

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

назва теми

Студента 5 курсу, 4 групи,
спеціальності «Облік та
оподаткування»

Цимбал Марія Ігорівна

_____ *підпис
студента*

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

**Кияшко Ольга
Михайлівна**

_____ *підпис
керівника*

Гарант освітньо-професійної
програми

**Бенько Микола
Миколович**

_____ *підпис
керівника*

Київ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку, контролю і аналізу фінансових результатів.....	7
1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства роздрібної торгівлі.....	7
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі...17	17
1.3. Передумови організації та методики обліку, контролю та аналізу фінансових результатів у ТОВ «ТрейдРоял ЛТД».....	25
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. Облік та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства	38
2.1. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства.....	38
2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства.....	45
2.3. Узагальнення інформації в обліку про фінансові результати діяльності підприємства.....	57
Висновки до розділу 2.....	67
РОЗДІЛ 3. Контроль та аналіз фінансових результатів підприємства...69	69
3.1. Джерела, основні показники і методи контролю та аналізу фінансових результатів.....	69
3.2. Методика контролю фінансових результатів.....	78
3.3. Методика аналізу фінансових результатів у формах звітності.....	83
Висновки до розділу 3.....	93
ВИСНОВКИ	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	101
ДОДАТКИ.....	110

ВСТУП

Актуальність теми. Про актуальність обраної теми дипломної роботи свідчить складний фінансовий стан у всіх галузях економіки і значна кількість збиткових підприємств і організацій. Виходячи з цього, постає необхідність удосконалення системи обліку, аналізу та контролю фінансового результату на торгівельних підприємствах.

В сучасних економічних умовах зростає потреба в достовірній обліковій інформації про діяльність суб'єктів господарської діяльності. Без такої інформації неможливо зробити висновок про ефективність господарської діяльності підприємства, правильність застосування законодавства, своєчасність сплати податків тощо. Об'єктивна інформація про діяльність окремих господарських суб'єктів дає можливість контролювати відповідність діяльності підприємства тим чи іншим правилам, законам і інструкціям, що регламентують його роботу. Саме тому удосконалення обліку фінансових результатів підприємств є актуальною темою сьогодення. Актуальність даного питання ще вагоміша з врахуванням того, що при розробці нормативних документів формування і обліку фінансових результатів далеко не завжди враховують особливості діяльності підприємств. Ринкова трансформація національної економіки відкрила новий етап у розвитку підприємницької діяльності. У зв'язку з цим гостро постала проблема наукового осмислення нових явищ у сфері підприємництва, розуміння їх змісту, природи і сутності, забезпечення такої діяльності цих підприємств на ринку, яка б давала найбільший фінансовий результат. Необхідність формування чітких і єдиних принципів визначення факторів впливу на фінансові результати діяльності підприємства також підтверджує актуальність дослідження за обраною тематикою.

Ступінь дослідженості теми. Проблеми обліку доходів, витрат, формування й відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємств ґрунтовно досліджені в працях таких відомих учених, як: Т.О. Білик, Ф.Ф. Бутинець[7], С.П. Бубенко, О.Д. Гудзінський [19], А. Дудар[21],

Ю.В. Захарова [23], Г.Г. Кірейцев, Н.В. Конькова, О.В. Лишиленко[33], В.Ф. Максимова, Л.В. Нападовська [38], А.В. Растяпін, В.К.Савчук, Р.В. Скасюк, В.В. Сопко, Т.І. Тесленко, Н.М. Ткаченко, О.Е. Ширягіна та інших.

Так, основні напрямки розвитку системи управління фінансовими результатами діяльності торгівельно-виробничої фірми розглядалися у працях Дудар А. [21]. Напрями удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів досліджувалися Лишиленко О.В. [33], Максимовою В.Ф. Питання максимізації прибутку підприємства досліджували Растяпін А.В., Бубенко С.П. Розробці методики аналізу фінансових результатів підприємства присвячена робота Ширягіної О.Е. [72, 73]. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів розглядалися науковцями Тесленко Т.І. та Коньковою Н.В. [63]. Сутність і значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств досліджувалися Скасюк Р.В. [61]. Моделювання тенденцій розвитку прибутку підприємства при реалізації виробничої стратегії здійснювалося Захаровою Ю.В. [23]. Теоретичні аспекти прибутку та принципи відображення його в обліку розкриті у праці Білик Т.О. [3, 4].

Віддаючи належне розробкам вітчизняних і зарубіжних вчених, слід зазначити, що в питаннях обліку фінансових результатів залишається чимало невирішених проблем, які потребують детального дослідження і розробки пропозицій для практичної діяльності.

На основі поставленої мети необхідно виконати такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність фінансових результатів діяльності підприємства роздрібної торгівлі;
- здійснити огляд і аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі;
- дослідити процес організації та методики обліку, контролю та аналізу фінансових результатів;

- розглянути процесобліку та оподаткування фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства;
- здійснити аналіз методика контролю фінансових результатів;
- запропонувати методику аналізу фінансових результатів у формах звітності.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних і практичних основ обліку, контролю та аналізу фінансових результатів підприємства роздрібно́ї торгівлі, та надання практичних рекомендацій щодо їх вдосконалення на ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Об'єкт дослідження це процес обліку, контролю та аналізу фінансових результатів ТОВ «ТрейдРоял ЛТД».

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку, контролю та аналізу фінансових результатів підприємства роздрібно́ї торгівлі.

Методи дослідження. Процес дослідження проводився із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану аналізу і контролю формування показників Звіту про фінансові результати. Вивчаючи обліковий процес формування показників Звіту про фінансові результати, його вдосконалення в умовах функціонування інформаційних систем застосовувалися такі методи, як: групування, узагальнення, традиційні методи економічної статистики. Для виявлення методичних аспектів аналізу та аудиту показників обліку фінансових результатів та відображення їх у звітності застосовувалися такі методи, як: порівняння, співставлень, розробка системи показників, побудова аналітичних таблиць, середніх величин.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності торгівельних підприємства в сучасних умовах господарювання. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та

аналітичності обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності вітчизняних підприємств в умовах сталого розвитку.

Практична цінність результатів дослідження. В магістерській роботі наведені пропозиції щодо удосконалення механізму обліку, аналізу та контролю фінансових результатів для підприємств роздрібної торгівлі.

Публікації. За результатами виконання випускної кваліфікаційної роботи опубліковано 1 статтю: Облік фінансових результатів діяльності торговельних підприємств: проблематика сьогодення // зб. наук. ст. студ. ден. та заоч. форми навчання / відп. ред. _____. – К.: Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2018. – Ч.1. – _____ с. – С. _____ – _____.

Структура та обсяг роботи.

Дана робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, а також списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить ____ сторінок. Робота містить 12 рисунків, 12 таблиць та ____ додатків. Список використаних джерел складається із 81 найменування.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства роздрібної торгівлі

Мета діяльності підприємств роздрібної торгівлі – це отримання позитивного фінансового результату та пошук шляхів його збільшення. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про економічний потенціал його розвитку. В сучасних умовах економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів в бухгалтерському обліку вважається одним із ключових при здійсненні господарської діяльності, так як фінансовий результат є основним підсумковим показником.

Фінансові результати характеризують майже всі аспекти діяльності підприємства: продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції, тощо.

Трактування фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ця категорія залишається в центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а й філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, і містить багато суперечностей та протиріч, що обумовлює актуальність її дослідження.

Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Вивчення нормативно-правової бази України, дає змогу зазначити, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансовий результат».

Зокрема, П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток», що призводить до труднощів визначені сутності, ролі та значення фінансового результату[45].

У ході дослідження проведено аналіз нормативно-правової, наукової та довідкової літератури в розрізі даного питання з метою виявлення особливостей сутності досліджуваного поняття та визначення його місця в системі бухгалтерського обліку. В результаті аналізу виявлено, що між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансовий результат», але ми схилиємося до думки, що можна виділити певні ознаки, за якими згрупуються думки науковців щодо сутності фінансових результатів:

- результат співставлення доходів та витрат підприємства (Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л., Ткаченко Н.М., Опарін В.М., Худолій Л.М. [7, 10, 12, 17]);
- приріст чи зменшення капіталу (Лондар С.Л. і Тимошенко О.В., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л. [22, 38]);
- вираження у формі прибутку або збитку (Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л., Мочерний А.Д., Пушкар М.С., Ткаченко Н.М., Опарін В.М., Худолій Л.М., Чебанова М.С. і Василенко С.С. [7, 22, 35, 62]);
- підсумки (результат) діяльності (Скасюк Р.В., Пушкар М.С. [61]).

Також варто зазначити, що думки багатьох науковців стосовно сутності поняття «фінансовий результат» є тотожними.

Таким чином, ми можемо зробити певні висновки про те, що фінансовий результат трактується, як співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, може бути прибутком або збитком, що, у свою чергу, приводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує якість діяльності підприємства.

Як бачимо, спектр визначень досить широкий, що можна пояснити різними підходами науковців до розуміння даного поняття

Оскільки в даній роботі ми розглядаємо сутність поняття фінансових результатів як об'єкта обліку, то для формулювання повнішого уявлення варто розглянути це поняття з економічної, облікової точки зору.

Підходи вчених у сучасній економічній та обліковій літературі до визначення терміну «фінансовий результат» наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи науковців до визначення сутності фінансових результатів в економічному та обліковому аспектах

Аспект	Автор(джерело)	Сутність поняття «фінансові результати»
Економічний аспект	Вороніна О.О.	Якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результати економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), змін власного капіталу, його окремих складових частин.
	Білик Т.О.	Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності.
	Скалюк Р.В.	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.

Продовження табл. 1.1

Обліковий аспект	Ткаченко Н.М.	Утворюються з доходів діяльності підприємства завирахуванням витрат діяльності
	Гринавцева О.В.	Сума валового доходу від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу.
	Червінська С.Л.	Різниця між майновим станом підприємства на кінець іпочаток звітного періоду.
	Труфіна Ж.С.	Економічна категорія в контексті створення доданоївартості та в аспекті методики визначення результатудіяльності конкретного суб'єкта господарювання, що єоб'єктом обліку і контролю

Аналіз характеристик фінансового результату в економічній та обліковій літературі дозволяє сказати, що фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку. Проте, ми вважаємо не логічним і некоректним ототожнення прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства для цілей облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку. З чого випливає недосконалість наведених визначень.

Можна зробити висновок, що недосконалість наведених визначень спричинена різними факторами, найвагоміші з них - існування різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо), і те, що кожен з дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку.

Наприклад, у трактуванні категорій «прибуток» і «збиток» Прохар Н.В. виділяє кількісну та якісну сторони. Гринавцева О.В. у своїх наукових дослідженнях удосконалила поняття «фінансовий результат» відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Уточненню поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії приділяє увагу Д.Є. Свідерський.

Також, як показали дослідження, науковці розглядають фінансовий результат підприємств окремих галузей. Червінська С.Л. визначає суть економічної категорії «фінансовий результат аграрного підприємства», яким є різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітної періоду, що найповніше характеризує сутність даної категорії.

У дослідженнях, присвячених обліковому відображенню фінансових результатів діяльності, Залатдінов М.М. пропонує уточнити характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів та витрат науковець пропонує використовувати термін «фінансові результати» (обов'язкового множині). При характеристиці прибутку або збитку необхідно використовувати лише термін «кінцевий фінансовий результат» (в однині), так як може виникати або прибуток, або збиток, або «нульовий фінансовий результат».

Вище було розглянуто трактування поняття «фінансові результати» з економічної та облікової точок зору. Як показали дослідження, О.О. Вороніна звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський. Тож на нашу думку, дефініцію «фінансові результати» можна розглядати також зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку.

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Статтею 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 [44].

Щодо трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню також присвячені праці Л.В. Нападовської [38].

В наукових дослідженнях автор розмежовує поняття «фінансовий» та «управлінський» результат. У фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції,

шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії. В управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається повиробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам.

Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому заосновним видом діяльності.

Серед думок зарубіжних вчених у цілому можна виділити три основних трактування фінансового результату.

Фінансовий результат, як стверджував берлінський адвокат Г.В.Симон, -це приріст протягом звітного періоду капіталу (засобів, які вклали власники) підприємства (відповідно збиток визначається як його зменшення).

Друге трактування фінансового результату дає Е. Шмаленбах – професор Кельнського університету. Фінансовий результат – це різниця між доходами і витратами підприємства. Він вбачав, що для визначення фінансового результату – прибутку, слід зосередитись на русі грошових витрат і доходів.

Третє трактування впливає з праць І.Фішера: фінансовий результат є збільшення протягом звітного періоду оцінки активу за рахунок зміни його доходності.

Враховуючи розглянуті вище аспекти трактування сутності фінансових результатів, у бухгалтерському обліку фінансовий результат варто розуміти 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).

Позитивним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Негативне (від'ємне) значення категорії фінансового результату відображається у показнику збитку, який

свідчить про низький рівень або відсутність результативності господарської діяльності, неефективне управління ресурсним, виробничим та економічним потенціалами підприємства, невміле використання наявного капіталу, низьку якість роботи менеджменту підприємства тощо.

Таким чином розмір прибутку чи збитку характеризується фінансовими результатами діяльності підприємства.

Сучасна підприємницька діяльність господарюючих суб'єктів спрямована на одержання прибутку. Саме можливість одержання прибутку та його наявність спонукає їх входити в певну сферу діяльності, а за відсутності прибутку або навіть загрози його відсутності - покинути певний сегмент ринку.

З розвитком економічної теорії поняття прибутку змінювалось, а також змінювались підходи до методології його визначення.

Прибуток - важлива категорія, яка навколо себе акумулює цілу низку різних підходів щодо його визначення. Це, своєю чергою, породжує дискусійність у трактуванні сутності прибутку.

Згідно НП(С)БО 1, прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. А збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійсненні ці витрати [45].

Відповідно до Податкового кодексу України, прибутком вважається сума валових доходів, скоригована відповідним чином для потреб оподаткування.

Тому прибуток як об'єкт оподаткування є умовною величиною, що визначає співвідношення між доходами і витратами за певний період та визначається заданими спеціального податкового обліку. У цьому розумінні прибуток - показник, який характеризує ефективність господарювання, спроможність підприємства відраховувати кошти до бюджету, здійснювати подальшу господарську діяльність.

Для цілей бухгалтерського обліку під прибутком розуміють чистий дохід, який залишається в підприємства після відшкодувань усіх витрат,

пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

Сучасні підходи до трактування сутності категорії «прибуток» стосуються в основному визначення його як частини доходу від реалізації продукції, форми прояву вартості додаткового продукту, який зі сфери виробництва переходить у сферу обміну, де і реалізується.

А.М. Поддєрьогін визначає прибуток як частину додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва. За Й.М. Петровичем, прибуток є основним джерелом збагачення власників підприємства, розширення та модернізації виробництва.

Відповідно до принципів організації бухгалтерського обліку, прибуток, у числі інших (емісійний дохід, внески засновників у статутний капітал, пайові внески), відносять до джерел власних економічних ресурсів підприємства. Джерелом інформації про одержаний прибуток як результат діяльності підприємства, визначає вчений, є перша частина («Фінансові результати») форми №2 фінансової звітності підприємства «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід») за окремий звітний період.

І.М. Бойчик визначає прибуток як частину чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування усіх витрат, пов'язаних із виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

З погляду Г.Г. Кірейцева, прибуток визначається як найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і в кінцевому підсумку свідчить про обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

Прибуток є не лише джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємства, але й джерелом формування бюджетних ресурсів держави. Як кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства,

вінстановить різницю між загальною сумою доходів та витратами на виробництві реалізацію продукції.

О.С. Філімоненков вважає, що прибуток - це грошовий вираз вартостіреалізованого чистого доходу, основну форму грошових накопиченьгосподарюючих суб'єктів. Він характеризує дохідність підприємства відпроведення відповідних заходів, окупленість вкладених витрат і використаного майна в результаті проведення заходів.

Вагомий внесок в дослідження сутності дефініції «прибуток» внесли О.Д. Данілов та Т.В. Паєнко, дослідивши та згрупувавши сучасні теорії прибутку які розглядають його як складову власного капіталу.

Прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але і різноманіттям видів, у яких він виступає. Підзагальним поняттям «прибуток» розуміють всілякі його різновиди.

Враховуючи різноманітні підходи до визначення прибутку, можна виділити такі його основні риси:

- прибуток становить лише частину комплексного доходу підприємця, який він отримує від певного виду діяльності (операційної, фінансової чи інвестиційної);
- прибуток є частиною очікуваного доходу підприємця, який вклав свій капітал в організацію діяльності певного виду (бізнесу) з метою досягнення певного комерційного успіху, але він не є гарантованим доходом підприємця;
- прибуток характеризує не весь доход, отриманий у процесі підприємницької діяльності, а лише ту його частину, яка залишається після відрахування усіх витрат на ведення цієї діяльності, які мали місце;
- прибуток є вартісним показником, вираженим в грошовій формі.

Прибуток на підприємстві виконує оціночну (оцінює ефект господарської діяльності), розподільчу (використовується як інструмент розподілу чистого доходу), та стимулюючу (є інструментом формування різних фондів стимулювання, як власників і робітників, та і самої господарської діяльності) функції.

Отже, прибуток підприємства в умовах ринкової економіки є головною метою підприємницької діяльності та відіграє значиму роль так, як є критерієм ефективності конкретної виробничої діяльності, основним захисним механізмом від загрози банкрутства підприємства, базою економічного розвитку держави. Прибуток виступає головним джерелом задоволення соціальних потреб суспільства та зростання ринкової вартості підприємства, а також основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів для забезпечення розвитку підприємства.

Порядок визнання доходу та витрат регламентується П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» [50, 51].

Узагальнення тлумачення «прибуток» різними авторами дозволило зробити висновок, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати – це зменшення економічних вигід 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).

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» у обліку дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (завинятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Дохід асоціюється з джерелом постійного зростання ресурсів підприємства, є джерелом їхнього подальшого розвитку та поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства[50].

Отже, в бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат підприємства. Отриманий результат характеризує якість діяльності підприємства, форма вираження якого може бути прибуток або збиток. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед кредиторами (особливо перед бюджетом) бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлі

Система бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, упершу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку,

атакожна регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із найважливіших завдань є дослідження нормативно-правової бази обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства. Нами систематизовано нормативно-правові документи, що регламентують правові засади організації, документального оформлення, методик і методологію обліку фінансових результатів та виділили ряд основних питань, які потребують ґрунтовного дослідження з метою виявлення їх впливу на формування інформації в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Питанням нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні та обліку фінансових результатів присвячена значна кількість праць вітчизняних науковців, таких як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Дікань, Є.В. Калюга, Р.О. Костирко, В.Ф. Максимова, В.М. Мурашко, Л.В. Нападовська, А.В. Озеран, В.О. Овсійчук, С.М. Петренко, М.А. Проданчук, В.П. Суйц, Б.Ф. Усач, Т.В. Фоміна, В.О. Шевчук, Н.М. Шульга. Проте подальшого вивчення потребують питання нормативно-правового регулювання обліку.

Сучасне вітчизняне законодавство, що регулює бухгалтерський облік фінансових результатів, представляє собою багаторівневу систему, що знаходиться на стадії активного формування. Залежно від призначення і статусу, нормативні документи доцільно представити у вигляді певної багаторівневої системи. А саме: перший рівень – законодавчий, визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності; другий рівень – нормативний, встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та подання інформації у фінансовій звітності; третій рівень – методичний, документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку фінансових результатів; четвертий рівень – організаційний, документи у вигляді

внутрішніх форм та інструкцій визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства.

Більш детальний огляд нормативної бази здійснено у дод. А

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ухвалений Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [24]. Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і регістри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Також, слід відзначити, що, відповідно до змін до Закону, встановлено перелік підприємств, які складають фінансову та консолідовану звітність за міжнародними стандартами.

Варто зазначити, що на сьогодні Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів повністю виконана, у результаті чого в нашій державі почала функціонувати така законодавча база, яка відповідає як міжнародним, такі українським нормам ведення бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідні підвалини визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також зіставляти ефективність господарювання з метою релевантної оцінки

майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам». Це свідчить про те, щонайменше кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Щодо обліку фінансових результатів, то нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати. А загальні вимоги до розкриття його статей наведено в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [36]. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р., відмінено дію П(С)БО 1–5, що регламентували порядок складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал.

Критична оцінка структури й змісту фінансової звітності, відповідно до П(С)БО 1, свідчить про зміну методики її складання через укрупнення та перегрупування окремих статей звітності, включення до її складу додаткових розділів тощо. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та

включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями. Однак, недоліком ПСБО 1, порівняно з відміненими П(С)БО 1–5, є відсутність у даному стандарті інформації відносно постатейного заповнення форм звітності. Особливо це стосується нових розділів даної форми звітності.

