

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

Давидюк Олена Олександрівна

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ
РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ
ACCOUNTING AND ANALYSIS OF THE FINANCIAL RESULTS
FORMATION PROCESS AND PROFIT DISTRIBUTION AT THE
ENTERPRISE**

**спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу**

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗзм - 21
О. О. Давидюк

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **М. С. Палюх**

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту:

Завідувач кафедри

Р.Ф.Бруханський

(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЇХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	7
1.1. Сутність фінансових результатів в управлінській діяльності та їх обліково-аналітичного забезпечення	7
1.2. Обліково-аналітичне забезпечення та класифікація фінансових результатів	14
1.3. Організаційні основи обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на підприємстві	21
Висновки до розділу I	30
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА	31
2.1. Формування інформаційних ресурсів в системі рахунків бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів	31
2.2. Управлінський облік в системі контролювання фінансових результатів підприємств	51
2.3. Побудова та використання інформаційних ресурсів звітності для формування фінансових результатів підприємств	68
Висновки до розділу 2	79
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА	80
3.1. Обґрунтування аналітичних процедур для процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства	80
3.2. Управлінський аналіз в системі формування фінансових результатів.....	92
Висновки до розділу 3.....	105
ВИСНОВКИ	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	109

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим критерієм успішної роботи підприємств, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і джерелом приросту активів їх власників. В той же час, з кожним роком стан формування фінансових результатів вітчизняних підприємств погіршується. Так, за даними Державної служби статистики України, за підсумками 2016 року 33,7% підприємств отримали збитки на суму 858,1 млрд. грн., а загальний фінансовий результат (сальдо) до оподаткування по Україні мав від'ємне значення і склав 523,6 млрд. грн. За таких умов вагомим значення набувають питання, що стосуються генерування інформації для контролювання фінансових результатів, а процес їх формування, розподілу і використання має риси ключових об'єктів обліку, аналізу та управління.

Оскільки процес формування, розподілу та використання фінансових результатів через об'єктивні та суб'єктивні чинники може відхилятися від бюджетних (цільових) параметрів підприємства, виникає необхідність ухвалення своєчасних рішень щодо його коригування. Дієвість і результативність таких управлінських рішень значною мірою залежить від чітко організованого на підприємстві внутрішнього контролювання, що посідає важливе місце в загальній системі управління суб'єктів господарювання. В той же час, функціонування системи контролювання фінансових результатів неможливе без достовірної, оперативної, релевантної інформації та її аналітичного опрацювання. Необхідність обліково-аналітичного забезпечення процесу формування фінансових результатів впливає із потреб власників, держави і найманих працівників у інформації (системі показників), яка надасть їм можливість виявити закономірності й тенденції формування фінансових результатів, встановити та оцінити основні фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес їх створення, розподілу і використання, виявити резерви і, таким чином, збільшити рівень прибутковості діяльності підприємства та максимізувати його додану та справедливую вартість.

Питаннями формування фінансових результатів, займались такі вчені: Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, О.П. Завитій, С.Ф. Голов, С.І. Головацька, К. Друрі, Х.Л. Дюкарєва, В.М. Жук, П.М. Іванченко, О.А. Зоріна, М.В. Корягін, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, О.П. Кундря-Висоцька, В.О. Ластовецький, Н.О. Лоханова, Д. Миддлтон, Л.Г. Медвідь, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, В.О. Озеран, М.С. Палюх, М.С. Пушкар та інші.

В той же час, невизначеність багатьох теоретичних положень, недосконалість нормативного й методичного забезпечення процесу обліку і аналізу фінансових результатів діяльності підприємств та недостатній рівень дослідження проблеми зумовили вибір теми дипломного дослідження, визначили мету, завдання та логіко-структурну побудову дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні і розвитку теоретичних та організаційно-методичних положень, а також розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів підприємств.

Відповідно до сформульованої мети в дипломному дослідженні поставлено наступні завдання:

- конкретизувати сутність та завдання формування фінансових результатів підприємств, обґрунтувати структуру та інструменти його обліково-аналітичного забезпечення;

- висвітлити існуючі підходи та упорядкувати класифікацію формування фінансових результатів та розподілу прибутку для цілей обліку, аналізу як основи підвищення ефективності управління прибутком;

- обґрунтувати теоретичні основи організації обліково-аналітичного забезпечення та інструментарій формування фінансових результатів та розподілу прибутку;

- визначити основні напрями удосконалення методики бухгалтерського обліку формування та розподілу фінансового результату та прибутку в системі рахунків на основі аналізу чинних підходів;

- дослідити сутність і місце обліку та обґрунтувати його інструменти для формування інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових

результатів на різних рівнях прийняття управлінських рішень;

- удосконалити систему показників фінансової звітності в частині надання інформації про формування та розподіл фінансових результатів та розподілу прибутку з метою задоволення інформаційних потреб різних суб'єктів контролювання;

- обґрунтувати систему аналітичних процедур для організації контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємств;

- конкретизувати і розвинути методика управління аналізу формування фінансових результатів у системі інформаційно-аналітичного забезпечення їх контролювання;

- сформулювати методичні засади та обґрунтувати напрями аналітичних досліджень та систему показників для розподілу та використання фінансових результатів, що дасть можливість приймати більш ефективні інвестиційно-інноваційні рішення.

