на прийняття рішень. Тому важливим є створення та обґрунтування такого інформаційного середовища, яке поєднувало б у собі всі складові: теоретичне обґрунтування, облікове забезпечення та аналіз. Це стає можливим при застосуванні чинної нормативно-правової бази. Адже, вона покликана акумулювати всі інформаційні потоки, що забезпечують створення сприятливих умов господарювання.

З метою всебічного розкриття сутності теми випускної кваліфікаційної роботи та глибокого вивчення і опрацювання поставлених завдань, в ході дослідження було опрацьовано ряд законодавчих та нормативно-правових документів, якими слід керуватися при проведенні обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів господарюючих суб'єктів. На сьогодні видано багато законів та нормативних актів стосовно діяльності підприємств з надання послуг.

Одним із важливих аспектів ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності є забезпечення взаємоузгодженості показників фінансової і податкової звітності, що дозволяє перевірити правильність складання як фінансової звітності, так і податкових декларацій, а також їх гармонізація Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Важливим моментом є податкова орієнтованість чинного законодавства, тому при неузгодженості нормативних актів між собою, їх протиріччі, бухгалтер вважає доцільним орієнтуватися на нормативи податківців, їх тлумаченню законодавства (за принципом найменшого опору).

Основним законом, який проголошує права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян в Україні є Конституція України,

прийнята Верховною Радою України від 28.06.96 р. [62]. Вона регулює забезпечення діяльності підприємства та загальні засади господарювання.

Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою 16.01.03 № 436-IV, визначає основні засади господарської діяльності і регулює господарські відносини в Україні [37].

Цивільним кодексом України регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників [136].

Ведення бухгалтерського обліку в Україні є регламентованим з правом вибору альтернативних методів обліку в межах дії законодавчого регулювання. Основними нормативними документами є:

- Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”;
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі ПСБО) України, які були розроблені за принципами Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996 – XIV визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та склад фінансової звітності в Україні. Згідно цього Закону підприємство самостійно визначає облікову політику, обирає форми бухгалтерського обліку [51].

Регулювання формування інформації в обліку про фінансові результати відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” (табл. 1.4), зводиться до дотримання принципів обліку (ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”), визначається мета ведення обліку (ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”) та відображення фінансових результатів в звітності ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” (ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”).

Таблиця 1.4

Регулювання інформації про фінансові результати Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [51]

Стаття Закону	Напрямок регулювання інформації про фінансові результати
ст. 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності»	Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності підприємства.
ст. 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності»	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник, інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.
ст. 11 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів, звіту про управління та звіт про платежі на користь держави підприємств.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов’язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а

також відповідальність за порушення податкового законодавства [106]. Визначає платників податку на додану вартість, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподаткованих та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету. Регулюються платники податку на прибуток, ставки податку, порядок обчислення.

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [89.] Цим Національним положенням (стандартом) визначаються

- ✓ мета фінансової звітності;
- ✓ склад та елементи фінансової звітності;
- ✓ якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання;
- ✓ вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством [89]. В положенні визначено зміст і формат звіту про фінансові результати підприємства. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) дає можливість користувачам, зокрема інвесторам, оцінити результати минулої діяльності підприємства, його прибутковість, здатність ефективно використовувати ресурси. У звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період. Фінансові результати у звіті визначаються та відображаються у розрізі діяльності підприємства. У свою чергу доходи, витрати і фінансові результати складаються на основі цих показників від основної діяльності та інших доходів та витрат.

В звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) групуємо інформацію в частині:

- ✓ валового прибутку (збитку);
- ✓ фінансового результату від операційної діяльності: прибуток / збиток;
- ✓ фінансового результату до оподаткування: прибуток / збиток;
- ✓ чистого фінансового результату: прибуток / збиток.

Положення (стандарт) Бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Наказ МФУ від 29.11.99 р. № 290 [107]. Наводить класифікацію та умови визнання доходу від діяльності підприємства. Це Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [107].

Положення (стандарт) Бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Наказ МФУ від 31.12.99 р. № 318 із змінами згідно Наказу №131 від 14.06.2000 р. [108]. Визначає методологію формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. Такі витрати, як податок на прибуток, матеріальна допомога та заохочувальні виплати працівникам, фінансові санкції, витрати на утримання об’єктів невиробничої сфери тощо.

Положення (стандарт) Бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Наказ МФУ від 31.03.99 р. № 87. [110] Вимагає відображати у складі фінансової звітності інформацію про події, що відбулися після дати, на яку складається баланс, але до дати підписання керівництвом підприємства фінансової звітності. Така інформація частково наводиться у примітках до фінансової звітності. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди [110].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій. Затверджено Наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 [105]. Закріплює загальний концептуальний підхід до побудови системи бухгалтерського обліку. Визначає перелік рахунків для обліку окремих елементів.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. Затверджена Наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, містить рекомендації щодо заповнення статей різних форм фінансових звітів та формування фінансових результатів [54].

Міжнародний Стандарт бухгалтерського обліку 1
«Подання фінансової звітності» визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8
«Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» призначений для покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності через якийсь час, а також для зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання [78].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18
«Дохід» визначає облікові підходи до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій [77]. Стандартом передбачено визначення сфери застосування, визнання та оцінка доходів, ідентифікація операцій та розкриття інформації. Порівняння національного та міжнародного стандартів щодо обліку доходів наведено в додатку Б.

Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності та виміром прибутку в звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати згідно Концептуальної основи фінансової звітності. Дохід та витрати можуть відображатися у звіті про прибутки та збитки по-різному для того, щоб надавати інформацію, доречну для прийняття економічних рішень [63]. Дохід визнається у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зростання майбутніх економічних

вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно виміряти. Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти [63].

В П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» встановлено зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма N 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма N 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-мс) та порядок заповнення його статей [145].

Спеціальна література з теми дослідження дозволяє керуватися принципами й методами обліку провідних фахівців, глибше пізнати всі недоліки та переваги нововведень в нашому законодавстві. Для цього було опрацьовано ряд наукових та періодичних видань.

Максимально охоплено всі особливості методики обліку фінансових результатів в підручнику Бутинця Ф.Ф. „Бухгалтерський фінансовий облік”. У навчальному посібнику Бутинця Ф.Ф. охоплено проблеми управлінського (внутрішньогосподарського обліку) щодо застосування показників форм фінансової звітності [17].

Дуже цікавий на мою думку навчальний посібник за редакцією Р.Хом'яка „Бухгалтерський облік в Україні” [133] В ньому розкрито: теоретичні основи бухгалтерського обліку; фінансовий облік, а саме: облік витрат, доходів та фінансових результатів; та бухгалтерський облік окремих видів діяльності.

У підручнику Ткаченко Н.М. „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України” [128] викладено питання теорії бухгалтерського фінансового обліку, його організації та постановки обліку на підприємствах України. Основну увагу в підручнику приділено вивченню економічного змісту рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів у відповідності з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку.

У навчальному посібнику Швеця В.Г. “Теорія бухгалтерського обліку” розкриваються основи бухгалтерського обліку фінансових результатів. Висвітлюються теоретичні положення предмета, методу, техніки та організації щодо формування фінансової звітності на підприємствах, питання історії розвитку, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку [141].

Добрунік Т.П. в науковій праці «Сучасна проблематика обліку фінансових результатів діяльності торговельних підприємств» розглядає науково-методичні підходи до формування фінансових результатів, визначає сутність фінансових результатів, їх види за класифікаційними ознаками та особливості обліку на торговельних підприємствах [44].

Дяченко Н.М наводить порівняння застосовуваних методів визначення доходів і витрат при розрахунку та розкриває сутнісні характеристики даних категорій [47].

Епіфанова І.Ю. в роботі «Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства» розглядає теоретичні питання аналізу доходів, витрат, та фінансового результату від операційної діяльності підприємства та фактори, що впливають на хід аналізу [48].

Карп’як Я.С. досліджує класифікацію доходів і витрат за видами діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство та визначає основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, а також об’єкти облікової політики [56]. Огляд спеціальної літератури наведений у Дод. В.1. Дослідивши спеціальну літературу з теми дослідження доходимо висновку, що основна кількість праць присвячена сутності та класифікації, однак сама методика обліку не є дослідженою в повному обсязі.

1.3 Передумови організації та методики обліку та аналізу фінансових результатів у ПП «ВІБ-центр»

ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ВІБ-центр" з моменту державної реєстрації здійснює комерційну діяльність з метою одержання відповідного прибутку та керується чинним законодавством України, а саме Конституцією України, Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Податковим кодексом України, іншими нормативно-правовими актами України на засадах угоди між юридичними особами шляхом об'єднання їх майна з метою отримання прибутку. Скорочене найменування юридичної особи ПП "ВІБ-ЦЕНТР". Код ЄДРПОУ 35470917.

Засновники та кінцеві бенефіціарні власники у компанії ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ВІБ-ЦЕНТР" наступні:

Жевага Гліб Анатолійович.

Статутний капітал ПП "ВІБ-ЦЕНТР" за рахунок вкладів учасників створено в розмірі 118500 (сто вісімнадцять тисяч п'ятсот) гривень 00 коп. Розподіл Статутного капіталу відбувається наступним чином: Жевага Гліб Анатолійович вносить внесок та володіє часткою в сумі 118500 (вісімнадцять тисяч п'ятсот) гривень 00 коп, що складає 100% Статутного капіталу компанії.

Джерелами формування майна підприємства є:

- ✓ грошові, інтелектуальні та майнові внески власників;
- ✓ прибутки від господарської діяльності;
- ✓ кредити банківських установ та інших кредиторів;
- ✓ придбання майна іншого підприємства, організації;
- ✓ інші джерела, не заборонені чинним законодавством.

Основними видами діяльності ПП «ВІБ-центр» по КВЕД є:

- ✓ Прибирання виробничих та житлових приміщень, устаткування та транспортних засобів;
- ✓ Інші види діяльності із прибирання;
- ✓ Прибирання сміття, боротьба з забрудненням та подібні види діяльності;
- ✓ Інша діяльність у сфері охорони здоров'я людини
- ✓ Електромонтажні роботи;

- ✓ Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування.

Юридична адреса: 08700, Київська обл., місто Обухів, ВУЛ.ЖОВТНЕВА, будинок 14.

Факторами впливу на організацію ведення бухгалтерського обліку ПП «ВІБ-центр» є організаційні та технологічні особливості. Організаційну структуру підприємства наведено на рис.1.5.



Рис.1.5 Організаційна структура ПП «ВІБ-центр»

Дослідження організаційно-методичних підходів до побудови діючої системи обліку ПП «ВІБ-центр» варто розпочати з ділянки облікової політики (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Варіації облікової політики

Ділянки облікової політики 1	Можливі варіації 2
вибір амортизаційної політики для НА крім ІНМА	- прямолінійний - зменшення залишкової вартості - прискореного зменшення залишкової вартості - кумулятивний - виробничий
вибір амортизаційної політики для ІНМА	- прямолінійний; - виробничий; - шляхом списання 100% вартості в перший місяць експлуатації; шляхом списання 50% вартості в перший місяць експлуатації та 50% - в місяці списання з балансу
періодичність зарахування суми дооцінки ОЗ до нерозподіленого прибутку	- щомісячно; щоквартально; раз в рік; тільки при вибутті об'єкта

Продовження табл. 1.5

облікова політика оцінки запасів	- ФІФО - <i>середньозважена оцінки (періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів)</i> - нормативні затрати - ціни продаж - ідентифікована собівартості відповідної одиниці запасів
Облік ТЗВ	- <i>прямий метод; непрямий метод</i>
порядок створення резервів	- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів - за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції - <i>на основі класифікації дебіторської заборгованості</i> - відмова від нарахування РСБ
порядок визнання доходу від наданих послуг, виходячи із ступеня завершеності операції	- вивчення виконаної роботи - визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані - <i>визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством-зв'язку із наданням послуг у загальній очікуваній ній сумі витрат</i> Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).
* Курсивом наведені пункти зафіксовані в обліковій політиці ПП «ВІБ-центр»	

Швидке оснащення підприємств комп'ютерами створює можливості для складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності за допомогою різноманітних універсальних комплексів ведення бухгалтерського обліку.

На підприємстві використовують наступні програми:

- ✓ Microsoft Excel;
- ✓ 1С: Бухгалтерія;
- ✓ M.E.Doc.

Графік документообороту первинної облікової інформації, тобто реєстрації фактів здійснення господарського явища та процесу в частині обліку доходів та витрат за операціями з надання послуг наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Графік документообороту ПП «ВІБ-центр» в частинні надання послуг

Назва документа	документаЗастосування	Створення				Перевірка		Обробка		Передача в архів			
		Кількість примірників	Відповідальний за	Підстава для створення	Строк використання	Особи, які підписують	Відповідальний за	Хто подає	Строк подання	Хто виконує	Строк виконання	Хто виконує	Строк зберігання
Довідка бухгалтерії про визнання доходів та витрат за операціями з надання послуг	Визнання доходів і витрат під час надання послуг	2	Бухгалтер	Договір, рахунок-фактура, акт виконаних робіт	За наявності операції протягом дня	Керівник, головний бухгалтер	Бухгалтер	Бухгалтер	За наявності операції протягом дня	Бухгалтер	За наявності операції протягом дня	Бухгалтер	Через три роки за умови завершення перевірки податковими органами

Фінансова звітність ПП «ВІБ-центр» складається з балансу та звіту про фінансові результати (Дод. Г).

Діяльність ПП «ВІБ-центр» характеризується здатністю створювати необхідну та достатню величину доходу та прибутку (рис.1.6).

Збільшення чистого доходу підприємства свідчить про приділення значної уваги керівництва основному виду діяльності (операційній), що є джерелом утворення прибутку. На досліджуваному підприємстві отримання чистого прибутку є, перш за все, результатом операційної діяльності (99 %) (табл.1.7).

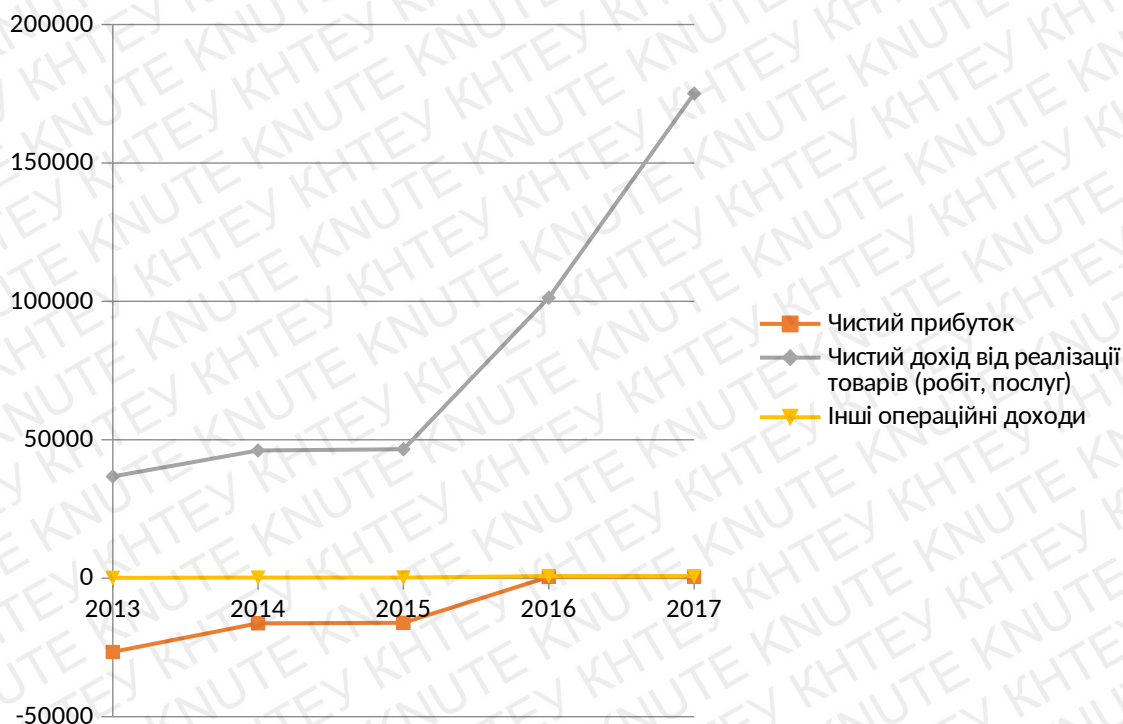


Рис. 1.6 Динаміка чистого прибутку та доходів від операційної діяльності

ПП «ВІБ-центр», грн

Збільшення чистого доходу підприємства свідчить про приділення значної уваги керівництва основному виду діяльності (операційній), що є джерелом утворення прибутку. На досліджуваному підприємстві отримання чистого прибутку є, перш за все, результатом операційної діяльності (99 %) (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Склад та структура доходів діяльності підприємства

Статті	2017 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	175 072,6	99
Інші операційні доходи	768,5	0,8
Інші доходи	122,1	0,2
Разом доходів	175963,2	100

На формування чистого прибутку позитивно вплинули збільшення чистого доходу та зменшення собівартості наданих послуг (рис. 1.7).

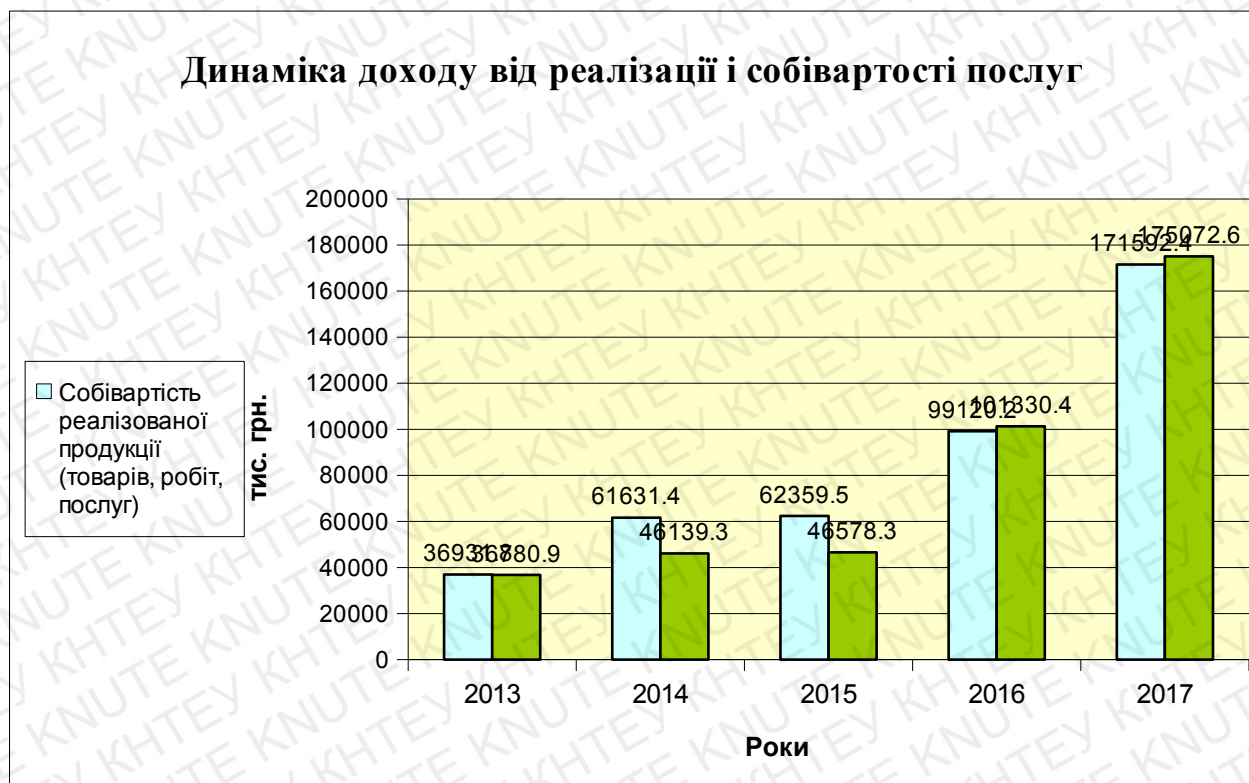


Рис.1.7 Динаміка доходу від реалізації і собівартості послуг

За досліджуваний період ПП «ВІБ-центр» хоча і не має абсолютний показник – чистий збиток, однак за один з періодів протягом 2013-2017 рр. його фінансовий результат був від’ємним (табл.1.8.).

Таблиця 1.8

Порівняння чистого прибутку/збитку ПП «ВІБ-центр» в динаміці за 2013-2017 роки

Роки	Чистий прибуток/ збиток, тис. грн..	Абсолютне відхилення, тис. грн.	
		базисне	ланцюгове
2013	-26608,9	—	—
2014	-16289,5	10319,4	10319,4
2015	-16101,3	10507,6	188,2
2016	540,1	27149,0	16641,4
2017	544,3	27153,2	4,2

Вплив інших чинників, окрім собівартість наданих послуг на зменшення прибутку є незначним (табл.1.9).

Таблиця 1.9

Склад та структура витрат діяльності підприємства

Статті	2017 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	171 592,4	99
Інші операційні витрати	3706,5	0,7
Інші витрати	-	-
Податок на прибуток	115,6	0,3
Разом витрат	175414,5	100

За результатами проведеного аналізу підприємство є фінансово нестійким та потребує визначення нових стратегічних цілей управління при формуванні активів, оцінці, розміщенні та ефективності використання фінансових ресурсів в сфері послуг.

Висновки за розділом 1

У результаті проведеного дослідження теоретичних основ обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг зроблено наступні висновки:

✓ Досліджено генезу формування фінансових результатів та визначено основні класифікаційні ознаки фінансових результатів (за однорідністю (видами) господарських операцій (діяльності) підприємства; за способом (напрямами) використання; за звітним періодом формування показників; за показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку); за класифікацією рахунків фінансових результатів та ін.).