Важливою при визначенні фінансового результату діяльності підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Це Положення (стандарти) визначають методологічні засади формування обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, у П(С)БО наводяться умови визнання, оцінка та класифікація доходів і витрат. Така інформація надає можливість користувачам фінансової звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [48,49].

Далі проведемо зіставлення національного положення бухгалтерського обліку та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку «Дохід». З метою визначення інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, у вітчизняному обліку використовують П(С)БО 15 «Дохід», а за кордоном – МСБО 18 «Дохід». Просте зіставлення основних складових цих стандартів свідчить, що структура МСБО 18 є більш ширшою, ніж П(С)БО 15, а також існують відмінності у змісті цих положень. А саме: в національних стандартах доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Відповідно до МСБО 18 «Дохід», доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій.

Така класифікація є більш обмеженою, порівняно з класифікацією в П(С)БО 15.

Методологічні засади відображення та формування даних профінансові результати у звітності визначає в Україні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності». У міжнародній практиці окремого стандарту немає, проте форми фінансової звітності визначено у МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Під час здійснення оподаткування прибутку, визначення розміру податку на прибуток та відображення його в обліку необхідно користуватися нормами Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 22.12.2011 № 4279-17) та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», в яких надається вся необхідна інформація щодо визначення доходів і витрат із податку на прибуток та порядок відображення її в бухгалтерському й податковому обліку [50].

Проте, принципові суперечності виявлено в класифікації та складі витрат діяльності, відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ та Податкового кодексу України. Перш за все, слід зазначити, що в Податковому кодексі не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними й міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд із цим, у п. 1 ст. 138 Податковим кодексом проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом Податкового кодексу, слід розуміти

що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином п.138.1 Податкового кодексу потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності, витрати іншої операційної діяльності, інші витрати [24, 48, 49].

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011р. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Але недоліком нового плану рахунків є відсутність субрахунків для обліку доходів, витрат і фінансових результатів [25].

З метою кращого розуміння, для чого саме необхідні ті чи інші рахунки в Плані рахунків бухгалтерського обліку, що на них відображується та як вони кореспондуються, призначена Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. № 1204) [25]. В Інструкції подано коротку характеристику кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглянуто їхню структуру і призначення, наведено порядок обліку найбільш типових господарських операцій. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку зазначено, що рахунки класу 7 призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також віднадзвичайних подій; рахунки класу 8 є транзитними і використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду, а рахунки 9 класу застосовуються для відображення витрат операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Недоліком є відсутність характеристики досубрахунків, що не дає можливості деталізації в розрізі видів діяльності.

Інформацію про відображення облікових даних в регістрах дають нам Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. п. 36-43. Відповідно до них, для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходи підприємства [28]. Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку витрат застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1.

Отже, аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО. Також, пропонується доповнити вітчизняні стандарти міжнародними, що не мають аналогів на сьогодні: МСФЗ 1

«Першезастосування МСФЗ», 2 «Платіж на основі акцій», 4 «Страхові контракти», 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 26 «Облік та звітність запрограмами пенсійного забезпечення» і 34 «Проміжна звітність». Тому, з метою наближення до міжнародних стандартів, необхідно розробити відповідні адекватні аналоги.

1.3. Передумови організації та методики обліку, контролю та аналізу фінансових результатів у ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

В сучасних умовах господарювання особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, які є одними з найважливіших складових діяльності підприємств. Також зростає роль контролю в системі управління суб'єктом господарювання, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фінансових результатів. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності користувачами бухгалтерської та не бухгалтерської інформації. Традиційні форми та методи контролю не завжди ефективні і часто не можуть бути використаними для виявлення невикористаних резервів оптимізації витрат, непродуктивних витрат, неефективних шляхів формування доходів та використання прибутку тощо. Аналіз статистичних даних дає підстави стверджувати, що доходи і витрати, які формують фінансовий результат підприємства є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку та контролю, а також в сучасних умовах розвитку ринкового господарства потребують особливої уваги як з боку держави, так і на рівні підприємства. Адже від того, чи правильно здійснюється визначення фінансового результату, залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни та розвиток суб'єкта господарювання.

Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання. Саме тому лише для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення. В своїх дослідженнях ряд науковців описують лише здійснення контролю за етапами господарювання – циклом придбання, виробництва та реалізації; характеризують контроль окремих об'єктів – економного використання виробничих ресурсів, правильності нарахування і сплати податків, захисту та збереження активів підприємства, понесених витрат, отриманих доходів тощо, проте механізму проведення внутрішнього контролю фінансових результатів, які отримало підприємство, ніхто не надає. Це пов'язано з тим, що фінансові результати складний об'єкт, який не може бути проконтрольований окремо від інших. В наукових працях українських вчених внутрішній контроль досліджується у взаємозв'язку з бухгалтерським обліком операцій господарської діяльності окремих галузей [33, 41, 55, 57, 64,] (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Пропозиції науковців в частині удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів

№ з/п	Автор (джерело)	Пропозиції в частині удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів
1	2	3
1.	Проданчук М.А.	– визначено фактори, які впливають на якість інформації фінансової звітності та придатність її для внутрішнього контролю; – запропоновано алгоритм та

		методику здійснення внутрішнього системного контролю результатів операційної діяльності, який складається з двох етапів – документального й аналітичного контролю
2.	Прохар Н.В.	– запропоновано моделі зовнішнього та внутрішнього контролю, що включають три складові елементи: суб'єкти, об'єкти та контрольні дії

Продовження табл. 1.2

1	2	3
	Ломонос-Чанкселіані М.В.	– конкретизовано основні напрями та етапи документальної невіізної перевірки Декларації з податку на прибуток; – запропоновано порядок виправлення самостійно виявлених помилок у Декларації з податку на прибуток, яким слід керуватись з метою уникнення штрафних санкцій та донарахувань з боку контролюючих органів; – запропоновано використовувати план проведення внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємств, який передбачає заплановані види робіт і порядок здійснення аудиторських процедур
	Труфіна Ж.С.	– запропоновано інформаційну модель внутрішньогосподарського контролю в управлінні хлібопекарським підприємством, яка дозволить отримати достатній обсяг інформації про об'єкти управління, оперативно реагувати на негативні відхилення та забезпечить зворотний зв'язок між окремими центрами відповідальності та керівництвом підприємства; – удосконалено форми звітної документації виробничих підрозділів; – запропоновано методику факторного аналізу у внутрішньогосподарському контролі за достатністю відшкодувань втрат, пов'язаних з державним регулюванням цін на соціальні види хліба
	Уткіна Н.В.	– запропоновано порядок тестування системи контролю щодонаявного моніторингу фінансових результатів через призмуактивів, зобов'язань, власного капіталу з метою зниження ймовірності виникнення навмисних та ненавмисних помилок вобліку та звітності, а також своєчасного їх усунення; – запропоновано етапи впровадження методу нульового бюджетування, що є ефективним інструментом контролю фінансових результатів підприємства

Так, в монографії Т.А. Бутинець визначено, що «дієвий контроль можна організувати за умови, що бухгалтерський облік буде постійно

забезпечувати управління оперативною та достовірною інформацією. Для цього організується система аналітичного обліку. Її побудувати можна тільки спільними зусиллями всіх управлінців, які зацікавлені мати оперативну інформацію»[8, с. 415].

Пропозиції та рекомендації щодо удосконалення контролю фінансових результатів, наведені вітчизняними науковцями, передбачають формування системи внутрішнього контролю, яка б забезпечувала зниження ймовірності виникнення помилок в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також своєчасного їх усунення. Зокрема, науковці пропонують удосконалити методику здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів в частині використання моделей контролю, етапів проведення контрольних процедур тощо.

Недостатньо уваги приділено питанням розробки та удосконалення комплексного внутрішнього контролю фінансових результатів, що, вважаємо, пов'язаний з всією господарською діяльністю підприємства. Більшість наукових праць присвячені дослідженням внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності формувань підприємств тощо.

Склад основних елементів формування механізму внутрішнього контролю за використанням прибутку торговельних підприємств запропонувала В. Хачатрян. Питання механізму контролю за формуванням результатів діяльності на підприємстві розглядалися М.В. Дубініною, методики проведення контролю доходів та фінансових результатів за контрактами досліджено В. Павелко.

Проведений аналіз наукової літератури підтверджує актуальність досліджуваної теми. З метою удосконалення організаційно-методичного підходу до внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання виділено проблемні питання, що потребують подальшого дослідження та обґрунтування (рис. 1.1).

Невирішеність проблемних питань у сфері внутрішнього контролю фінансових результатів впливає на організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку господарської діяльності. Це, в свою чергу, призводить до формування недостовірної та неповної інформації для прийняття управлінських рішень.

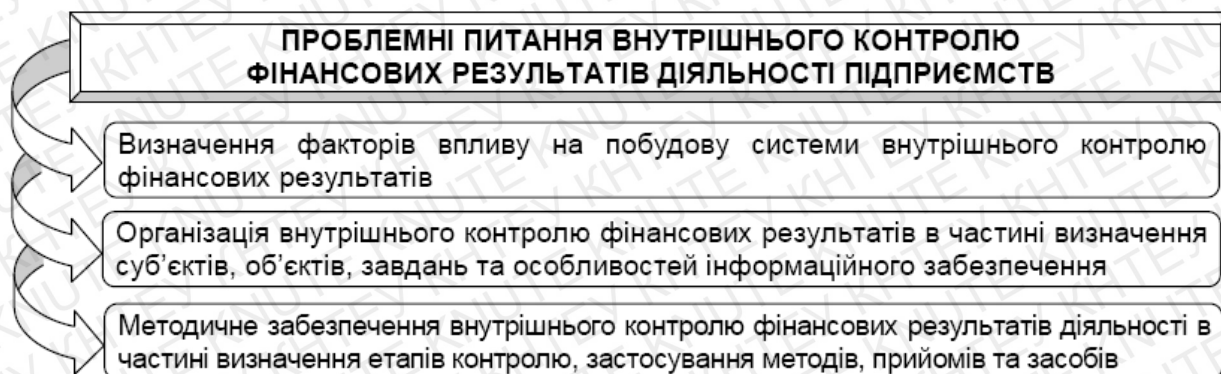


Рис. 1.1 Проблемні питання внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємств

Вважаємо, що важливим етапом вирішення визначених вище проблемних питань є формування механізму внутрішнього контролю фінансових результатів. В наукових дослідженнях Т.А. Бутинець «механізм внутрішнього контролю – це система мотиваційних, ресурсних, правових, управлінських та організаційно-технічних факторів, використання яких забезпечує визнане співробітниками підприємства завершення конкретних дій господарських відносин. Він спрямований на створення умов гарантованого виконання обов'язків кожним менеджером, своєчасної і повної реалізації внутрішніх вимог та забезпечення ефективної діяльності всіх складових в процесі роботи підприємства. Основною корисною його функцією є задоволення інтересів і потреб всіх учасників складних господарських відносин» [8, с. 559].

Тобто механізм внутрішнього контролю забезпечує здійснення господарської діяльності підприємства. Від можливостей правильно налагодженого механізму такої компетентного його використання залежать

умови безперервного функціонування всіх основних господарських процесів суб'єкта господарювання.

Механізм контролю складається з таких елементів, як: суб'єкти, об'єкти, предмет, методи й способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами.

Контроль фінансових результатів охоплює всі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності підприємства. На рис. 1.2 зображено механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства.



Рис. 1.2 Механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів

Запропонований механізм внутрішнього контролю фінансових результатів передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю. На етапі попереднього контролю здійснюється ряд контрольних процедур, що «стосуються операцій, які лише мають відбутися». Тобто визначаються основні вимоги і положення щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів, які передбачені нормативно-правовими і внутрішніми (положення про облікову політику, установчі документи) документами підприємства.

Поточний контроль – це фактичний контроль, який стосується дій і операцій у ході їх виконання з метою встановлення, чи правильно вони проходять і відповідають встановленим визначенням. Він є свого роду системою вчасного попередження негативних наслідків і негайно повідомляє про загрози, які стосуються порушення правил, марнотратства, фальсифікації.

Даний вид контролю запропоновано проводити за двома напрямками – контроль витрат і контроль доходів. Ці напрямки були обрані тому, що це основні складові механізму розрахунку фінансових результатів і саме їх величина та структура впливають на його розмір. Здійснюючи контроль за ними, підприємство може оптимізувати їх величину, порівняти їх між собою та визначити ефективність, економічність та доцільність здійснення тієї чи іншої операції. Суть такого виду контролю полягає в тому, що одночасно контролюються отримані доходи та понесені для їх отримання витрати, і, тим самим, визначається якість отриманих результатів господарювання.

Наступний контроль має обмежену ефективність у порівнянні з попереднім і поточним контролем, а, отже, не може активно впливати на діяльність, яка перед цим здійснювалась неправильно.

В даному випадку запропонований механізм контролю передбачає на етапі наступного контролю здійснення перевірки правильності розподілу та використання фінансового результату підприємства. Це в значній мірі залежить також від якості проведення контрольних процедур на попередніх стадіях контролю підприємства.

Тобто на нашу думку доручення після контролю не повинні обмежуватися рекомендаціями про причини і негативні наслідки конкретних операцій або також забезпечувати пропозицію питань, які попереджують їх здійснення в майбутньому. Тому основою наступного контролю фінансових результатів є визначення наскільки доцільно за конкретних умов здійснювати ту чи іншу операцію, який ефект вона принесе, чи розумно нести витрати на її здійснення порівняно з отриманими доходами чи іншими ефектами.

Важливо зазначити, що протягом всього контрольного процесу однією з основ ефективності функціонування механізму контролю є визначення суб'єктів, завдань, джерел інформаційного забезпечення контролю, а також застосування відповідних методичних засобів та прийомів контрольних процедур. Адже внутрішній контроль повинен забезпечувати уникнення фінансових втрат, пов'язаних з штрафами, санкціями у зв'язку з неправильним обчисленням та невчасним перерахуванням платежів до бюджету та інших позабюджетні фонди.

Отже, ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. На підставі цього в роботі розглянуто пропозиції та рекомендації щодо внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності. Аналіз наукової літератури дав змогу виділити проблемні питання, які потребують подальшого ґрунтовного вивчення з метою удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів господарської діяльності підприємств.

Проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства передбачає використання певної методики як сукупності правил, прийомів і методів вивчення та опрацювання фінансової інформації.

Основні методи аналізу об'єкта дослідження – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на

горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз. Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми.

Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень.

Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують CVP-аналіз і концепцію фінансового важеля.

Провівши аналіз навчально-методичної літератури (дод.Б), у частині питання аналітичної оцінки фінансових результатів виявили, що зазвичай учені аналіз цього об'єкта дослідження здійснюють за такими напрямками:

- оцінка рівня, динаміки й структури фінансових результатів та показників, що їх формують, тобто доходів і витрат;
- аналіз фінансового результату від операційної діяльності як основної діяльності підприємства;
- визначення впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарювання;
- аналіз показників рентабельності.

Доходи та витрати – економічні категорії, рівень яких визначає величину прибутку й рентабельності підприємства. Доходи та витрати визначають згідно з П(С)БО та відображаються у Звіті про фінансові результати в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження й сплати грошей.

Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу. Прибуток може відрізнитися від реальної величини грошових коштів на величину несплаченої дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань і т. ін. У зв'язку з цим у фінансовій звітності

може бути завищена величина прибутку й, відповідно, оцінка рентабельності буде висока, але підприємство при цьому може відчувати гострий дефіцит грошових коштів. І навпаки, величина прибутку може бути незначною, а фінансовий стан – цілком стійким. Крім того, на практиці більшість вітчизняних підприємств використовують схеми «оптимізації оподаткування», що призводить до спотворення прибутку з метою зниження бази оподаткування. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв'язку з оцінкою грошових потоків підприємства.

Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність діяльності підприємства, а й відносну. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності. Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності, виділимо три групи показників рентабельності (див. рис.1.3):

1. Рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення величини прибутку до середньорічної величини майна чи власного капіталу. Потрібно зауважити, що з появою Розділу II «Сукупний дохід» Форми № 2, доречно при розрахунку вищезазначених коефіцієнтів у знаменнику використовувати не чистий фінансовий результат (р. 2350), а сукупний дохід (р. 2465).

2. Рентабельність продажів (визначає ефективність продажу продукції з погляду отриманого прибутку – валового, операційного або чистого).

3. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак, замість прибутку, у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів. У обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують цю методику. Доцільно впроваджувати цю методику й у

вітчизняну практику, адже реальні можливості торговельного підприємства, у підсумку, визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу розрахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами.

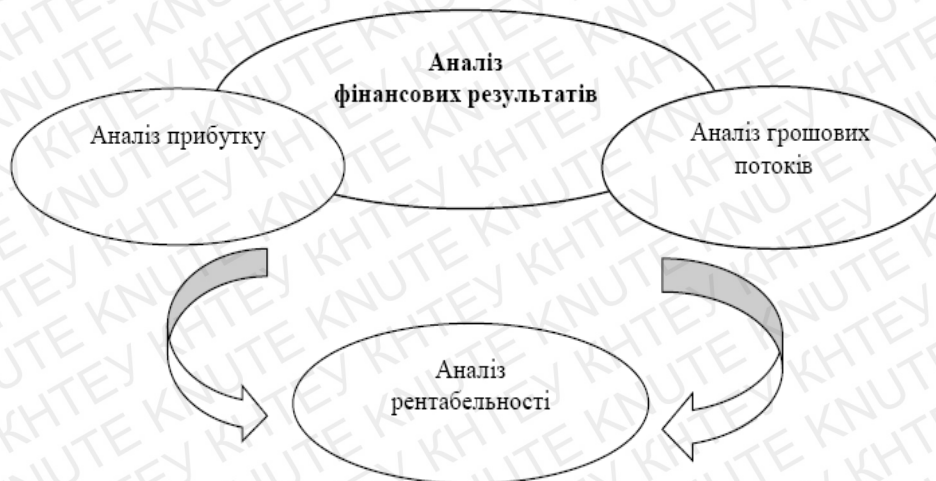


Рис. 1.3. Напрями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Отже, дослідивши методика аналізу фінансових результатів діяльності підприємств, можна стверджувати, що кожен науковець має своє бачення та обґрунтування послідовності здійснення аналітичної оцінки об'єкта дослідження.

Вважаємо, що аналіз фінансових результатів не може бути обмежений виключно аналізом прибутку або аналізом чистого грошового потоку. Кожен із цих показників дає інформацію про фінансовий стан підприємства в певному розрізі й лише комплексний розгляд обох індикаторів уможливить отримання найбільш повного уявлення про поточний стан і подальші можливості підприємства.

Висновок до розділу 1

1. В бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат підприємства. Отриманий результат характеризує якість діяльності підприємства, форма вираження якого може бути прибуток або збиток. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед кредиторами (особливо перед бюджетом) бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

2. Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО. Також, пропонується доповнити вітчизняні стандарти міжнародними, що не мають аналогів на сьогодні: МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», 2 «Платіж на основі акцій», 4 «Страхові контракти», 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» і 34 «Проміжна звітність». Тому, з метою наближення до міжнародних стандартів, необхідно розробити відповідні адекватні аналоги.

3. Ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. На підставі цього в статті розглянуто пропозиції та рекомендації щодо внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності, наведені в наукових дослідженнях вітчизняних та російських вчених. Аналіз наукової літератури дав змогу виділити проблемні питання, які потребують подальшого ґрунтовного вивчення з метою удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів господарської

діяльності підприємств. Також розглянувши різні підходи до методик аналізу фінансових результатів діяльності підприємств, можна стверджувати, що кожен науковець має своє бачення та обґрунтування послідовності здійснення аналітичної оцінки об'єкта дослідження. Вважаємо, що аналіз фінансових результатів не може бути обмежений виключно аналізом прибутку або аналізом чистого грошового потоку. Кожен із цих показників дає інформацію про фінансовий стан підприємства в певному розрізі й лише комплексний розгляд обох індикаторів уможливить отримання найбільш повного уявлення про поточний стан і подальші можливості підприємства.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.

Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у фінансовій та податковій звітності. Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку. Водночас суб'єкти підприємницької діяльності України на основі власної методики нагромаджують інформацію щодо обсягу доходів, витрат і використовують її при розрахунку показника об'єкта оподаткування і суми податку на прибуток, яка перераховується до державного бюджету. Це свідчить про те, що існує певне роздвоєння загальної методики щодо визначення фінансового результату підприємницької діяльності.

Йдеться про обґрунтування облікової процедури щодо формування результатів діяльності, механізм їх розкриття у фінансовій звітності з подальшим переходом до показників податкової звітності, забезпечення інформаційної бази визначення суми податку на прибуток. Втім,

відсутність системного підходу до організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку як джерела податкових розрахунків і податкової звітності відповідно до напрямів гармонізації і стандартизації обліку на досліджуваному підприємстві, не відповідає потребам ефективного управління фінансово-господарською діяльністю.