Об'єктом дослідження є процеси обліково-аналітичного забезпечення системи формування, розподілу і використання фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів обліково-аналітичного забезпечення системи формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань використано такі методи: морфологічний аналіз; теоретичне узагальнення, наукова абстракція, системний аналіз для подальшого розвитку теоретичних засад та дослідження проблем організації бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств; моделювання – для визначення підходів до організації та методики обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів; статистичного, фінансового й економічного аналізів – для розробки методичних засад аналізу фінансових результатів підприємств; порівняльний – при

дослідженні нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку й аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів; графічний – для наочного зображення і схематичного представлення теоретичного та практичного матеріалу дослідження.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності підприємств, матеріали науково-практичних конференцій; нормативно-правові акти України; інформаційні матеріали Державної служби статистики України; оприлюднені дані офіційної звітності суб'єктів господарювання, що розміщені на їх сайтах і на сайті Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; довідкові та інформаційні видання; Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з вдосконалення механізму формування обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає у визначенні основних напрямів та розробці конкретних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств.

Публікації. За темою дипломної роботи опубліковано 2 тези у збірниках праць міжнародних конференцій.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЇХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність фінансових результатів в управлінській діяльності та їх обліково-аналітичного забезпечення

На сучасному етапі економічного розвитку України в умовах реальної самостійності суб'єктів господарювання все більшого значення набуває реалізація принципів самоокупності та самофінансування. Основним фактором реалізації зазначених принципів є формування достатнього розміру фінансових результатів, які одночасно завершують цикл діяльності підприємства та виступають необхідною умовою наступного циклу. Господарська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання передбачає постійне співставлення доходів і витрат та визначення фінансового результату – прибутку або збитку.

У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія і організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності, які визначають якість та обсяг виготовленого продукту, рівень собівартості та ціноутворення, стан продуктивності праці тощо. Також, провідна роль фінансових результатів полягає в тому, що вони забезпечують зміцнення бюджету держави, сприяють інвестиційній привабливості, діловій активності підприємств у будь-якій сфері економічної діяльності. Сукупність цих факторів перетворюють фінансовий результат на основну рушійну силу ринкового механізму господарювання та основне джерело економічного і соціального розвитку підприємств та держави в цілому.

Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при формуванні та розподілі створеного прибутку було досягнуто оптимальність у задоволенні інтересів держави, підприємства, найманих працівників і власників. Власник суб'єкта господарювання зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, адже він є джерелом його доходів (дивідендна політика), основним фінансовим джерелом

розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази та продукції, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, за рахунок прибутку виконується частина зобов'язань перед бюджетом, банками й іншими підприємствами. У такий спосіб прибуток стає найважливішим показником оцінки виробничої та фінансової діяльності підприємства.

Посилення ролі прибутку обумовлено також діючою системою його розподілу, відповідно до якої підвищується зацікавленість власників у збільшенні не тільки загальної суми прибутку, але й особливо тієї його частини, що залишається в розпорядженні підприємства й використовується як головне джерело засобів, що направляють на виробничий і соціальний розвиток, а також на матеріальне заохочення працівників відповідно до якості затраченої праці.

У збільшенні фінансових результатів підприємства відбиваються інтереси найманих працівників, які зацікавлені в збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

У зростанні прибутковості діяльності суб'єктів господарювання також зацікавлена держава, адже за рахунок відрахувань від прибутку в бюджет формується основна частина фінансових ресурсів держави, регіональних і місцевих органів влади. Відповідно, від збільшення обсягів сплачених податків до бюджетів значною мірою залежать темпи економічного та інвестиційно-інноваційного розвитку країни, окремих регіонів, збільшення суспільного багатства й в остаточному підсумку підвищення життєвого рівня населення.

З урахуванням значення прибутку для різних учасників господарської діяльності (власників, найманих працівників, покупців, постачальників та держави, територіальної громади) вся діяльність будь-якого підприємства повинна бути спрямована на зростання його кінцевих фінансових результатів.

У зв'язку з цим, операції з формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємства підлягають контролюванню, що забезпечує своєчасність внесення коригувань у господарську діяльність задля уникнення збитків та досягнення бажаного прибутку.