✓ Аналізуючи нормативно-правову та спеціальну літературу, яка використовується для правильності формування фінансових результатів, можна сказати, що нормативно-правова база є досить недосконалою та потребує подальшого розгляду та удосконалення з боку законодавчих та виконавчих органів. Спеціальна література навпаки, досить схожа за змістом, тому при використанні її для ведення обліку та вивчення певної інформації можна використовувати майже всю спеціальну літературу. Хоча існують деякі автори,

які внесли певні інноваційні пропозиції. Таким чином, доречно відмітити, що законодавча, спеціальна і періодична література щодо методики формування та складання фінансової звітності в цілому, задовольняє користувачів, але сучасний розвиток ринкових відносин, потребує більш поглибленого дослідження даної проблеми, яка на сьогодні є досить актуальною і залишатиметься такою і надалі.

✓ За результатами проведеного аналізу підприємство є фінансово нестійким та потребує визначення нових стратегічних цілей управління при формуванні активів, оцінці, розміщенні та ефективності використання фінансових ресурсів в сфері послуг.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ

2.1. Фінансовий облік та оподаткування доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства

Формування фінансових результатів на підприємстві здійснюється в процесі господарських операцій, наслідком яких є понесені витрати або одержані доходи. Тому необхідним є забезпечення організації та методики обліку доходів і витрат і на цій базі формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Визначення фінансових результатів діяльності в Україні базується на франко-німецькому підході із застосуванням методу “витрати-випуск”, тобто порівняння відповідних доходів і витрат звітного періоду в залежності від видів діяльності.

Аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики неоднозначно трактує такі поняття як “фінансові результати”, “прибуток (збиток)”, “доходи” та “витрати” суб’єктів господарювання (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Трактування основних термінів відповідно до П(с)БО і МСФЗ (IAS)

Основні дефініції	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
Дохід	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)	це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов’язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників)
Продовження табл. 2.1		

Витрати	зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)	це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками)
Прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат
Збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати	це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку
Фінансовий результат	–	різниця між доходами та витратами підприємства за певний час

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати і їх розкриття у фінансовій звітності визначаються відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО).

Склад доходів і витрат, що відносяться до відповідних видів діяльності, визначається субрахунками Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі Інструкція) та П(С)БО 15 “Доходи”, П(С)БО 16 “Витрати”.

Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів [89].

Відповідно до НП(С)БО 1 “ Загальні вимоги до фінансової звітності”, доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або

зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [89].

Інформація про доходи діяльності, яка повинна бути розкрита в положенні про облікову політику, наведена на рис. 2.1.

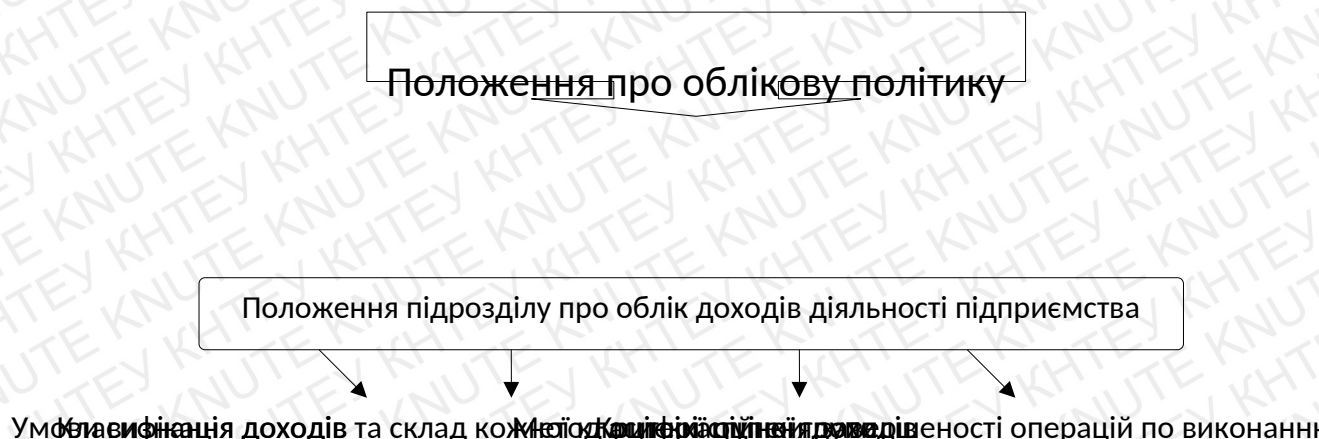


Рис. 2.1. Положення облікової політики щодо доходів діяльності підприємства

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [89].

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу (рис.2.2), якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (рис 2.3.) [107].

Оцінка результату операції

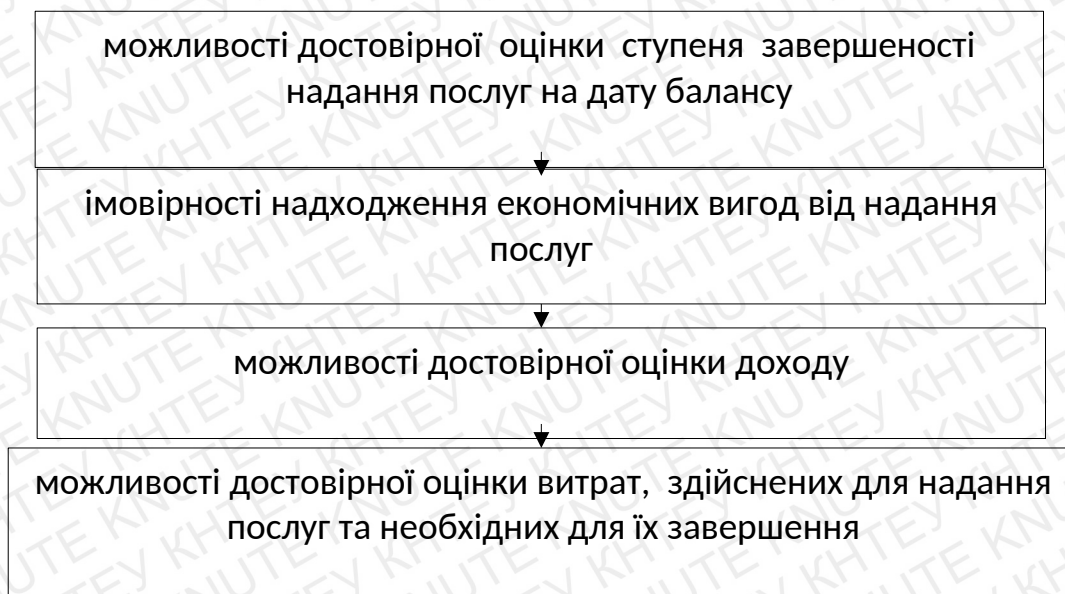


Рис. 2.2 Достовірність оцінки результату операції з надання послуг [107]

Оцінка ступеня завершеності операції

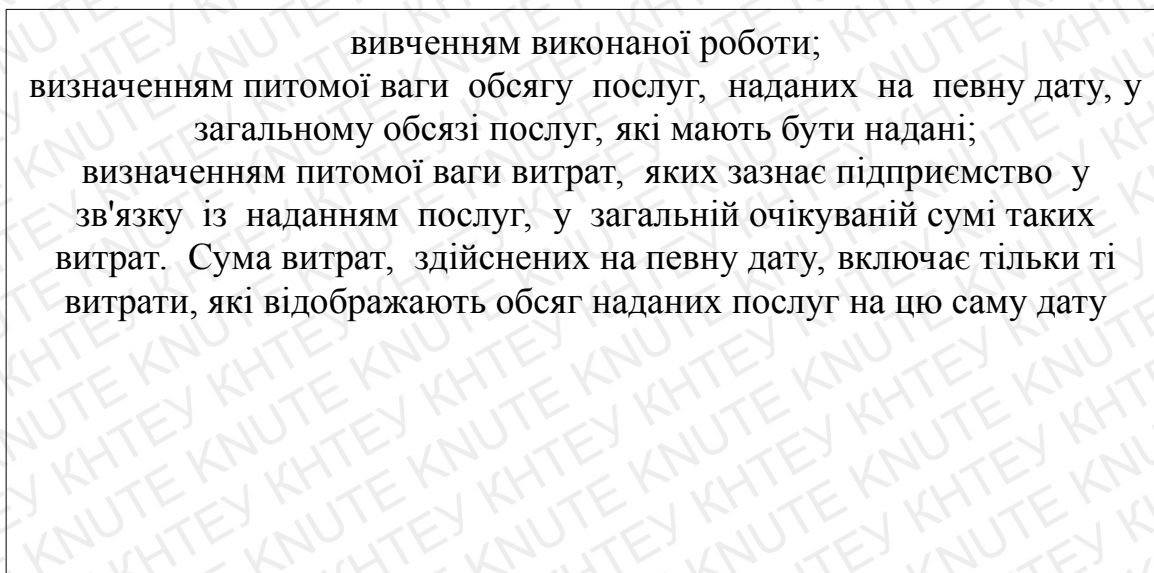


Рис. 2.3 Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг [107]

Класифікація визнаних доходів встановлюється відповідно до П(С)БО 15 “Доходи” за такими групами [107]:

- ✓ дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ інші операційні доходи (дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках);
- ✓ фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі));
- ✓ інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства).

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [107].

Облік доходів на підприємстві ведеться на рахунках 7 класу "Доходи і результати діяльності". Рахунки призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства. Рахунки обліку доходів є пасивними: за кредитом відображається нарахування доходу, а за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 701 "Дохід від реалізації готової продукції";
- ✓ 702 "Дохід від реалізації товарів";
- ✓ 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг";

- ✓ 704 "Вирахування з доходу";
- ✓ 705 "Перестрахування".

На рахунку 71 "Інший операційний дохід" ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [54, 105]. Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю";
- ✓ 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти";
- ✓ 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів";
- ✓ 713 "Дохід від операційної оренди активів";
- ✓ 714 "Дохід від операційної курсової різниці";
- ✓ 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки";
- ✓ 716 "Відшкодування раніше списаних активів";
- ✓ 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості";
- ✓ 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів";
- ✓ 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від операційної діяльності підприємства наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків обліку доходів від операційної діяльності підприємства

Рахунок 70 "Дохід від реалізації"	
за дебетом з кредитом рахунків:	за кредитом з дебетом рахунків:
30 "Готівка";	інші необоротні активи";
36 "Розрахунки з покупцями та замовниками";	30 "Готівка";
49 "Страхові резерви";	31 "Рахунки в банках";
63 "Розрахунки з поставальниками та підрядни-	33 "Інші кошти";
	34 "Короткострокові векселі одержані";
	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками";
	37 "Розрахунки з різними дебіторами";

Продовження табл. 2.2.	
ками"; 64 "Розрахунки за податками й платежами" 65 "Розрахунки за страхуванням"; 68 "Розрахунки за іншими операціями"; 70 "Доходи від реалізації" 76 "Страхові платежі" 79 "Фінансові результати"	49 "Страхові резерви"; 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"; 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"; 67 "Розрахунки з учасниками"; 68 "Розрахунки за іншими операціями"; 69 "Доходи майбутніх періодів"; 70 "Доходи від реалізації"; 76 "Страхові платежі"; 79 "Фінансові результати".
Рахунок 71 "Інший операційний дохід"	
за дебетом з кредитом рахунків:	за кредитом з дебетом рахунків:
64 "Розрахунки за податками й платежами"; 79 "Фінансові результати"	16 «Довгострокові біологічні активи», 20 "Виробничі запаси", 21 «Поточні біологічні активи» 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 34 "Короткострокові векселі одержані", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 38 "Резерв сумнівних боргів", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 48 "Цільове фінансування і цільові надходження", 49 "Страхові резерви", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 62 "Короткострокові векселі видані", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі [54, 105].

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства";
- ✓ 722 "Дохід від спільної діяльності";

- ✓ 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" [54, 105]. Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 731 "Дивіденди одержані";
- ✓ 732 "Відсотки одержані";
- ✓ 733 "Інші доходи від фінансових операцій".

Рахунок 74 "Інші доходи" призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. Рахунок 74 "Інші доходи" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів";
- ✓ 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій";
- ✓ 742 "Дохід від відновлення корисності активів";
- ✓ 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";
- ✓ 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів";
- ✓ 746 "Інші доходи".

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від фінансової та інвестиційної діяльності підприємства наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків обліку доходів від фінансової, інвестиційної та іншої діяльності підприємства

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі"	
<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
79 "Фінансові результати"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
Рахунок 73 "Інші фінансові доходи"	
<i>за дебетом з кредитом</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
Продовження табл. 2.3.	

<i>рахунків:</i>		
79 "Фінансові результати"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 34 "Короткострокові векселі одержані", 35 "Поточні фінансові інвестиції", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 50 "Довгострокові позики", 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", 60 "Короткострокові позики", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями".	
		Рахунок 74 "Інші доходи"
<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>		<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
64 "Розрахунки за податками й платежами"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 17 "Відстрочені податкові активи", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 34 "Короткострокові векселі одержані", 35 "Поточні фінансові інвестиції", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 42 "Додатковий капітал", 46 "Неоплачений капітал", 48 "Цільове фінансування і цільові надходження", 50 "Довгострокові позики", 51 "Довгострокові векселі видані", 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди", 55 "Інші довгострокові зобов'язання", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 67 "Розрахунки з учасниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 69 "Доходи майбутніх періодів".	

Інформація про витрати, яка повинна бути розкрита в положенні про облікову політику, наведена на рисунках 2.4.

Положення про облікову політику

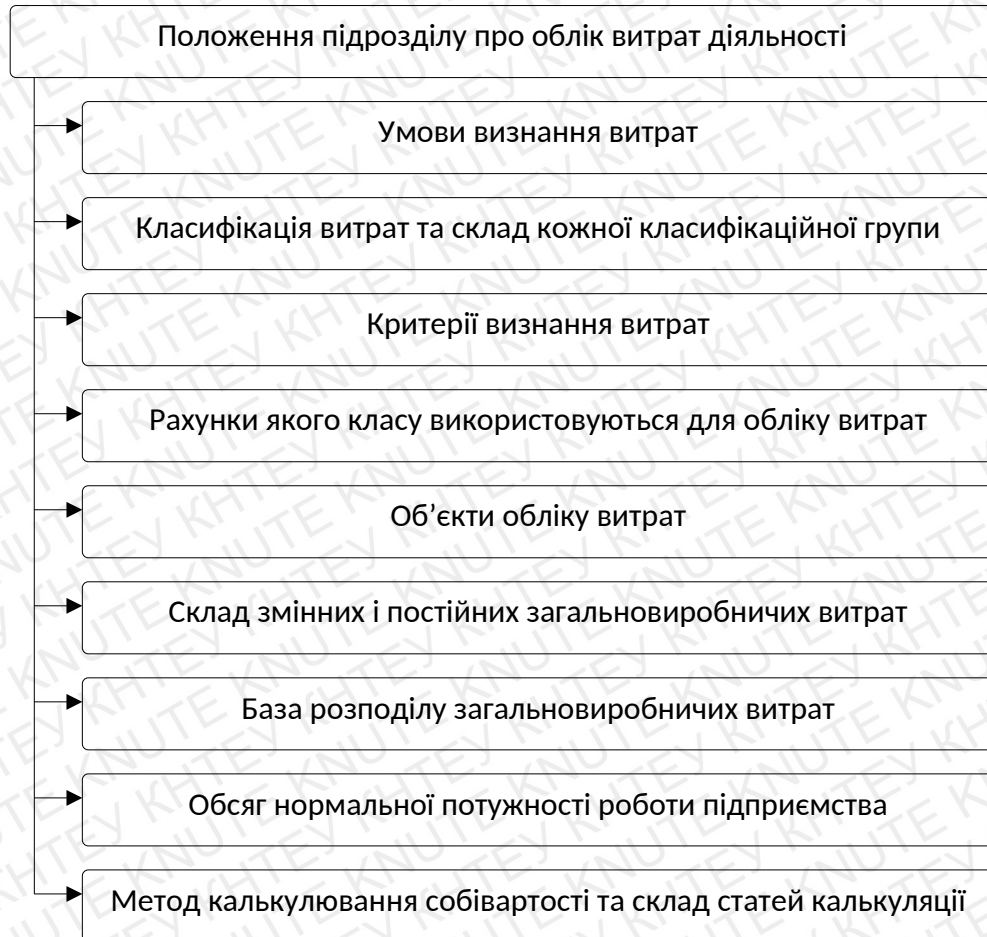


Рис. 2.4. Положення облікової політики щодо витрат діяльності підприємств

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [108].

Об'єкти, які не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати наведено на рис.2.5.

Не визнаються витратами

Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

Погашення одержаних позик.

Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Балансова вартість валюти.

Рис. 2.5 Об'єкти, які згідно з П(С)БО 16 «Витрати» не визнаються витратами [108]

Відповідно до Плану рахунків класифікація витрат діяльності визначається рахунками класів 8 “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності”. У восьмому класі визначено групи витрат операційної діяльності за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Клас 9 “Витрати діяльності” визначає такі види витрат як:

- ✓ собівартість реалізації;
- ✓ загальновиробничі витрати;
- ✓ адміністративні витрати;
- ✓ витрати на збут;
- ✓ інші витрати операційної діяльності;
- ✓ фінансові витрати;

- ✓ втрати від участі в капіталі,
- ✓ інші витрати;
- ✓ податки на прибуток.

На досліджуваному підприємстві облік витрат ведеться на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”, а формування собівартості наданих послуг здійснюється на рахунку 23 “Виробництво”. Облік витрат діяльності на досліджуваному підприємстві ведеться на рахунках 9 класу “Витрати діяльності” (без застосування 8 класу “Витрати за елементами”). Всі рахунки є активними, по дебету відображається накопичення витрат, а по кредиту – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати” (за винятком рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” (за дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”).).

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
- ✓ 902 “Собівартість реалізованих товарів”;
- ✓ 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”;
- ✓ 904 “Страхові виплати”.

Підставою визнання доходів і списання собівартості послуг є їх надання покупцям, що супроводжується оформленням відповідних первинних документів та відображається в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Облік собівартості здійснюється на рахунку 90 “Собівартість реалізації” до якого відкрито субрахунок 903 “Собівартість реалізованих робіт, послуг”, в межах якого відкрито субрахунки третього порядку для обліку груп наданих послуг. Аналітичний облік здійснюється за об’єднаними видами наданих послуг.

Другий блок витрат підприємства містить витрати діяльності: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати. Вони забезпечують нормальне

функціонування підприємства: організацію управління, надання послуг та інші витрати, які можуть виникати внаслідок діяльності підприємства.

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" [54, 105].

Кореспонденція рахунків з обліку витрат від операційної діяльності підприємства наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків обліку витрат операційної діяльності

Рахунок 90 "Собівартість реалізації"	
за дебетом з кредитом рахунків	за кредитом з дебетом рахунків
23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 91 "Загальновиробничі витрати".	79 "Фінансові результати"
Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"	
за дебетом з кредитом рахунків	за кредитом з дебетом рахунків
13 "Знос необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 39 "Витрати майбутніх періодів", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68	23 "Виробництво" 90 "Собівартість реалізації"

Продовження табл. 2.4.

"Розрахунки за іншими операціями".	
Рахунок 92 "Адміністративні витрати"	
<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
13 "Знос необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 39 "Витрати майбутніх періодів", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями".	79 "Фінансові результати"
Рахунок 93 "Витрати на збут"	
<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
13 "Знос необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 39 "Витрати майбутніх періодів", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями".	79 "Фінансові результати"
Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності"	
<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30	79 "Фінансові результати"
Продовження табл. 2.4.	
"Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 34 "Короткострокові векселі одержані", 36 "Розрахунки з	

покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 38 "Резерв сумнівних боргів", 39 "Витрати майбутніх періодів", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 49 "Страхові резерви", 50 "Довгострокові позики", 51 "Довгострокові векселі видані", 60 "Короткострокові позики", 62 "Короткострокові векселі видані", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями".	
---	--

Аналітичний облік за даними витратами ведеться в розрізі окремих типових операцій в відомостях, синтетичний узагальнюється в журналі-ордері 5. У фінансовій звітності дані витрати відображаються в формах № 2 “Звіт про фінансові результати” та № 5 “Примітки до фінансової звітності”.

На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями. Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 951 "Відсотки за кредит";
- ✓ 952 "Інші фінансові витрати".

На рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства [54, 105].

На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом субрахунків 971-977 відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати". Рахунок 97 "Інші витрати" має такі субрахунки [54, 105]:

- ✓ 970 "Витрати від зміни вартості фінансових інструментів";
- ✓ 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій";
- ✓ 972 "Втрати від зменшення корисності активів";
- ✓ 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць";
- ✓ 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій";

- ✓ 976 "Списання необоротних активів";
- ✓ 977 "Інші витрати діяльності".

Кореспонденція рахунків з обліку витрат від фінансової та інвестиційної діяльності підприємства наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків обліку витрат від фінансової, інвестиційної та іншої діяльності підприємства

Рахунок 95 "Фінансові витрати"	
за дебетом з кредитом рахунків	за кредитом з дебетом рахунків
30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 51 "Довгострокові векселі видані", 50 "Довгострокові позики", 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди", 60 "Короткострокові позики", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 68 "Розрахунки за іншими операціями".	15 "Капітальні інвестиції" 23 "Виробництво" 79 "Фінансові результати"
Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі"	
за дебетом з кредитом рахунків	за кредитом з дебетом рахунків
14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	79 "Фінансові результати"
Рахунок 97 "Інші витрати"	
за дебетом з кредитом рахунків	за кредитом з дебетом рахунків
10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 19 "Гудвіл", 23 "Виробництво", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 34 "Короткострокові векселі одержані", 35 "Поточні фінансові інвестиції", 42 «додатковий капітал», 46 "Неоплачений капітал", 64 "Розрахунки за податками й	79 "Фінансові результати"
Продовження табл. 2.5.	
платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями".	