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

На основі дослідження відомих вітчизняних наукових підходів до визначення і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності, а також економічних, законодавчих і нормативних інформаційних джерел узагальнено і систематизовано концептуальні основи, якісні характеристики, принципи, обмеження, припущення визнання доходів та витрат і визначення фінансових результатів.

Організаційно-методологічні підходи щодо обліку витрат, доходів і результатів діяльності сконцентровано увагу на дослідженні методологічних засад визнання і обліку доходів згідно з вимогами П(С)БО 15 «Дохід» і витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати», проаналізовано існуючі недоліки і обґрунтовано напрямки удосконалення методики і організації бухгалтерського обліку результатів діяльності ТОВ «ТрейдРоял ЛТД».

Система бухгалтерського обліку торговельного підприємства повинна не лише забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й передбачити можливість трансформації звітності вітчизняних підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або, як мінімум, її зіставлення з показниками, отриманими на основі цих стандартів.

Одним з аспектів проблеми організації обліку фінансових результатів є

класифікація доходів і витрат. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи [50]. Також в стандарті вказано, що склад доходів, віднесених до відповідної групи, встановлено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Втім, необхідно наголосити, що, згідно з положенням, доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Це означає, що встановлена П (С) БО 15 «Дохід» і П (С) БО 3 «Звіт про фінансові результати» класифікація доходів за групами не збігається, саме тому ми пропонуємо уточнену класифікацію доходів. Запропонована класифікація доходу за джерелами отримання збігається з підходами визнання доходу згідно з П (С) БО 15 «Дохід» і відповідає економічній сутності господарських операцій і класифікації доходів за групами, зокрема:

1. Дохід, отриманий внаслідок продажу активів;
2. Дохід отриманий внаслідок використання активів іншими сторонами – дохід від участі в капіталі і дохід, отриманий внаслідок інвестиційної діяльності;
3. Інші доходи, які отримані внаслідок певних подій і не пов'язані з господарською діяльністю [48].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Критичний аналіз сукупності методичних засад щодо класифікації витрат засвідчив, що впродовж останніх років склався класичний підхід до їх застосування. Однак організація і методика обліку потребує вдосконалення за окремими напрямками, зокрема: необхідність уточнення

підходів щодо віднесення витрат доконкретної їх складової, уточнення і конкретизація методичних засад класифікації та обліку витрат звітного періоду, забезпечення витрат наступних періодів, витрат майбутніх періодів і зменшення доходу та власного капіталу.

При дослідженні впливу методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат доведено, що облікова політика сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства. Наприклад, вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів змінює фінансовий стан, що відображений в балансі чи узвіті про фінансові результати.

Важливе місце займає вирішення проблем доцільності регулювання облікової політики як на рівні держави, так і на рівні фахових організацій, з врахуванням міжнародного досвіду. Проблема, пов'язана з регулюванням облікової політики і достовірним відображенням інформації про фінансово-майновий стан, охоплює організаційні і методологічні аспекти.

Дослідження чинної практики формування облікової політики свідчать про те, що на підприємствах існують недоліки щодо розмежування організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики, немає єдиних підходів щодо вибору змісту облікової політики. Тому необхідно чітко розмежувати питання організації обліку, зміст облікової політики і застосування облікових оцінок.

Внаслідок проведеного аналізу користувачі фінансової звітності торговельного підприємства ТОВ «ТрейдРоял ЛДТ» не мають повного обсягу інформації щодо фінансово-майнового становища, а застосування різних методів облікової політики призводить до отримання різних результатів.

Нами запропоновано методологічні засади відображення інформації про результати діяльності у фінансовій звітності. На основі проведеного дослідження змісту звіту про фінансові результати як основного джерела інформації про результати діяльності суб'єктів підприємницької діяльності

ми дійшли висновку, що форма звітності, не може надати користувачам повного обсягу інформації без здійснення певного коригування показників.

Одним із аспектів проблеми щодо представлення інформації в фінансовій звітності є формати, за якими складається звітність. Визначено, що у світовій практиці звіт про прибутки і збитки може мати два формати: представлення витрат за їх суттю та за призначенням (функціями). В Україні підприємства становлять звіт про фінансові результати, використовуючи другий метод – витрати за функціями, додатково розкриваючи їх суть, а перший варіант використовують суб'єкти малого підприємництва. Завдяки аналізу теоретичних аспектів формування структури і змісту звіту про фінансові результати вивчення міжнародної та вітчизняної практикою складання, систематизації вимог до порядку розміщення і згрупування показників запропоновано уточнений зміст показників першого розділу звіту про фінансові результати. Відповідно до джерел отримання доходу адаптовано методику розкриття інформації про фінансові результати на рахунках бухгалтерського обліку і у звіті про фінансові результати. Рекомендується більш чітко розмежувати визнання доходів внаслідок інвестиційної діяльності і витрат, зумовлених фінансовою діяльністю, що дасть змогу охарактеризувати доцільність операцій від іншої звичайної діяльності.

Методика узгодження фінансових результатів підприємницької діяльності є складним обліковим процесом, який повинен забезпечити комплексний підхід, здійснюваний у чіткій послідовності і охоплює такі основні напрями: визначення і відображення в фінансовій звітності результату підприємницької діяльності; а в податковій звітності – прибутку до оподаткування; розкриття інформації про причини і суми розбіжностей між показниками прибутку (збитку) у фінансовій і податковій звітності. Доведено, що всі складові визначення і узгодження фінансових результатів тісно пов'язані між собою, оскільки базуються на основі показників бухгалтерського обліку.

Істотним питанням організації обліку фінансових результатів є визнання витрат з податку на прибуток. Основна проблема полягає в тому, що поділ суми витрат з податком на прибуток на частини та їх зіставлення з відповідним звітним періодом. В економічній літературі питання щодо узгодження витрат з податку на прибуток, відтермінованих податкових активів і зобов'язань недостатньо розкриті. Тому недостатня теоретична обґрунтованість і складність реалізації методики розподілу витрат з податку на прибуток на практиці викликає сумнів щодо доцільності процедури розподілу як такої. При визначенні фінансового результату торговельного підприємства необхідно враховувати витрати з податку на прибуток, які визначається згідно з вимогами П (С) БО 17 «Податки на прибуток».

Підхід, встановлений національним стандартом до визначення податку на прибуток, відповідає вимогам міжнародного стандарту фінансової звітності 12 «Податки на прибуток» і є новим для всіх підприємств України. Оскільки визначення фінансового результату підприємства переплітається з проблемами макроекономічного регулювання, виникає потреба у розробці єдиної методики обліку витрат з податку на прибуток, відтермінованих податкових активів і зобов'язань, з урахуванням особливостей податкового законодавства України.

Отже, наведене теоретичне узагальнення й запропоноване нове вирішення наукових завдань, що виявляється у дослідженні й розробці удосконалених методів формування фінансових результатів на сучасному етапі становлення системи бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві. Проведене дослідження економічної суті, методичних підходів до визнання доходів, витрат і формування фінансового результату, визначення і відображення узвітності оподаткованого прибутку дало змогу сформулювати ряд висновків теоретичного, методичного та науково-прикладного характеру і дало змогу систематизувати та значно спростити проблему обліку фінансових результатів на підприємстві. А саме: 1) оцінено роль теоретичних засад визнання доходів та витрат суб'єкта підприємницької

діяльності. Доведено, що в умовах дії ринкових відносин, для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства і розрахунку загальнодержавних статистичних показників важливого значення набуває інформація про фінансові результати. Важливість показника прибутку (збитку) для різних користувачів підтверджує об'єктивну потребу запровадження єдиних принципів, методологічних засад визнання доходів та витрат; 2) обґрунтовано, що правильне і достовірне визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку забезпечується через використання загальноприйнятих принципів визнання доходів, витрат і їх розподілу за звітними періодами. Це уможливорює однакову інтерпретацію показників фінансової звітності різними користувачами; 3) доведено важливість теоретичного і практичного значення сформованої підприємством облікової політики.

На основі аналізу практичного досвіду, в роботі обґрунтовано потребу у повному висвітленні інформації про зміст облікової політики підприємства; 4) розглянуто потребу підвищення ефективності інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку, що зумовлює перегляд методики визнання доходів, витрат та формування фінансових результатів; 5) здійснено оцінку сучасного рівня проблеми узгодження інформації про результати діяльності підприємств України, яка формується за єдиними методичними засадами, встановленими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і інформації щодо оподаткованого прибутку, який визначається згідно з податковим законодавством.

2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства

ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

В умовах запровадження ринкових відносин досить важливим є той факт, що рівень ефективності діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок господарювання, якими можуть бути як прибутки, так і збитки. Фінансовий результат – це інтегрований показник, який формується в процесі порівняння доходів від реалізованих об'єктів діяльності підприємства і витрат на їх створення.

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємства та його організаційної структури. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і міжнародні стандарти фінансової звітності.

Проте дослідження законодавчих і нормативних інформаційних джерел свідчить про існування невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо створення цілісної системи формування показників фінансового результату підприємства та відображення його у фінансовій звітності. Існує певне роздвоєння у тлумаченні поняття доходу, як збільшення активу незалежно від їх джерел (власних і залучених) або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку для потреб управління.

На сьогоднішній час існують три підходи щодо визначення фінансового результату від господарської діяльності підприємства.

Прибуток підприємства у класичному розумінні – це розрахункова величина звітного періоду між сумою господарських операцій, які формують дохід і витрати, що приймали участь у його створенні. Зарахунок використання створеного прибутку підприємства провадять інвестиційні вкладення власникам, державі та в господарську діяльність, яка є

визначальною складовою при формуванні та накопиченні національного багатства.

У законодавстві з оподаткування прибутком, вважається сума доходів звітнього періоду зменшена на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат визначених з урахуванням правил Податкового кодексу України. Податковий прибуток впливає тільки на розподіл створеного прибутку на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток).

Реальний прибуток створений на підприємстві за звітний період має синергетичну основу і може бути визначений в системі рахунків бухгалтерського обліку із розрахунку справедливої вартості активів в процесі здійснення операцій по їх обміну між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

На підставі балансу підприємства реальний прибуток визначається, як різниця між величиною власного капіталу (чистих активів) на початок і кінець звітнього періоду до нарахування дивідендів (доходів власникам).

Основними факторами, які забезпечують прибуткову діяльність підприємства є економія затрат живої і уречевленої праці, підвищення техніко-технологічного рівня виробництва, удосконалення структури виробництва, організаційних систем управління, форм і методів організації діяльності, її планування та мотивації, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції (послуг), використання ресурсозберігаючих та енергозберігаючих технологій, постійне, систематичне залучення інвестицій та інновацій.

Проблемною для реалізації на торговельних підприємствах України є методика визначення фінансового результату з трьох джерел: результатів реалізації об'єктів діяльності, первісного визнання та переоцінки. Доведено, що методика формування фінансових результатів не від реалізації об'єктів діяльності підприємства є не тільки складна у застосуванні, але і безпідставно завищує (чи занижує) результати господарювання (рис. 1).

Результати переоцінки і первісного визнання активів, якщо є у них потреба, доцільніше включати до додаткового капіталу. Збільшення вартості активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, а зниження – призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства, але буде збільшувати його вартість і економічний потенціал.

Для вирішення цієї проблеми необхідно розмежувати господарські операції відповідно до участі їх в створенні результатів господарювання: рахунок 79 «Фінансові результати» і рахунок 42 «Додатковий капітал».

Тому при організації обліку фінансових результатів на ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» варто відокремити від формування прибутку (збитку) господарські операції щодо витрат і доходів, які виникають не в процесі створення об'єктів діяльності підприємства та їх реалізації в поточному періоді, зокрема: дохід від операційної курсової різниці (рахунок 714); відшкодування раніше списаних активів (рахунок 716); дохід від списання кредиторської заборгованості (рахунок 717); дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (рахунок 718); інші доходи від операційної діяльності (рахунок 719); дохід від відновлення корисності активів (рахунок 742); дохід від неопераційної курсової різниці (рахунок 744); дохід від безоплатно одержаних активів (рахунок 745); витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 940); сумнівні та безнадійні борги (рахунок 944); втрати від операційної курсової різниці (рахунок 945); втрати від знецінення запасів (рахунок 946); нестачі і втрати від псування цінностей (рахунок 947); втрати від зменшення корисності активів (рахунок 972); втрати від неопераційних курсових різниць (рахунок 974); уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (рахунок 975). На основі представленої інформації наведемо типову кореспонденцію щодо обліку формування фінансового результату на прикладі досліджуваного підприємства (див. табл. 2.1, 2.2, 2.3).

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку доходів на
ТОВ «ТрейдРояд ЛТД»

№ з/п	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1.	Надійшла попередня оплата на поточний рахунок	311	681	311.1	681.1	12000,00
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	643	641.1	2000,00
3.	Визнано дохід від реалізації готової продукції покупцю в рахунок передоплати	361	701	361.1	701.1	12000,00
4.	Відображено в обліку податкове зобов'язання з ПДВ	701	643	701.1	643	2000,00
5.	Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26	901.1	26	8000,00
6.	Залік передоплати	681	361	681	361.1	12000,00
7.	Списано чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції	701	791	701.1	791	10000,00

Формування наведених вище витрат і доходів поза фінансовими результатами, в складі додаткового капіталу не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чіткорозмежує складові економічного потенціалу, відповідно до їхньої економічної сутності, природивиникнення та джерел покриття. Крім того, частково будуть узгоджені показники фінансових результатів за бухгалтерським обліком і податковими розрахунками.

Сучасна система бухгалтерського обліку характеризується рядом проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Кінцевий фінансовий результат (прибуток чи збиток) підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної і які всукупності становлять звичайну діяльність, а також від операцій за наслідками надзвичайних подій.

Для усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою її формування на рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно внести зміни до складу його субрахунків: 791 «Результат основної діяльності», 792 «Результат іншої операційної діяльності», 793 «Результат фінансової діяльності», 794 «Результат інвестиційної діяльності».

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на
ТОВ «ТрейдРояд ЛТД»

№ з/п	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1.	Нараховано заробітну плату керівництву	92	661	92	661.1	16000,00
2.	Відрахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адміністративним працівникам	92	65	92	651	6105,00
3.	Плата за послуги банку (розрахунково-касове обслуговування)	92	311	92	311.1	1500,00
4.	Нараховано заробітну плату керівництву	93	661	93	661.1	16000,00
5.	Відрахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адміністративним працівникам	93	65	93	651	6105,00
6.	Витрати на рекламу	93	685	93	685.1	6000,00
7.	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	791	92	23605,00
8.	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	93	791	93	28105,00

Основна діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує найбільшу частку його доходу. Дохід, отриманий від основної діяльності, доцільно називати «Дохід від основної діяльності», арахунок 70 «Доходи від реалізації» замінити назвою «Доходи від основної діяльності». Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунках 90 «Собівартість реалізації об'єктів основної діяльності», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами рахунку 71 «Інший операційний дохід» і витратами рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 буде надавати інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності.

Результат фінансової діяльності формується за доходами рахунку 73 «Інші фінансові доходи» в новій назві «Доходи від фінансової діяльності» і витратами рахунку 95 «Фінансові витрати».

Результат від інвестиційної діяльності формується за доходами рахунку 74 «Інші доходи» в новій редакції «Доходи від інвестиційної діяльності» і витратами рахунку 97 «Інші витрати», який доцільно назвати "Інвестиційні витрати". Одночасно на рахунку 794 необхідно відображати доходи і витрати від участі в капіталі суб'єктів інвестування, які формуються, відповідно, на рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» і 96 «Втрати від участі в капіталі». Господарські операції з рахунків 72 і 96 доцільно узагальнювати на окремих субрахунках рахунків 74 і 97.

На субрахунку 795 «Результат надзвичайних подій» буде узагальнюватися інформація за доходами рахунку 75 «Надзвичайні доходи» і витратами рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Наявна інформація на рахунку 79 «Фінансові результати» сприятиме узагальненню інформації про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо всіх її видів та визначення чистого прибутку. За дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» будуть відображатися суми прибутків в порядку закриття субрахунків 791, 792, 793, 794, 795, а також нарахований податок на відчуження доходів підприємства за розрахунком податкового прибутку, за кредитом – суми створеного збитку за видами діяльності. Сальдо рахунку 79 при його закритті свідчить про суму створеного чистого прибутку (збитку) підприємства і списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Таблиця 2.3

Типова кореспонденція операцій з обліку фінансових результатів на
ТОВ «ТрейдРояд ЛТД»

№ з/п	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Списано чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції	701	791	701.1	791	10000,00
2.	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	791	92	5000,00
3.	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	93	791	93	3000,00
4.	Закриття субрахунку обліку витрат з податку на прибуток від звичайної діяльності	791	981	791	981.1	500,00
5.	Списання чистого прибутку	791	441	791	441.1	400,00
6.	Списання збитку	442	791	442.1	791	400,00

На основі цих пропозицій в системі бухгалтерських рахунків і фінансової звітності буде формуватися інформаційна база про створений прибуток підприємства за видами діяльності і чистий прибуток власників після відчуження доходів в частині сплати податку на податковий прибуток. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів і витрат за джерелами і напрямками їх утворення дає можливість виявити прибуткові і збиткові господарські операції.

Істотним питанням організації обліку фінансових результатів є визнання витрат з податку на прибуток. В економічній літературі питання щодо узгодження витрат з податку на прибуток, формування відтермінованих податкових активів і зобов'язань недостатньо розкриті. Тому теоретично обґрунтованість і складність реалізації методики розподілу витрат з податку на прибуток на практиці викликає сумнів щодо доцільності формування фінансових результатів з урахуванням відображених податкових активів і зобов'язань. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

Вся поточна і перспективна діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку для забезпечення свого існуючого стану і подальшого розвитку економічного потенціалу ринкової вартості. Тому одним з найголовніших аспектів в управлінні підприємством є отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про фактори, що створюють прибуток від господарської діяльності та власний капітал з інших джерел. Інформаційною базою для управління фінансовим результатом служать саме рахунки бухгалтерського обліку. З рахунків бухгалтерського обліку отримують інформацію про обсяги і джерела надходження доходів, напрями витрат, формування та використання прибутку.

З метою розкриття інформації для зацікавлених користувачів необхідно організувати систему обліку і звітності таким чином, щоб інформація про прибуток, джерела його утворення і напрями використання була доступною для прийняття управлінських рішень.

Для виконання цього завдання необхідно є розробка, адекватної специфіки діяльності підприємства стратегії його розвитку, облікової політики, що передбачає налагодження такої системи обліку, яка б надавала можливість, з одного боку, розкрити у звітності показники відповідного рівня аналітичності, а з другого боку враховувала порядок впливу доходів і витрат безпосередньо на власний капітал або через формування фінансового результату.

Перспективами подальших досліджень є удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку формування власного капіталу за господарськими операціями, що виникають поза процесом реалізації об'єктів діяльності.

Основною метою діяльності підприємства в умовах глобальних економічних перетворень є одержання максимального прибутку за мінімальних витрат.

Оскільки величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення

його основних фондів, упровадження нових прогресивних технологій тощо) та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі, то питання зниження собівартості та водночас підвищення прибутковості набувають особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень.

Фінансовий результат є визначальним критерієм ефективності господарювання, виступає центральною категорією в економіці кожного господарства, а тому навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії як серед економістів, так і серед бухгалтерів.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [45] дає таке визначення доходів: це 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 умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Щодо економічної вигоди, то, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Витрати – це 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 власниками).

Із точки зору податкового обліку, відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями, з 01.01.2015 об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПКУ.

Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Вся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні його стабілізацію на певному рівні. Це найпростіша і водночас найскладніша категорія ринкової економіки. Її простота визначається тим, що вона є стрижнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців у цій економіці. Водночас її складність полягає у різноманітності сутнісних сторін, які вона відображає, а також у різноманітності видів, в яких вона виступає.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

наростаючим підсумком із початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітнього року.

Фінансовий результат діяльності торговельного підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінена системою показників фінансових результатів. Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства представлені у формі № 2 річної та квартальної бухгалтерської звітності. До них належать: прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності; прибуток (збиток) звітнього періоду; нерозподілений прибуток (збиток) звітнього періоду. Безпосередньо за даними форми № 2 можуть бути розраховані також показники фінансових результатів: прибуток (збиток) від фінансових та інших операцій; прибуток, що залишається в розпорядженні організації після сплати податку на прибуток та інших обов'язкових платежів (чистий прибуток); валовий дохід від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг. У формі № 2 за всіма переліченими показниками наводяться також порівняльні дані за аналогічний період минулого року.

Ключовим елементом організації і реалізації моделі управління прибутком суб'єкта господарювання є визначення стратегії управління.

У цілому стратегія є узагальнюючою сукупністю окремих взаємозв'язаних дій, реалізація яких є необхідною для досягнення встановлених довгострокових цілей шляхом координації і розподілу ресурсів. Відповідно, стратегія дає змогу визначити особливості і ключові параметри формування і реалізації моделі управління прибутком на конкретному підприємстві виходячи зі специфіки його фінансово-господарської діяльності. Головним індикатором управління прибутком виступають показники прибутковості, які відбивають рівень відносної ефективності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства порівняно з витратами, пов'язаними з отриманням таких результатів

(наприклад, прибутковість інвестицій; прибутковість акцій, прибутковість власного капіталу).