Процес контролювання фінансових результатів як складова частина

активної діяльності системи управління підприємством передбачає наявність трьох етапів: установлення бюджетних показників у створенні прибутку, що піддаються вимірюванню в обліку; зіставлення з ними реальних результатів та визначення, аналіз і оцінювання відхилень; прийняття необхідних управлінських рішень. В той же час, наявність збитків свідчить про недостатньо ефективні дії управлінського персоналу щодо контролювання фінансових результатів підприємств. Зокрема, динаміка фінансових результатів підприємств України характеризується такими даними (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Формування фінансових результатів до оподаткування на підприємствах України

(млн. грн.)

Показники	Роки				
	2012	2013	2014	2015	2016
Фінансовий результат (сальдо): усього	58744,9	121092,6	102077,6	33802,8	523587,0
у % до попереднього року	X	206,1	84,3	33,1	X
Прибуток: усього	209050,4	268533,6	273448,1	230505,1	334517,3
у % до попереднього року	X	128,5	101,8	84,3	145,1
Збиток: усього	150305,5	147441,0	171370,5	196702,3	858104,3
у % до попереднього року	X	98,1	116,2	114,8	436,2

Зміна розмірів отриманого прибутку підприємствами значно впливає на податкові надходження до бюджету держави. Статистичні дані свідчать про те, що у 2016 році загальна сума надходжень з податку на прибуток до державного бюджету України була на 26,55 % менша за рівень попереднього року, а частка податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету скоротилася на 1,2 % (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Динаміка сплаченого податку на прибуток підприємствами України

Показники	Роки				
	2012	2013	2014	2015	2016
Податок на прибуток підприємства, млрд. грн.	39,97	54,74	55,35	54,32	39,9
Теми приросту надходжень податку, %	+22,72	+36,95	+1,11	-1,86	-26,55
Частка податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету, %	12,8	13,7	12,4	12,4	11,2

Аналіз статистичних даних дає підстави стверджувати, що доходи і витрати, які формують фінансовий результат підприємства є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку, аналізу і контролю, а також у сучасних умовах розвитку ринкового господарства потребують особливої уваги як з боку держави, так і на рівні підприємства. Недостатній розмір отриманих прибутків відображається на вартості робочої сили (яка є низькою), рівні амортизаційних відрахувань (він не є достатнім), ціні (яка не забезпечує отримання цільового прибутку). Таким чином, прибуток має синергетичну основу (адже в його розмірі відображається стан розвитку багатьох факторів), є найважливішим критерієм успішної роботи підприємства, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і є формою приросту вартості підприємства та національного багатства.

Ситуація, що склалася в системі управління на підприємствах, не створює дієвого механізму оцінки і контролювання фінансового результату, тому актуальним завданням сьогодні є формування системи його інформаційного забезпечення за допомогою обліку та економічного аналізу, що вкрай важливо для поліпшення фінансового стану суб'єктів господарювання.

Для того, щоб більш повно зрозуміти сутність прибутку (збитку), нами було досліджено, як його зміст трактується в різних економічних джерелах. На думку українського вченого Р.Ф. Бруханського, у загальному вигляді, прибуток це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення, він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва й реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці [6]. В економічному словнику за редакцією С.В. Мочерного прибуток визначається як одна із форм чистого доходу в умовах розвинутих товарно-грошових відносин, що виражає вартість додаткового і часткового необхідного продукту, за своєю величиною – це різниця між продажною ціною товару і витратами на його виробництво [63, с. 262]. Прибуток з кількісної сторони є приростом власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток - зменшенням власного

капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійсненні ці витрати; прибуток з якісної сторони доцільно розглядати як економічну форму додаткового продукту (доданої вартості) [87, с. 74].

Значна кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів (прибутку і збитку) вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності вищезазначених категорій. Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і порядок нарахування та сплати податку на прибуток – з другого, під "прибутком" визначає два різних економічних явища. Прибуток у класичному розумінні це різниця між ціною товару і витратами на виготовлення товару – його собівартістю. Саме таке розуміння прибутку закладене в усіх законодавчих актах України, крім законодавства про оподаткування прибутку. Прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не збігається з бухгалтерським обліком прибутку. Податковий прибуток впливає тільки на розподіл створеного прибутку на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток). На наш погляд, таке визначення не характеризує повною мірою якість господарювання підприємства та не відображає суті прибутку.

Зміст категорій "прибуток" та "збиток" розкрито також у НП(С)БО №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійсненні ці витрати [69].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є чистим збитком [57, с 58].