Визначення фінансових результатів в обліку здійснюється шляхом формування інформації на рахунку 79 “Фінансові результати”, списанням відповідних доходів і витрат та визначенням нерозподіленого прибутку/непокритого збитку як сальдо рахунку відповідно до методики, визначеної НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” у формі № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

Формування фінансових результатів в розрізі видів діяльності наведено на рис (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Формування фінансових результатів

Джерело: розроблено автором на підставі НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [89].

Для визначення фінансових результатів від різних видів діяльності необхідно порівнювати доходи і пов'язані з ними витрати, дотримуючись принципу нарахування.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства використовують рахунки 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток згідно Інструкції про застосування плану рахунків. Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» на кінець звітного періоду дорівнює нулю (сальдо немає), рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відображає кінцевий результат діяльності, прибуток/збиток [54, 105].

В залежності від видів діяльності рахунок 79 "Фінансові результати" має наступні субрахунки:

791 "Результат операційної діяльності"

792 "Результат фінансових операцій"

793 "Результат іншої діяльності".

Фінансові результати підприємства формуються в розрізі видів діяльності, при цьому важливо враховувати особливості діяльності підприємства та обрану форму подання фінансової звітності (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Порядок формування фінансових результатів від видів здійсненої діяльності

Рахунок обліку фінансових результатів	Доходи	Витрати
1	2	3
791 "Результат операційної діяльності"	- Дохід від реалізації готової продукції - Дохід від реалізації товарів - Дохід від реалізації робіт і послуг - Дохід від первісного визнання та від зміни вартості	- Собівартість реалізованої готової продукції - Собівартість реалізованих товарів - Собівартість реалізованих робіт і послуг - Адміністративні витрати

	активів, які обліковуються за справедливою вартістю - Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти - Дохід від реалізації інших оборотних активів - Дохід від операційної оренди	- Витрати на збут - Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю - Витрати на дослідження і розробки
Продовження табл. 2.6.		
	активів - Дохід від операційної курсової різниці - Одержані штрафи, пені, неустойки - Відшкодування раніше списаних активів - Дохід від списання кредиторської заборгованості - Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" - Інші доходи від операційної діяльності	- Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти - Собівартість реалізованих виробничих запасів - Сумнівні та безнадійні борги - Втрати від операційної курсової різниці - Втрати від знецінення запасів - Нестачі і втрати від псування цінностей - Визнані штрафи, пені, неустойки - Інші витрати операційної діяльності
792 "Результат фінансових операцій"	- Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства - Дохід від спільної діяльності - Дохід від інвестицій в дочірні підприємства - Дивіденди одержані - Відсотки одержані - Інші доходи від фінансових операцій	- Відсотки за кредит - Інші фінансові витрати - Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства - Втрати від спільної діяльності - Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
793 "Результат іншої діяльності"	- Дохід від зміни вартості фінансових інструментів - Дохід від реалізації фінансових інвестицій - Дохід від відновлення корисності активів	- Витрати від зміни вартості фінансових інструментів - Собівартість реалізованих фінансових інвестицій - Втрати від зменшення корисності активів

	- Дохід від неопераційних курсової різниці - Дохід від безоплатно одержаних активів - Інші доходи	- Втрати від неопераційних курсових різниць - Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій - Списання необоротних активів - Інші витрати діяльності
--	---	--

Субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" передбачений для формування прибутку (збитку) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку фіксуємо списання сум доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід") [54, 105].

В дебет рахунку заносимо суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Методика облікового відображення фінансового результату підприємства

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно нормативної бази	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено дохід від реалізації, інший операційний дохід, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи на фінансові результати	70, 71, 72, 73, 74	79
2	Віднесено собівартості реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати на фінансові результати на фінансові результати	79	90, 92, 93, 94, 95, 96, 97
3	Списання нарахованого податку на прибуток на рахунок фінансових результатів	79	98
4	Визначено фінансовий результат - прибуток	79	441
5	Визначено фінансовий результат - збиток	442	79

Об'єктом оподаткування у ПКУ за базовою (основною) ставкою 18% є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення/зменшення) фінрезультату (далі – ФР) до оподаткування (прибутку/збитку), визначеного у фінзвітності підприємства відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу (пп. 134.1.1-134.1.5 ПКУ) [106]. Платник, у якого річний дохід від діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтеріку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може визначати без коригування ФР до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені за розділом III ПКУ [106].

Відтак, виділяють два підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства: 1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати – випуск»); метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів). Формування фінансового результату здійснюється послідовним визначенням доходів та витрат від різних видів діяльності.

2.2. Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства у бухгалтерській звітності

Формування достовірної системи показників бухгалтерської (фінансової та внутрішньогосподарської) звітності є останньою стадією безперервного облікового процесу на підприємствах з надання послуг.

Фінансова звітність – це єдина офіційна інформаційна система відображення майнового та фінансового потенціалу підприємств, формування економічних результатів та оцінки руху грошових потоків, що виникають у процесі їх господарської діяльності [24].

Умови відповідності фінансової звітності критеріям якості обґрунтовані застосуванням правил встановлених нормативно-правовою базою системи

бухгалтерського обліку: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; Методичними рекомендаціями: № 433 («Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності», 476 («Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності»), 635 («Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства»).

В умовах адаптації та гармонізації національної системи фінансового обліку та звітності до міжнародних стандартів Міністерством фінансів України було видано Наказ «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку» 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [89].

Інформація, зазначена в положеннях національного стандарту, містить цілі, форми та основні принципи формування фінансової звітності, загальні вимоги до визнання і характеристику її складових елементів. Його поява сприятиме зменшенню витрат, пов'язаних із підготовкою та складанням фінансової звітності та підвищенню вимог до якісних характеристик, повноти, достовірності, своєчасності та зіставлення інформаційних ресурсів суб'єктів господарювання, в тому числі і тих, які придбавають конкурентоспроможне обладнання на умовах оренди [125].

Звіт про фінансові результати містить інформацію, спрямовану на визначення фінансових результатів діяльності підприємств за звітний період. Методика визначення фінансових результатів, орієнтована на міжнародний досвід та вітчизняну практику, побудована на основі господарської діяльності в розрізі доходів та витрат підприємств (рис.2.7).



Рис.2.7. Формування інформації щодо визначення фінансових результатів

Джерело: розроблено автором особисто

Співвідношення статей доходів та витрат, як основних чинників формування інформації про фінансові результати, є основою для утворення прибутку або збитку, тобто кінцевого економічного показника діяльності підприємств.

Теоретичні положення і практичні аспекти методики формування звіту про фінансові результати (звіту про прибутки і збитки) в рамках національного та зарубіжного досвіду розглядали у своїх наукових працях Ф.Ф. Бутинець, В.В. Євдокимов, О.М. Коробко, О.А. Лаговська, Я.В. Лебедзевич, М.Ю. Медведєв, В.Д. Новодворський, О.В. Олійник, Д.О. Панков, В.М. Пархоменко, Я.В. Соколов, Ю.С. Цаль-Цалко, Ю.О. Чурсіна, М.М. Шигун, Л.В. Чижевська та інші.

Зміст, форма «Звіту про фінансові результати» суб'єкта малого підприємництва та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва". Норми П(С)БО 25 застосовуються для складання Фінансового звіту суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства (крім тих, які складають Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва); представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [100].

Метою складання «Звіту про фінансові результати» є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Проводячи аналіз статей Звіту про фінансові результати, поряд з показниками «Балансу», користувачі фінансової звітності мають інформацію щодо величини отриманого за звітний період прибутку (збитку), складові прибутку або збитку, змін капіталу підприємства за рахунок отриманих доходів та здійснених витрат. За формою Звіт про фінансові результати має вигляд таблиці, у якій наводиться розрахунок чистого прибутку (збитку), вказується сума витрат за економічними елементами.

З метою зіставності фінансових звітів, дані у «Звіті про фінансові результати» надаються за звітний та за попередній періоди. Звітним періодом для складання Звіту про фінансові результати є календарний рік. Подається звіт одночасно з декларацією про податок на прибуток (п. 46.2 ПКУ) не пізніше 10 травня 2018 року.

Методична база складання звіту викладена у П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», у додатку до якого міститься форма № 2-м «Звіт про фінансові результати». Даним Положенням визначаються зміст та форма Звіту, а також загальні вимоги до розкриття його статей, що повинні відображати інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства [100].

Форма № 2-м складається з одного розділу. Під час складання форми № 2-м «Звіт про фінансові результати» використовується метод функції витрат, як метод відображення інформації у звітності про прибутки та збитки. За таким методом витрати класифікуються відповідно до функції, як частина собівартості продажу, розподілу або адміністративної діяльності. Такому методу відповідає «багатокроковий» спосіб складання звітної форми. Застосовуючи такий спосіб, відокремлено вказується основна та операційна діяльність підприємства, фінансова діяльність, платежі податку на прибуток, чистий прибуток.

Основою підготовки для заповнення форми № 2-м є «попередній баланс», у якому не відображені проведення у визначенні нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) підприємства. Далі визначається фінансовий результат господарської діяльності за звітний період та чистий прибуток підприємства, потім встановлюється величина нерозподіленого прибутку; підсумком розрахунку є остаточний баланс та форма № 2-м Звіт про фінансові результати з відкоригованим нерозподіленим прибутком. Для складання Звіт про фінансові результати використовуються обороти за рахунками витрат і доходів (обороти рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементарними», 9 «Витрати діяльності» [24].

Відтак у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (код рядка 2000) відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу (ПДВ, акцизний збір та інші платежі, які потім вираховують з доходів (надані знижки (тут мають на увазі ті знижки, що надані після дати продажу і які при відображенні реалізації потрапили до складу доходу), повернення товару, суми, отримані комісіонерами (повіреніми) від продажу товарів комітента (довірителя)) [107]. До цієї статті потрапляють доходи від основної діяльності, у той час як для фінансових доходів, доходів від іншої діяльності передбачено інші рядки звіту. Основна - це головна для підприємства діяльність, яка забезпечує найбільшу частку його доходу. І тому тут не варто орієнтуватися на назви бухгалтерських рахунків. Наприклад, субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів» використовують не в усіх операціях зі здачі майна в оренду. Припустимо, якщо основний вид діяльності фірми - здача в оренду торгових приміщень, то дохід від таких операцій краще проводити за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [107]. Такий дохід від оренди потрапить до рядка 2000 звіту про фінансові результати.

У статті «Інші доходи операційної діяльності» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

- ✓ дохід від операційної оренди активів (коли остання не є основною діяльністю підприємства);
- ✓ дохід від операційних курсових різниць (доходи від курсових різниць, що виникли при перерахунку залишків валюти, дебіторської та кредиторської заборгованостей, виражених в інвалюті в ході операційної діяльності);
- ✓ дохід від реалізації оборотних активів, тобто від тієї реалізації, яка не відноситься до основної діяльності підприємства (без ПДВ);
- ✓ доходи від купівлі/продажу інвалюти;
- ✓ отримані штрафи, пені, неустойки, які визнані боржником або ухвалені рішенням суду. Тут наводять і суми відшкодування нанесених збитків;
- ✓ відшкодування вартості раніше списаних оборотних активів. Як приклад можна навести відшкодування винною стороною збитків при крадіжці товарів, сировини, матеріалів, МШП;
- ✓ дохід від списання кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув;
- ✓ дохід від безкоштовно отриманих оборотних активів. Виняток - безоплатно отримані фінансові інвестиції;
- ✓ дохід на суму надлишків, виявлених у ході інвентаризації [107].

У статті інші доходи наводять:

- ✓ відсотки;
- ✓ доходи від участі в капіталі (доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі у капіталі (доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в результаті прибутковості дочірнього та асоційованого підприємства));
- ✓ інші доходи, отримані від фінансових інвестицій;
- ✓ дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів;
- ✓ дохід від неопераційних курсових різниць;
- ✓ інші доходи [107].

У рядку 2050 записують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Цей рядок стосується лише основної діяльності. У ньому прописується собівартість тієї продукції (товарів, робіт, послуг), дохід від реалізації яких значиться у рядку 2000.

У статті «Інші операційні витрати» наводяться інші витрати операційної діяльності:

- ✓ адміністративні витрати;
- ✓ витрати на збут;
- ✓ собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів, робіт, послуг);
- ✓ сума списаних безнадійних боргів;
- ✓ втрати від знецінення виробничих запасів;
- ✓ втрати від операційних курсових різниць;
- ✓ визнані економічні санкції;
- ✓ інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства [108].

До адміністративних витрат включають витрати на управління підприємством [108]:

- ✓ заробітна плата адміністративного персоналу (крім менеджерів зі збуту, оплату праці яких відносять до збутових витрат), витрати на їх відрядження;
- ✓ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (ремонт адміністративних приміщень, операційна оренда офісу, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона будівель, страхування майна, ремонт легкових автомобілів управлінців, амортизація основних засобів загальногосподарського призначення);
- ✓ юридичні, аудиторські послуги, оцінка майна, судові витрати;

- ✓ витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс, Інтернет тощо), передплату періодики, участь у семінарах працівників адмінперсоналу, канцелярські витрати;
- ✓ транспортне обслуговування.

Звичайно ж, конкретизувати цей далеко не повний перелік підприємству потрібно самостійно, орієнтуючись на П(С)БО 16 «Витрати» [108].

До витрат на збут включають все, що безпосередньо пов'язано з наданням послуг: витрати на рекламу, оплату праці менеджерів зі збуту, а також амортизацію, ремонт й утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту.

Інші витрати операційної діяльності [108]:

- ✓ витрати на дослідження і розробки: на винахідництво та раціоналізацію (у тому числі дослідно-експериментальні роботи, виготовлення та випробування моделей і зразків з винахідницьких і раціоналізаторських пропозицій);
- ✓ витрати від купівлі/продажу іновалюти, від'ємна курсова різниця, яка виникла в ході операційної діяльності;
- ✓ собівартість реалізованих виробничих запасів (залишків сировини, матеріалів, МШП тощо);
- ✓ сумнівні та безнадійні борги. Тут показують величину нарахованого за звітний період резерву сумнівних боргів, а також суму списаної безнадійної заборгованості, для списання якої резерву не вистачило, або ж ту, для якої створення такого не передбачено взагалі;
- ✓ втрати від знецінення запасів: як тих, що втратили свої споживчі властивості за час експонування на виставках і вітринах, так тих, що залежалися;
- ✓ нестачі та втрати від псування цінностей;
- ✓ визнані штрафи, неустойки, пені. Йдеться про санкції не лише в договірній сфері, але й у сфері оподаткування. Сюди потраплять тільки ті штрафи, неустойки, пені, які підприємство визнало, тобто які не оскаржуються;

✓ інші витрати операційної діяльності. Наприклад, витрати житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого й культурного призначення.

До статті «Інші витрати» включено:

- ✓ витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями;
- ✓ втрати від участі в капіталі;
- ✓ собівартість реалізації фінансових інвестицій (витрати можуть виникнути при продажу корпоративних прав, у тому числі й тих, які виражені у формі цінних паперів, та інших цінних паперів);
- ✓ собівартість необоротних активів;
- ✓ втрати від неопераційних курсових різниць;
- ✓ інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів [108].

У статті «Фінансовий результат до оподаткування» відображається різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства. Загальний підрахунок передбачає: Рядок 2290 = Рядок 2280- Рядок 2285.

У рядку 2300 ми фіксуємо нарахований податок на прибуток. Його обчислюють за П(С)БО 17 [99] виходячи з даних балансу та декларації з податку на прибуток.

У статті «Чистий прибуток (збиток)» відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування.

Загальний підрахунок передбачає: Рядок 2350 = Рядок 2290 - Рядок 2300.

Оскільки ПП «ВІБ центр» є платником податку на прибуток, а об'єкт оподаткування податком визначається у фінансовій звітності, то платник податку на прибуток подає разом з відповідною декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання декларації з урахуванням вимог ст. 137 Податкового кодексу України (п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України).

Слід зазначити, що:

- ✓ фінансова звітність є додатком до декларації та її невід'ємною частиною;
- ✓ підтвердженням подання фінансової звітності разом з декларацією є позначка «+» у декларації у клітинці «Ф312» таблиці «Наявність додатків»;
- ✓ датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою - дата одержання адресатом звітності, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата (п. 4 Порядку № 419) [106].

Формування показників бухгалтерської звітності будучи останньою стадією безперервного облікового процесу спрямоване на надання деталізованої інформації для прийняття ефективних, оперативних управлінських рішень її користувачам та в ході цього покращання рівня діяльності суб'єкта господарювання.

2.3. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства в умовах застосування сучасних інформаційних систем

Найважливішим елементом інформаційної системи підприємства є інформаційна модель, а програмні технології – це лише засіб для її більш ефективної реалізації. З точки зору функціональності важливою умовою для сучасних комп'ютерних інформаційних систем є їх гнучкість, що забезпечує

якість та достовірність інформації незалежно від змін умов діяльності: модель управління, бізнес-процеси [8].

Організація обліку фінансових результатів в умовах застосування комп'ютерних технологій зводиться до наступного алгоритму (рис. 2.8).

Вибираючи засоби для автоматизації підприємства необхідно враховувати потреби керівництва, обсяг діяльності, інформацію що буде опрацьовуватися, наявність обладнання, кваліфікацію користувачів, а також фінансові можливості.

Нині в організації обліку та звітності фінансових результатів широко розповсюджені сучасні інформаційні системи з використанням засобів комп'ютерної обчислювальної техніки. Це сприяло появі нових прийомів та методів організації обліку. Відмінною їх особливістю є можливість складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності.

У зв'язку з цим відбувається швидке оснащення організацій комп'ютерами. Вони дозволяють накопичувати дані як безпосередньо в облікових реєстрах (картках, вільних листах та ін.), так і на машинних носіях інформації (наприклад, на жорсткому диску, флеш-карті пам'яті).

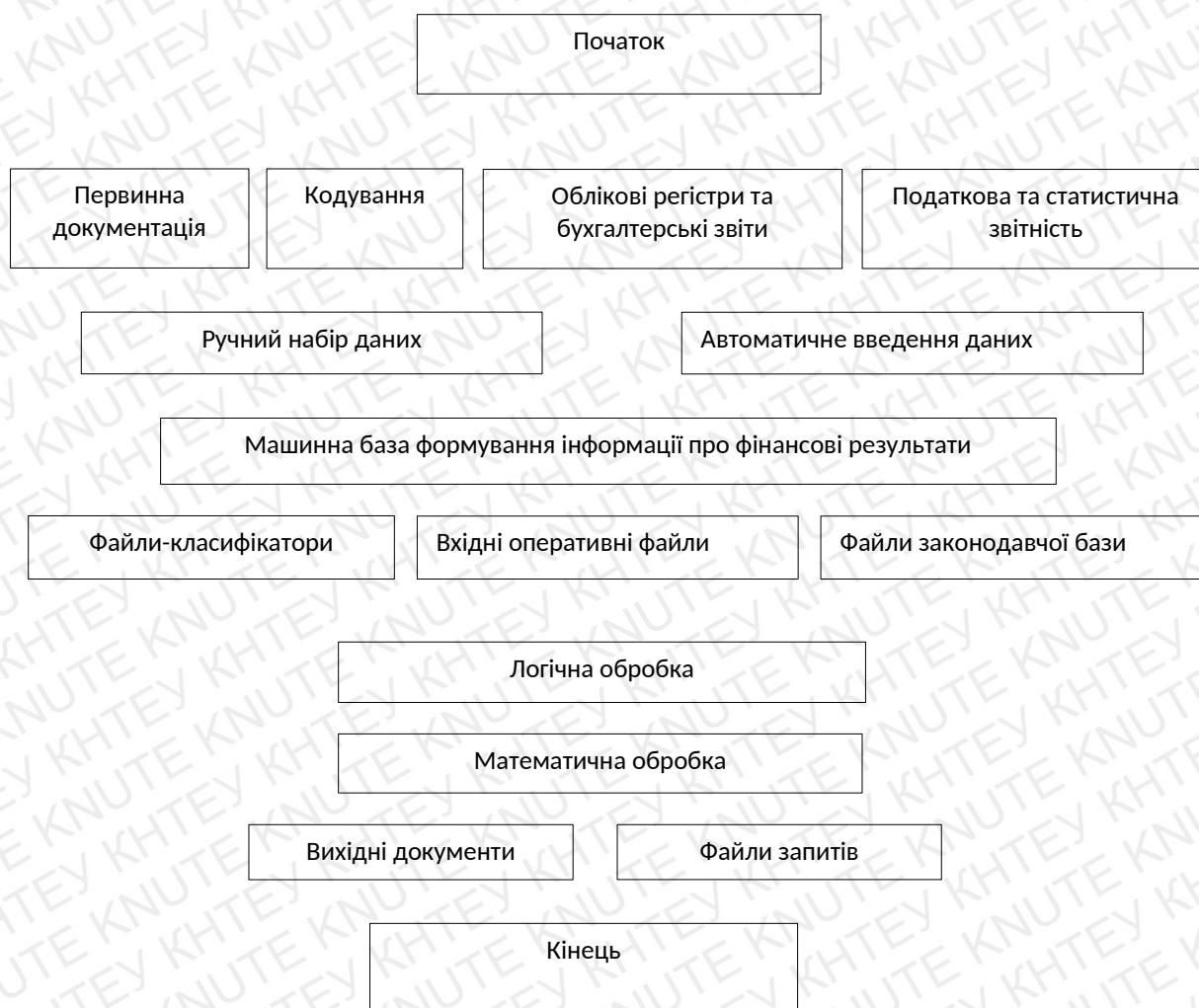


Рис. 2.8 Алгоритм обліку фінансових результатів у комп'ютерному середовищі (власне опрацювання)

Відносно просто можна освоїти та експлуатувати комп'ютери в якості персональної техніки, оснащувати ними бухгалтерів і на їх основі створювати автоматизовані робочі місця (АРМ) бухгалтера. Однією з обов'язкових умов автоматизації обліку фінансових результатів є наявність програми реєстрації та обробки бухгалтерських даних. При цьому програми обробки бухгалтерської інформації повинні бути адаптовані до правил ведення бухгалтерського обліку. Це відноситься до подання бухгалтерських реєстрів в зручному для читання вигляді, неможливість несанкціонованих виправлень в записах.