Механізм розподілу прибутку має бути побудований так, щоб цілком сприяти підвищенню ефективності виробництва, стимулювати розвиток нових форм господарювання. Багато вчених вважають головним напрямом, що забезпечує успіх та досягнення цілей управління підприємством в умовах ринкової економіки, управління якістю прибутку. Процес управління здійснюється шляхом реалізації функцій планування, прогнозування, аналізу, організації, мотивації і контролю.

Для вдосконалення формування прибутку підприємства та економічного обґрунтування його потреби пропонуємо здійснювати планування розподілу прибутку в такому порядку:

1. Визначення потреби у прибутку за напрямками його використання.
2. Формування цільової структури розподілу прибутку.
3. Визначення пріоритетності у використанні прибутку за окремими напрямками використання.
4. Балансування потреби у прибутку за напрямками його використання з можливостями отримання прибутку під час здійснення господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

Для покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним вважаємо:

- по-перше, закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства;

- по-друге, розширити перелік класифікаційних ознак, які дадуть змогу в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складниками фінансових результатів для управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективах;

- по-третє, розробити спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

Отже, виходячи із вищевикладеного, можна зробити висновок, що проблеми обліку фінансових результатів на сьогоднішній день є недостатньо вирішеними та потребують удосконалення.

2.3. Узагальнення інформації в обліку про фінансові результати діяльності підприємства ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Зі структури Звіту про фінансові результати виключено поділ статей доходів і витрат підприємства на доходи і витрати в результаті звичайної діяльності та надзвичайні доходи і витрати. Разом з тим, такі нововведення наразі суперечать вимогам П(С)БО 15 «Доходи» і 16 «Витрати», які поки що містять такі поняття як «надзвичайні доходи» і «надзвичайні витрати». Щодо останніх, то у П(С)БО 16 наведено порядок відображення надзвичайних витрат у фінансовій звітності і розрахунок відповідної суми. Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, Підприємство може не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за виключенням тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Складання звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) передбачає можливість додавати статті

з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву й код рядка, однак такі додаткові статті повинні відповідати двом критеріям: 1) інформація в них є суттєвою, тобто відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності; 2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

У міжнародній практиці Звіт про фінансові результати відомий під кількома назвами. У багатьох країнах його називають Звітом про прибутки та збитки, що співзвучно МСФЗ, або Звітом про прибуток. У міжнародних стандартах вимоги до форм фінансової звітності викладені в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Довгий час Звіт про прибутки і збитки ґрунтувався на підході «доходи – витрати»: суб'єкт господарювання повинен визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше (МСБО 1). Згідно із змінами в МСБО 1 від 6 вересня 2007 р. з 1 січня 2009 р. суб'єкти господарювання, крім звіту про прибутки і збитки, повинні в обов'язковому порядку наводити інформацію про інший сукупний дохід. Отже, сучасний Звіт про прибутки чи збитки та інший сукупний дохід побудований на основі концепції бухгалтерського прибутку, за якою під бухгалтерським прибутком слід розуміти «фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду».

Концепція збереження капіталу за Міжнародними стандартами фінансової звітності передбачає поділ доходів на такі, що впливають на фінансовий результат, і такі, які не чинять цього впливу. Друга група доходів, відповідно до НП(С)БО об'єднана поняттям «сукупний дохід». Відповідно до п.7 МСБО 1 під загальним сукупним доходом розуміють зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно із своїми повноваженнями. Загальний сукупний дохід включає всі компоненти «прибутків і збитків» та іншого сукупного доходу. Інший сукупний дохід містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не підлягають визнанню у прибутках чи збитках, як це

вимагають або допускають інші МСФЗ. Поняття «фінансовий результат підприємства» має неоднозначне трактування в економічній літературі та досить часто ототожнюється з прибутком. Така ситуація зумовлена різними підходами щодо трактування цих показників, змістовним наповненням понять «доходи» та «витрати» та особливостями їх визначення за різних систем обліку та завдань управління. Основні сутнісні характеристики прибутку надає економічна теорія, причому уявлення про прибуток та джерела його походження з розвитком економічної думки постійно змінювалися.

Отже, використання понять «прибуток» та «фінансовий результат» як синонімів є некоректним. Прибуток і фінансові результати різняться за характером оцінки, незважаючи на їх семантичну схожість. Оцінка прибутку в більшості випадків носить суб'єктивний характер та залежить від дотримання відповідних теоретичних засад, оскільки існують різні підходи до визначення прибутку. Визначення фінансових результатів носить об'єктивний характер та ґрунтується на діючих національних стандартах обліку. Формалізована модель визначення прибутку в узагальненому вигляді може бути представлена як функція доходів та витрат і прибуток визначається як різниця між ними. При визначенні фінансових результатів, відповідно до міжнародної та вітчизняної практики, використовують два методи, а саме: метод «витрати-випуск», а також «балансовий» метод. Визначення фінансового результату за методом «витрати-випуск», як і під час визначення прибутку, передбачає співставлення відповідних доходів та витрат із наступним їх коригуванням на суму зміни залишків запасів та незавершеного виробництва. Суть балансового методу – визначення фінансового результату на підставі зміни величини чистих активів або власного капіталу впродовж звітного періоду. Наявність двох методів визначення фінансового результату ґрунтується на базових положеннях теорії балансу, зокрема наявності його статичної та динамічної моделей. В основі балансового методу визначення фінансового результату лежить

статична модель балансу, а саме положення, що «бухгалтерський баланс має завдання огляду і констатації майнового стану підприємства на конкретний момент часу, і, одночасно шляхом порівняння балансів за різні моменти часу, повинен бути засобом оцінки результатів діяльності підприємства за періоди між складанням балансу» [60]. За динамічного підходу фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і витратами від реалізації, при цьому зміни у вартості майна не слід враховувати [60]. В Україні балансовий метод поширення не набув, а порядок визначення фінансового результату ґрунтується на динамічній моделі. Проте науковці відзначають, що алгоритм визначення фінансового результату за динамічного підходу не такий однозначний та прозорий, оскільки величина результату значно залежить від методичних аспектів обліку окремих видів активів (зокрема запасів), визначення амортизації, розподілу непрямих витрат [64]. Відмінності між прибутком та фінансовими результатами зумовлені різним складом доходів та витрат, що використовують під час розрахунків, а також різним ступенем ідентифікації елементів, що їх формують. Зокрема складові, від яких залежить прибуток, не завжди можуть бути чітко ідентифіковані, особливо під час визначення економічного або нормального прибутку. На відміну від прибутку, складові фінансових результатів чітко ідентифікуються, ведеться їх облік, для їх визначення на рівні кожного суб'єкта господарювання існує база об'єктивних даних. Відмінною рисою МСФЗ від національної системи бухгалтерського обліку є те, що звітність за МСФЗ формується не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій. Таким чином, пріоритет віддається економічному змісту, а не формі, що відповідає принципу превалювання сутності над формою, задекларований у концептуальних основах МСФЗ та у вітчизняному законодавстві. НП(С)БО 1 містить додатки з формами фінансової звітності та переліком додаткових статей фінансової звітності. НП(С)БО 1, як зрештою, і попередні П(С)БО 1 і П(С)БО 3 не дає визначення поняття «фінансові результати», хоча воно міститься у назві форми однойменної звітності. Припускається, що

фінансовий результат як усталений вираз означає кінцевий результат діяльності підприємства, який може бути або позитивною (прибуток), або негативною (збиток) величиною. Визначення прибутку/збитку у НП(С)БО 1 ґрунтується на понятті доходів і витрат. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати; збиток, відповідно, – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Інший сукупний дохід тлумачиться у П(С)БО 1 через неврегульований показник фінансових результатів: інший сукупний дохід – це «доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства», хоча за змістом його визначення відповідає визначенню, наведеному МСФЗ. Однією з цілей звіту про загальний сукупний дохід є намагання розподілити та окремо представити всі компоненти прибутку, оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю. Розглянемо визначення та відображення фінансових результатів з урахуванням діючих національних положень обліку фінансових результатів у звітності підприємств в Україні. Форма фінансової звітності, а отже і види фінансових результатів, що у ній відображені, значною мірою залежать від форми власності підприємства та його розміру. Як система показників фінансові результати становлять інтерес для численних зацікавлених осіб, а саме: власників, менеджерів та робітників підприємства, постачальників, фінансових установ, держави. Їх зацікавленість зумовлена участю (прямо або опосередковано) кожної з груп у діяльності підприємства. Зокрема, участь власників (одноосібні власники, пайщики, акціонери) опосередковується через вкладення їх власних коштів, менеджерів (топ-менеджери, менеджери середньої ланки) та робітників – застосування своїх знань, здібностей та навичок у діяльності підприємства, постачальників – надання сировинних та товарних ресурсів, фінансових установ – надання у тимчасове використання

фінансових ресурсів, держави – забезпечення правових засад господарювання.

Ураховуючи зазначене, фінансові результати підприємства можуть бути подано у розширеному вигляді, а саме, за поданням фінансових результатів: а) згідно з формою фінансової звітності та б) з додатковими, що отримані за співвідношення відповідних доходів та витрат. В узагальненому вигляді розширений перелік показників фінансових результатів, що може бути визначений за даними фінансової звітності з огляду інтересів зацікавлених сторін, подано у табл.2.4.

Відповідно до форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» ТОВ «Трейд Роял ЛТД» початковим показником для визначення фінансових результатів є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Даний показник відображає величину виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, податків і зборів. Чистий дохід за змістом відповідає показникові *netrevenues*, що використовують для наведення та порівняння загальних результатів діяльності суб'єктів господарювання. Різниця між чистим доходом та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) дає показник валового прибутку або збитку (ВП(З)), залежно від того, позитивний чи негативний результат отримано.

Таблиця 2.4

Розширений перелік показників фінансових результатів

Фінансовий результат	Методика розрахунку	Умовні позначення
Валовий (прибуток/збиток) (ВП(З))	$ВП(З) = ЧД - С$	ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) С – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Фінансовий результат від реалізації (ФРр)	$ФРр = ВП(З) - Ва - Вз$	Ва – адміністративні витрати Вз – витрати на збут
Фінансовий результат від іншої операційної діяльності (ФРi.оп.)	$ФРi.оп. = Дi.оп. - Вi.оп.$	Дi.оп. – інші операційні доходи Вi.оп. – інші операційні витрати
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток) (ФРоп)	$ФРоп = ВП(З) + Дi.оп. - Ва - Вз - Вi.оп.$	
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності ((ФРінв.))	$ФРінв. = Дінв. - Вінв.$	Дінв. – доходи від інвестиційної діяльності Вінв. – витрати від інвестиційної діяльності
Фінансовий результат від фінансової діяльності ((ФРф.))	$ФРф. = Дф. - Вф.$	Дф. – доходи від фінансової діяльності Вф. – витрати від фінансової діяльності
Фінансовий результат до оподаткування (ФРоп)	$ФРоп = ФРоп. + ФРінв. + ФРф$	
Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток) (ЧФР)	$ЧФР = ФРзвич. \pm В(Д)пп \pm П(З)пд /оп$	В(Д)пп – витрати (дохід) з податку на прибуток П(З)пд./оп – прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування
Капіталізований прибуток (Пк)	$Пк = ЧФР - ДВ$	ДВ – дивідендні виплати
Сукупний дохід (СД)	$СД = ЧФР + ІСДоп$	ІСДоп – інший сукупний дохід після оподаткування

Наступний показник фінансових результатів, що виділено, – фінансовий результат від реалізації (ФРр.) – не знаходить відображення у формах фінансової звітності, проте може бути визначений на підставі даних, що у ній подано, а саме за вирахування від величини валового прибутку (збитку) адміністративних витрат та витрат на збут. Наведений показник відображає загальний результат основної діяльності підприємства – реалізації продукції, товарів, робіт (послуг) а його величина залежить не лише від ділової активності суб'єкта господарювання, але успішності діяльності у внутрішньому середовищі, зокрема оптимізації виробничо-збутових процесів на підприємстві. Фінансовий результат від реалізації подібний до показників операційного прибутку (OI) (operating income) та прибутку (збитку) від продажів, що використовуються під час подання результатів діяльності підприємств у інших країнах.

Інша операційна діяльність підприємства також супроводжується відповідними доходами та витратами. Різниця між іншими операційними доходами та витратами дає показник фінансового результату від іншої операційної діяльності (ФРі.оп.), який становить інтерес, перш за все, для менеджменту підприємства, адже надає підстави для висновку щодо доцільності окремих господарських операцій (зокрема надання послуг з операційної оренди, реалізації активів), також свідчить про якість роботи з контрагентами масою на підприємстві (співвідношення між надходженнями та сплатою штрафів, пені за порушення умов контрактів, угод) та ін. Загальний результат основної та іншої операційної діяльності знаходить відображення у фінансовому результаті від операційної діяльності (ФРоп.). Даний показник є значущим як для менеджменту підприємства, так і для кредиторів, адже свідчить про можливості підприємства щодо сплати відсотків за залучені кредитні ресурси. З огляду складу компонентів, які формують фінансовий результат від операційної діяльності, даний показник відповідає показникові ЕВІТ, який кредитні установи розглядають як основний під час прийняття рішення щодо надання позик. Міжнародні стандарти фінансової звітності при відображенні витрат надають можливість вибору між двома методами: за характером витрат або функціональним призначенням. При застосуванні методу за характером витрат у Звіті про прибуток чи збиток витрати об'єднують відповідно до їх економічної сутті, наприклад, амортизація, закупівля матеріалів, транспортні витрати, витрати на оплату праці тощо. За методом функціонального призначення витрат або «собівартості продаж» витрати класифікують у відповідності до їх функції. Вітчизняною формою Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для визначення прибутку (збитку) звітного періоду передбачено відображення витрат від операційної діяльності, якщо слідувати термінології МСФЗ, за методом призначення витрат. Відображення витрат за їх економічною суттю (характером) так само є обов'язковим згідно з П(С)БО 1 у розд. III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), однак

перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітити галузеві особливості підприємства. Наступні показники відображають фінансові результати від інших видів звичайної діяльності, а саме: інвестиційної, фінансової та іншої звичайної. Інвестиційна діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з його участю у функціонуванні та розвитку асоційованих, дочірніх або спільних підприємств; фінансова – з фінансовими інвестиціями, інша – з операціями, які виникають у процесі господарської діяльності, проте не пов'язані з діяльностями, що подані вище. Як і будь-яка інша, кожен з поданих видів діяльностей супроводжується доходами та витратами. Зіставлення відповідних доходів із витратами дозволяє визначити в межах окремого суб'єкта господарювання фінансові результати від інвестиційної, фінансової та іншої звичайної діяльностей (ФРінвест., ФРфін., ФРін. відповідно). Наведені показники становлять інтерес здебільшого для топ-менеджменту та власників підприємства в частині обґрунтування рішень щодо активізації або згортання діяльності суб'єкта господарювання у визначеному напрямі. На підставі інформації щодо фінансового результату від операційної діяльності та з урахуванням фінансових результатів від інших видів звичайної діяльності визначають показник фінансового результату до оподаткування (ФРзвич.). Даний показник є об'єктом оподаткування та становить інтерес як для менеджменту підприємства, так і для держави. Визначення фінансового результату для менеджменту підприємства є значущим у частині оптимізації податкової політики суб'єкта господарювання та оцінки ефективності окремих господарських операцій з точки зору їх кінцевого ефекту. Щодо держави, то податок на прибуток підприємств є одним із основних бюджетоутворюючих податків, що зумовлює інтерес не лише до податку на прибуток як такого, але й до бази оподаткування, якою є фінансовий результат до оподаткування. Кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства є чистий фінансовий результат (ЧФР), який становить інтерес, перш за все, для власників підприємства, адже за позитивного значення та

достатнього розміру чистого прибутку зростає вірогідність отримання власниками доходу у вигляді дивідендів. Разом із тим, чистий прибуток є джерелом фінансових ресурсів для виробничого розвитку підприємства та реалізації соціальних проектів, що зумовлює інтерес до даного показника не лише з боку власників, але й працівники та менеджери підприємства. Чистий прибуток розподіляється за такими напрямками, як виплата дивідендів власникам, спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Залишок чистого прибутку становить величину нерозподіленого прибутку. Ураховуючи зазначене, у межах підприємства у загальному вигляді можна виділити чистий прибуток, спрямований на споживання (виплату дивідендів) та капіталізований прибуток (Пк), який, у свою чергу, можна навести у вигляді прибутку, що зарезервований (зокрема, спрямований до зареєстрованого та резервного капіталів), а також реінвестованого прибутку, що відображається в обліку як нерозподілений прибуток та є джерелом для поповнення оборотних активів та реалізації інвестиційних проектів на підприємстві. Нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до П(С)БО 1 забезпечили наближення складу цього звіту до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід, що регламентований МСБО 1. Насамперед це стосується, як зазначалося раніше, вимоги наведення інформації про інший сукупний дохід.

Звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Узагальнення світового та вітчизняного досвіду дозволило визначити сутність фінансових результатів підприємства,

особливості їх визначення за різних систем обліку та відображення у звітності.

Отже, фінансові результати подано як результат бухгалтерської оцінки результатів діяльності підприємства, що відображають різницю між відповідними доходами та витратами поточної діяльності підприємства згідно із нормативними положеннями системи обліку. Позитивною новацією П(С)БО 1 є обов'язкове звітування про інший сукупний дохід. Показник сукупного доходу як індикатор змін в активах компанії є дуже інформативним, оскільки лежить в основі прийняття рішень інвесторами і кредиторами. Аналізуючи зміст П(С)БО 1, додатків до нього та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності можна дійти висновку, що при певному зближенні регламентацій щодо складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з вимогами МСФЗ він (Звіт) ще не повністю задовольняє їм. Зокрема, це стосується питань класифікації видів діяльності, відображення інших операційних та інших доходів і витрат, форматів представлення елементів операційних витрат, наведення компонентів іншого сукупного доходу тощо.

Висновки до розділу 2

1. Встановлено відсутність методичних підходів до обліку фінансових результатів на досліджуваному підприємстві, що впливає на формування фінансових результатів елементів облікової політики фінансового обліку. Проведені розрахунки фінансового результату за різною комбінацією елементів облікової політики фінансового обліку, зокрема, вплив методу обліку витрат (за змінними та повними витратами) та вибір методу списання запасів і нарахування амортизації розкривають варіантність побудови систем обліку, а отже, формування певної інформації для вирішення окремих завдань, що дозволяє отримати різні фінансові результати, тобто передбачати їх в обліковій політиці.

2. Неузгодженість фінансового обліку фінансових результатів підприємства з видами операційної діяльності, його організаційною структурою, інформаційними потребами користувачів та видами продукції, що виготовляється та реалізується, вимагає його удосконалення та адаптації зі специфікою діяльності. На основі критичного аналізу діючої організації та методики бухгалтерського обліку розроблено номенклатуру субрахунків та аналітичних рахунків з обліку доходів, витрат та фінансових результатів від основної діяльності підприємств, що полегшує виявлення напрямків неефективної (непродуктивної) діяльності підприємства, їх аналіз, обґрунтування прогнозів за видами та характером діяльності та складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Удосконалення аналітичного обліку дасть змогу отримувати більш розгорнуту та детальнішу інформацію для ефективного функціонування підприємств при зростанні кількості користувачів.

3. Звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Узагальнення світового та вітчизняного досвіду дозволило визначити сутність фінансових результатів підприємства, особливості їх визначення за різних систем обліку та відображення у звітності.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Джерела, основні показники і методи контролю та аналізу фінансових результатів ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Вагоме значення в інформативному забезпеченні процесу планування відіграє економічний аналіз, що забезпечує інформацію про стан та ефективність фінансових результатів торгівельного підприємства. На сьогодні не існує єдиної методики аналізу стану та ефективності використання, оскільки формування такої методики залежить від поставлених цілей перед аналітиком, від фази діяльності підприємства, від економічних процесів, що відбуваються у зовнішньому середовищі, від стратегічних і тактичних цілей підприємства тощо. У зв'язку із цим з усіх наявних показників обираються ті, що можуть бути застосовані для аналізу в конкретних умовах та забезпечать отримання необхідної інформації. Проте критерії відбору таких показників залишаються малодослідженими, незважаючи на те, що саме від критеріїв відбору показників залежатиме якість проведеного аналізу та отриманої інформації.

Завдання економічного аналізу визначаються сукупністю цілей і завдань управління. Функція економічного аналізу полягає у перетворенні економічної інформації обліку, статистики, менеджменту в аналітичну інформацію, що використовується у прийнятті управлінських рішень.