Основою для бухгалтерських записів у комп'ютерній системі обліку є книга обліку господарських операцій, де у формалізованому вигляді фіксують усі господарські операції підприємства. До цієї книги заносять усі бухгалтерські записи звітного періоду. Вона є узагальненим синтетичним та аналітичним

бухгалтерським регістром і хронологічно впорядкованим списком записів по рахунках бухгалтерського обліку. Загалом порядок обробки інформації про фінансові результати здійснюється у послідовності, поданій на рис. 2.9.



Рис. 2.9 Обробка інформації щодо фінансових результатів в програмах-конструкторах

Підприємство самостійно обирає форми та методи бухгалтерського обліку виходячи з об'єму облікових робіт, наявності обчислювальної техніки та інших умов. Однак, можна не тільки використовувати рекомендовані форми, але й розробляти свої, враховуючи форми бухгалтерських регістрів, програму реєстрації та обробки інформації. Разом з тим підприємства повинні дотримуватись загальних методологічних принципів, встановлених в централізованому порядку, а також технології обробки облікових даних.

З переходом до прогресивних форм обліку кардинально змінюється характер та зміст бухгалтерської роботи, скорочується питома вага технічних процесів, заснованих на ручній праці. Головним для облікового персоналу стають функції організаторів процесу обробки економічної інформації.

Спосіб обробки господарських операцій при веденні бухгалтерського обліку чинить істотний вплив на організаційну структуру підприємства, а також на процедури та методи внутрішнього контролю. Комп'ютерна технологія характеризується рядом особливостей, які потрібно враховувати при оцінці умов та процедур контролю. Відмінності комп'ютерної обробки даних від неавтоматизованої полягають в ряді позицій, які наведені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Особливості застосування комп'ютерних систем порівняно із ручною обробкою даних (власне опрацювання)

Ознака	Ручна форма	Автоматизована форма
Реєстрація первинної інформації	Багаторазова реєстрація облікових даних, коли бухгалтер заносить один і той же показник у різні журнали, книги з різним рівнем узагальнення та групування показників	Будь-які дані вводяться одноразово, але багаторазово використовуються за рахунок автоматизації процедур
Спосіб узагальнення облікової інформації	Ручне узагальнення господарських операцій в одному регістрі та перенесення в інший з метою накопичення та систематизації бухгалтерських записів	Рахунок є універсальним і достатнім регістром для узагальнення облікової інформації. Всі інші облікові регістри формуються програмою автоматично
Аналітичність обліку	Розрізи аналітики досить обмежені та визначені самою формою обліку	Можливість отримання в будь-якому розрізі, з будь-яким ступенем узагальнення, за будь-який період часу аналітичної інформації
Продовження табл. 2.8.		
Процедури закриття місяця та звітного періоду	Розрахунок підсумків оборотів та сальдо по рахунках, формування внутрішніх звітів та зовнішньої звітності можливі лише по закінченні звітного періоду	Можливість у будь-який період часу розрахувати підсумки оборотів та сальдо по рахунках, сформувати внутрішні звіти та зовнішню звітність
Достовірність облікових даних	Можливі арифметичні та інші помилки	При обробці та узагальненні облікових даних арифметичні помилки виключаються. Вони можуть з'явитися лише при введенні даних чи неправильній експлуатації системи

В сучасних умовах виділяють два основних класи автоматизованих систем:

- операційної обробки;
- орієнтовані на підтримку даних та прийняття рішень.

Системи операційної обробки даних в сучасній літературі отримали назву OLTP-систем (On-Line Transaction Processing - обробка транзакцій в режимі реального часу).

Основними функціями OLTP-систем є чітке виконання відносно простих запитів користувачів, пов'язаних із здійсненням платежів, фінансового обліку, випуску регламентованих звітів. Перевагою таких систем є забезпечення цілісності бази даних, можливість розмежування доступу до бази різних користувачів, швидка дія, робота одночасно з великою кількістю користувачів.

Проте транзакційні системи не пристосовані для проведення різних видів аналізів, формуванню нерегламентованих звітів для аналітика, забезпеченню прогнозів - іншими словами, вирішенню тих завдань, які є найбільш актуальними для розвитку системи фінансового обліку, а також управлінського обліку і звітності.

Другий клас інформаційних систем - це системи оперативної аналітичної обробки даних, що отримали назву OLAP-системи (On-Line Analysis Processing). Ці системи, орієнтовані на виконання складніших запитів, що вимагають статистичної обробки накопичених за деякий проміжок часу даних, моделювання процесів предметної області, прогнозування різних явищ. Аналітичні системи також часто включають засоби обробки інформації на основі методів штучного інтелекту, засобу графічного представлення даних. У основі OLAP лежить концепція «сховища даних».

Сховище даних - це наочно-орієнтоване, прив'язане до часу і незмінне акумулювання даних для інформаційної підтримки прийняття ефективних рішень. Дані потрапляють як із зовнішніх джерел, так і з OLTP-систем підприємства. Запровадження OLAP-системи з метою ведення бухгалтерського обліку та формування звітності дозволяє виділити ряд істотних переваг наведених на рис. 2. 10.

Переваги запровадження OLAP-системи з метою ведення бухгалтерського обліку та формування звітності:

існуючої OLTP-системи підприємства в OLAP-систему в режимі реального часу істотно заощадить ресурси по створенню необхідної бази даних

здобуття даних з інших джерел в OLAP-систему забезпечить якісне вирішення всіх обліково-аналітичних функцій системи

ізувати ефективну взаємодію систем фінансового і управлінського обліку, усуне дублювання деяких функцій, забезпечивши, таким чином,

Рис.2.10 Переваги запровадження OLAP-системи з метою ведення бухгалтерського обліку та формування звітності (власне опрацювання)

Існує достатньо велика кількість універсальних комплексів ведення бухгалтерського обліку, формування звітності та здійснення аналітичної обробки інформації (рис. 2.11).

1С: Бухгалтерія

Microsoft Excel

Комп'ютерні програми передбачені для обліку та аналізу інформації

M.E.Doc

AIC «КУБ»

Рис. 2.11 Універсальні комплекси ведення бухгалтерського обліку, формування звітності та здійснення аналітичної обробки інформації (власне опрацювання)

1С: Бухгалтерія – це універсальна бухгалтерська програма, яка призначена для ведення синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку по різних розділах. Аналітичний облік ведеться по об'єктах аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному вираженнях. Програма надає можливість ручного й автоматичного введення господарських проведення до журналу операцій. При перегляді господарських проведення у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і здійснювати пошук по різних параметрах. Крім журналу операцій, програма підтримує кілька списків довідкової інформації (довідників): план рахунків; список видів об'єктів аналітичного обліку; списки об'єктів аналітичного обліку (субконто); констант і тощо.

На підставі введених господарських проведення може бути виконаний розрахунок підсумків. Вони можуть виводитися за місяць, квартал, рік і за будь-який період, обмежений двома датами. Розрахунок підсумків може виконуватися по запиту й одночасно з введенням господарських проведення (в останньому випадку не потрібно перерахування).

Після розрахунку підсумків програма формує такі відомості:

- зведені проводки; оборотно-сальдову відомість; оборотно-сальдову відомість по об'єктах аналітичного обліку; картка рахунку; картка рахунку по одному об'єкту аналітичного обліку; аналіз рахунку (аналог головної книги);

аналіз рахунку по датах; аналіз рахунку по об'єктах аналітичного обліку; аналіз об'єкту аналітичного обліку по всіх рахунках; картка об'єкту аналітичного обліку по всіх рахунках;

- журнальний ордер.

У програмі існує режим формування довільних звітів, що дозволяє на деякій бухгалтерській мові описати форму і зміст звіту, включаючи в нього залишки й обороти по рахунках і по об'єктах аналітичного обліку. За допомогою даного режиму можуть бути реалізовані звіти, надані в податкові органи, крім того даний режим використовується для створення внутрішніх звітів для аналізу фінансової діяльності організації в довільній формі.

Крім того, програма має функцію збереження резервної копії інформації і режим збереження в архіві текстових документів. Головне призначення архівної копії - підстрахування від втрати інформації через поломку комп'ютера, перепадів напруги в електромережі, вірусів. Архівну копію рекомендується зберігати щодня (якщо працювали в цей день із програмою) чи після введення даних у великих обсягах. Має сенс тримати два варіанти архівної копії: останній і передостанній. Це захистить від втрати інформації через неякісні носії інформації. Носії інформації рекомендується підписувати: номер, дата створення копії. Програма може бути цілком побудована бухгалтером на поточне законодавство і конкретні форми обліку.

Комплекс автоматизації обліку на підприємстві може бути створений на базі табличного процесора Excel, що є одним з найбільш популярних пакетів програм, призначених для створення табличних документів. Запропоновані ним засоби дозволяють вирішувати різноманітні задачі від розрахунку суми відсотків за користування кредитом до складання фінансового звіту великої компанії. Система володіє могутніми обчислювальними можливостями, чудовими засобами складання ділової графіки, обробки текстів, ведення баз даних.

Робота з табличним процесором Excel дозволяє:

- використовувати для збереження взаємозалежних таблиць робочу книгу, що складається з окремих аркушів, які можна в процесі роботи видаляти, перейменовувати, переставляти місцями, копіювати і ховати;
- застосовувати зручні засоби коригування даних у таблиці, використовувати широкий спектр можливостей роботи з фрагментами;
- для розрахунків крім написання формул використовувати великий набір вбудованих функцій, для здійснення яких може застосовуватися Майстер функцій;
- застосовувати імена для посилання;
- здійснювати належне оформлення таблиць - застосовувати різноманітні шрифти, способи вирівнювання тексту і чисел, зміни ширини стовпців і висоти рядків, затемнення й обрамлення осередків;
- застосовувати різноманітні формати відображення числових даних;
- для графічного представлення даних робітника застосовувати широкий набір діаграм; належним чином оформляти їх і друкувати;
- виконувати зведення даних з декількох таблиць шляхом їхньої консолідації;
- автоматично розраховувати проміжкові підсумки, створювати зведені таблиці.

Однією з переваг даного комплексу є те, що він цілком сумісний із програмою автоматизації обліку 1С: Бухгалтерія (будь-яка версія). Можливості вище описаного індивідуального комплексу автоматизації обліку дозволяють дуже швидко і легко перенести в нього всі облікові дані з програми 1С: Бухгалтерія.

Обліково-аналітичний процес на будь – якому підприємстві завершується складанням фінансової звітності. Це - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також НП(С) БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Автоматизація обліку фінансових результатів на підприємстві забезпечує швидке формування відповідних форм звітності а також передачу цих форм до адресата, зокрема через Інтернет. Для захисту даних використовується алгоритм шифрування асиметричними ключами, тобто формування пари ключів – секретного і відкритого (публічного). Секретний ключ зберігається тільки у тієї сторони, яка формує і відправляє звітність. Відкритий ключ передається до податкової інспекції.

Автоматизована інформаційна система «КУБ» - це комплекс програм, необхідний для автоматизації бізнес-процесів компанії. Система являє собою набір взаємопов'язаних функціональних модулів, які вирішують задачі планування, обліку та аналізу діяльності компанії. Система «КУБ» адаптована до потреб підприємства, сконфігурована під конкретні процедури і задачі.

Модуль АІС «КУБ» бухгалтерський та податковий облік – це автоматизація ведення бухгалтерського та податкового обліку; підготовка фінансової звітності; контроль за рухом грошових коштів; отримання даних про фінансову діяльність компанії з необхідною мірою деталізації в різних аналітичних розрізах. Також дана програма значно полегшує ведення обліку фінансових результатів.

У результаті проведеного дослідження організації обліку фінансових результатів у комп'ютерному середовищі автором було сформульовано наступні висновки:

- з метою формалізації обліку у комп'ютерному середовищі побудовано алгоритм обліку операцій з даними об'єктами;
- з метою пошуку шляхів підвищення ефективності організації обліку та достовірності його даних здійснено порівняльний аналіз ручної та автоматизованої форми обліку;
- здійснено критичний аналіз основних програмних продуктів, які застосовують підприємства України;
- з метою підвищення ефективності організації обліку фінансових результатів у автоматизованих бухгалтерських системах проаналізовано можливості організації аналітичного обліку в основних програмних продуктах.

Таким чином, за останні роки зростаючими темпами розвиваються інформаційні технології бухгалтерського обліку та звітності, які дають можливість швидкого опрацювання первинних документів, узагальнення інформації шляхом формування облікових регістрів та складання форм звітності, в тому числі і такого об'єкту обліку, як кредитні операції.

Швидке оснащення підприємств комп'ютерами створює можливості для складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності за допомогою різноманітних універсальних комплексів ведення бухгалтерського обліку. Вони призначені не тільки для автоматизації обліку фінансових результатів на підприємстві, але і для ведення всього бухгалтерського обліку. З метою формалізації обліку фінансових результатів у комп'ютерному середовищі побудовано алгоритм обліку операцій з даними об'єктами. Здійснено критичний аналіз основних програмних продуктів, які застосовуються на підприємствах України.

Проаналізовано можливості організації аналітичного обліку в основних програмних продуктах з метою підвищення ефективності організації обліку фінансових результатів у автоматизованих бухгалтерських системах.

Висновки за розділом 2

У результаті проведеного дослідження організаційно-методичних аспектів облікового відображення фінансових результатів зроблено наступні висновки:

- 1) Питання фінансового та податкового обліку фінансових результатів займає особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. Суцільне і безпосереднє спостереження за обліком здійснюється за допомогою

документування, що є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Поточний облік операцій забезпечується за допомогою системи рахунків із використанням основного технічного прийому бухгалтерського обліку – подвійного запису.

2) Здійснено аналіз стану фінансового обліку фінансових результатів на підприємствах з надання послуг та запропоновано оцінку практики фінансового обліку проводити на основі моделі формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати та її розкриття у фінансовій звітності в Україні.

3) Наведено методику відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, а саме в: звіті про фінансові результати. Зазначена методика відповідає умовам національної системи фінансового обліку та звітності та сприятиме підвищенню вимог до основних її якісних характеристик.

4) Швидке оснащення підприємств комп'ютерами створює можливості для складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності за допомогою різноманітних універсальних комплексів ведення бухгалтерського обліку. Вони призначені не тільки для автоматизації обліку фінансових результатів на підприємстві, але і для ведення всього бухгалтерського обліку. З метою формалізації обліку фінансових результатів у комп'ютерному середовищі побудовано алгоритм обліку операцій з даними об'єктами. Здійснено критичний аналіз основних програмних продуктів, які застосовуються на підприємствах України;

5) Проаналізовано можливості організації аналітичного обліку в основних програмних продуктах з метою підвищення ефективності організації обліку фінансових результатів у автоматизованих бухгалтерських системах.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів

Аналітична складова інформаційного середовища має на меті забезпечити користувачів даними, які б відповідали їх потребам. Фактичні дані обліку лише відображають стан, абсолютне значення складових фінансових результатів:

прибутку/збитку, нульового результату. Результати аналітичної роботи характеризують ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, його фінансовий стан та забезпечують розуміння процесу одержання вказаних результатів [71, 79]. Тобто, проведення аналітичної роботи спрямоване на визначення фінансового стану підприємства та аналіз етапів формування фінансових результатів для прийняття управлінських рішень. Це визначає основні напрями або види аналізу господарської діяльності: фінансовий та управлінський (рис.3.1).

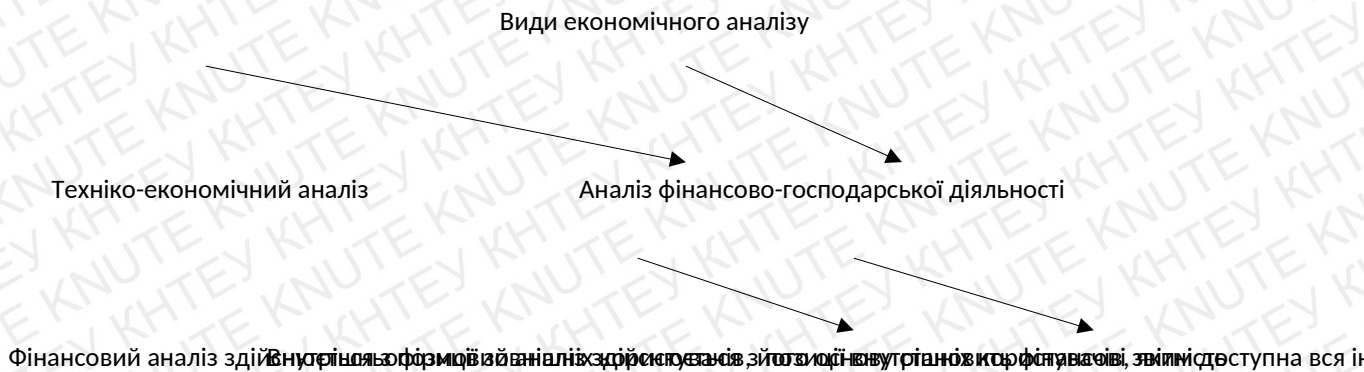


Рис. 3.1. Класифікація економічного аналізу [80]

Реалізація підходів до економічного аналізу забезпечується через виконання ним його функцій: оцінювальної, діагностичної та прогнозної (рис.3.2).

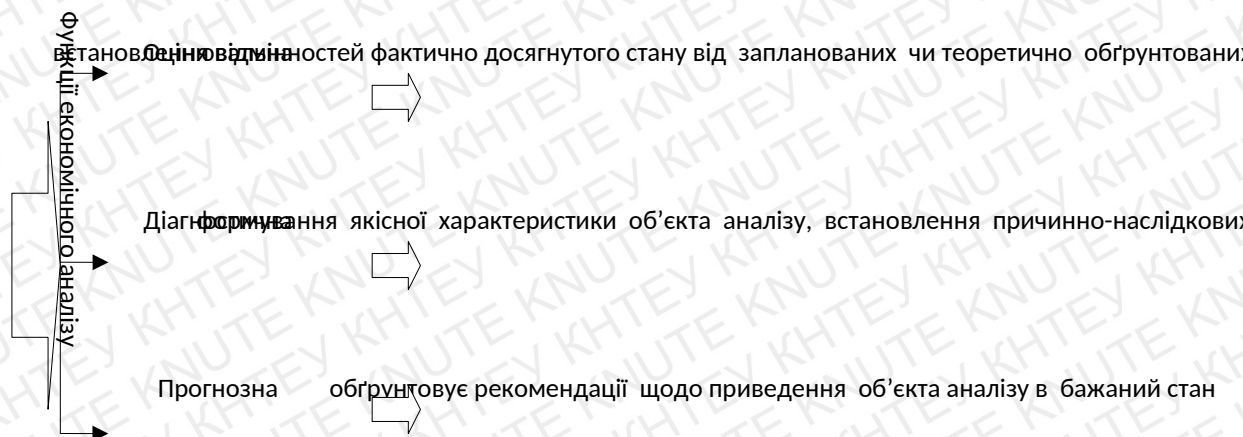


Рис. 3.2. Функції економічного аналізу [80,81]

В сучасних умовах переваги надаються діагностичній та прогностичній функціям економічного аналізу. Тобто, потреби користувачів націлені не просто на характеристику об'єкта аналізу, а на зміну його до відповідного рівня чи прогнозування на майбутнє. Всі визначені функції спрямовані на економічний аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства в умовах застосування сучасних інформаційних технологій ґрунтується на визначенні основних елементів процесу дослідження доходів та витрат. На цій основі формуються взаємопов'язані етапи виконання відповідних аналітичних процедур і розробляються логічно обґрунтовані алгоритми узагальнення та оцінки відповідної інформації з метою прийняття управлінських рішень щодо подальшого розвитку підприємства [4].

Електронну інформаційну систему управління доходами та витратами підприємства побудовано за трьома рівнями обробки економічної інформації.

Перший рівень електронної системи обробки економічної інформації відповідає етапу первинного обліку фінансово-господарських операцій, який є джерелом фактографічної інформації, що застосовується переважно в оперативному аналізі.

Вихідні документи аналітично-контрольної спрямованості, що формуються на першому рівні електронної системи обробки інформації щодо руху доходів і витрат підприємства, складаються відповідно до мети оперативного управління на основі даних первинного обліку, правової та нормативно-довідкової інформації.

Наступний рівень електронної системи обробки інформації відповідає етапу поточного обліку і дозволяє узагальнити облікову фактографічну інформацію, перш за все, за відповідними періодами, застосовуючи методичні прийоми ретроспективного (поточного) аналізу.

Електронні реєстри поточного обліку є основним джерелом поточної облікової інформації щодо операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, зведеної за відповідний період, переважно за місяць.

Найвищий рівень узагальнення облікової інформації у формах фінансової звітності дозволяє здійснити ретроспективний та перспективний аналіз економічного потенціалу підприємства, визначити ефективність фінансово-господарської діяльності, оцінити рух та інтенсивність використання коштів, розміщених в активах підприємства, дати загальну оцінку політиці підприємства щодо управління його доходами та витратами. Саме ця інформація, досліджена протягом тривалого періоду, є основою прогнозування економічного потенціалу підприємства за показниками форм звітності [71].

Формалізація аналітичного процесу в управлінні доходами та витратами підприємства на основі побудови організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів ґрунтується на визначенні:

- мети і завдань;
- суб'єктів і об'єктів дослідження;
- системи показників;
- інформаційного та методичного забезпечення аналізу (табл.3.1) [80, 81].