З метою формалізації аналізу фінансових результатів доцільно для досліджуваного підприємства побудувати організаційно-інформаційну модель (див. табл. 3.1), вона містить шість основних блоків і положення, а саме, такі як мета і завдання аналізу, його об'єкти та суб'єкти, система аналітичних показників, інформаційне забезпечення, методичні прийоми обробки та узагальнення результатів.

Перш ніж приступити до побудови наведемо визначення. Організаційно-інформаційна модель - це спосіб формалізації економічного

аналізу, в нашому випадку надходження основних засобів на досліджуване підприємство ТОВ «Трейд Роял ЛТД».

Таблиця 3.1

Організаційно-інформаційна модель аналізу фінансових результатів підприємства

1. Мета і завдання аналізу фінансових результатів	
1.1 Мета	1.2 Завдання
<ul style="list-style-type: none"> Метою аналізу є оцінка рівня технічної оснащеності підприємства, забезпечення раціонального використання економічного потенціалу та визначені внутрішніх резервів зростання ефективності фінансових результатів 	<p>Аналіз складу та технічного стану основних засобів і особливо найбільш активної їх частини, його відповідності вимогам науково-технічного прогресу.</p> <p>Аналіз доходів та витрат, що має безпосередній вплив на фінансовим результатом;</p> <p>Віднайдення резервів зростання фінансових результатів.</p>

2. Об'єкти і суб'єкти аналізу фінансових результатів

2.1 Об'єкти

Фінансовий результат в цілому та за окремими складовими

Чинники, що спричинили зміну у фінансовому результаті

2.2 Суб'єкти

Вищі посадові особи.
Економічні служби підприємства.
Керівники функціональних та структурних підрозділів безпосередньо пов'язаних із реалізацією товарів підприємства.
Власники та акціонери.

3. Інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів

3.1 Зовнішня інформація

Правова
Нормативна
Довідкова

3.2 Внутрішня інформація

Планова
Фактографічна

Щодо III блоку даної моделі слід визначити джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу надходження основних засобів.

Джерелами інформації є:

1. Правова інформація (законодавчі і нормативні акти: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17

«Податок на прибуток», Податковий кодекс України та інші.

Продовження табл. 3.1

4. Система економічних показників аналізу фінансових результатів	
4.1 Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	4.2 Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
<ul style="list-style-type: none"> • Залишки та обороти з виникнення інформації про основні засоби та нарахування зносу в цілому та за окремими складовими • Дохід від реалізації товарів. • Абсолютні показники динаміки. 	<ul style="list-style-type: none"> • Відносні показники структури фінансових результатів. • Відносні показники динаміки фінансових результатів. • Відносні показники інтенсивності процесів.
5. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації	
5.1 Економіко-логічні методи	5.2 Економіко-математичні методи
<ul style="list-style-type: none"> • Групування • Порівняння • Розрахунок відносних показників • Розрахунок середніх показників • Деталізація • Елімінування 	<ul style="list-style-type: none"> • Методи обробки динамічних рядів • Методи регресійно-кореляційного аналізу • Методи моделювання
6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу фінансових результатів	
6.1. Узагальнення результатів	6.2. Реалізація результатів
<ul style="list-style-type: none"> • Систематизація інформації. • Кількісна оцінка потенційного забезпечення раціонального використання економічного потенціалу та визначені внутрішніх резервів зростання ефективності фінансових результатів. <ul style="list-style-type: none"> • Оцінка вірогідності прогнозних показників. • Розробка багатоваріантних заходів щодо зростання фінансових результатів. • Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінській структурі для реалізації запропонованих заходів 	<ul style="list-style-type: none"> • Оцінка заходів щодо підвищення ефективності рівня технічної оснащеності підприємства. • Вибір оптимального варіанту заходів. • Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів. • Доведення прийнятого рішення до виконання. • Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень.

2. Нормативно-довідкова інформація. Нормативні дані можуть розроблятися і на самому підприємстві, в межах наданих йому прав затверджених норм і нормативів. Крім того, вони є в різних нормативних актах (інструкції, положення, методичні вказівки).

3. Планова інформація міститься в затверджених на підприємстві планових документах.

Інформаційне забезпечення – це облікова і позаоблікова інформація. До облікової відноситься поточна інформація, по рахунках 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі у капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» та звітна: бухгалтерський баланс, «Звіт про фінансові результати», «Примітки до фінансової щорічної звітності».

Позаоблікова інформація – це матеріали ревізій, різних обстежень, перевірок, спостережень.

Також важливою та суттєвою складовою методології економічного аналізу є принципи. А тому практично всі, що займаються дослідженнями у сфері економічного аналізу надають принципам особливого значення. Так, принципи економічного аналізу, що визначаються професором Мнихом Є.В. виражають стан і етику дослідника та носять більш масштабний, узагальнений характер. Принципи економічного аналізу, які змогли

Основу формування управлінських рішень, пов'язаних із поліпшенням фінансових результатів підприємств, складає оцінка потенціалу окремих напрямів і заходів такого поліпшення, яка залежить від:

- джерела формування ресурсів підприємства, спрямованого на покращення результатів його діяльності;
- обсягів залучення ресурсів із даного джерела.

Очевидно, що реінвестування прибутку здатне безпосередньо впливати на обсяг залучення ресурсів для фінансування розвитку з метою підвищення рентабельності й отримання додаткових прибутків у майбутньому. Позитивний ефект використання механізму реінвестування прибутку матиме у разі, коли залучення, наприклад, нерозподіленого прибутку обходитиметься торгівельному підприємству дешевше, ніж мобілізація та підтримка інших ресурсів (приміром, кредитів банків, можливостей лізингу

тощо), що при відносному зростанні у структурі фінансування розвитку реінвестованого прибутку призведе до зниження вартості капіталу в цілому.

Дія фінансового важеля характеризує доцільність і ефективність використання позикових коштів як джерела фінансування діяльності компанії, тобто фінансовий важіль є потенційною можливістю впливу на прибуток торговельного підприємства шляхом зміни обсягу та структури джерел фінансування. Фінансовий важіль слід розглядати як важливий економічний інструмент, використання якого дозволяє при раціональній структурі капіталу й оптимальному рівні витрат на його формування позитивно впливати на фінансові результати торговельного підприємства, збільшуючи тим самим її майбутні дивідендні і реінвестиційні можливості.

В умовах перевищення економічної рентабельності активів над витратами на залучення позикових засобів, тобто позитивної величини диференціала фінансового важеля, більш виправданим буде задоволення фінансових потреб за рахунок позикового капіталу, ніж за рахунок реінвестованого прибутку.

Водночас, практичне застосування концепції приросту фінансової рентабельності за рахунок позикового фінансування певною мірою спонукає компанію до максимізації використання позикового капіталу у своїй діяльності, що може призвести до втрати її фінансової стійкості та платоспроможності у майбутньому. Тому, незважаючи на те, що високий обсяг позикових коштів, отриманих на вигідних умовах, може забезпечити вищий ефект фінансового важеля, необхідно враховувати, що позикові кошти не лише прискорюють розвиток, але й збільшують фінансовий ризик.

Отже, залучення позикового капіталу має знаходитися під постійним контролем із урахуванням формування раціональної структури капіталу з позиції фінансової стійкості підприємства.

Таким чином, моделювання різних сценаріїв поліпшення фінансових результатів підприємства дозволяє визначити співвідношення між позиковими і власними коштами, а також забезпечити найбільшу потенційну

віддачу власного капіталу. Зіставлення результатів розрахунків вартості капіталу й ефекту фінансового важеля може бути проведене на підставі визначення розриву між цими показниками. Чим вища позитивна різниця між очікуваним рівнем рентабельності власного капіталу, тим більший внутрішній фінансовий потенціал забезпечення поліпшення фінансових результатів має підприємство. Проведення прогностичних варіантних розрахунків поліпшення фінансових результатів підприємства з позиції різних сценаріїв ефективності дасть змогу обрати оптимальний варіант ресурсного забезпечення розвитку, що дозволить зберегти баланс інтересів у компанії.

Унікальність бізнес-процесів торгівельних підприємств, різноманіття і відмінність зовнішніх і внутрішніх умов їх господарської діяльності не дозволяють виробити єдиний механізм і шаблон, за допомогою яких забезпечуватиметься поліпшення фінансових результатів підприємства й який матиме універсальний характер. Водночас є низка основних моментів, що дозволяють говорити про деякі узагальнені принципи формування комплексу заходів із поліпшення фінансових результатів підприємства. Враховуючи це, автор пропонує схему (рис. 3.1), що надає уявлення про етапи формування комплексу заходів для поліпшення фінансових результатів підприємства й їх логічної послідовності.

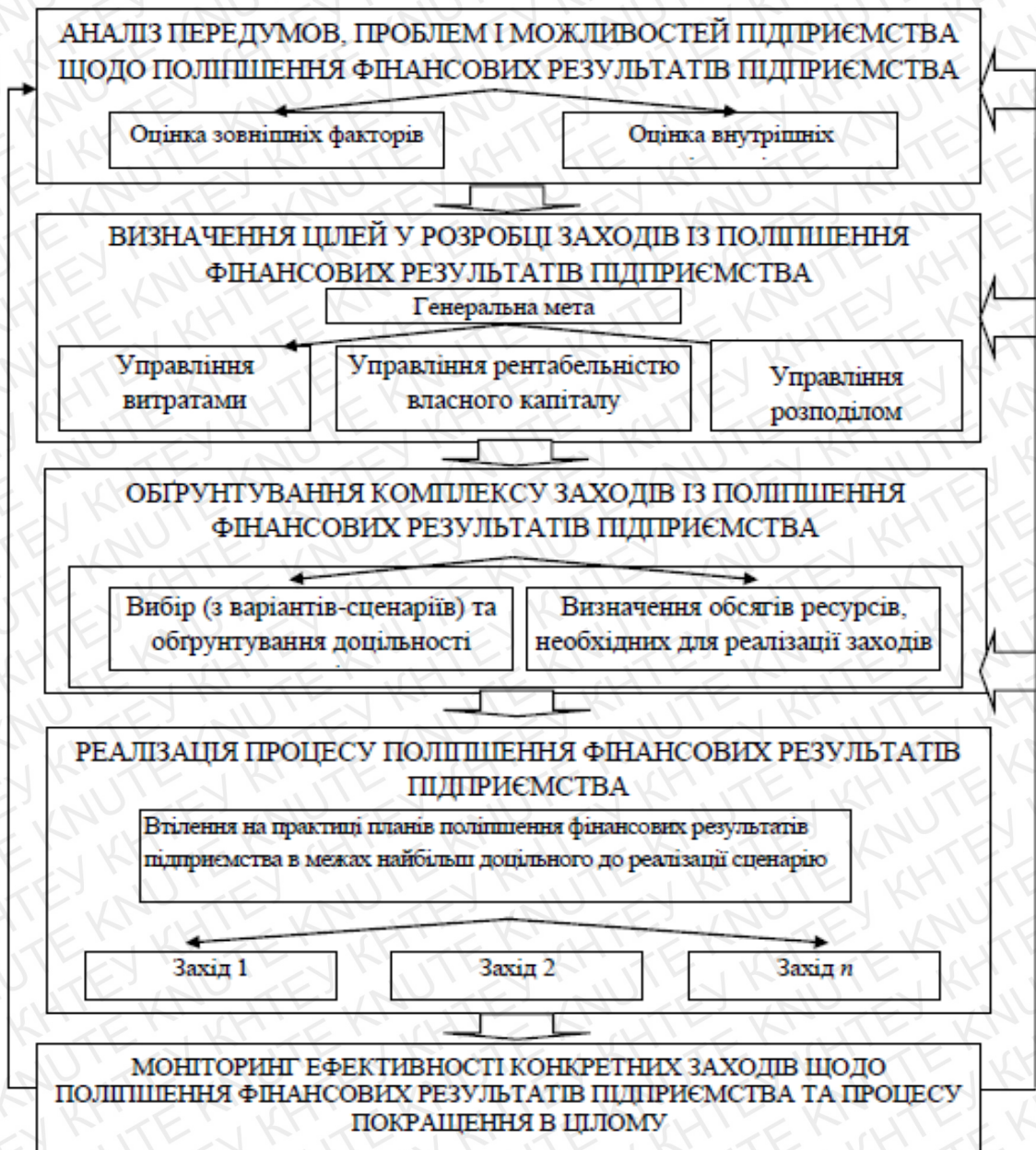


Рис. 3.1. Структурно-логічна схема формування комплексу заходів із поліпшення фінансових результатів підприємства за даними аналізу

На рис. 3.2 наведено приклад побудови «дерева» цілей поліпшення фінансових результатів на основі даних аналізу фінансових результатів підприємства.

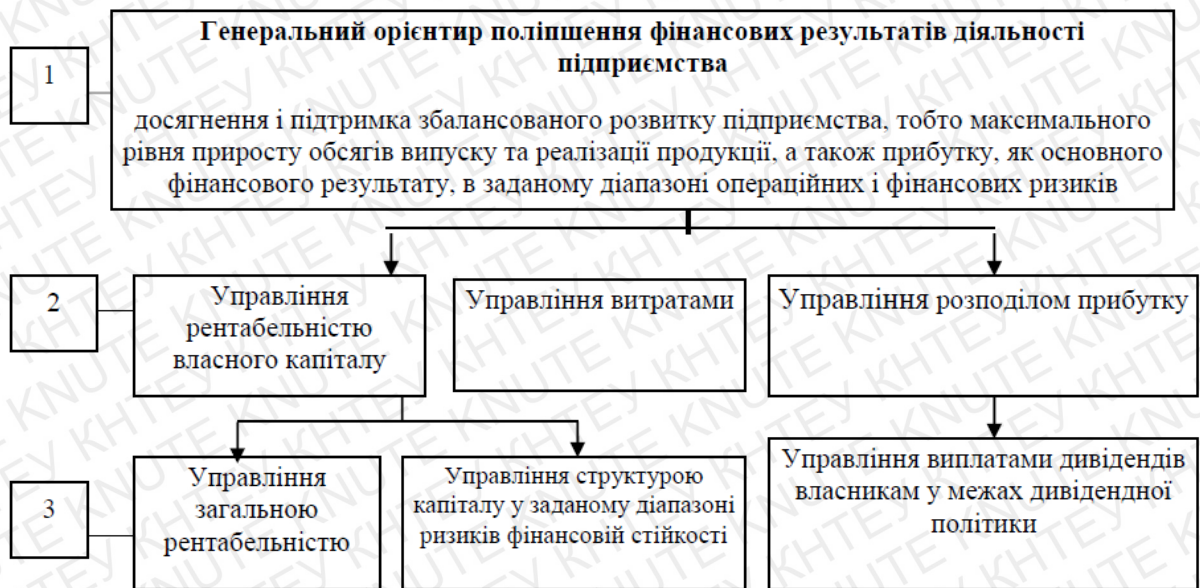


Рис. 3.2. «Дерево» цілей у розробленні заходів із поліпшення фінансових результатів на основі методики ітераційного аналізу

Очевидно, що цей приклад не є статичним і остаточним, цілі поліпшення фінансових результатів і відповідно рівні дерева цілей можуть змінюватися, трансформуватися та, у разі потреби, розширюватися або скорочуватися, що визначатиметься множиною ендогенно й екзогенно заданих чинників конкретного підприємства.

Як джерело інвестування поліпшення фінансових результатів у майбутньому часто розглядається реінвестування прибутку. Водночас більшість підприємств роздрібної торгівлі –товариства, тому зароблений прибуток має бути розподілений між учасниками у вигляді дивідендів. На погляд учасників, реінвестування – це втрата або недоотримання прибутків. Приймаючи рішення про реінвестування прибутків, учасники підприємств мають на увазі отримання більшого фінансового результату (дивідендів) у майбутньому, оскільки, з точки зору власника акціонерного капіталу, відбувається відмова від сьогоднішніх дивідендів із метою компенсації високою прибутковістю у перспективі.

**Структура системи розподілу фінансових результатів діяльності
торговельного підприємства**

Елемент	Характеристика	
Суб'єкти	Учасники фінансово-господарської діяльності компанії, інституції та суспільство в цілому. Наприклад, кредитори не є прямими учасниками розподілу, проте особливості політики розподілу результатів, приміром прибутку, можуть призвести до бажання співпраці кредитора з компанією (реінвестування прибутку сприяє розширенню перспектив компанії)	
Об'єкти	Головним об'єктом розподілу є чистий прибуток (позитивний фінансовий результат, отриманий після виплати податків та обов'язкових відрахувань). У системі розподілу необхідно також враховувати рух грошових потоків компанії за видами діяльності	
Інструменти регулювання	На рівні держави	Визначені в нормативно-правових актах і стандартах (у тому числі – затвердження впровадження стандартів міжнародного рівня) напрямів і структури розподілу прибутку, способів його здійснення, інформаційного відображення операцій у системі бухгалтерського та фінансового обліку
	На рівні компанії	Деталізація процесів отримання та розподілу фінансових результатів (прибутку) у внутрішніх стандартах, наказах стосовно облікової політики, інших внутрішніх документах
Інформаційне забезпечення	Для повноцінного розподілу фінансових результатів діяльності авіакомпанії принципово важливими є інформаційна взаємодія між елементами, правила, прийоми, методи фіксації, обліку й аналізу інформації й її узагальнення в цій системі	
Результати розподілу	Пропорції розподілу повинні забезпечувати досягнення поставлених цілей діяльності авіакомпанії, зокрема – досягнення і підтримку збалансованого розвитку підприємства, тобто максимального рівня приросту обсягів випуску та реалізації продукції, а також прибутку, як основного фінансового результату, в заданому діапазоні операційних і фінансових ризиків	

За допомогою аналізу визначаються напрямок та зміст діяльності підприємства. Головною метою аналізу є досягнення кращих результатів у майбутньому. Для управління підприємством необхідно мати повну та достовірну інформацію про хід виконання визначених планів. Така інформація генерується, накопичується та узагальнюється у результаті обліку. Для управління необхідно мати уявлення про характер та тенденції в змінах, що відбуваються на підприємстві. Такі узагальнення та закономірності формуються внаслідок здійснення економічного аналізу. На підставі результатів економічного аналізу розробляються та обґрунтовуються управлінські рішення.

Таким чином, економічний аналіз є основою наукового управління підприємством. Отже, можна твердити, що економічний аналіз є функцією управління, яка забезпечує науковість прийняття управлінських рішень.

3.2. Методика контролю фінансових результатів ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

В сучасних умовах господарювання особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, які є одними з найважливіших складових діяльності підприємств. Також зростає роль контролю в системі управління суб'єктом господарювання, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фінансових результатів. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності користувачами бухгалтерської та не бухгалтерської інформації. Традиційні форми та методи контролю не завжди ефективні і часто не можуть бути використаними для виявлення невикористаних резервів оптимізації витрат, непродуктивних витрат, неефективних шляхів формування доходів та використання прибутку тощо.

Система внутрішнього контролю торговельного підприємства націлена на: своєчасне складання документів; організацію системи внутрішнього аудиту; контроль за дотриманням необхідних процедур в ході господарських операцій; контроль за активами та документацією; оцінка та набір персоналу, що заслуговує на довіру тощо. Організацію системи внутрішнього контролю фінансових результатів неможливо здійснити без створення якісної системи внутрішнього контролю загалом на підприємстві. Внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів підприємства здійснюється з метою знаходження шляхів ефективного управління підприємством, резервів для

підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети фінансового менеджменту – підвищення добробуту власників підприємства.

До завдань внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві належать:

- формування фінансових результатів згідно з правилами бухгалтерського обліку;
- забезпечення достовірності показників фінансової звітності;
- забезпечення точності та повноти інформації;
- забезпечення прозорості, оптимальної деталізації та класифікації даних, що формують фінансовий результат;
- забезпечення можливості аналізу показників, що формують фінансові результати з метою підвищення ефективності управлінського обліку, прогнозування та поточного управління фінансовими результатами;
- пошук резервів та можливостей збільшення прибутку підприємства.

Контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання. Саме тому лише для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення.

Необхідно зазначити, що в сучасних умовах господарювання існує ряд проблемних питань в організації внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві, а саме:

- 1) визначення факторів впливу на побудову системи внутрішнього контролю фінансових результатів;
- 2) організація внутрішнього контролю фінансових результатів в частині визначення суб'єктів, об'єктів, завдань та особливостей інформаційного забезпечення;
- 3) методичне забезпечення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності в частині визначення етапів контролю, застосування методів, прийомів та засобів [63]. Невирішеність даних питань у сфері внутрішнього контролю фінансових результатів впливає на організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку господарської діяльності. Це, в свою чергу, призводить до формування недостовірної та неповної інформації для прийняття управлінських рішень.

Вважаємо, що важливим етапом вирішення проблемних питань є формування відповідної системи внутрішнього контролю фінансових результатів. Тобто система внутрішнього контролю забезпечує здійснення господарської діяльності підприємства. Від можливостей правильно налагодженого механізму та компетентного його використання залежать умови безперебійного функціонування всіх основних господарських процесів суб'єкта господарювання. Контроль фінансових результатів повинен охоплювати всі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності підприємства. Це забезпечить перевірку облікової інформації на всіх етапах облікового циклу підприємства, надасть оперативну інформацію про доходи, витрати та фінансові результати.