Організаційно-інформаційна модель аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

1. Мета і завдання аналізу фінансових результатів	
1.1. Мета	1.2 Завдання
Метою фінансового аналізу діяльності підприємства є створення інформаційної бази ефективного управління доходами та витратами підприємства	- Визначення ступеня виконання плану - Аналіз динаміки фінансових результатів - Визначення техніко-технологічних результатів (підвищення технічного і технологічного рівня підприємства в цілому і за окремими напрямками технічного розвитку) - Оцінка управлінських рішень, прийнятих щодо доходів та витрат - Розробка стратегії (визначення напрямків підвищення прибутку підприємства)
2. Об'єкти і суб'єкти аналізу фінансових результатів	
2.1. Об'єкти	2.2. Суб'єкти
- Фінансові результати, доходи, витрати - Обсяги фінансових результатів, доходів та витрат - Чинники, що вплинули на визначення напрямків, видів і обсягів фінансових результатів, доходів та витрат - Функції управління фінансовими результатами, доходами та витратами	- Вищі посадові особи підприємства - Економічні служби підприємства - Зовнішні користувачі інформації
3. Система економічних показників аналізу фінансових результатів	
3.1. Абсолютні вартісні показники	3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
- Абсолютна величина фінансових результатів, доходів та витрат - Абсолютні показники динаміки м	- Відносні показники структури фінансових результатів, доходів та витрат - Відносні показники динаміки фінансових результатів, доходів та витрат - Відносні показники ефективності та інтенсивності процесів
4. Інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів	
4.1. Зовнішня інформація	4.2. Внутрішня інформація
- Правова - Нормативна - Довідкова	- Планова - Фактографічна
Продовження табл. 3.1.	
5. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації	
5.1. Економіко-логічні методи	5.2. Економіко-математичні методи
- Групування - Порівняння	- Економіко-статистичні методи - Економетричні методи

• Розрахунок відносних показників • Деталізація	• Методи оптимальних рішень • Кібернетичні методи
6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу фінансових результатів	
6.1. Узагальнення результатів	6.2. Реалізація результатів
• Систематизація інформації • Розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення результатів діяльності підприємства у майбутньому • Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів	• Оцінка заходів поліпшення результатів діяльності з точки зору найбільшої відповідності стратегії діяльності підприємства • Вибір оптимального варіанту заходів щодо поліпшення результатів діяльності підприємства • Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів • Доведення прийнятого рішення до виконавців • Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень

Метою аналізу фінансових результатів є характеристика одержаного фінансового результату діяльності підприємства та обґрунтування прийняття управлінських рішень щодо підвищення результативності діяльності.

Реалізація завдань аналізу шляхом розрахунку необхідних показників, використовуючи відповідні прийоми і методи аналітичних досліджень, формування висновків, забезпечує досягнення поставленої мети. При цьому вагоме значення надається інформаційним ресурсам для його проведення.

Інформаційну складову організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів доцільно деталізувати за джерелами формування. На першому класифікаційному рівні економічну інформацію згруповано за ознакою середовища, у якому вона утворюється, тобто розподілено на зовнішню та внутрішню.

Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Планова інформація стосовно фінансових результатів формується безпосередньо на підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його

розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних нормативних документів і міститься у фінансових планах, бізнес-планах, інвестиційних проектах, кошторисах.

Основним джерелом фактографічної інформації щодо фінансового стану є бухгалтерський облік.

Отримання, обробка, передача та зберігання інформації щодо фінансових результатів діяльності передбачає застосування системи економічних показників. У наведеній організаційно-інформаційній моделі економічні показники розподілено на дві групи (абсолютні та відносні показники), які відображають рух інформаційних потоків у системі управління. Абсолютним показником прибутковості є сума прибутку. Відносний показник прибутковості – це рівень рентабельності [71, 79].

Але поряд з цим вказаний розподіл економічних показників є деколи умовним, оскільки стосується переважно фактографічної інформації. Нормативні дані містять обидва їх види, а сума відносних показників формує абсолютні.

Важливим елементом організаційно-інформаційної моделі є методичне забезпечення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Методичні прийоми, які включено до моделі, дозволяють здійснити загальний та факторний аналіз динаміки об'єкта дослідження, а також аналіз фінансових коефіцієнтів.

Важливим є проведення аналітичної роботи щодо фінансових результатів на всіх етапах їх формування та обліку окремих складових. Завдяки цьому забезпечується дослідження [80, 81]:

- ✓ зміни показників, складових фінансових результатів;
- ✓ впливу факторів на розмір фінансових результатів;
- ✓ структури доходів і витрат та результативність окремих видів діяльності;
- ✓ одержаних доходів і понесених витрат для забезпечення релевантності даних показників при формуванні фінансових результатів;
- ✓ визначення напрямів покращення значення фінансових результатів;

- ✓ вивчення напрямів розподілу і ефективності використання прибутку.

Проведене дослідження дозволяє узагальнити етапи аналітичної роботи в чотири основні стадії: підготовча, виконання, результативна та перспективна. Кожній стадії відповідатимуть певні етапи проведення аналізу, які в цілому визначатимуть алгоритм організації аналітичного дослідження

Підготовча стадія характеризується усіма організаційними етапами, які необхідні на початку проведення дослідження, тобто відповідь на питання що, хто, як і навіщо буде проведено аналіз. Стадія виконання ґрунтується на проведенні всіх можливих аналітичних процедур з використанням методичного забезпечення. Тут формуються системи показників, моделі взаємозв'язку, досліджується структура та динаміка показника [4].

Оформлення результатів проведеного аналітичного дослідження здійснюється на результативній стадії.

Вона забезпечує виконання інформативної (управлінської) функції економічного аналізу. Завершальною стадією є перспективна, яка дає відповідь на питання навіщо було організоване дане дослідження. Виконання перспективної стадії забезпечується пошуком резервів і перспектив покращення стану досліджуваного явища та контролем за ефективністю запропонованих управлінських рішень [71].

На підставі здійснених досліджень доцільно навести мету, завдання та джерела аналізу фінансових результатів діяльності підприємства в залежності від їх виду (рис.3.3).

Прийняття управлінських рішень; контроль ефективності прийняття рішень; оптимізація факторів впливу на

- прослідкувати динаміку фінансових результатів;
- визначити причини та фактори впливу зміни фінансових результатів;
- визначити структуру доходів і витрат та фінансових результатів;
- дослідження формування фінансових результатів за окремими структурними підрозділами;
- визначення точки беззбиткового виробництва.

Первинні документи, регістри аналітичного і синтетичного обліку, Головна книга, внутрішня, фінансова

Рис. 3.3. Види аналізу фінансових результатів та їх організаційно-інформаційна складова

Таким чином, послідовна реалізація елементів наведеної в організаційно-інформаційній моделі аналізу фінансових результатів діяльності підприємства забезпечує досягнення поставленої мети.

3.2. Методика аналізу фінансових результатів у формах звітності

Дослідження суті і змісту поняття "фінансові результати" показало існування різних трактувань, методів розрахунку прибутку та фінансових результатів. Це дає можливість оцінити ефективність діяльності підприємства, враховуючи визначену мету та потребу. При цьому можливим є використання різних видів прибутку для оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види прибутку для оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання
[205]

Вид прибутку	Формула розрахунку	Призначення
Прибуток, створений суб'єктами господарювання (<i>ПС</i>)	$ПС = ЧД - ВГ$	Для загальної оцінки ефективності підприємницької діяльності
Прибуток, який залишається у розпорядженні господарюючих суб'єктів (<i>ПР</i>)	$ПР = ЧД - ВГ - ПВ$	Для оцінки ефективності їх діяльності власниками
Чистий прибуток, який забезпечує зміну власного капіталу (<i>ЧП</i>)	$ЧП = ЧД - ВГ - ПВ - ВВ$	Для оцінки привабливості господарської діяльності в динаміці

де *ЧД* – чисті доходи незалежно від джерел надходження; *ВГ* – витрати господарської діяльності, які призводять до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань; *ПВ* – витрати, пов'язані з податковою системою і податковою політикою держави, крім податків джерелом покриття яких є доход (виручка); *ВВ* – витрати від розподілу створеного прибутку між власниками (нараховані дивіденди).

Проведення аналізу фінансових результатів, крім організаційної складової містить і методичну. Методичний блок забезпечує проведення процедури аналізу фінансових результатів на підставі методів і процедур, які визначаються

системами аналізу результатів діяльності. Вибір відповідного методу та моделі залежить від напрямку проведення дослідження та інформаційної бази [80].

Аналіз ефективності використання прибутку підприємства здійснюється за допомогою різних типів моделей, що дозволяють структурувати і ідентифікувати взаємозв'язки між основними показниками.

При існуючому положенні найбільш прийнятними для аналізу є описові моделі. При цьому не знімаються проблеми застосування для аналізу ефективності використання прибутку предикативних і нормативних моделей. Описові моделі, або моделі описового характеру, є основними як для оцінки фінансового стану організації. До них відносяться: побудова системи звітних балансів; представлення бухгалтерської звітності в різних аналітичних розрізах; структурний і динамічний аналіз звітності; коефіцієнтний і факторний аналіз; аналітичні записки до звітності [71, 79].

Всі ці моделі засновані на використанні інформації бухгалтерської звітності. Структурний аналіз представляє сукупність методів дослідження структури. Він заснований на представленні бухгалтерської звітності у вигляді відносних величин, що характеризують структуру, тобто частка показників в узагальнюючих підсумкових даних [79]. Динамічний аналіз дозволяє виявити тенденції зміни окремих статей звіту або їх груп, що входять до складу бухгалтерської звітності. Коефіцієнтний аналіз – провідний метод аналізу ефективності використання прибутку підприємства, вживаний різними групами користувачів: менеджерами.

Відтак, визначено п'ять основних систем його проведення:

- ✓ горизонтальний аналіз;
- ✓ вертикальний аналіз;
- ✓ порівняльний аналіз;
- ✓ аналіз коефіцієнтів та аналіз беззбиткового виробництва.

Для кожної системи визначено ряд методів (прийомів) аналізу (рис. 3.4).

Системи аналізу фінансових результатів

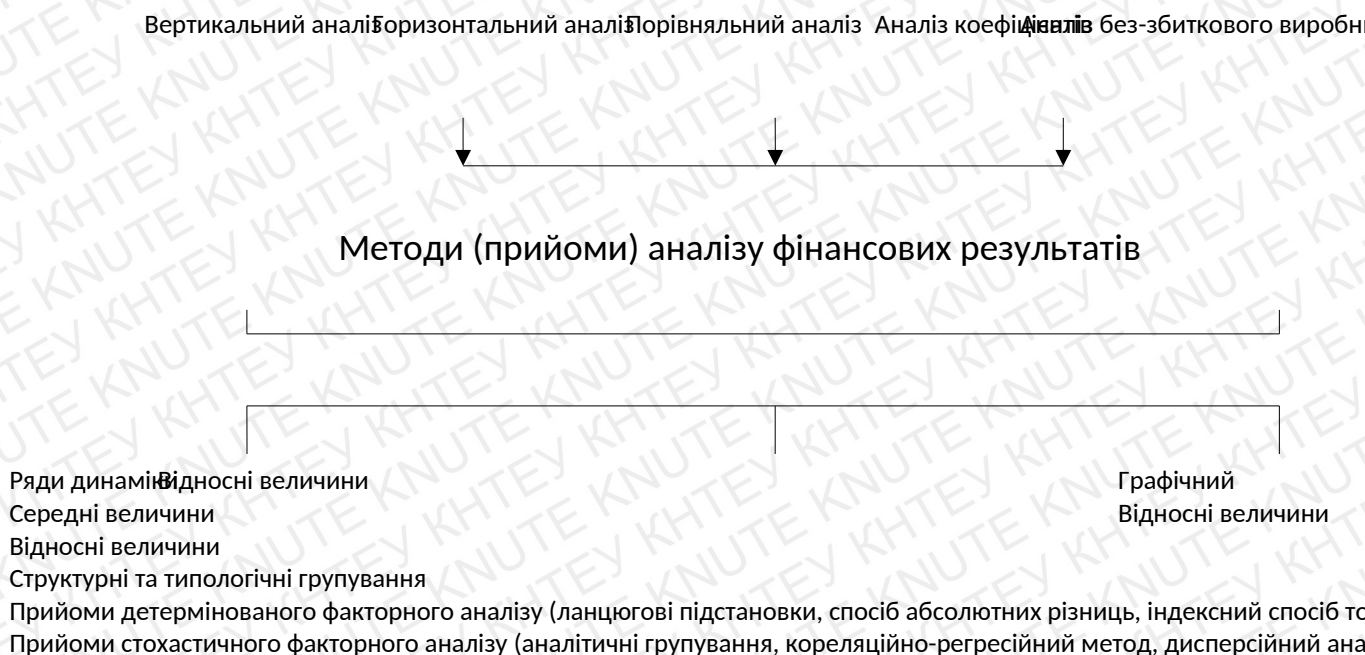


Рис. 3.4. Методичне забезпечення систем аналізу фінансових результатів

Проведення аналізу фінансових результатів Мец В.О. пропонує проводити за такими напрямками, як: 1) загальна оцінка виконання плану прибутку; 2) зміна окремих складових частин прибутку і вплив цієї зміни на загальну суму прибутку; 3) зміна темпів зростання загальної суми прибутку через вплив окремих частин. При цьому аналіз включатиме такі обов'язкові елементи як: “горизонтальний” аналіз фінансових результатів за звітний період; “вертикальний” аналіз показників; “трендовий” аналіз [4].

Першим напрямом проведення аналітичного дослідження є горизонтальний аналіз, який передбачає вивчення зміни показника в часі. Дослідження динаміки зміни фінансових результатів дає можливість аналітику прослідкувати як змінювався досліджуваний показник за певний проміжок часу та які спостерігаються тенденції його зміни. Це необхідно для того, щоб визначити

найбільш результативний період та період невисоких результатів з метою визначення умов досягнення таких результатів.

Другим і третім етапом запропонованого алгоритму є визначення відхилення одержаного фінансового результату та оцінка структури статей форми № 2 "Звіт про фінансові результати", тобто проведення вертикального аналізу.

Порівняння фінансових результатів можливе як у динаміці (в порівнянні з попереднім періодом) так і з підприємствами даної галузі чи середньогалузевими. Визначення відхилень показника чистого прибутку/збитку в динаміці подано в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Порівняння чистого прибутку/збитку досліджуваного підприємства в динаміці за 2013-2017 роки

Роки	Чистий прибуток/ збиток, тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
		базисне	ланцюгове	базисне	ланцюгове
ПП «ВІБ-центр»					
2013	-26608,9	—	—	—	—
2014	-16289,5	10319,4	10319,4	-38,78	-38,78
2015	-16101,3	10507,6	188,2	-39,49	-1,16
2016	540,1	27149,0	16641,4	-102,03	-103,35
2017	544,3	27153,2	4,2	-102,05	0,78

Фінансові результати ПП «ВІБ-центр» мають тенденцію до підвищення: збільшення розміру чистого прибутку або зменшення розміру чистого збитку. Це є позитивним показником фінансово-господарської діяльності підприємства і подальше дослідження повинне встановити причини даних змін.

Застосувавши порівняння чистого прибутку/збитку в динаміці, було встановлено, що в порівнянні з 2013 роком, взятим за базисний період, фінансові результати підприємств щороку підвищувалися.

Застосувавши аналіз, порівнялися статті форми № 2-м "Звіт про фінансові результати", які формують чистий прибуток/збиток, за 2013-2017 роки в у

абсолютному та відносному відхиленні. Результати розрахунку свідчать, що діяльність ПП “ВІБ-центр” у 2013 році була збитковою з розміром непокритого збитку у сумі 26609 тис. грн. Порівнюючи статті формування фінансового результату стає очевидним, що це сталося за рахунок значного зростання операційних витрат та інших операційних витрат при незначному відхиленні решти статей звіту. Співвідношення чистого прибутку та результату від операційної діяльності підприємства наведено на рис.3.5.



Рис. 3.5. Динаміка чистого прибутку та фінансового результату від операційної діяльності

Аналізуючи дані рис. 1.5. можна зробити висновки, що чистий прибуток підприємства і результат від операційної діяльності варіювався, досить різке збільшення відбулося у 2016 році.

За даними ф. № 2-м “Звіт про фінансові результати” ми не можемо визначити структуру чистого прибутку/збитку за окремими видами здійснюваної діяльності підприємства, так як формування чистого прибутку/збитку відбувається послідовним додаванням результатів операційної, фінансової та іншої діяльності. Це можливо зробити або з допомогою додаткових розрахунків

за даними ф. 2-м № “Звіт про фінансові результати”, або за даними Головної книги по рахунку 79 “Фінансові результати” та субрахунках, відкритих до нього.

Методика визначення фінансових результатів передбачає порівняння доходів і витрат від відповідних видів діяльності, на рахунках бухгалтерського обліку та у звітній формі № 2-м “Звіт про фінансові результати”. Відповідно, в межах даної форми можна згрупувати статті доходів і витрат та визначити питому вагу доходів або витрат основної, операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності підприємства. Структуру доходів і витрат визначаємо за три роки в межах досліджуваного діапазону (2015-2017 роки) (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Структура доходів і витрат в ПП “ВІБ-центр”

Статті	2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питом а вага, %
Склад та структура доходів діяльності підприємства						
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	46578,3	99	101 330,4	99	175 072,6	99
Інші операційні доходи	240,4	1	776,1	0,8	768,5	0,8
Інші доходи	-	-	91	0,2	122,1	0,2
Разом доходів	46818,7	100	102197,5	100	175963,2	100
Склад та структура витрат діяльності підприємства						
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	62359,5	99	99 120,2	99	171 592,4	99
Інші операційні витрати	560,5	1	2440,0	0,7	3706,5	0,7
Інші витрати	-	-	-	-	-	-
Податок на прибуток	-	-	114,7	0,3	115,6	0,3
Разом витрат	62917,0	100	101 567,4	100	175414,5	100

ПП “ВІБ-центр” одержує доходи від здійснення основної та іншої операційної діяльності. В 2017 році вони становили 99% та 0,8 % відповідно. Доходи фінансової та іншої діяльності підприємства були одержані в 2015-2017 роках, проте їх частка була незначною, що не мало значного впливу на розмір фінансових результатів.

Структура здійснених підприємством витрат є значно складнішою, так як крім витрат основної та операційної діяльності виникають фінансові та інші витрати. Найбільшу питому вагу як і в доходах займають витрати основної 99 % та операційної 0,7 % діяльності в 2017 році.

Стабільну прибутковість ПП “ВІБ-центр” забезпечують результати основної (2016 та 2017 роки) та операційної (2016 та 2017 роки) діяльностей.

Ефективність діяльності підприємства найкраще характеризується його рентабельністю. Рентабельність є досить складною економічною категорією не тільки з точки зору її трактування, а в більшості випадків через існування різноманітних, а інколи і неоднозначних показників, які використовуються для її оцінки. Це, в свою чергу, призводить до виникнення нових запитань у процесі визначення рентабельності.

Рентабельність – це індикатор, який характеризує ефективність фінансово-економічного механізму та прибутковість діяльності підприємства в умовах жорсткої ринкової конкуренції, а також світової економічної кризи та відображає адекватність системи управління та доцільність управлінських заходів у процесі функціонування підприємства [79].

Постійна оцінка рентабельності відкриє можливості підвищення прибутковості та ефективності функціонування підприємства, що дозволить, при використанні дієвого управлінського механізму, коригувати основні аспекти своєї діяльності і займати більш конкурентні позиції на ринку України у зв’язку з більш рентабельними показниками (табл.3.5., 3.6).

Таблиця 3.5

Коефіцієнти рентабельності формування прибутку

Показник	Формула розрахунк	Характеристика показника
Рентабельність активів	$\frac{ЧП}{\bar{A}}$	Характеризує суму чистого прибутку, одержаного на 1 грн. використаних активів підприємства.
Рентабельність капіталу	$\frac{ЧП}{\bar{K}}$	Характеризує суму чистого прибутку, одержаного на 1 грн. використаного капіталу підприємства.

Продовження табл. 3.5.		
Рентабельність власного капіталу	$\frac{ЧП}{ВК}$	Характеризує суму чистого прибутку, одержаного на 1 грн. використаного власного капіталу підприємства.
Рентабельність залученого капіталу	$\frac{ЧП}{ЗК}$	Характеризує суму чистого прибутку, одержаного на 1 грн. зобов'язань підприємства (залучений капітал).
Коефіцієнт покриття чистого прибутку/збитку залученими ресурсами	$\frac{ЗК}{ЧП}$	Характеризує, яка сума зобов'язань (залученого капіталу) формує 1 грн. чистого прибутку.
Сукупна рентабельність активів	$\frac{СП}{\bar{A}}$	Характеризує загальний сукупний прибуток підприємства, одержаний на 1 грн. середньорічної вартості активів.
Коефіцієнт зміни розміру власного капіталу	$\frac{ІСП}{ВК}$	Характеризує зміну розміру власного капіталу підприємства, внаслідок проведення господарських операцій, а не операцій з власниками
де $\bar{A}$ – середня вартість активів за період, $ЧП$ – чистий прибуток за період, $\bar{K}$ – середня вартість капіталу за період, $\bar{ВК}$ – середня вартість власного капіталу за період, $\bar{ЗК}$ – середня вартість залученого капіталу за період, $СП$ – загальний сукупний прибуток за період, $ІСП$ – інший сукупний прибуток за період.		

Таблиця 3.6

Коефіцієнти рентабельності формування прибутку ПП «ВІБ-центр»

Показники	2013	2014	2015	2016	2017
Рентабельність активів, %	-2,12	-1,49	-0,13	1,83	2,59
Рентабельність капіталу, %	-3,15	-2,67	-2,23	1,02	1,66
Рентабельність власного капіталу, %	-4,93	-1,59	-0,02	2,18	3,31
Рентабельність залученого капіталу, %	-1,84	-0,46	-1,14	1,94	3,48
Коефіцієнт покриття чистого прибутку/збитку залученими ресурсами	-1,93	-1,47	-0,99	5,42	8,71
Сукупна рентабельність активів, %	0,7	0,6	0,2	0,1	0,4
Коефіцієнт зміни розміру власного капіталу	-	-	-	-	0,15

Показники рентабельності ПП “ВІБ-центр” характеризують низьку результативність використання активів та власного капіталу підприємства. Крім того, зростає сума залученого капіталу, який використовується в фінансово-господарській діяльності. Сукупна рентабельність активів 2017 року становить 0,4 %, так як була здійснена переоцінка основних засобів підприємства, що збільшило інший додатковий капітал. Від’ємна сукупна рентабельність 2013 та 2015 років зумовлена уцінкою основних засобів підприємства. Коефіцієнт покриття чистого прибутку/ збитку залученими ресурсами станом на 2017 рік досяг позитивного значення та склав 28,71. Застосування комплексного підходу до аналізу фінансових результатів проведено на прикладі фінансової звітності ПП «ВІБ-центр».