Встановлена система внутрішнього контролю фінансових результатів передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю (рис. 3.3). На етапі попереднього контролю здійснюється ряд контрольних процедур, що стосуються операцій, які лише мають відбутися.. Поточний контроль – це фактичний контроль, який стосується дій і операцій у ході їх виконання з метою встановлення, чи правильно вони проходять і

відповідають встановленим визначенням. Він є свого роду системою вчасного попередження негативних наслідків і негайно повідомляє про загрози, які стосуються порушення правил, марнотратства, фальсифікації.

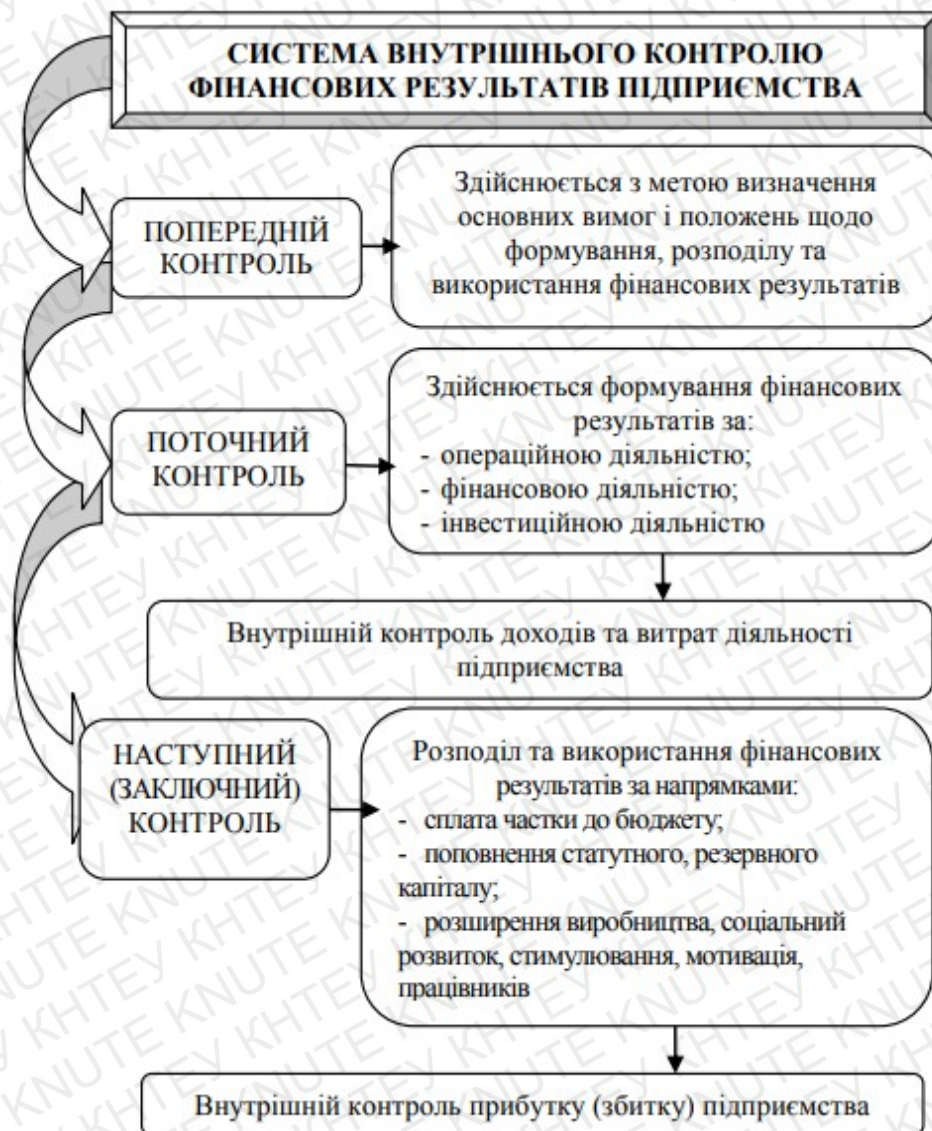


Рис. 3.3 Система внутрішнього контролю фінансових результатів для ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Наступний контроль має обмежену ефективність у порівнянні з попереднім і поточним контролем, а, отже, не може активно впливати на діяльність, яка перед цим здійснювалась неправильно. В даному випадку система контролю передбачає на етапі наступного контролю здійснення перевірки правильності розподілу та використання фінансового результату

підприємства. Це в значній мірі залежить також від якості проведення контрольних процедур на попередніх стадіях контролю підприємства. Щодо методики внутрішнього контролю фінансових результатів, то вона має бути заснована на проведенні перевірок та застосуванні контрольних процедур на етапах формування в обліку показників прибутків та витрат від основної та інших видів діяльності; правильності розрахунку податку на прибуток і чистого прибутку. Запропоновану методику внутрішнього контролю фінансових результатів представлено в табл.3.4.

Таблиця 3.4

Методика внутрішнього контролю фінансових результатів на ТОВ

«ТрейдРоял ЛТД»

Напрями контролю	Зміст контролю
Рахунки бухгалтерського обліку, що мають перевірятися	В ході визначення правильності та обґрунтованості обліку доходів перевіріці підлягають кредитові обороти по рахунку 70 «Дохід від реалізації» з відповідними кореспондуючими рахунками. При аналогічній перевіріці обліку витрат перевіріці підлягають дебетові обороти по рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кореспондуючими рахунками
Перевірка документального підтвердження	Наявність відповідним чином оформлених договорів, таких первинних документів, як рахунок-фактура, видаткова накладна, податкова накладна, товарно-транспортна накладна
Дотримання вимог облікової політики	1. Методи оцінки сировини та матеріалів для визначення розміру матеріальних витрат. 2. Умови визнання та критерії оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу. 3. Порядок списання доходів і витрат на фінансовий результат. 4. Критерії визнання витрат. 5. Порядок віднесення збитків на майбутні періоди
Перевірка правильності визначення фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку	Полягає в перевіріці розрахунку фінансового результату, з врахуванням отриманих доходів, понесених витрат та нарахованого податку на прибуток на рахунка бухгалтерського обліку

Отже, методика внутрішнього контролю фінансових результатів має складатися з таких напрямів як: перевірка рахунків бухгалтерського обліку (70, 90); перевірка документального підтвердження, перевірка дотримання вимог облікової політики, перевірка правильності визначення фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку. Висновки. Таким чином,

організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів є основною умовою ефективного попередження та своєчасного виявлення й усунення помилок, неточностей, порушень та відхилень, що сприятиме покращенню результативності функціонування господарюючих суб'єктів. Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперервного функціонування діяльності підприємства, в ході дослідження представлено систему та методику внутрішнього контролю фінансових результатів. Ефективність застосування внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємствах суттєво підвищить раціональність прийнятих управлінських рішень та сприятиме збільшенню величини прибутку.

3.3. Методика аналізу фінансових результатів у формах звітності ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Фінансові результати займають центральне місце в системі управління підприємством. Це важлива й водночас дуже складна як економічна, так і обліково-аналітична категорія. Зміст поняття «фінансовий результат» виражається в категоріях «прибуток» і «збиток», які є протилежними за змістом, але порядок їх формування єдиний. Застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат передбачає формування фінансових результатів методом їх порівняння.

Звіт про фінансові результати – основне інформаційне джерело при здійсненні аналітичної оцінки фінансових результатів підприємства поряд із даними оперативного, бухгалтерського й статистичного обліку. Нині порядок формування фінансових результатів регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма № 2 з прийняттям НП(С)БО 1 зазнала помітних змін у своїй структурі, порівняно зі звітом, який складала суб'єкти господарювання до 2012 р. включно (рис.3.4).

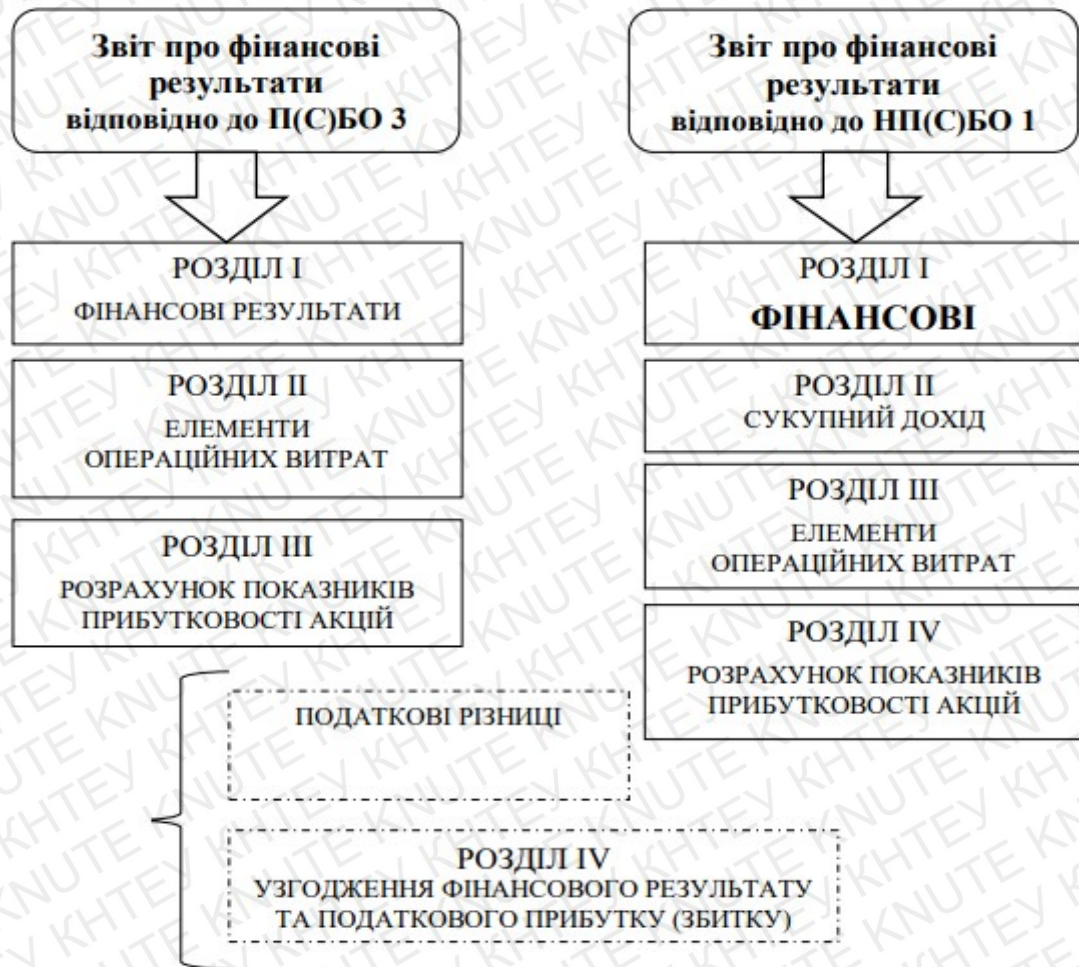


Рис. 3.4 Порівняльна характеристика Звіту про фінансові результати згідно з П(С)БО 3 та П(С)БО 1

Охарактеризуємо зміни, що відбулися в структурі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід): 1. Розділ I «Фінансові результати», як і раніше, містить інформацію про доходи, витрати та фінансові результати підприємства за звітний і попередній періоди, а види діяльності, у розрізі яких заповнюють фінансову звітність, класифікують на операційну, фінансову та інвестиційну. Нині у звіті виокремлюють такі показники прибутку, як валовий, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування й чистий фінансовий результат. Потрібно зауважити, що відповідно до П(С)БО 3, яке втратило чинність, крім вищезазначених показників виділяли фінансовий результат від звичайної діяльності, надзвичайні доходи та витрати, податок із надзвичайного

прибутку. Отже, поділ діяльності на звичайну та надзвичайну втратив свою актуальність у зв'язку з переходом на МСФЗ.

2. Розділ II «Сукупний дохід», який виник із появою П(С)БО 1, розкриває інформацію про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками). У ньому розкривається інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств й інший сукупний дохід.

3. Розділ III «Елементи операційних витрат» та розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» залишилися без змін.

4. В оновленому Звіті про фінансові результати немає рядків «Податкові різниці» й «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)», затверджені ПБУ «Податкові різниці», які втратили чинність та які з 01.01.2013 р. пропонувалося розкривати в окремому розділі Форми № 2.

Проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства передбачає використання певної методики як сукупності правил, прийомів і методів вивчення та опрацювання фінансової інформації.

Основні методи аналізу об'єкта дослідження – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз (84,6 %). Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %).

Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень. Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого

обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують CVP-аналіз і концепцію фінансового важеля.

Доходи та витрати – економічні категорії, рівень яких визначає величину прибутку й рентабельності підприємства. Доходи та витрати визначають згідно з П(С)БО та відображаються у Звіті про фінансові результати в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження й сплати грошей. Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу. Прибуток може відрізнятися від реальної величини грошових коштів на величину несплаченої дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань тощо. У зв'язку з цим у фінансовій звітності може бути завищена величина прибутку й, відповідно, оцінка рентабельності буде висока, але підприємство при цьому може відчувати гострий дефіцит грошових коштів. І навпаки, величина прибутку може бути незначною, а фінансовий стан – цілком стійким. Крім того, на практиці більшість вітчизняних підприємств використовують схеми «оптимізації оподаткування», що призводить до спотворення прибутку з метою зниження бази оподаткування. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв'язку з оцінкою грошових потоків підприємства. Торгівельні підприємства, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність діяльності підприємства, а й відносну. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності. Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності, виділимо три групи показників рентабельності:

1. Рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення

величини прибутку до середньорічної величини майна чи власного капіталу. Потрібно зауважити, що з появою Розділу II «Сукупний дохід» Форми № 2, доречно при розрахунку вищезазначених коефіцієнтів у знаменнику використовувати не чистий фінансовий результат (р. 2350), а сукупний дохід (р. 2465).

2. Рентабельність продажів (визначає ефективність продажу продукції з погляду отриманого прибутку – валового, операційного або чистого). Зазначені показники розраховують за допомогою зіставлення відповідного показника прибутку (р. 2090; р. 2190; р. 2350) до чистого доходу від реалізації прибутку (р. 2000).



Рис. 3.5 Напрями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

4. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак, замість прибутку, у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів.

Розглянемо динаміку складу і структури прибутку від звичайної діяльності досліджуваної організації (табл. 3.5).

Проведені розрахунки свідчать про досить стабільну структуру чистого прибутку протягом 2013-2017 років (див. дод. Д, Е). Незначне погіршення

структури у 2015 році відбулося внаслідок зменшення питомої ваги інших фінансових доходів та інших доходів звичайної діяльності (-98,333% та -12,879% відповідно), а в 2016 році - іншого операційного доходу (-29,373%). Збільшення податку на прибуток у 2016 році обумовило зниження рівня чистого прибутку на 28 тис. грн. по відношенню до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування. Саме тому структура прибутку від звичайної діяльності даного підрозділу ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» вимагає розробки та реалізації заходів, спрямованих на її поліпшення. Для цього треба звернути увагу на необхідність підвищення доходів від іншої операційної та фінансової діяльності. Це повинно супроводжуватись діями, спрямованими на зниження витрат, особливо собівартості.

Таблиця 3.5

Динаміка складу та структури прибутку від звичайної діяльності ТОВ
«ТрейдРоял ЛТД» протягом 2015-2017 років

Показник	Роки, тис. грн.			Відхилення			
	2015	2016	2017	Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
1	2	3	4	2016	2017	2016	2017
Дохід від надання послуг	22842	31615	33208	8773	1593	38	5
Чистий дохід від надання послуг	19196	26542	27879	7346	1337	38	5
Валовий прибуток	2382	3376	4028	994	652	42	19
Інші операційні доходи	186	303	214	117	-89	63	-29
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	-104	341	449	445	108	-427	32
Інші фінансові доходи	120	2	-	-118	-2	-98	-100
Інші доходи	79	69	48	-10	-21	-13	-30
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	89	381	493	292	112	330	29
Чистий прибуток	67	286	370	220	-163	330	-57

У 2015р. найбільшу питому вагу у загальній структурі інших операційних доходів займав дохід, пов'язаний з реалізацією речового майна

(60,2 тис. грн. або 32,505 %). Такі операції здійснюються у формі продажу. Вартість повного комплекту форми утримується за заробітної плати за рахунок додаткових нарахувань.

Динаміку основних показників, які приймають безпосередню участь у формуванні доходу від звичайної діяльності ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» представлено у вигляді допоміжної таблиці, яку наведено у дод. Д.

Проаналізуємо динаміку таких складових, як чистого доходу від наданих авторемонтних послуг, валового прибутку і чистого прибутку протягом 2013- 2017 рр. (рис. 3.6.).

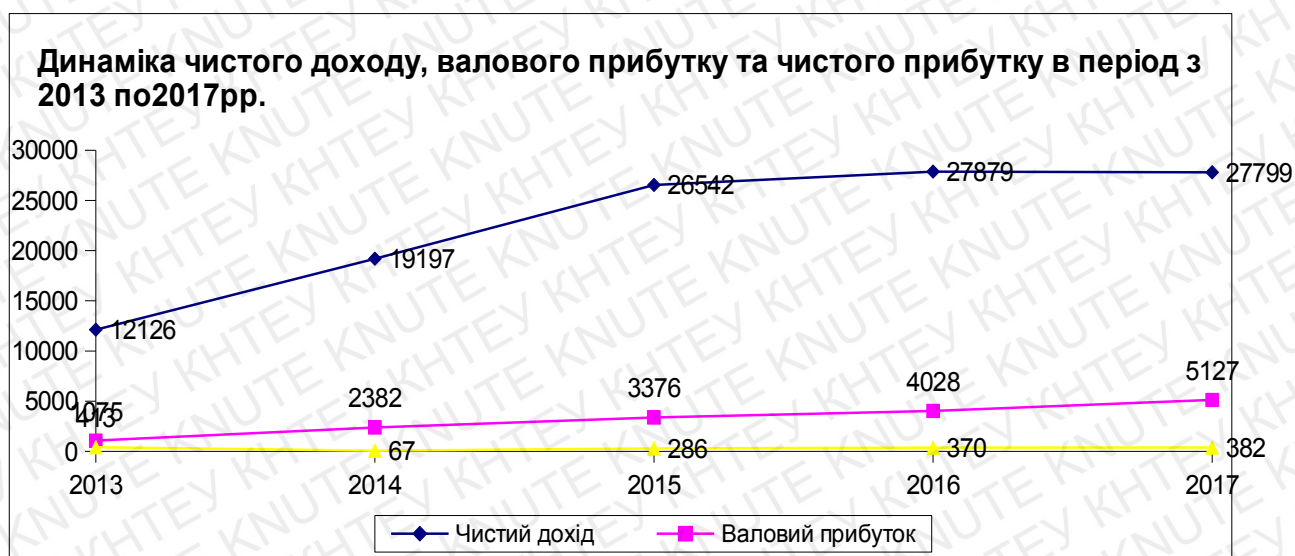


Рис. 3.5. Динаміка чистого доходу, валового прибутку та чистого прибутку (2013-2017 рр.)

Протягом 2013-2017 р.р. спостерігалась чітка тенденція до зростання чистого доходу від наданих автопослуг, валового прибутку та чистого прибутку що становить основу операційної діяльності даного підприємства. Окрема, якщо на кінець 2013 року чистий дохід становив 19,2 млн. грн., то уже кінець 2016 року - 27,9 млн. грн. (абсолютне відхилення за 2 роки: + 8,7 млн. грн.) Варто зазначити, що протягом 2013-2017р.р. відбувся якісний стрибок у співвідношенні темпів зростання чистого доходу та відповідних похідних – валового та чистого прибутку. Зокрема, протягом 2015 року валовий прибуток та чистий прибуток мали значно вищі темпи приросту, ніж

чистий дохід. Чистий дохід зріс лише на 38,27%, в той час, коли валовий прибуток та чистий прибуток зросли на 41,73% та 326,87% відповідно.

Це стало можливим за рахунок суттєвого підвищення вартості наданих послуг у 2015 році порівняно з 2013 з одночасним збереженням обсягів наданих послуг.

Негативний вплив на динаміку доходів і прибутків вплинуло суттєве підвищення собівартості наданих послуг протягом 2015р. (рис. 3.6). В свою чергу, джерелом підвищення собівартості було збільшення річного фонду оплати праці (+4,2 млн. грн.) з одночасним збереженням позитивної динаміки доходу та прибутку у 2015 році.