3.3. Факторний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з надання послуг

Поточний (операційний) аналіз проводиться в процесі як здійснення операційної, фінансової, іншої діяльності так і під час виконання окремих господарських процесів чи операцій. Аналіз фінансових результатів діяльності може бути здійсненим в межах оцінки доходів і витрат, які виникають, та визначеного на їх основі розміру прибутку/збитку та в напрямку оцінки формування собівартості (повноти включення витрат виробництва, доцільність їх здійснення, відхилення від виробничих норм і нормативів тощо) та доходу (виручки) від реалізації [71].

Факторний аналіз фінансових результатів основного виду діяльності (від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг) та визначення впливу фізичного обсягу доходу від надання послуг, рівня прибутку, рівня та суми адміністративних витрат, рівня та суми витрат на збут запропоновано в роботі Савицької Г.В. [121]. Аналіз прибутку від надання послуг розраховуватиметься на основі формули:

$$\Pi^H = \frac{ДП(P_{ВП} - P_{AB} - P_{ЗВ})}{100} \quad (3.1)$$

де Π^H – прибуток основної діяльності; $ДП$ – доход від надання послуг; $P_{ВП}$ – рівень валового прибутку; P_{AB} – рівень адміністративних витрат; $P_{ЗВ}$ – рівень збутових витрат.

1. Вплив зміни фізичного обсягу доходу від надання послуг:

$$\Delta\Pi_{ДП}^H = \frac{(ДП_1 - ДП_0) \cdot P_{\Pi_0}^H}{100} \quad (3.2)$$

де $P_{\Pi_0}^H$ – рівень прибутку від надання послуг.

2. Вплив зміни рівня валового прибутку:

$$\Delta\Pi_{ВП}^H = \frac{(P_{ВП1} - P_{ВП0}) \cdot ДП_1}{100} \quad (3.3)$$

3. Вплив зміни рівня адміністративних витрат:

$$\Delta\Pi_{AB}^H = \frac{(P_{AB1} - P_{AB0}) \cdot ДП_1}{100} \quad (3.4)$$

4. Вплив зміни рівня витрат на збут:

$$\Delta\Pi_{ЗВ}^H = \frac{(P_{ЗВ1} - P_{ЗВ0}) \cdot ДП_1}{100} \quad (3.5)$$

Перевагою вказаних методик є можливість інформаційною базою використати форму № 2-м “Звіт про фінансові результати”. Проте вони визначають вплив факторів лише на результати основної діяльності, тоді як підприємство здійснює і іншу операційну, фінансову, інвестиційну діяльність, які також впливають на розмір чистого прибутку/збитку підприємства.

Митрофанов Г.В., Кравченко Г.О., Барабаш Н.С. в своїй праці [80, 81] пропонують чотирифакторну мультиплікативну модель аналізу чистого прибутку підприємства, яка враховує вплив зміни капіталу, оборотності активів, мультиплікатора капіталу та чистої рентабельності фінансово-господарської діяльності підприємства:

$$\Pi = \bar{K} \cdot d_A \cdot M_K \cdot R_{чиста} \quad (3.6)$$

В даній моделі враховано:

– середньорічні залишки капіталу ($\bar{K}$), розраховані за даними, пасиву балансу підприємства;

– оборотність (дохідність) активів (d_A), яка оцінює рівень ефективності використання активів підприємства і обчислюється відношенням доходу (D) до середньорічних залишків активів ($\bar{A}$):

$$d_A = \frac{D}{\bar{A}} \quad (3.7)$$

– мультиплікатор капіталу (M_K), який характеризує здатність власного капіталу створювати активи і є відношенням середньорічних залишків активів ($\bar{A}$) до середньорічних залишків власного капіталу ($\bar{K}$) підприємства:

$$M_K = \frac{\bar{A}}{\bar{K}} \quad (3.8)$$

– чиста рентабельність фінансово-господарської діяльності ($R_{\text{чиста}}$), яка визначається відношенням чистого прибутку (Π) до доходу (D) підприємства:

$$R_{\text{чиста}} = \frac{\Pi}{D} \quad (3.9)$$

В праці Гордополова В. та Гордополової Н. запропоновано мультиплікативну факторну модель, яка враховує показники, пов'язані з ресурсним потенціалом підприємства. Використовуючи її, можна оцінити вплив зміни середніх залишків оборотних активів, оборотності оборотних активів, чистої рентабельності фінансово-господарської діяльності, фондівіддачі, фондозабезпеченості та продуктивності праці працівників на зміну чистого прибутку підприємства:

$$\Pi = \bar{OA} \cdot d_{OA} \cdot R_{\text{чиста}} \cdot \Phi_B \cdot \Phi_3 \div PPP \quad (3.10)$$

де $\bar{OA}$ – середні залишки оборотних активів;

– d_{OA} – оборотність (дохідність) оборотних активів, що характеризує ефективність використання оборотних активів підприємства і обчислюється як відношення доходу (D) до середньорічних залишків активів ($\bar{OA}$);

– $R_{\text{чиста}}$ – чиста рентабельність фінансово-господарської діяльності (у вигляді десяткового дробу), яка визначається відношенням чистого прибутку (Π) до доходу (D) підприємства;

– Φ_v – фондovіддача, яка характеризує обсяг виготовленої продукції (у вартісному виразі) на 1 гривню вартості основних засобів і розраховується як співвідношення обсягу виготовленої продукції ($B\Pi$) до середньорічної вартості основних засобів $\overline{OЗ}$;

– Φ_z – фондозабезпеченість, яка характеризує вартість основних засобів, що в середньому припадає на одного працівника і розраховується як співвідношення середньорічної вартості основних засобів $\overline{OЗ}$ до середньорічної чисельності працівників $\overline{ЧП}$;

– $\Pi\Pi$ – продуктивність праці, яка характеризує обсяг виготовленої продукції (у вартісному виразі), що в середньому припадає на одного працівника і розраховується як співвідношення обсягу виготовленої продукції ($B\Pi$) до середньорічної чисельності працівників $\overline{ЧП}$;

Перевірка відповідності побудованої моделі результативному показнику, визначається:

$$\Pi = \overline{OА} \cdot \frac{D}{OА} \cdot \frac{\Pi}{D} \cdot \frac{B\Pi}{OЗ} \cdot \frac{\overline{OЗ}}{\overline{ЧП}} \cdot \frac{B\Pi}{\overline{ЧП}} \quad (3.11)$$

Характеризуючи дану модель, автори зазначають можливість дослідити вплив показників, що характеризують [121]:

- ✓ економічний потенціал підприємства (середні залишки оборотних активів),
- ✓ ефективність використання ресурсів (фондовіддача та продуктивність праці),
- ✓ ділову активність (оборотність оборотних активів),
- ✓ рентабельність фінансово-господарської діяльності (чиста рентабельність),
- ✓ якісний стан основних засобів (фондозабезпеченість).

Базуючись на традиційному підході до факторного аналізу прибутку/збитку деякі автори пропонують методику розрахунку впливу факторів на прибуток/збиток основної діяльності підприємства наведену в табл. 3.7, використовуючи індексний метод та метод абсолютних різниць.

Таблиця 3.7

Факторний аналіз прибутку/збитку основної діяльності підприємства

Фактор впливу	Формула розрахунку
Загальна зміна прибутку/збитку, в т.ч.	$I_{\Pi} = \frac{K_1(\Pi_1 - C_1 - B_1)}{K_0(\Pi_0 - C_0 - B_0)}$ $\Delta \Pi = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_1) - K_0(\Pi_0 - C_0 - B_0)$
вплив обсягу реалізації	$I_{\Pi_k} = \frac{K_1(\Pi_0 - C_0 - B_0)}{K_0(\Pi_0 - C_0 - B_0)}$ $\Delta \Pi_k = K_1(\Pi_0 - C_0 - B_0) - K_0(\Pi_0 - C_0 - B_0)$
вплив ціни реалізації	$I_{\Pi_{\text{ц}}} = \frac{K_1(\Pi_1 - C_0 - B_0)}{K_1(\Pi_0 - C_0 - B_0)}$ $\Delta \Pi_{\text{ц}} = K_1(\Pi_1 - C_0 - B_0) - K_1(\Pi_0 - C_0 - B_0)$
вплив виробничої собівартості	$I_{\Pi_{\text{с}}} = \frac{K_1(\Pi_1 - C_1 - B_0)}{K_1(\Pi_1 - C_0 - B_0)}$ $\Delta \Pi_{\text{с}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_0) - K_1(\Pi_1 - C_0 - B_0)$
вплив витрат на збут	$I_{\Pi_{\text{вз}}} = \frac{K_1(\Pi_1 - C_1 - B_1)}{K_1(\Pi_1 - C_1 - B_0)}$ $\Delta \Pi_{\text{вз}} = K_1(\Pi_1 - C_1 - B_1) - K_1(\Pi_1 - C_1 - B_0)$
де K_0 і K_1 – обсяг реалізації у базисному і звітному році відповідно, Π_0 і Π_1 – ціна реалізації одиниці у базисному і звітному році, C_0 і C_1 – виробнича собівартість послуги у базисному і звітному році, B_0 і B_1 – витрати на збут у базисному і звітному році, I_{Π} – загальна зміна прибутку (збитку), I_{Π_k} – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни обсягу реалізації, $I_{\Pi_{\text{ц}}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни ціни реалізації, $I_{\Pi_{\text{с}}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни виробничої собівартості, $I_{\Pi_{\text{вз}}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни витрат на збут.	

Факторна адитивна модель утворення результатів операційної діяльності визначається за формулою 3.12:

$$\text{ЧП} = \text{ЧД} + \text{ІОД} + \text{ІД} - \text{Срп} - \text{ІОВ} - \text{ІВ} - \text{ПнП}$$

(3.12)

де ЧП- чистий прибуток; ЧД – чистий дохід; ІОД- інші операційні витрати; ІД – інші доходи; Срп – собівартість реалізованої продукції; ІОВ – інші операційні витрати; ІВ – інші витрати; ПнП – податок на прибуток.

Отже, визначимо вплив факторів на результат підприємства методом ланцюгових підстановок. За звітний період візьмемо 2017 рік, а базовим періодом буде 2016 рік (табл.3.8).

Таблиця 3.8

Аналіз показників, впливу на фінансовий результат ПП «ВІБ - центр»

№	Показник	Роки		Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
		2016	2017		
1	Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	101 330,4	175 072,6	73742,2	72,77
2	Інші операційні доходи, тис.грн.	776,1	768,5	-7,6	-0,98
3	Інші доходи	91	122,1	31,1	34,18
4	Собівартість реалізованих послуг (товарів, робіт)	99 120,2	171 592,4	72472,2	73,12
5	Інші операційні витрати, тис.грн.	2440,0	3706,5	1266,5	51,91
6	Інші витрати	-	-	-	-
7	Податок на прибуток	114,7	115,6	0,9	0,78
8	Чистий прибуток	522,6	548,7	26,1	4,99

$$\text{Чистий прибуток}_0 = 101330,4 + 776,1 + 91 - 99120,2 - 2440,0 - 114,7 = 522,6;$$

$$\text{Чистий прибуток}_0^I = 175072,6 + 776,1 + 91 - 99120,2 - 2440,0 - 114,7 = 74264,8;$$

$$\text{Чистий прибуток}_0^{II} = 175072,6 + 768,5 + 91 - 99120,2 - 2440,0 - 114,7 = 74257,2;$$

$$\text{Чистий прибуток}_0^{III} = 175072,6 + 768,5 + 122,1 - 99120,2 - 2440,0 - 114,7 = 74288,3;$$

$$\text{Чистий прибуток}_0^{IV} = 175072,6 + 768,5 + 122,1 - 171592,4 - 2440,0 - 114,7 = 1816,1;$$

$$\text{Чистий прибуток}_0^V = 175072,6 + 768,5 + 122,1 - 171592,4 - 3706,5 - 114,7 = 549,6;$$

$$\text{Чистий прибуток}_0^{VI} = 175072,6 + 768,5 + 122,1 - 171592,4 - 3706,5 - 114,7 = 549,6;$$

$$\text{Чистий прибуток}_1 = 175072,6 + 768,5 + 122,1 - 171592,4 - 3706,5 - 115,6 = 548,9.$$

Визначимо вплив факторів на чистий прибуток ПП «ВІБ-центр»:

Чистий прибуток ЧД = $175072,6 - 101330,4 = 73742,2$.

Чистий прибуток ІОД = $768,5 - 776,1 = -7,6$.

Чистий прибуток ІД = $122,1 - 91 = 31,1$.

Чистий прибуток Срп = $171592,4 - 99120,2 = 74472,2$.

Чистий прибуток ІОВ = $3706,5 - 2440 = 1266,5$.

Чистий прибуток ІВ = 0.

Чистий прибуток ПнП = $115,6 - 114,7 = 0,9$.

Зробимо перевірку розрахованих даних:

Δ Чистий прибуток = ЧД + ІОД + ІД - Срп - ІОВ - ІВ - ПнП = $73742,2 - 7,6 + 31,1 - 74472,2 - 1266,5 - 0 - 0,9 = 26,1$ тис.грн

Відтак, сукупний вплив факторів на чистий прибуток підприємства склав 26,1 тис. грн. При здійсненні аналізу стало зрозуміло, що основним фактором збільшення результату операційної діяльності є Чистий дохід від реалізації (його вплив склав 73742,2 тис. грн). На зменшення результату впливає собівартість реалізованих послуг (товарів, робіт) та інші операційні витрати. Вплив собівартості реалізованих послуг (товарів, робіт) на результат операційної діяльності склав 71172,2 тис.грн. Вплив інших операційних витрат на результат операційної діяльності склав 1266,5 тис.грн.

Проведений факторний аналіз свідчить про позитивний вплив на фінансовий результат ресурсного забезпечення, ефективності його використання та рентабельність реалізації.

Висновки за розділом 3

Дослідження аналітичних підходів до формування інформації щодо фінансових результатів діяльності на підприємствах дозволяє зробити наступні висновки:

✓ Метою аналізу фінансових результатів є характеристика одержаного фінансового результату діяльності підприємства та обґрунтування прийняття управлінських рішень щодо підвищення результативності діяльності. Реалізація

завдань аналізу шляхом розрахунку необхідних показників, використовуючи відповідні прийоми і методи аналітичних досліджень, формування висновків, забезпечує досягнення поставленої мети. При цьому вагоме значення надається інформаційним ресурсам для його проведення.

✓ Проведення аналізу фінансових результатів, крім організаційної складової містить і методичну. Методичний блок забезпечує проведення процедури аналізу фінансових результатів на підставі методів і процедур, які визначаються системами аналізу результатів діяльності. Відтак, визначено п'ять основних систем його проведення:

- горизонтальний аналіз;
- вертикальний аналіз;
- порівняльний аналіз;
- аналіз коефіцієнтів та аналіз беззбиткового виробництва.

✓ Проведений факторний аналіз свідчить про позитивний вплив на фінансовий результат ресурсного забезпечення, ефективності його використання та рентабельність реалізації.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення актуальної проблеми, яка полягає у розробці рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичної системи обліку фінансових результатів діяльності підприємства. За отриманими результатами сформульовані висновки, які вирішують основні завдання відповідно до поставленої мети:

1. Досліджено генезу формування фінансових результатів та визначено основні класифікаційні ознаки фінансових результатів (за однорідністю (видами) господарських операцій (діяльності) підприємства; за способом (напрямами) використання; за звітним періодом формування показників; за показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку); за класифікацією рахунків фінансових результатів та ін.).

2. Аналізуючи нормативно-правову та спеціальну літературу, яка використовується для правильності формування фінансових результатів, можна сказати, що нормативно-правова база є досить недосконалою та потребує подальшого розгляду та удосконалення з боку законодавчих та виконавчих органів. Спеціальна література навпаки, досить схожа за змістом, тому при використанні її для ведення обліку та вивчення певної інформації можна використовувати майже всю спеціальну літературу. Таким чином, доречно відмітити, що законодавча, спеціальна і періодична література щодо методики формування фінансових результатів в цілому, задовольняє користувачів, але сучасний розвиток ринкових відносин, потребує більш поглибленого дослідження даної проблеми, яка на сьогодні є досить актуальною і залишатиметься такою і надалі.

3. За результатами проведеного аналізу підприємство є фінансово нестійким та потребує визначення нових стратегічних цілей управління при

формуванні активів, оцінці, розміщенні та ефективності використання фінансових ресурсів в сфері послуг.

4. Здійснено аналіз стану фінансового обліку фінансових результатів на підприємствах з надання послуг та запропоновано оцінку практики фінансового обліку проводити на основі моделі формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати та її розкриття у фінансовій звітності в Україні.

5. Наведено методику відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, а саме в: звіті про фінансові результати. Зазначена методика відповідає умовам національної системи фінансового обліку та звітності та сприятиме підвищенню вимог до основних її якісних характеристик.

6. Підвищенню ефективності процесу формування та надання інформації щодо фінансових результатів діяльності сприятиме розроблена постановка завдання автоматизації обліку у частині виконання алгоритму обліку фінансових результатів у комп'ютерному середовищі, що покращить ефективність автоматизації, збільшить оперативність та достовірність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

7. Метою аналізу фінансових результатів є характеристика одержаного фінансового результату діяльності підприємства та обґрунтування прийняття управлінських рішень щодо підвищення результативності діяльності. Реалізація завдань аналізу шляхом розрахунку необхідних показників, використовуючи відповідні прийоми і методи аналітичних досліджень, формування висновків, забезпечує досягнення поставленої мети.

8. Проведення аналізу фінансових результатів, крім організаційної складової містить і методичну. Методичний блок забезпечує проведення процедури аналізу фінансових результатів на підставі методів і процедур, які визначаються системами аналізу результатів діяльності.

В роботі запропоновано удосконалити методичні положення аналізу фінансових результатів шляхом побудови організаційної моделі аналізу, що покращить їх адаптацію до потреб процесу управління на підприємстві.

9. Проведений факторний аналіз свідчить про позитивний вплив на фінансовий результат ресурсного забезпечення, ефективності його використання та рентабельність реалізації.

Розроблені теоретико-методологічні засади обліку та аналізу фінансових результатів та практичні рекомендації дозволять підвищити якість управління, що сприятиме підвищенню рівня прибутковості підприємства загалом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азриліян А.Н. Великий економічний словник / А.Н. Азриліян. – М. : Інститут нової економіки, 2008. – 1472 с.
2. Ануфрієв В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации [Электронный ресурс] / В.Е. Ануфрієв // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 10. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/bux/140627/>.
3. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів) / В.В. Бабіч, С.В. Сагова. – К. : Київ. нац. тор. екон.ун-т, 2006. – 282 с.
4. Базілінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика / О.Я. Базілінська. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 328 с.
5. Безверхий К.В. Международный и украинский опыт бухгалтерского учета в сравнительном аспекте / К.В. Безверхий // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 27 (321). – С. 49–60.
6. Безруких П.З. Бухгалтерський облік / П.З. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палій. – М. : Бухгалтерський облік, 2009. – 784 с.
7. Безручук С.Л. Факторы, влияющие на качество учетной информации / С.Л. Безручук // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 6 (300). – С. 46–52.
8. Білуха М. Методологія бухгалтерського обліку в електронному середовищі / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 50–54.
9. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
10. Блакита Г. В. Особливості складання вітчизняної фінансової звітності відповідно до МСФЗ / Г. В. Блакита, І. О. Гладій, І. М. Вишневський // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 6. – С. 183–187.
11. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента / И.А. Бланк. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 624 с.

- 12.Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. – К. : Ника-центр, 1998. – 928 с.
- 13.Блейк Д. Європейський бухгалтерський облік / Д. Блейк, О.М. Абат: 1997. – 146 с.
- 14.Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський облік: концепція і організація / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.
- 15.Брадул О.М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій : монографія / О.М. Брадул. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 356 с.
- 16.Бригхем Ю.Ф. Финансовый менеджмент : учеб. пособие для вузов по экон. Спец: в 2 т. / Ю.Ф. Бригхем, Л.Гапенски. СПб. : Ун-т экономики и финансов, Гос.ун-т. – ВШЭ. – СПб. : Эконом.шк., 2004. – Т.2. – 668 с.
- 17.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация : монографія / отв. ред. Ф.Ф. Бутинец. – Житомир, 2007. – 448 с.
- 18.Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. пособие для студ. вузов / Ф.Ф. Бутинец, Я.В. Соколов и др. – Житомир : СП Рута, 2002. – 660 с.
- 19.Валуєв Б. Про багаточільовий бухгалтерський облік / Б. Валуєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 3–9.
- 20.Василенко А. Бухгалтерський облік фінансового лізингу / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 74. – С.7–9.
- 21.Василенко А. Податковий облік фінансового лізингу в орендаря / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 82. – С.5–9.
- 22.Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина : учеб. для вузов. – 2-е изд., доп. и пер. – М. : ИКФ Омега. – Л. ; Высш.шк. – 2002. – 528 с.
- 23.Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г. / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К. : Основи, 1999. – 943 с.

- 24.Верига Ю.А. Звітність підприємств / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – К: Центр навчальної літератури, 2008. – 136 с.
- 25.Верига Ю.А. Фінансовий облік : навч. Посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.- К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 438 с.
- 26.Волкова І.А. Фінансовий облік – 1: навч. посіб. для студ. ВНЗ / І.А. Волкова; М-во освіти і науки України. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 228 с.
- 27.Гаврилишин Б.Д. Економічна енциклопедія: в 3 т. / Б.Д. Гаврилишин. – К. : Академія, 2001. – 847 с.
- 28.Гайдуцький П. І. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 72–82.
- 29.Глосарій (тлумачний словник). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.management.com.ua/glossary>
- 30.Глушко Л.В. Особливості обліку доходів підприємства / Л.В. Глушко. - 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.sworld.com.ua/konfer42/81.pdf>
- 31.Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності : зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – 8/9. – С. 43–54.
- 32.Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
- 33.Голов С.Ф. Бухгалтерский облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практ. посібник / С.Ф. Голов С.Ф. та В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
- 34.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. / С.Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 521 с.
- 35.Голов С.Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.

- 36.Голов С.Ф. Фінансовий облік: підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю.Кравченко, Г.А. Ямборко – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
- 37.Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – IV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
- 38.Греченко Ю.А. До питання про визначення показників прибутку (на прикладі сільськогосподарських підприємств) / Ю.А. Греченко // Вісник ХНАУ. Серія “Економіка АПК і природокористування”. – 2009. – № 10. – С. 212-220.
- 39.Гринавцева О.В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації (на прикладі малих металопереробних підприємств України) [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О.В. Гринавцева. – К., 2005. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05govmpu.zip>.
- 40.Губарик О.М. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення / О.М. Губарик, К.О. Макуха. - 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/187.pdf>
- 41.Гуров В.С. Учетно-аналитическое обеспечение как инструмент управления рисками хозяйственной деятельности / В.С. Гуров, С.Г. Чеглакова // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 23 (317). – С. 15–24.
- 42.Данік Н.В. Доходи в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств / Данік Н.В., Довгопол Н.С., // Економічний простір. – 2016. - №38.
- 43.Дем’яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник / М.Я. Дем’яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, та ін.; за ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем’яненка. – К. : ІАЕ УААН, 2003. –555с.
- 44.Добрунік Т.П. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів діяльності торговельних підприємств / Т.П. Добрунік // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2017. – Випуск13. Частина 1. – С. 95-99.

45. Дроздов С.М. Управление внешнеэкономической деятельностью / С.М. Дроздов, А.К. Бондарев – СПб. : Изд-во С-Пб. гос. ун-та экономики и финансов, 2003. – 617 с.
46. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие / К. Друри ; пер. с англ. Н. Д. Эриашвили. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит : Юнити, 1998. – 774 с.
47. Дяченко Н.М. / Визначення фінансового результату діяльності державного університету. – 2017. - №12. – С.715-721
48. Епіфанова І.Ю. Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства / Епіфанова І.Ю.// Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2016. - Випуск 2 (02). – С.160-166.
49. Журавлева Т.А. Раскрытие информации для анализа финансового состояния коммерческих организаций в бухгалтерской (финансовой) отчетности / Т.А. Журавлева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 23 (317). – С. 39–49.
50. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії і практики : підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-е вид. переробл. і доповн. – К. : Знання, 2009. – 424 с .
51. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
52. Залалтдинов М.М. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами сельскохозяйственных организаций в системе интеграции молочного подкомплекса [Електронний ресурс]: дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / М.М. Залалтдинов. – Казань, 2004. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/dissertatsiya-uchetno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-finansovymi-rezultatami-selsko>

53. Ілюхіна Л.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Л.П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014.- Випуск 2 (53). – С.61-64.
54. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11. 1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http : //www.rada.gov.ua/](http://www.rada.gov.ua/).
55. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39–43.
56. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / Я.С. Карп'як. - 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/Kirill/Downloads/VNULPM_2014_794_26.pdf
57. Касьянова Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г.Ю Касьянова, С.Н. Колесников. – М. : Статус-кво, 1999. – 328 с.
58. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
59. Клевець В.Б. Формування фінансових результатів у молокопродуктовому підкомплексі АПК: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.07.02 / В.Б. Клевець. – Житомир, 2004. – 20 с.
60. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет / Н.П. Кондраков, М.Л. Иванова : учеб. пособие. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 368 с.
61. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – [4-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 640 с.
62. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996р. – К: Офіційне видавництво Верховної Ради України, 1996р. – 115с.

63. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print1443727211981799
64. Костенко Ю.О. Шляхи удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.О. Костенко – 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///C:/Users/user/Downloads/piprp_2016_3\(2\)_20.pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/piprp_2016_3(2)_20.pdf)
65. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: монографія / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.
66. Куцик П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі: монографія за заг. ред. проф. Куцика П.О. – Львів: Видавництво Растир-7, 2015.- 312 с.
67. Лебедев О.Т., Основы бухгалтерии / О.Т. Лебедева, А.Р. Коньковская. 2-е изд доп. СПб. : ИД МиМ. 1997. – 224 с.
68. Лебедзевич Я.В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Я.В. Лебедзевич. – К., 2002. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua/ard/2002/02lyvomp.zip>.
69. Лега О.В. Доходи діяльності: облік та відображення у звітності в контексті нормативно-правових змін / О.В. Лега // Інноваційна економіка.-2014.-№6. - с.297-303.
70. Легенчук С.Ф. Управление бухгалтерским документооборотом на предприятии: анализ основных подходов / С.Ф. Легенчук, К.О. Дударева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 1 (247). – С. 43–49.
71. Литвин Б.М. Фінансовий аналіз / Б.М. Литвин, М.В. Стельмах. – К. : Хай-Теук Прес, 2008. – 336 с.
72. Лишиленко О.В. Фінансовий облік : підручник / О.В. Лишиленко. – К : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.
73. Ловінська Л.В. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності:

- монографія / за ред. Л.В. Ловінської. – К. : Акад. фін. управління, 2013. – 293 с.
- 74.Луговой В.А. Учет капитала, ссуд и финансовых результатов / В.А. Луговой. – М.: АО “ИНКОНСАУДИТ”, 1995. – 128 с.
 - 75.Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : Рута, 2005. – 388 с.
 - 76.Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.
 - 77.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/237463/25_IAS18_IFRS_2009_GVT.pdf.
 - 78.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020
 - 79.Мних Є.В. Фінансовий аналіз / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон.ун-т, 2014. – 536с.
 - 80.Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010 . – 412 с.
 - 81.Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, О.В. Олійник, М.М. Шигун та ін.; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 352 с.
 - 82.Москалюк Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / Г.О. Москалюк. – 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5615/1.pdf>
 - 83.Мочерний С.В., Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. Т. 1 / С.В. Мочерного, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.
 - 84.Мюллер Г. Учет : международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Герон, Г. Мисик. – М., 2003. – 235 с.

85. Наказ Міністерства Статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995. № 352.
86. Нападівська Л.В. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві / Л.В. Нападівська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова та ін. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2012. – 394 с.
87. Нападівська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: Монографія. – К.: Київ – КНТЕУ, 2008. – 735 с.
88. Нападівська Л.В. Фінансовий облік / Л.В. Нападівська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова та ін. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.
89. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
90. Невгад Ю.О. Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.О. Невгад. - 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.sworld.com.ua/konferu5/83.pdf>
91. Николаева С.А. Управленческий учет / С.А. Николаева : учеб. пособие. – М.: Ин-т профессиональных бухгалтеров России : ИПБ-БИНФА, 2002. – 176 с.
92. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. ; За ред. М.Ф. Огійчука – 6 вид., перероб. і доповн. К.: Алтера, 2011. – 1042 с.
93. Огійчук М.Ф. Суть прибутку та підходи до методики його визначення / М.Ф. Огійчук, М.І. Беленкова // Економіка АПК. – 1998. – № 6. – С. 31-45.
94. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології / Я. В. Олійник // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 112–118.
95. Осадча, Г. Г. Облік доходів у системі управління підприємством / Г. Г. Осадча, М. В. Пушкарьова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 6. – С. 71-75.

96. Особенности формирования финансового результата деятельности субъектов экономики / В.В. Богатырева, А.В. Вериги, И.А. Позднякова, С.В. Измайлович. – Мн.: “Экоперспектива”, 2005. – 168 с.
97. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, Й.С. Завадський, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
98. Охрамович О. Р. Теоретичні і практичні аспекти формування облікової політики підприємств в сучасних умовах господарювання / О. Р. Охрамович // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 5. – С. 190–194.
99. П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000 р. № 353. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
100. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39 . [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
101. Палій В.Ф. Міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності / В.Ф. Палій. – К. : Інфра-М, 2007. – 512 с.
102. Пальцан В.М. Теоретичні дослідження поняття фінансові результати діяльності підприємства / В.М. Пальцан.-2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20977/2/DSESES_2017_Paltsan_V_M-Teoretychni_doslidzhennia_110-112.pdf
103. Пантелеев В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеев, О.С.Сніжко. – К. : Інформ.-аналіт. Агентство, 2009. – 239 с.
104. Пипко В.А. Настольная книга бухгалтера и аудитора / В.А. Пипко, Л.Н. Булавина. – [2-е изд., доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 592 с.
105. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
106. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.

107. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход»: затв. наказом М-ва фінансів України від 29.11.1999 № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
108. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
109. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : затв. наказом М-ва фінансів України від 28.04.2006 № 415, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
110. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : затв. наказом М-ва фінансів України від 28.05.1999 № 92, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
111. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ М-ва фінансів України від 24.05.95 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
112. Про затвердження типових форм первинного обліку : наказ М-ва статистики України № 352 від 29.12.1995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
113. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
114. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях [Електронний ресурс]: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.В. Прохар. – Київ, 2009. – Режим доступу: <http://disser.org.ua/file20703.html>.

115. Пустовіт Л.О. Словник іншомовних слів: 23000 слів та термінологічних словосполучень / Л.О. Пустовіт, О.І. Скопненко, Г.М. Сюта, Т.В. Цимблюк – К. : Довіра : Рідна мова, 2000. – 1018с.
116. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія / М.С. Пушкар. – Т. : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
117. Пушкар М.С. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
118. Пушкар М.С. Фінансовий облік в системі управління : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба – Т. : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
119. Рета М.В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М.В. Рета, Г.О. Пляка // Вісник НТУ «ХП». – 2015. №25(1134). С.25-34
120. С.О. Олійник. Облік фінансових результатів підприємства / С.О. Олійник. - 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/1347>
121. Савицкая Г.В. Экономический анализ деятельности предприятия: навч. посіб. / Г.В. Савицкая. – К. : Знання, 2004. – 654 с.
122. Свідерський Д.Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації “Київцукор”) [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Д.Є. Свідерський. – К., 2002. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/inode/36189.html>.
123. Словник термінів ринкової економіки / В.І. Науменка– К. : Глобус, 1996. – 288 с.
124. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : фінансовий та внутрішньогосподарський / за ред. В.В. Сопка та О.В. Бойка – К. : Фенікс, 2003. – 468 с.

125. Стасишен М. Проблеми обліку і звітності в Україні / М. Стасишен, О. Ярмолінська // Економіст. – 2011. – № 6. – С. 44–47.
126. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
127. Тесленко Т. І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Тесленко Т. І., Конькова Н. В. // Бізнес-Інформ. – 2013 р. № 4. С. 356-360.
128. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування та звітність : Підручник / Н.М. Ткаченко. – 6-те вид. доповн. і переробл. – К. : – Алтера, 2013. – 982 с.
129. Тредіт В.Є. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств / В.Є. Тредіт. – 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/165.pdf
130. Турова Л.Л. Бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності підприємства / Л.Л. Турова, Д.М. Маринич // Науковий вісник херсонського державного університету. – 2017. Випуск 26. С.131-133.
131. Фальченко О.О. Особливості формування фінансових результатів / О.О. Фальченко О.І. Артеменко // Вісник НТУ «ХП». – 2015. №26(1135). С.154-157.
132. Фиापшев А.Б. Амортизационная политика организаций на современном этапе / А.Б. Фиапшев, Н.М. Фиапшева, Т.В. Бекшоков // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 11 (305). – С. 13–20.
133. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як. – 7-е вид., доповн. і переробл. – Л. : Нац. ун-т «Львівська політехніка»; Інтеллект – Захід, 2008. – 1224 с.
134. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 416 с.

135. Хэндриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета : Пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
136. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 – IV, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
137. Цыганков К.Ю. Российская и американская теории бухгалтерского учета: современное состояние и сравнительный анализ / К.Ю. Цыганков // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 1 (295). – С. 23–33.
138. Чумаченко М. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності відповідно до основних напрямів інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 12–19.
139. Чуніхіна Т.С. Теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку / Т.С. Чуніхіна, Г.С. Давидюк // Вісник мукачівського державного університету. – 2017. - №12. – С.715-721
- Чухно І. С. Теоретичні засади бухгалтерської звітності / І. С. Чухно // Економіка АПК. – 2013. – № 5. – С. 124–130.
140. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2006. – 643 с.
141. Шевчук О.А. Облік витрат підприємства в умовах повної автоматизації / Шевчук О.А. – 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/174.pdf>
142. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії : навч.-практ. посіб. для студ. ВНЗ / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна ; М-во освіти і науки України, Ін-т підприємництва "Стратегія". – К. : Кондор, 2011. – 172 с.
143. Шмиголь Н.М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах / Шмиголь Н.М., д.е.н., професор, Рибалко О.М., к.е.н., доцент, Єременко П.В. – 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/user/Downloads/Vznu_eco_2015_3_16.pdf

144. Энтони Р. Учет; ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 558 с.

ДОДАТКИ

Пояснювальна записка

Таблиця А

Динаміка рентабельності та ділової активності позикових ресурсів ПП «ВІБ-центр»

Найменування показника	2013	2014	2015	2016	2017	Абсолютне відхилення				Відносне відхилення			
						2013 3	2014	2015 5	2016 6	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Коефіцієнт рентабельності	0,7	0,6	0,2	0,1	0,4	-0,1	-0,4	-0,1	0,3	-13,4	-67,2	-33,4	225,3
Коефіцієнт оборотності	5,5	5,7	3,2	3,0	4,1	0,2	-2,5	-0,3	1,2	3,3	-43,5	-8,2	39,6

Короткі висновки

За 2013-2017 роки показники рентабельності та ділової активності позикових ресурсів змінювалися нерівномірно, протягом 2015-2016 років вони зменшувались, що пов'язано зі збільшенням позикових ресурсів, а у 2017 році вони дещо підвищились, на що вплинуло значне зростання чистого прибутку підприємства та доходу (виручки) від реалізації. Показник рентабельності з 2014 по 2015 рр. поступово зменшувався і в підсумку досяг негативного значення 0,1. Дана динаміка характеризує неефективність фінансово-економічного механізму та збитковість діяльності підприємства. Однак, в 2017 році прослідковується вирівнювання наведеного показника, що дає можливість стверджувати про налагодження управлінського механізму та покращення фінансово-господарської діяльності ПП «ВІБ-центр». Що ж до показника ділової активності, то протягом усього періоду дослідження він був далеким від рекомендованих значень, хоча і мав позитивні зрушення. Так, з 2013 по 2014 рр. він збільшився на 3,3%, 2017 р. в порівнянні з попереднім роком також мав позитивні зміни (39,6%). Дана

тенденція відображає забезпеченість кредитними ресурсами, незначну ефективність їх використання та невисоку стійкість економічного зростання підприємства.

Таблиця А.1

Динаміка показників фінансової стійкості ПП «ВІБ-центр»

Показники	2013	2014	2015	2016	2017	Абсолютне відхилення				Відносне відхилення			
						2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
Коефіцієнт автономії	0,69	0,68	0,53	0,54	0,61	-0,01	-0,15	0,01	0,07	-1,96	-22,54	2,39	12,82
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	1,44	1,47	1,90	1,85	1,64	0,03	0,43	-0,04	-0,21	1,99	29,09	-2,34	-11,37
Коефіцієнт фінансової стійкості	2,27	2,13	1,12	1,17	1,56	-0,14	-1,02	0,06	0,39	-6,13	-47,69	5,21	32,83
Коефіцієнт загальної заборгованості	0,31	0,32	0,47	0,46	0,39	0,01	0,15	-0,01	-0,07	4,42	47,96	-2,75	-15,03
Коефіцієнт довгострокового залучення позикового капіталу	0,17	0,10	0,02	0,19	0,12	-0,07	-0,08	0,18	-0,07	-40,43	-82,38	1002,86	-37,82
Коефіцієнт маневрування	0,29	0,19	-0,11	-0,02	0,07	-0,10	-0,30	0,09	0,09	-33,49	-155,21	-81,23	-461,81
Коефіцієнт структури позикового капіталу	0,46	0,24	0,24	0,28	0,21	-0,22	0,00	0,04	-0,07	-48,35	0,85	18,57	-24,20
Коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу	0,44	0,47	0,90	0,85	0,64	0,03	0,43	-0,04	-0,21	6,61	91,24	-4,92	-24,68
Коефіцієнт структури довгострокових вкладень	0,22	0,12	0,16	0,19	0,13	-0,10	0,04	0,03	-0,06	-45,45	33,33	18,75	-32,63
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,49	0,51	0,36	0,54	0,49	0,03	-0,15	0,18	-0,06	5,98	-29,18	48,35	-10,19
Коефіцієнт накопиченої амортизації	0,33	0,33	0,41	0,37	0,43	0,00	0,08	-0,03	0,05	0,92	23,33	-8,35	13,94

Короткі висновки

Протягом 2013-2017 років відбувалось поступове погіршення фінансового стану підприємства. Така ситуація в основному пов'язана зі значним зростанням поточних зобов'язань. Коефіцієнт автономії, що характеризує частку власного капіталу у загальній вартості авансованого капіталу підприємства, знижувався до 2015 року, так як не відбувалось значних змін у власному капіталі, а у 2016 та 2017 роках дещо зріс і склав 0,54 та 0,61 відповідно. Натомість мультиплікатор капіталу, який характеризує здатність власного капіталу утворювати активи значно зріс у 2015 та 2016 роках і склав 1,90 та 1,85 відповідно, у 2017 році мультиплікатор набирає значення 1,64, що значно перевищує рекомендоване. Коефіцієнт фінансової стійкості, що характеризує співвідношення між власним і позиковим капіталом у 2013 році мав високе значення, що пов'язано із невеликою кількістю поточних зобов'язань. До 2017 року даний коефіцієнт змінювався аналогічно попереднім і склав 1,56, що значно нижче рекомендованого значення. Коефіцієнт маневрування показує яка кількість власного капіталу застосовується для фінансування оборотних активів. Так на кінець 2013 року 29% власного капіталу підприємство використовувало на фінансування оборотних активів, що припинилось у 2015 та 2016 роках. Щодо структури довгострокових вкладень то вона не є позитивною, так як у 2017 році лише 13% довгострокових зобов'язань були використані на фінансування необоротних активів. Позитивної оцінки заслуговує динаміка коефіцієнту реальної вартості основних засобів, який лише у 2015 році склав 34%, а у всі інші звітні періоди був в рекомендованих межах, на кінець 2017 року склав 49%, при рекомендованому 50%. Фінансова стійкість підприємства на даний момент знаходиться практично в допустимих межах, подальше нарощення прибутку покращить становище підприємства.

Таблиця А.2

Динаміка показників платоспроможності ПП «ВІБ-центр»

Показники	2013	2014	2015	2016	2017	Абсолютне відхилення				Відносне відхилення			
						2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності, %	10,34	4,12	2,97	3,18	9,39	-6,21	-1,15	0,21	6,20	-60,11	-27,97	7,08	195,10
Коефіцієнт термінової платоспроможності, %	11,59	4,12	2,97	3,18	9,39	-7,46	-1,15	0,21	6,20	-64,41	-27,97	7,08	195,10
Коефіцієнт проміжної платоспроможності, %	88,08	70,94	40,49	45,09	57,08	-17,14	-30,45	4,60	11,99	-19,46	-42,93	11,35	26,60
Коефіцієнт загальної платоспроможності, %	220,42	153,82	84,46	96,74	114,47	-66,59	-69,37	12,28	17,74	-30,21	-45,10	14,54	18,34

Короткі висновки

За 2013-2017 роки показники платоспроможності змінювалися нерівномірно, протягом 2014-2015 років вони зменшувались, що пов'язано зі збільшенням поточних зобов'язань, а у 2016-2017 роках вони дещо підвищились, на що вплинуло зменшення поточних зобов'язань та значне зростання грошових коштів. У 2013 році підприємство мало можливість в будь-який момент відшкодувати 10,34 % поточних зобов'язань. Однак, з 2014 по 2015 рр. показники абсолютної та термінової платоспроможності зменшились до 2,97, що є дуже низьким. У 2016 та 2017 роках показники абсолютної та термінової платоспроможності зросли і досягнули значення 9,39. Коефіцієнт проміжної платоспроможності у 2013 та 2014 роках знаходився в рекомендованих межах 88,08 і 70,94 відповідно. У 2015 році він знизився до 40,49, у 2016 році дещо зріс і становив 45,09, а в 2017 році знову відбулося незначне зростання - 57,08, що менше рекомендованого на 12,92. Що ж до коефіцієнта загальної платоспроможності, то протягом усього періоду дослідження він був далеким від рекомендованих значень, крім 2013 року - 220,42. У 2014 році він зменшився до 153,82, у 2015 році знову знизився до рівня 84,46. У 2016 та 2017 роках відбулося незначне зростання, даний показник становив 96,74 і 114,47 відповідно. Отже, якщо підприємству доведеться терміново розраховуватись за своїми поточними зобов'язаннями, воно не зможе покрити їх за допомогою своїх оборотних активів, не говорячи вже про залишок достатньої кількості оборотних засобів для продовження господарської діяльності. Загалом платоспроможність можна оцінити як доволі достатню.