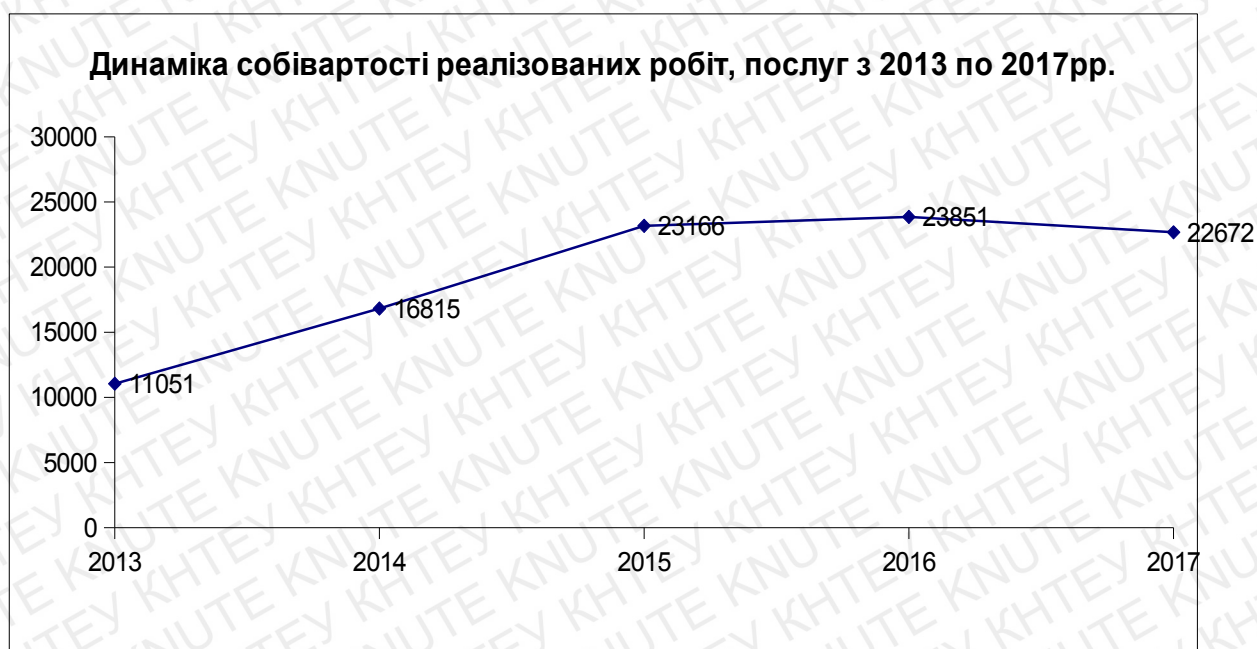


Рис. 3.6. Динаміка собівартості ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» (2013-2017р.р.)

У 2016 р. дане підприємство скоротило свою фінансову діяльність, тому відповідні доходи не були отримані (негативна тенденція).

Коефіцієнтний аналіз доходів від звичайної діяльності для аналізу показників рентабельності фінансово-господарської діяльності, які характеризують рівень прибутку по відношенню до доходів або втрат, будемо допоміжну табл.3.6.

Таблиця 3.6

Динаміка показників рентабельності фінансово-господарської діяльності
ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» протягом 2013-2017р.р.

Показник	Роки, тис. грн.					Відхилення					
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Абсолютне, тис. грн.			Відносне, %		
						2015р.	2016р.	2017р.	2015р.	2016р.	2017р.
Операційна рентабельність (збитковість)	- 0,003	- 0,005	0,013	0,016	0,017	0,018	0,003	0,001	- 336,681	253,75	242,85
Загальна рентабельність	0,003	0,005	0,014	0,018	0,022	0,010	0,004	0,002	210,655	231,91	243,05
Чиста рентабельність	0,003	0,005	0,011	0,013	0,015	0,007	0,002	0,002	211,044	231,66	240,19

Протягом 2013-2017рр. спостерігається чітка тенденція до зростання основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства. Зокрема, в 2016 році порівняно з 2014 коефіцієнт чистої рентабельності зріс у 3,831 рази і обсяг рівня 0,013 ум. од. (в 1 грн. чистого доходу від реалізації послугіміститься 0,01 грн. чистого прибутку). До того ж, даний показник зростав найбільш стрімко протягом 2015 року за рахунок перевищення темпів зростання чистого прибутку над темпами зростання чистого доходу від реалізації (4,301 та 1,383 рази відповідно). Що стосується, операційної та загальної рентабельності, то вони зростали синхронно протягом всього аналітичного періоду.

Описані тенденції можуть бути проілюстровані на рис. 3.7.

Отже, діяльність ТОВ «АвтоЦентр-Київ» з настанням 2015 року несуттєво погіршилась, внаслідок процесів міжнародної економічної кризи. Це змусило керівництво переглянути свою економічну стратегію, що дозволило покращити положення. Тому у 2017 році фінансовий стан підприємства можна охарактеризувати як стійкий. Банкрутство у найближчі 2-3 роки не передбачується так як підприємство намагається всіма силами покращити показники господарської діяльності.

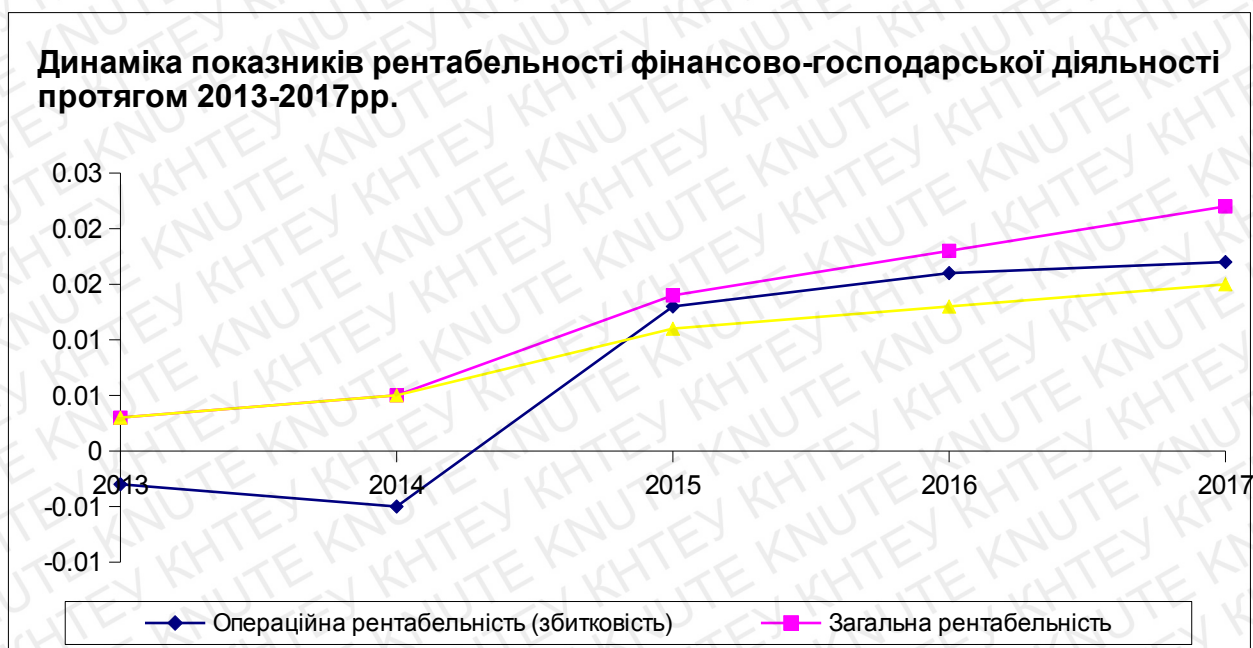


Рис.3.7 Динаміка показників рентабельності фінансово-господарської діяльності (2013-2017р.р.)

Отже, дослідивши методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств, можна стверджувати, що кожен науковець має своє бачення та обґрунтування послідовності здійснення аналітичної оцінки об'єкта дослідження. Уважаємо, що аналіз фінансових результатів не може бути обмежений виключно аналізом прибутку або аналізом чистого грошового потоку. Кожен із цих показників дає інформацію про фінансовий стан підприємства в певному розрізі й лише комплексний розгляд обох індикаторів уможливить отримання найбільш повного уявлення про поточний стан і подальші можливості підприємства.

Складність і різноманітність методик залежить від рівня управління: чим нижчий за ієрархією рівень управління, тим більш спрощені проблемні методики аналізу, і навпаки, чим вищий рівень управління, тим складніші виникають проблеми, які відповідно, потребують застосування найбільш досконалої методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. Правильно обрана методика аналізу фінансових результатів може стати основою для отримання достовірних показників, а значить,

максимально ефективного використання фінансових ресурсів підприємства, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Використання даних періодичної бухгалтерської звітності у сукупності з множинністю параметрів аналізу фінансових результатів не дають значущого ефекту в оперативному ухваленні рішень у складній реальній ситуації, тому проведення аналізу фінансових результатів потребує попереднього вибору обмеженого набору основних, найбільш значущих і не суперечливих один одному параметрів, що дадуть можливість своєчасного виявлення певних резервів зростання ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 3

1. За допомогою аналізу визначаються напрямки та зміст діяльності підприємства. Головною метою аналізу є досягнення кращих результатів у майбутньому. Для управління підприємством необхідно мати повну та достовірну інформацію про хід виконання визначених планів. Така інформація генерується, накопичується та узагальнюється у результаті обліку. Для управління необхідно мати уявлення про характер та тенденції в змінах, що відбуваються на підприємстві. Такі узагальнення та закономірності формуються внаслідок здійснення економічного аналізу. На підставі результатів економічного аналізу розробляються та обґрунтовуються виважені управлінські рішення.

2. Методика внутрішнього контролю фінансових результатів має складатися з таких напрямів як: перевірка рахунків бухгалтерського обліку (70, 90); перевірка документального підтвердження, перевірка дотримання вимог облікової політики, перевірка правильності визначення фінансового

результату на рахунках бухгалтерського обліку. Висновки. Таким чином, організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів є основною умовою ефективного попередження та своєчасного виявлення й усунення помилок, неточностей, порушень та відхилень, що сприятиме покращенню результативності функціонування господарюючих суб'єктів.

Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперервного функціонування діяльності підприємства, в ході дослідження представлено систему та методику внутрішнього контролю фінансових результатів. Ефективність застосування внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємствах суттєво підвищить раціональність прийнятих управлінських рішень та сприятиме збільшенню величини прибутку

3. Відповідно до проведеного аналізу доходів від звичайної діяльності ТОВ «ТрейдРеал ЛТД» можна стверджувати, що:

- структура доходів від звичайної діяльності з 2014р. суттєвих змін не зазнала;
- найбільша питома вага в загальній сумі доходів від звичайної діяльності належить доходу від надання послуг, який зростав протягом усього періоду, і на кінець 2016р. досяг рівня 33,2 млн. грн.;
- доходи від іншої операційної діяльності формуються більшою мірою за рахунок доходів від реалізації речового майна (60,2 тис.грн. або 32,505% у загальній сумі інших операційних доходів у 2014р., 89,9 тис. грн. або 19,760% - у 2015р., 89 тис. грн. або 41,589% - у 2016р.);
- інші фінансові доходи представлені доходом від участі в капіталі та відсотками одержаними (120 тис.грн. та 1,7 тис. грн. відповідно у 2015 та 2016р.р.);
- інші доходи звичайної діяльності формуються за рахунок нарахування зносу на безоплатно отримані необоротні активи (56,4 тис.грн., 68,8 тис.грн., 48 тис.грн. у 2014, 2015 та 2016р.р. відповідно);
- чистий дохід, валовий прибуток та чистий прибуток зростали протягом всього періоду і на кінець 2010р. досягли рівня 27879 тис. грн.,

4028 тис. грн., та 370 тис. грн. відповідно (переважно за рахунок інтенсивних факторів);

- ключовий показник рентабельності фінансово-господарської діяльності (загальна рентабельність) у 2016р. зріс на 260% порівняно з 2008р. і досягла значення 0,018 ум.од., тобто 1 грн. доходу (виручки) від надання послуг і генерує 0,018 грн. фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування;

- негативним чином на приріст чистого прибутку у 2015р. вплинуло скорочення середніх залишків власного капіталу на 90,5 тис. грн. (зменшило обсяг чистого прибутку на 1,193 тис.грн.), а у 2016р.– скорочення оборотності активів (зменшило обсяг чистого прибутку 4,651 тис.грн.).

ВИСНОВКИ

1. В бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат підприємства. Отриманий результат характеризує якість діяльності підприємства, форма вираження якого може бути прибуток або збиток. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед кредиторами (особливо перед бюджетом) бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

2. Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО. Також, пропонується доповнити вітчизняні стандарти міжнародними, що не мають аналогів на сьогодні: МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», 2 «Платіж на основі акцій», 4 «Страхові контракти», 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» і 34 «Проміжна звітність». Тому, з метою наближення до міжнародних стандартів, необхідно розробити відповідні адекватні аналоги.

3. Ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. На підставі цього в статті розглянуто пропозиції та рекомендації щодо внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності, наведені в наукових дослідженнях вітчизняних та російських вчених. Аналіз наукової літератури дав змогу виділити проблемні

питання, які потребують подальшого ґрунтовного вивчення з метою удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів господарської діяльності підприємств. Також розглянувши різні підходи до методик аналізу фінансових результатів діяльності підприємств, можна стверджувати, що кожен науковець має своє бачення та обґрунтування послідовності здійснення аналітичної оцінки об'єкта дослідження. Вважаємо, що аналіз фінансових результатів не може бути обмежений виключно аналізом прибутку або аналізом чистого грошового потоку. Кожен із цих показників дає інформацію про фінансовий стан підприємства в певному розрізі й лише комплексний розгляд обох індикаторів уможливить отримання найбільш повного уявлення про поточний стан і подальші можливості підприємства.

4. Встановлено відсутність методичних підходів до обліку фінансових результатів на досліджуваному підприємстві, що впливає на формування фінансових результатів елементів облікової політики фінансового обліку. Проведені розрахунки фінансового результату за різною комбінацією елементів облікової політики фінансового обліку, зокрема, вплив методу обліку витрат (за змінними та повними витратами) та вибір методу списання запасів і нарахування амортизації розкривають варіантність побудови систем обліку, а отже, формування певної інформації для вирішення окремих завдань, що дозволяє отримати різні фінансові результати, тобто передбачати їх в обліковій політиці.

5. Неузгодженість фінансового обліку фінансових результатів підприємства з видами операційної діяльності, його організаційною структурою, інформаційними потребами користувачів та видами продукції, що виготовляється та реалізується, вимагає його удосконалення та адаптації зі специфікою діяльності. На основі критичного аналізу діючої організації та методики бухгалтерського обліку розроблено номенклатуру субрахунків та аналітичних рахунків з обліку доходів, витрат та фінансових результатів від основної діяльності підприємств, що полегшує виявлення напрямків неефективної (непродуктивної) діяльності підприємства, їх аналіз,

обґрунтування прогнозів за видами та характером діяльності та складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Удосконалення аналітичного обліку дасть змогу отримувати більш розгорнуту та детальнішу інформацію для ефективного функціонування підприємств при зростанні кількості користувачів.

6.Звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Узагальнення світового та вітчизняного досвіду дозволило визначити сутність фінансових результатів підприємства, особливості їх визначення за різних систем обліку та відображення у звітності.

7.В умовах ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства. Як основний узагальнюючий показник фінансових результатів діяльності підприємства прибуток є важливим джерелом формування його капіталу, забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності. Отже, отримання прибутку – одна із стратегічних цілей управління та найважливіший об'єкт фінансового аналізу.

Прибуток є результатом різноспрямованого руху фінансових потоків, що характеризуються доходами і витратами підприємства. Доходи і витрати, як взаємопов'язані чинники утворення прибутку підприємства, мають досліджуватися на всіх етапах їх формування.

У дипломній роботі розглядається широке коло питань, пов'язаних з організацією обліку, контролю та аналізу фінансових результатів на ТОВ «ТрейдРоял ЛТД».

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві автоматизований за допомогою програми «1С: Підприємство» (версія 7.7). Також на підприємстві застосовується система «Клієнт-банк» для розрахунків з банківськими установами та для роботи з податковою звітністю підприємство використовується програма «М.Е.Дос».

Встановлено, що ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів, їх документальне оформлення на ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» організовано у відповідності з прийнятою обліковою політикою підприємства за встановленими принципами, методами і процедурами, що не суперечить діючому законодавству. В роботі досліджена організація синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів товариства. Відмічено, що аналітичний облік фінансових результатів організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності, тобто видів операційної (основної) діяльності, іншої діяльності, та який формується тільки на підставі підтверджуючих документів, таких як: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, вимога-накладна на відпуск матеріалів, акт виконаних робіт, наданих послуг, витратна накладна, прибуткова накладна, акти приймання-передачі товарів (активів) тощо.

Це, в першу чергу, пов'язано з систематичним вибуттям об'єктів основних засобів протягом всього періоду дослідження. В цілому підприємство має достатній потенціал для зростання фінансової стійкості в умовах сталого економічного розвитку.

У процесі дослідження розглянуті теоретичні основи бухгалтерського обліку фінансових результатів, у тому числі нормативно-правова регламентація обліку, критерії визначення, визнання та оцінки фінансових результатів.

При розкритті загальної економічної характеристики досліджуваного підприємства проаналізовані основні показники фінансової звітності у

динаміці років, які свідчать про зменшення валюти балансу, що в цілому є негативною тенденцією.

Співвідношення найбільш ліквідних оборотних засобів до поточних зобов'язань вказує, що підприємство не може сплатити поточні зобов'язання (даний показник нижче нормативного значення). Станом на 2016-2017р.р. показники поточної та абсолютної ліквідності не відповідають нормативним значенням. Це свідчить про те, що у підприємства не достатньо ресурсів, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань.

Резервом збільшення валового прибутку може бути відповідне зниження собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Також з ціллю підвищення величини валового прибутку доцільно проводити на підприємстві аналіз цін на продукцію (товари, роботи, послуги), результати якого можуть вплинути на зміну ціни реалізації (в бік зменшення або збільшення в залежності від результатів моніторингу).

Також для підвищення результативності діяльності підприємства запропоновано ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» організувати ефективну систему внутрішнього контролю, що дозволить:

- забезпечити підприємству максимальну фінансову стійкість та розвиток;
- зберегти та раціонально використати ресурси й потенціал підприємства;
- своєчасно виявляти та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;
- сформувати адекватну систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління.

Отже, впровадження результатів дослідження у практику господарської діяльності ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» дасть можливість керівництву покращити стан обліку та контролю фінансових результатів, ефективно спрогнозувати та приймати обґрунтовані управлінські рішення з метою одержання більш високих результатів господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.И. Бухгалтерський облік у галузі економіки: Навчальний посібник / Атамас П.И. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
2. Бабець Є.К. Теорія економічного аналізу. Навчальний посібник / Є.К. Бабець, М.І. Горлов, С.О. Жуков, В.П. Стасюк – К.: ВД «Професіонал», 2007. – 384 с.
3. Білик В.Г. Облік і відображення в звітності фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах реформування / В.Г. Білик // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип.1, – К.: Науково-дослідний економічний інститут, 2010. – С. 127-129.
4. Білик Т.О. Теоретичні аспекти прибутку / Т.О. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 8. – С. 8-13.
5. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.
6. Борисенко С.О. Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Виручка» / С.О. Борисенко, О.В. Артюх // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали ІV Міжнародної науково-практичної конференції. – Херсон: Грінь Д.С., 2016. – 452 с. – С. 29-32.
7. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». – Житомир: ЖДТУ. – 2009. – № 2 (14). – С. 5-17.

8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: 1111 «Рута», 2008. – 688 с.
9. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств / С.М. Бурлака, О.В. Шушлякова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/92.pdf>.
10. Верига Ю. А. Фінансовий облік : навч. посібник / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 438 с.
11. Висока О.Є. Економічна сутність прибутку та концепція його формування/ О.Є. Висока // Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2016, вип. 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/44.pdf
12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. Посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - К.: Лібра, 2011. - 840 с.
13. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за [Текст] / Голов С.Ф., Костюченко В.М.; 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
14. Господарський кодекс України №436-IV від 13.01.03р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
15. Григоренко Ю.В. Особливості податкового обліку податку на додану вартість / Ю.В.Григоренко // Молодий вчений. – 2016. – № 17. – 23 с.
16. Губарик О.М. Фінансовий облік в управлінні доходами і фінансовими результатами в діяльності підприємства / О.М. Губарик, А.М. Корінь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/172.pdf>.
17. Губарик О. М. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення / О. М. Губарик, К. О. Макуха //

Глобальні та національні проблеми економіки. Серія «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – 2016. – Вип. 14. – С. 932-936.

18. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 424 с

19. Гудзінський О.Д. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / О.Д. Гудзінський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук // Вісник КНУ. – Київ. 2008. – Економіка, вип. 53, – С. 9-12.

20. Гуренко Т.О., Байцер Д.Л. Економічна сутність фінансових результатів [Електронний ресурс]. – Режимдоступу: [file:///C:/Users /%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/ecnof_2013_10\(3\)__34.pdf](file:///C:/Users/%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/ecnof_2013_10(3)__34.pdf)

21. Дудар А. Основні напрямки розвитку системи управління фінансовими результатами діяльності торговельно-виробничої фірми / А. Дудар // Банківська справа. – 2015. – № 5. – С. 36-51.

22. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник: навчальний посібник [Текст] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2010. – 1072с.

23. Захарова Ю.В. Моделювання тенденцій розвитку прибутку підприємства при реалізації виробничої стратегії / Ю.В. Захарова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 7. – С. 80-83.

24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

26. Ільяшенко С. Звіт про фінансові результати / С. Ільяшенко // «Все про бухгалтерський облік». – 2014. – № 8. – С. 11-17.
27. Карп'як Я. С. Організація обліку: навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк / Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 366 с.
28. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2014. – 600 с.
29. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. / О.В. Клименко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 320 с.
30. Кожемякіна С.М. Структурні зрушення в економіці України та їх вплив на фінансові результати / С.М. Кожемякіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 9. – С. 230-232.
31. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності / Н. Коришко // Економічний аналіз. – Випуск 6. – 2015. – С. 84-86.
32. Кривицька О.Р. Планування прибутку підприємства при визначенні стратегії його розвитку / О.Р Кривицька // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 138-147.
33. Лишиленко О.В. Фінансовий облік: Підручник. [2-ге вид., перероб. і доп.] / О.В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2015. – 556 с.
34. Мороз Ю. Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю. Ю. Мороз // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки». – 2016. – № 2 (64). – С. 135-141.
35. Мочерний С.В. Основы экономической теории: учебник / С. В. Мочерний, В.К. Симоненко, В.В. Секретарюк, А.А. Устенко. – К. : Общество «Знання», КОО, 2000. – 607 с.
36. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» від

28.03.2013р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режимдоступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

37. НаказМіністерствафінансівУкраїни
«ПрозатвердженняМетодичнихрекомендаційщодообліковоїполітикипідприємстватавносеннязміндодеякихнаказівМіністерствафінансівУкраїни» від 27.06.2013р. № 635 [Електроннийресурс]. – Режимдоступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536.

38. Нападовська Л.В., Добія М., Сандер Ш. та інші. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]. монографія; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – Київ: КНТЕУ, 2008. – 735с.

39. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки /Л.В. Нападовська // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль. «Економічна думка», 2007, – 526 с.

40. Овсюк Н.В. Актуальні питання вдосконалення обліку формування фінансових результатів / Н.В. Овсюк, М.К. Байдак // Проблеми розвитку та регулювання обліку, контролю, аналізу на сучасному етапі : збірник наукових праць всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції. – Вінниця: Центр підготовки наукових та навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2012. – С. 167-169.

41. Палій В.Ф. Бухгалтерський учёт: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф. Палій // Бухгалтерский учёт. – 2004. – №9. – С. 5-10.

42. Параскевич Л.В. Проблеми обліку фінансового результату торговельного підприємства/Л.В. Параскевич // Сталий розвиток економіки: облік, аналіз і аудит. – 2010. – № 1. – С. 123-127.

43. Пирець Н.М. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами /Н.М. Пирець, Я.Б. Панфілова // Економічний простір. – 2012. – № 62. – С. 228-234.

44. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010р., зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

45. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. за №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/402237/file/1.pdf>

46. П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. під № 392/3685 // «Все про бухгалтерський облік». – 2007. – №18. – С. 21 –22.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

48. П(С)БО 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 14.12.99р. за №860/4153 // «Все про бухгалтерський облік». – 2005. – №13. – С. 57 – 58.

49. П(С)БО 16 «Витрати»:наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com>.

50. П(С)БО 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 20.01.01р. під № 47/5238. // «Все про бухгалтерський облік». – 2005. – №13. – С. 63 – 66.

51. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. №39, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 15.03.00р. під № 161/4382 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С. 78 –82.

52. П(С)БО 31 «Фінансові витрати»:наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006р. №415 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Buhgalter911.com>.

53. Растяпін А.В. Максимізація прибутку підприємства / А.В. Растяпін, С.П. Бубенко // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 19-30.
54. Рета М.В., Пляка Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М.В. Рета, Г.О. Пляка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kpi.kharkov.ua/archive>.
55. Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М. В. Рета, Г. О. Пляка // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 25 (1134). – С. 25-34.
56. Румянцев М.В. Економічний аналіз і моделювання господарської діяльності підприємства: навчальний посібник [Текст] / М.В. Румянцев, Н.В. Касьянова, Д.В. Солоха, О.О. Тарасова. – Донецьк: ДонНТУ, 2013. – 296 с.
57. Осмятченко В. О. Електронне документування у бухгалтерському обліку / В. О. Осмятченко, М. М. Матюха // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2013. – Вип. 2 (88). – С. 98-108.
58. Самохін Л.В. Протиріччя в методах обліку доходів і витрат та шляхи їх усунення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ. – 2016. – Серія: економічна, вип. 68. – С. 64-70.
59. Скасюк Р.В. Сутність і значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal1/natura1/npkntu_e.
60. Сурніна К.С. Удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів: проблеми теорії та практики: дис. кандидата екон. наук : 08.06.04 / Сурніна Катерина Станіславівна. – Луганськ, 2010. – 229 с.
61. Тесленко Т.І. Аналіз фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Т.І. Тесленко, Н.В. Конькова. – Бізнес Інформ. – 2013. – №4. – С. 356-360.
62. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник [5-те вид. допов. і перероб.] / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.

63. Туз О.К. Організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства / О.К. Туз, А.В. Бурковська // Глобальні та національні проблеми економіки. – Випуск 8. – Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського: 2015. – с. 644-646.

64. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: теорія, методика, організація / Н.В. Уткіна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Уткіна. – Київ, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2015/08unvrdr.zip>

65. Фещенко О.П. Розрахунок показників фінансового стану господарських товариств з урахуванням нових форм фінансової звітності / О.П. Фещенко // Бізнес Інформ. – 2015. – № 2. – С. 229-236.

66. Цивільний кодекс України: Постанова Верховної Ради України від 16.01.2003р. № 435-IV зі змінами і доповненнями. - Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.

67. Червінська С.Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. Л. Червінська. – К., 2011. – 20с.

68. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. СоколовськаГонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 336 с.

69. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

70. Ширягіна О.Е. Методика аналізу фінансових результатів підприємства / О.Е. Ширягіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 5. – С. 60-65.

71. Ширягіна О. Є. Прибуток підприємства: історичний аспект /О.Є. Ширягіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 12. – С. 156-159

72. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 1(59). – С. 229-232.

73. Шипіна С.Б. Звіт про прибутки і збитки в системі фінансової звітності США / МС.Б. Шипіна // Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 3. – 2015.

74. Шипіна С.Б. Учетное отражение дохода от реализации: различия МСФО (IAS) 18 «Выручка» и П(С)БУ 15 «Доход» / С.Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2015. – № 2 (60). – С. 165.

75. Шевчук В.О. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. [Текст] / В.О. Шевчук, О.В. Коновалова, В.П. Пантелеев. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 399 с.

Інтернет-ресурси:

76. <http://www.ukrstat.com.ua/>

77. <http://www.buhgalteria.com.ua/>

78. <http://www.DtKt.com.ua/>

79. <http://www.minfin.gov.ua/>

Додатки

Додаток А

Характеристика діючої нормативно-правової бази з обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності підприємства

№ п/н	Нормативно-правовий документ	Короткий зміст документа	Використання в обліково-аналітичному (аудиторському) процесі
1	2	3	4

1.	Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. №254к/96-ВР зі змінами і доповненнями	Описано порядок і принципи функціонування органів влади, виборчу систему, права й обов'язки держави, суспільства та громадян. Встановлює загальні принципи підприємницької діяльності.	Є основним законом України, який має найвищу юридичну силу. На його принципах базуються всі інші нормативно-правові акти.
2.	Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 р. № 436-IV зі змінами і доповненнями	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності.	Використано для визначення правових основ господарської діяльності підприємства.
3.	Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 р. №435 зі змінами та доповненнями	Регулює особисті майнові та немайнові відносини, засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників, зокрема, щодо прав, обов'язків, відповідальності та захисту інтересів учасників правовідносин.	Використано для дослідження правового забезпечення виконання зобов'язань, зокрема при розгляді доходів підприємства у вигляді штрафів, пені, неустойки.
4.	Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. №2755-VI зі змінами та доповненнями	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 здійснення податкового контролю; - відповідальність за порушення законодавства.	Застосовано з метою виявлення особливостей оподаткування фінансових результатів та податком на прибуток.
5.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» прийнятий від 16 липня 1999 р. №996- XIV із змінами та доповненнями	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Використано для дослідження основних правових засад організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві.

Продовження дод.А

1	2	3	4
6.	Закон України «Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань», затверджений постановою ВРУ від 22.11.1996 №543/96-ВР	Регулює договірні правовідносини між платниками та одержувачами грошових коштів щодо відповідальності за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань.	Використано для дослідження правових наслідків несвоєчасного виконання грошових зобов'язань, зокрема при розгляді фінансових результатів підприємства у вигляді штрафів, пені, неустойки.
7.	Порядок подання	Цей порядок встановлює обов'язок	Використано для дослідження

	фінансової звітності затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 зі змінами і доповненнями	подання фінансової звітності органам державної статистики, терміни її подання; обов'язкове проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності.	термінів подання фінансової звітності, в якій узагальнюється інформація про фінансові результати діяльності.
8.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 зі змінами і доповненнями	Це Положення визначає порядок складання бухгалтерських первинних документів, склад документів, відповідальність за несвоєчасність складання документів і реєстрів бухгалтерського обліку.	Задіяне при розгляді документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку підприємства стосовно фінансових результатів діяльності підприємства
9.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів №291 від 30 листопада 1999 р. зі змінами і доповненнями	Визначає правові засади відображення операцій на рахунках, їх назви і призначення.	Використано для з'ясування назви та призначення рахунків, на яких узагальнюються доходи від звичайної діяльності підприємства
10.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб	Використано для розкриття та застосування правил відображення доходів від звичайної діяльності підприємства на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою методу подвійного запису.

Додаток Б

Основні підходи до аналізу фінансових результатів, що виділяють автори навчально-методичної літератури

№з/п	Автор	Виділений напрям аналізу фінансових результатів
1.	М. Д. Білик, О. В. Павловська,	1. Вертикальний і горизонтальний аналіз фінансових результатів підприємства;

	Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька	2. Факторний аналіз прибутку; 3. Аналіз показників рентабельності; 4. Факторний аналіз показників рентабельності; 5. Система «директ-кост» як теоретична база аналізу витрат та оптимізації прибутку; 6. Аналіз резервів збільшення прибутку
2.	Ю. С. Цал-Цалко	1. Аналіз формування фінансових результатів; 2. Аналіз впливу факторів на фінансові результати; 3. Аналіз розподілу чистого прибутку
3.	Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна	1. Оцінка динаміки й структури показників прибутку; 2. Факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг); 3. Аналіз фінансових результатів від іншої реалізації фінансових укладень і позареалізаційної діяльності; 4. Оцінка динаміки показників рентабельності
4.	Б. М. Литвин, М. В. Стельмах	1. Оцінка динаміки й складу фінансових результатів; 2. Факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку; 4. Аналіз рентабельності підприємства
5.	Є. В. Мних	1. Оцінка рівня й динаміка показників прибутку операційної діяльності; 2. Факторний аналіз прибутку (збитку) операційної діяльності; 3. Аналіз використання прибутку; 4. Аналіз дивідендної політики; 5. Аналіз рентабельності; 6. Аналіз й оцінка виробничого та фінансового левериджу; 7. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності; 8. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів фінансової діяльності.

Продовження дод. Б

6.	Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц	1. Аналіз складу, рівня, динаміки та структури фінансових результатів; 2. Аналіз прибутку від реалізації продукції; 3. Аналіз рівня беззбитковості; 4. Аналіз рентабельності; 5. Аналіз виробничого та фінансового левериджу; 6. Оцінка резервів зростання прибутку й
----	------------------------------------	--

		рентабельності від реалізації продукції.
7.	К. В. Ізмайлова	1. Аналіз складу, рівня, динаміки й структури фінансових результатів; 2. Факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3. Аналіз взаємозв'язку обсягів виробництва, собівартості та прибутку
8.	Т. Д. Косова, І. В. Сіменко	1. Аналіз валового прибутку підприємства; 2. Аналіз беззбитковості підприємства; 3. Аналіз фінансових результатів операційної діяльності; 4. Аналіз фінансових результатів від іншої діяльності підприємства
9.	П. Я. Попович	1. Аналіз фінансових результатів: 1.1. Загальне оцінювання динаміки показників прибутку, 1.2. Факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (товарів, послуг); 2. Аналіз впливу інфляції на фінансові результати; 3. Аналіз розподілу прибутку; 4. Аналіз використання підприємствами чистого прибутку
10.	З. М. Мочаліна О. В. Поспелов	1. Структурно-динамічний аналіз фінансових результатів, у тому числі доходів та витрат; 2. Факторний аналіз фінансових результатів; 3. Коефіцієнтний аналіз фінансових результатів; 4. Аналіз показників рентабельності

Додаток В

Наказ №1 від 04.01.2018р.

про організацію обліку та облікову політику ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, із метою дотримання підприємством єдиної методики та підходів до відображення господарських операцій та складання фінансової звітності, НАКАЗУЮ:

1. При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій користуватися національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими Міністерством фінансів України(у частині, що не суперечить міжнародним стандартам фінансової звітності).

2. Доручити забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером.
3. Застосовувати на підприємстві автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку з застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми 1С:Бухгалтерія.
4. Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій (додаток 1 до наказу). Зразки підписів відповідних осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відома відповідних структурних підрозділів.
Перелічені особи наділяються правами та несуть повну відповідальність за відповідність проведених операцій чинному законодавству та статуту підприємства згідно з посадовими інструкціями.
5. Затвердити перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності (додаток 2 до наказу). Зразки підписів відповідних посадових осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відома відповідних структурних підрозділів.
Перелічені особи наділяються правами та несуть повну відповідальність за відповідність проведених операцій законодавчим актам та статуту підприємства згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України.
6. Затвердити правила й графік документообігу відповідно до додатка 3 до цього наказу за переліком документів, затверджених керівником.
7. Затвердити форми первинних облікових документів (зведених первинних документів), які застосовуються підприємством у практичній діяльності, але не затверджені відповідними державними органами, у додатку 4 до цього наказу.
8. Установити місце зберігання (архів підприємства) первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених як на паперових, так і на магнітних носіях інформації (дискети, компакт-диски). Строки зберігання встановлюються відповідно до законодавства.
9. Затвердити розроблений на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого наказом Міністерства України від 21.12.1999 р. № 291, робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядків (додаток 5 до цього наказу).
6. Установити вартісну межу для малоцінних необоротних матеріальних активів (зі строком корисного використання понад рік) — 6000 грн.
7. Для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, установлення строку корисного використання об'єктів та їхньої ліквідаційної вартості створити постійно діючу комісію в складі:
 9. Не проводити переоцінки основних засобів на дату балансу за справедливою вартістю.
 10. Відображати витрати на ремонт, поліпшення (дообладнання, реконструкцію, модернізацію, добудову тощо) за такими правилами:
 - ремонти, що підтримують об'єкт у робочому стані та не призводять до росту майбутніх економічних вигід, відносити до витрат періоду;
 - вартість поліпшень, що призводять до росту економічних вигід — збільшують первісну вартість основного засобу.
 11. Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати кожне їхнє найменування.
 12. Облік транспортно-заготівельних витрат вести на окремому субрахунку.
 13. Застосовувати при вибутті запасів метод перших за часом надходжень запасів (ФІФО).
 14. Розраховувати величину резерву сумнівних боргів із застосуванням абсолютної суми сумнівної заборгованості.
 15. Створювати резерв забезпечення:
 - на виплату відпусток працівникам підприємства. Величину забезпечення розраховувати шляхом множення фактично нарахованої працівникам заробітної плати на

коефіцієнт резервування, який обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального річного планового фонду оплати праці;

— виконання гарантійних зобов'язань. Резерв створювати в розмірі 2% від вартості реалізованої продукції.

17. Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи.

18. У виробництві використовувати простий метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції.

19. Установити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (додаток 6 до цього наказу).

20. Затвердити перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, що додаються (додаток 7 до цього наказу).

21. Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат прями витрати, що належать до виробничої собівартості продукції.

22. Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати в обліку за курсом НБУ на дату здійснення операції.

23. Розрахунок курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу та дату операції проводити за сумою операції.

24. Відображати відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання в річній фінансовій звітності.

25. Визначити види сегментів діяльності та їх пріоритетність для підприємства в додатку 8 до цього наказу.

26. Затвердити перелік пов'язаних сторін, що додається (додаток 9 до цього наказу).

27. У разі проведення операції у звітному періоді та відсутності на дату складання фінансової звітності первинних документів, які її підтверджують, відображати операцію за розрахунковою сумою на основі бухгалтерської довідки. При цьому для визначення суми за запізненими первинними документами.

28. Контроль за виконанням цього наказу покласти на головного бухгалтера підприємства.

Додаток Д

Зведений баланс ТОВ «ТрейдРоял ЛТД» за 2013 -2017 роки

№ п/п	Показник	Роки				
		2013	2014	2015	2016	2017
I	АКТИВИ	6836	6989	6744	6123	6520
1	Необоротні активи, у т. ч.	4867	4999	4208	4465	4796
1.1	<i>Нематеріальні активи:</i>					
1.1.1	залишкова вартість	9	9	13	38	51
1.1.2	первісна вартість	21	21	30	60	85
1.1.3	накопичена амортизація	12	12	17	22	34
1.2	<i>Основні засоби:</i>					
1.2.1	залишкова вартість	2803	2852	1865	1864	2404
1.2.2	первісна вартість	5682	5596	5017	5411	5496
1.2.3	знос	2879	2744	3152	3547	3092

1.3	Довгострокові фінансові інвестиції	520	520	520	520	520
1.4	Довгострокова дебіторська заборгованість	10	12	52	132	138
1.5	Відстрочені податкові активи	1525	1544	1714	1765	1683
2	Оборотні активи, у т. ч.	1969	1990	2536	1658	1724
2.1	Поточні біологічні активи	379	390	453	402	438
2.2	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	-	-	-	-	-
2.2.1	чиста реалізаційна вартість	357	364	724	771	782
2.2.2	первісна вартість	357	364	724	771	782
2.3	Дебіторська заборгованість за розрахунками:	-	-	-	-	-
2.3.1	з бюджетом	-	-	-	2	-
2.3.2	за виданими авансами	64	64	64	40	56
2.4	Інша поточна дебіторська заборгованість	22	22	22	173	163
2.5	Грошові кошти та їх еквіваленти:	-	-	-	-	-
2.5.1	в національній валюті	1084	1084	1196	218	228
2.5.2	Інші оборотні активи	63	66	67	52	57
II	ПАСИВИ	6836	6989	6744	6123	6520
3	Власний капітал	5380	5403	4 830	5152	5207
3.1	Додатковий вкладений капітал	3602	3887	3 028	2980	2794
3.2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1486	1516	1 802	2172	1907
3.3	Забезпечення виплат персоналу	-	-	11	-	-
3.4	Поточні зобов'язання	1692	1585	1903	971	986
3.5	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	-	11	-	105	-
3.6	Поточні зобов'язання за розрахунками:	-	-	-	-	-
3.6.1	з одержаних авансів	357	364	373	286	274
3.6.2	з бюджетом	495	493	569	491	489
3.6.3	зі страхування	216	213	266	-	-
3.6.4	з оплати праці	476	474	654	-	-
3.6.5	Інші поточні зобов'язання	26	31	41	89	91

Додаток Е

Основні показники фінансово-господарської діяльності

ТОВ «ТрейдРоял ЛТД»

Показники	Роки			Відхилення			
	2015р.	2016р.	2017р.	Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
				2016р.	2017р.	2016р.	2017р.
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	19196,000	26542,000	27879,000	7346,000	1337,000	38,268	5,037

(товарів, робіт, послуг)							
Валовий прибуток	2382,000	3376,000	4028,000	994,000	652,000	41,730	19,313
Чистий прибуток (збиток)	67,000	286,000	370,000	219,000	84,000	326,866	29,371
Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг)	16814,000	23166,000	23851,000	6352,000	685,000	37,778	2,957
Загальна вартість активів	6989,000	6744,000	6123,000	-245,000	-621,000	-3,506	-9,208
Вартість необоротних активів	4999,000	4208,000	4465,000	-791,000	257,000	-15,823	6,107
Вартість оборотних активів	1990,000	2536,000	1658,000	546,000	878,000	27,437	34,621
Власний капітал	5403,000	4830,000	5152,000	-573,000	322,000	-	6,667
Поточні зобов'язання	1586,000	1903,000	971,000	317,000	932,000	19,987	48,975
Річний фонд оплати праці	11512,000	15761,000	16336,000	4249,000	575,000	36,909	3,648