*Порівняльна характеристика МСБО 18 “Дохід” [182] та П(С)БО 15
“Дохід” [220]*

<i>Критерій</i> <i>1</i>	<i>МСБО 18 “Дохід”</i> <i>2</i>	<i>П(с)БО 15 “Дохід”</i> <i>3</i>
Сфера дії стандарту	Використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: - продаж товарів; - надання послуг; - використання активів підприємства іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди	Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)
Стандарт не поширюється на операції наступного виду:	- договори оренди; - дивіденди, які пов’язані з інвестиціями та обліковуються методом участі в капіталі; - зміни у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов’язань або їх вибуття; - зміни вартості інших поточних активів; - страхову діяльність; - первісне визнання та зміни справедливої вартості біологічних активів, пов’язаних з сільськогосподарською діяльністю; - первісного визнання сільськогосподарської продукції; - видобування корисних копалин	
Визначення поняття “Дохід”	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу	Визначення поняття “дохід” не наводиться, проте відповідно до НП(С)БО 1, доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Не визнаються доходами:	- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; - сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; - надходження, що належать іншим особам	
	–	- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); - сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); - сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; - надходження від первинного

		розміщення цінних паперів - сума балансової вартості валюти.
Класифікація доходів	- доходи від продажу товарів; - доходи від надання послуг; - відсотки, роялті та дивіденди	- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - інші операційні доходи; - фінансові доходи; - інші доходи.
Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів та інших активів	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов: - покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); - сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства; - витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	
Дохід виникає не у випадку:	Якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, в наступних випадках: - у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями; - одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; - відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; - покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення - якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою; - якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість	
Визнання доходу від надання послуг	Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов: - можливості достовірної оцінки доходу; - імовірності надходження економічних вигод від надання послуг; - можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;	

	- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення	
Способи визначення ступеня завершеності робіт	- вивченням виконаної роботи; - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату; - якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг) – якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню	
Визнання деяких доходів	Відсотки визнаються із застосуванням методу ефективної ставки відсотку. Коли несплачені відсотки були нараховані до придбання інвестиції, яка приносить відсотки, відсотки, які отримуються після цього, розподіляються на період до придбання і період після придбання; але тільки частка після придбання визнається як дохід	Проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами
	Роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди	
	Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату	
	—	Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування
Оцінка	- Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню - Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом	

Додаток В

Нормативно-правова база з обліку фінансових результатів діяльності підприємства

№ п/п	Документ	Характеристика
1.	Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV	Цей Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.
2.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV	Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
3.	Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII	Цей Закон визначає правовий статус товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю (далі - товариство), порядок їх створення, діяльності та припинення, права та обов'язки їх учасників. Правовий статус товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю у сферах страхової та інвестиційної діяльності, в галузі виробництва сільськогосподарської продукції, а також в інших сферах діяльності, порядок їх створення, діяльності та припинення регулюються цим Законом з урахуванням особливостей, передбачених спеціальними законами.
4.	Конституція України від 23.06.96р.	Проголошуються права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян в Україні.
5.	Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р.	Наведено методику формування фінансових звітів, які складаються з метою надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень

6.	МСБО 18 «Дохід» від 01.01.1995 р.	Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій. Цей Стандарт окреслює обставини, за яких зазначені критерії будуть дотримані (коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити), а отже, дохід буде визнаний. Він надає також практичне керівництво щодо застосування цих критеріїв.
7.	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 01.01.2005 р.	Метою цього Стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Стандарт призначений для покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності через якийсь час, а також для зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.
8.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73	Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством. В положеннях наведено інформацію щодо формування «Звіту про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), тобто інформації щодо доходів, витрат, фінансових результатів та сукупного доходу.
9.	П(С)БО 15 «Доходи» від 29.11.99 р. № 290	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за

		міжнародними стандартами фінансової звітності).
10.	П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).
11.	П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000 р. № 353	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податок на прибуток підприємства, відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
12.	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39	В положенні встановлено зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма N 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма N 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-мс) та порядок заповнення його статей.
13.	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни в фінансових звітах» від 28.05.1999р. № 137	Цим П(С)БО визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін в фінансовій звітності
14.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. №291	Визначає перелік рахунків та схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку
15.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI	Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, і порядок їх

		адміністрування; платників податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю; а також відповідальність за порушення податкового Законодавства.
16.	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 - IV	Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.

Огляд спеціальної літератури з обліку фінансових результатів діяльності підприємства

№ з/п	Джерело	Характеристика
1	Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация : монографія / отв. ред. Ф.Ф. Бутинец. – Житомир, 2007. – 448 с.	У навчальному посібнику Бутинця Ф.Ф. охоплено проблеми управлінського (внутрішньогосподарського обліку) щодо застосування показників форм фінансової звітності.
2	Глушко Л.В. Особливості обліку доходів підприємства / Л.В. Глушко. - 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.sworld.com.ua/konfer42/81.pdf	У статті розглянуто особливості обліку доходів підприємства; формування та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо доходів підприємств пов'язані з розв'язанням складних питань практичного і теоретичного характеру.
3	Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. - К.: Центр учбової літератури, 2007.- 522с.	У монографії досліджено сучасний стан та напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні в контексті міжнародних тенденцій гармонізації фінансової звітності та сучасних потреб управління бізнесом.
4	Губарик О.М. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення / О.М. Губарик, К.О. Макуха. - 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/14-2016/187.pdf	У статті розкрито сутність фінансового результату та його основних складників. Наведено два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства. Досліджено порядок ведення обліку фінансових результатів відповідно до методологічних вимог. Наведено методи покращення показників фінансових результатів підприємства.
5	Данік Н.В. Доходи в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств / Данік Н.В., Довгопол Н.С., // Економічний простір. – 2016. - №38.	В роботі досліджено сутність доходів та основні проблеми обліково-аналітичного забезпечення підприємств.
6	Добрунік Т.П. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів діяльності торговельних підприємств / Т.П. Добрунік // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2017. – Випуск13. Частина 1. – С. 95-99.	В роботі розглянуто науково-методичні підходи до формування фінансових результатів, визначено сутність фінансових результатів, їх види за класифікаційними ознаками та особливості обліку на торговельних підприємствах. Проведено узагальнення викладеної інформації, надано відповідні рекомендації щодо удосконалення аналітичного обліку доходів та фінансових результатів для підвищення ефективності управління продажами товарів.

7	Дяченко Н.М. / Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом / Дяченко Н.М., Марченко Н.М. // Облік і фінанси АПК. – 2015. - № 1.	В роботі здійснено порівняння застосовуваних методів визначення доходів і витрат при розрахунку.
8	Епіфанова І.Ю. Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства / Епіфанова І.Ю.// Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2016. - Випуск 2 (02). – С.160-166.	Статтю присвячено питанням управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства. Розглянуто теоретичні питання аналізу доходів, витрат, та фінансового результату від операційної діяльності підприємства, фактори, що впливають на хід аналізу. Досліджено іноземний досвід організації процесу управління фінансовим результатом від операційної діяльності
9	Ілюхіна Л.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Л.П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014.- Випуск 2 (53). – С.61-64.	У статті розглянуто проблеми вдосконалення обліку і контролю доходів та витрат роздрібною торгівлю пошуку нових підходів до управління діяльністю торговельних підприємств. Надано рекомендації щодо удосконалення обліку контролю та аналізу реалізації товарів у торговельних підприємствах.
10	Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / Я.С. Карп'як. - 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :file:///C:/Users/Kirill/Downloads/VNULPM_2014_794_26.pdf	В роботі розглянуто принципи нарахування та відповідності доходів і витрат. Досліджено класифікацію доходів і витрат за видами діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство. Визначено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, а також об'єкти облікової політики. Описано використання первинних документів для підтвердження здійснення витрат, відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів, доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів. Запропоновано модель формування фінансових результатів, організацію аналітичного обліку за рахунками відповідно до кожного виду доходів, витрат і фінансових результатів
11	Костенко Ю.О. Шляхи удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.О. Костенко – 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/user/Downloads/pi prp_2016_3(2)_20.pdf	В статті проведено дослідження сутності економічної дефініції «фінансовий результат» і аналіз тенденцій шляхів удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства.
12	Куцик П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А. Управлінський облік операційної діяльності	У монографії висвітлені теоретико-методологічні, методичні та організаційні аспекти управлінського обліку товарних запасів, витрат, доходів і

	підприємств оптової торгівлі: монографія за заг. ред. проф. Куцика П.О. – Львів: Видавництво Растир-7, 2015.- 312 с.	фінансових результатів операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.
13	Лега О.В. Доходи діяльності: облік та відображення у звітності в контексті нормативно-правових змін / О.В. Лега // Інноваційна економіка.-2014.-№6. -с.297-303.	Обґрунтовано ретроспективи змін, яких зазнав План рахунків бухгалтерського обліку активів, в частині класу 7 «Доходи і результати діяльності». Зазначено основні особливості відображення інформації у Звіті про фінансові результати.
14	Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010 . – 412 с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти фінансового аналізу на підприємстві
15	Москалюк Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / Г.О. Москалюк. – 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5615/1.pdf	У статті досліджуються існуючі проблеми формування та обліку фінансових результатів підприємств. Розглянута сутність економічної категорії «фінансові результати діяльності» з урахуванням поглядів провідних науковців. Окреслено вітчизняні підходи та методи формування фінансових результатів, які є зрозумілими та доступними для іноземних партнерів та інвесторів. Зроблений огляд нормативно-правової бази щодо поставлених питань.
16	Нападовська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: Монографія. – К.: Київ – КНТЕУ, 2008. – 735 с.	У монографії розкрито основні підходи до удосконалення теорії бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки, а також узагальнено результати досліджень за останні десятиріччя.
17	Невгад Ю.О. Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.О. Невгад. - 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.sworld.com.ua/konferu5/83.pdf	У статті розглянуто існуючі проблеми формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств. Розкрито сутність поняття «фінансові результати діяльності» як економічної категорії. Окреслено вітчизняні підходи та методи аналізу формування фінансових результатів. Надано пропозиції щодо покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів.
18	Осадча, Г. Г. Облік доходів у системі управління підприємством / Г. Г. Осадча, М. В. Пушкарьова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 6. – С. 71-75.	Розглянуто економічну сутність поняття «дохід» та сутність доходу з точки зору бухгалтерського обліку. Визначено умови визнання доходів і відмінності їх обліку за національними та міжнародними стандартами. Розглянуто підходи до класифікації доходів, зокрема для цілей бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також визначено місце класифікації в системі управління підприємством. Представлено способи розрахунку доходів від операційної та неопераційної діяльності.

19	Пальцан В.М. Теоретичні дослідження поняття фінансові результати діяльності підприємства / В.М. Пальцан. - 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20977/2/DSESES_2017_Paltsan_V_M-Teoretychni_doslidzhennia_110-112.pdf	В роботі досліджено сутність поняття фінансові результати діяльності підприємства
20	Рета М.В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М.В. Рета, Г.О. Пляка // Вісник НТУ «ХП». – 2015. №25(1134). С.25-34	У статті розглянуто актуальні проблеми формування фінансових результатів в сучасних умовах господарювання. Проведено аналіз різних підходів щодо визначення поняття «фінансові результати», а також проаналізовано методики визначення фінансових результатів, які застосовуються в світовій практиці. Досліджено існуючі теоретичні та практичні підходи до класифікації фінансових результатів у зв'язку зведенням нової форми звіту в Україні. Охарактеризовано порядок та метод визначення фінансового результату та надано пропозиції щодо покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів
21	С.О. Олійник. Облік фінансових результатів підприємства / С.О. Олійник. - 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/1347	Статтю присвячено актуальним питанням формування фінансових результатів та проаналізовано різні підходи до класифікації доходів, витрат і фінансових результатів. Досліджено результати підприємства на різних етапах його діяльності залежно від їх форми, напряму використання та зацікавлених осіб. Обґрунтовано, що методика визначення фінансового результату, відповідно до принципів бухгалтерського обліку, є варіативним значенням. Визначено напрямки впливу елементів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства. Окреслені шляхи забезпечення об'єктивності вибору елементів облікової політики.
22	Тесленко Т. І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Тесленко Т. І., Конькова Н. В. // Бізнес-Інформ. – 2013 р. № 4. С. 356-360.	В роботі досліджено класифікацію фінансових результатів. Розглянуто порядок відображення в обліку формування фінансового результату підприємства та надано пропозиції щодо його вдосконалення, зокрема, впровадження субрахунків до рахунку з обліку прибутків і збитків за різними видами діяльності.
23	Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування та звітність : Підручник / Н.М. Ткаченко. – 6-те вид. доповн. і переробл. – К. : – Алтера, 2013. – 982 с.	В посібнику „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України” викладено питання теорії бухгалтерського фінансового обліку, його організації та постановки обліку на підприємствах України. Основну увагу в підручнику приділено вивченню економічного змісту рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів у

		відповідності з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку.
24	Тредіт В.Є. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств / В.Є. Тредіт. – 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/165.pdf	У статті визначено і узагальнено сучасне тлумачення сутності фінансових результатів у нормативно-правових актах та наукових публікаціях. Досліджено особливості сільськогосподарського виробництва, які впливають на процес бухгалтерського обліку фінансових результатів. Запропоновано напрями удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів шляхом запровадження типової форми довідки-розрахунку, що підвищить аналітичність та правильність їх розрахунку у сільськогосподарських підприємствах.
25	Турова Л.Л. Бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності підприємства / Л.Л. Турова, Д.М. Маринич // Науковий вісник херсонського державного університету. – 2017. Випуск 26. С.131-133.	Статтю присвячено розкриттю сутності фінансового результату, а також дослідженню його складників. Детально розглянуто сутність доходів та витрат підприємства. Досліджено особливості відображення фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку. Розглянуто розкриття фінансових результатів у бухгалтерській звітності.
26	Фальченко О.О. Особливості формування фінансових результатів / О.О. Фальченко О.І. Артеменко // Вісник НТУ «ХП». – 2015. №26(1135). С.154-157.	У даній статті розглянуто порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства. Проаналізоване економічне значення прибутку та особливості його впливу на діяльність підприємств. Визначено сутність, роль та особливості процесу формування фінансових результатів як елементу загальної системи управління підприємством та його основні цілі. Звернуто увагу на методи формування Звіту про фінансові результати (форма №2).
27	Фінансовий облік: підручник /Л.В. Нападовська, А.В. Алексеєва, О.А. Бакурова [та ін.]; за заг. ред. Л.В. Нападовської. - К.:КНТЕУ,2013.-700с.	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві
28	Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як. – 7-е вид., доповн. і переробл. – Л. : Нац. ун-т «Львівська політехніка»; Інтелект – Захід, 2008. – 1224 с.	В посібнику розкрито: теоретичні основи бухгалтерського обліку; фінансовий облік, а саме: облік витрат, доходів та фінансових результатів; та бухгалтерський облік окремих видів діяльності.
29	Чуніхіна Т.С. Теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку / Т.С. Чуніхіна, Г.С. Давидюк // Вісник мукачівського	Проаналізовано теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємств відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Виявлено, що особливою проблемою залишається неузгодженість методик визначення та обліку результатів діяльності підприємств, управління і формування фактичних показників в обліково-фінансовій звітності

	державного університету. – 2017. - №12. – С.715-721	відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.
30	Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2006. – 643 с.	В навчальному посібнику “Теорія бухгалтерського обліку” розкриваються основи бухгалтерського обліку фінансових результатів. Висвітлюються теоретичні положення предмета, методу, техніки та організації щодо формування фінансової звітності на підприємствах, питання історії розвитку, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку.
31	Шевчук О.А. Облік витрат підприємства в умовах повної автоматизації / Шевчук О.А. – 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/174.pdf	Проведено дослідження особливостей автоматизації обліку витрат виробництва у автоматизованій системі бухгалтерського обліку «1С: Підприємство 8.2», конфігурація «Бухгалтерія для України».
32	Шмиголь Н.М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах / Шмиголь Н.М., д.е.н., професор, Рибалко О.М., к.е.н., доцент, Єременко П.В. – 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/user/Downloads/Vznu_eco_2015_3_16.pdf	У статті висвітлено головні проблеми та завдання, що стосуються ведення обліку витрат, та запропоновано можливі шляхи їх вирішення та удосконалення. Досліджено значення та суть поняття витрат.

Додаток Г

Додаток 1

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ

суб'єкта малого підприємництва ПП «ВІБ-центр»

КОДИ

1. Баланс
на 31 грудня 2014 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		0,7
Основні засоби:	1010	50,3	55,6
первісна вартість	1011	130,1	131,6
знос	1012	(79,8)	(73,1)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	50,3	56,3
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100		-
у тому числі готова продукція	1103		-
Поточні біологічні активи	1110		-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	150,0	140,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	10,2	5,6
у тому числі з податку на прибуток	1136		-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1560,0	1100,0
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	750,0	630,0
Витрати майбутніх періодів	1170	-	
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	2470,2	1876,1
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	2520,5	1932,4
Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(10345,0)	(12475,2)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(10226,5)	(12593,7)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	4267,3	3456,8
розрахунками з бюджетом	1620	120,7	3,5
у тому числі з податку на прибуток	1621		-
розрахунками зі страхування	1625		1,5

розрахунками з оплати праці	1630		0,0
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	8359,0	11064,3
Усього за розділом III	1695	12747,0	14526,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	2520,5	1932,4

2. Звіт про фінансові результати за 2014 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД

18010
07

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	46 139,3	36780,9
Інші операційні доходи	2120	249,9	150,9
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	46 389,2	36931,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(61 631,4)	(62340,7)
Інші операційні витрати	2180	(1 047,4)	(1200)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(62 678,7)	(63540,7)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	(16 289,5)	(26608,9)
Податок на прибуток	2300	-	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	(16 289,5)	(26608,9)

Керівник

(підпис)

Жевага Г.А.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Жекова А.С.

(ініціали, прізвище)

Додаток 1

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства ПП «ВІБ-центр»

**1. Баланс
на 31 грудня 2015 р.**

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,7	0,7
Основні засоби:	1010	58,5	67,4
первісна вартість	1011	131,6	140,5
знос	1012	(73,1)	(73,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	59,2	68,1
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	-
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	140,5	173,1
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	5,6	2,6
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1100,0	908,5
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	543,2	644,9
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	1960,0	1729,1
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	1932,4	1797,2
Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінецьзвітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(12475,2)	(16761,9)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(12593,7)	(16643,4)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	3456,8	4988,2
розрахунками з бюджетом	1620	3,5	10,5
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	1,5	1,5
розрахунками з оплати праці	1630	0,0	0,0
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	7199,5	13440,4
Усього за розділом III	1695	10661,3	18440,6

IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	1932,4	1797,2

2. Звіт про фінансові результати за 2015 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД

18010
07

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	46578,3	46 139,3
Інші операційні доходи	2120	240,4	249,9
Інші доходи	2240		-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	46818,7	46 389,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(62359,5)	(61 631,4)
Інші операційні витрати	2180	(560,5)	(1 047,4)
Інші витрати	2270		-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(62920)	(62 678,7)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	(16101,3)	(16 289,5)
Податок на прибуток	2300		-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	(16101,3)	(16 289,5)

Керівник

(підпис)

Жевага Г.А.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Жекова А.С.

(ініціали, прізвище)

Додаток 1

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва ПП «ВІБ-центр»

**1. Баланс
на 31 грудня 2016 р.**

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,7	0,7
Основні засоби:	1010	67,4	74,3
первісна вартість	1011	140,5	178,5
знос	1012	(73,1)	(103,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	68,1	75,8
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	45,0
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	173,1	22,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	2,6	1,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	908,5	28 505,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	644,9	2852,6
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	1 729,1	31 426,6
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	1 797,2	31 501,7
Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінецьзвітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(16 761,9)	(15 902,9)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(16 643,4)	(15 784,4)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	4 988,2	612,6
розрахунками з бюджетом	1620	10,5	16,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	1,5	-
розрахунками з оплати праці	1630	0,0	(0,6)
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	13 440,4	46 657,4

Усього за розділом III	1695	18 440,6	47 286,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	1 797,2	31 501,7

2. Звіт про фінансові результати за 2016 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД

18010
07

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	101 330,4	46 139,3
Інші операційні доходи	2120	776,1	249,9
Інші доходи	2240	91,0	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	102 197,5	46 389,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(99 120,2)	(61 631,4)
Інші операційні витрати	2180	(2 440,0)	(1 047,4)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(101 567,4)	(62 678,7)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	637,3	(16 289,5)
Податок на прибуток	2300	114,7	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	522,6	(16101,3)

Керівник

(підпис)

Жевага Г.А.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Жекова А.С.

(ініціали, прізвище)

Додаток 1

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва ПП «ВІБ-центр»

**1. Баланс
на 31 грудня 2017 р.**

Форма № 1-м

Код за
ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,7	-
Основні засоби:	1010	74,3	93,1
первісна вартість	1011	178,5	324,1
знос	1012	(104,2)	(231,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	75,0	93,1
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	45,0	-
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	22,6	233,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	1,3	2,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	28 505,2	19 506,8
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	2 852,6	3 257,0
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	31 426,6	22 999,1
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	31 501,7	23 092,2
Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(15 902,9)	(15 359,2)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(15 784,4)	(15 240,7)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	612,6	1 017,0
розрахунками з бюджетом	1620	16,6	100,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	(0,6)	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-

Інші поточні зобов'язання	1690	46 657,4	37 215,8
Усього за розділом III	1695	47 286,1	38 332,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	31 501,7	23 092,2

2. Звіт про фінансові результати
за 2017 р.

Форма №
2-м
Код за
ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	175 072,6	101 330,4
Інші операційні доходи	2120	768,5	776,1
Інші доходи	2240	122,1	91,0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	175 843,2	102 197,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(171 592,4)	(99 120,2)
Інші операційні витрати	2180	(3 706,5)	(2 440,0)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(175 298,9)	(101 567,4)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	642,27	630,3
Податок на прибуток	2300	115,6	114,7
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	548,7	522,6

Керівник
Головний
бухгалтер

Жевага Г.А.

Жекова А.С.