Таким чином, дослідивши визначення поняття прибуток (збиток), які надаються як в економічних літературних джерелах, так і в законодавстві України, ми зіштовхнулися з різними підходами до трактування даної категорії, що є зрозумілим через її складність. Ряд вчених, розкриваючи сутність поняття прибуток (збиток), притримуються визначення, яке наводиться в українському законодавстві, зокрема у НП(С)БО №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Науковці у своїх дисертаційних роботах інтерпретують сутність прибутку (збитку), виходячи з цілей дослідження. Так, для одних вчених прибуток це трудовий дохід, винагорода за підприємницьку діяльність, для інших – додаткова вартість новоствореного продукту. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про зиск (вигоду), принесений підприємству, споживачеві, суспільству від здійснення того або іншого заходу. Інша група науковців намагається об'єднати декілька визначень прибутку, розглядаючи його в економічному та бухгалтерському аспектах.

Підсумовуючи наявні трактування, ми вважаємо, що прибуток – це позитивний фінансовий результат, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період та характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними на їх досягнення витратами, а збиток (негативний фінансовий результат) – навпаки.

Оскільки процес формування фінансових результатів в силу об'єктивних і суб'єктивних чинників може відхилитися від запланованих параметрів, виникає необхідність ухвалення своєчасних рішень по його коригуванню.

Модель формування фінансового результату відображає всі складові, які підлягають контролюванню. Ця модель передбачає виділення видів прибутку, з одного боку, за параметром локалізації просторово-часових ознак складових виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання та, з іншого боку, за складом формуючих елементів та особливостями аналізу величини прибутку.

Таким чином, прибуток підприємства – це різниця між сумою обсягу реалізації продукції певного виду, який помножено на ціну реалізації продукції певного виду, та сумою обсягу реалізації продукції певного виду, який

помножено на собівартість реалізованої продукції певного виду, до якої додаються доходи від інвестиційної та фінансової діяльності та вираховуються витрати на збут, адміністративні витрати, інші витрати від операційної діяльності, а також витрати від інвестиційної та фінансової діяльності:

$$\Pi_{\text{підпр}} = \sum(O_{\text{рп}i} \times \Pi_{\text{рп}i}) - \sum(O_{\text{рп}i} \times C_{\text{рп}i}) - (B_3 + B_{\text{адм}} + B_{\text{інв}} - D_{\text{інв}}) + D_{\text{інв}} - B_{\text{інв}} + D_{\text{фін}} - B_{\text{фін}} \quad (1.1),$$

де $O_{\text{рп}i}$ – обсяг реалізації i -го виду продукції; $\Pi_{\text{рп}i}$ – ціна реалізації i -го виду продукції; $C_{\text{рп}i}$ – собівартість реалізації i -го виду продукції; B_3 – витрати на збут; $B_{\text{адм}}$ – адміністративні витрати; $B_{\text{інв}}$ – інші операційні витрати; $D_{\text{інв}}$ – доходи від іншої операційної діяльності; $D_{\text{інв}}$ – доходи від інвестиційної діяльності; $B_{\text{інв}}$ – витрати від інвестиційної діяльності; $D_{\text{фін}}$ – доходи від фінансової діяльності; $B_{\text{фін}}$ – витрати від фінансової діяльності.

Відповідно до даної моделі, для того, щоб збільшити кінцеві фінансові результати, необхідно здійснювати ефективну політику управління факторами, які впливають на його розмір: обсяг реалізації i -го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях; виробничу собівартість одиниці i -го виду реалізованої продукції; рівень цін за одиницю i -го виду продукції та структуру обсягів зміни реалізації продукції в асортименті.

Наведені фактори можуть спричинити різний вплив на зміну суми фінансового результату підприємств за показниками динамічного ряду:

- збільшення обсягу реалізації прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки;

- зниження собівартості збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки;

- при зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в реалізації питомої ваги низько прибуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток;

- збільшення ціни збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і

навпаки.

Всі фактори впливають на фінансовий результат як кожен окремо, так і сукупно (синергетичний підхід). Обґрунтоване контролювання та управління зазначеними факторами має визначальний вплив на суму кінцевого фінансового результату суб'єкта господарювання.

Таким чином, перед вітчизняними суб'єктами господарювання постають завдання структурної перебудови системи контролювання фінансових результатів, її "наладки" на забезпечення конкурентоспроможності, ефективного функціонування і розвитку підприємств в умовах господарювання, що перманентно змінюються. Природно, усі управлінські перетворення повинні проводитися на науковій основі відповідних концепцій.

Враховуючи, що в сучасних умовах прибуток - основна мета діяльності, а в ринкових - база зростання вартості підприємства, завдання, які стоять перед системою контролювання фінансових результатів, трансформуються. В умовах ринкової економіки перед суб'єктами контролювання та управління стоїть завдання не просто перевірити правильність визначення фінансового результату та підтвердити достовірність показників фінансової звітності, але й здійснити комплексний аналіз щодо його впливу на приріст вартості підприємства та визначити резерви зростання прибутковості діяльності.

1.2 Обліково-аналітичне забезпечення та класифікація фінансових результатів

Необхідність обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів випливає із потреб власників, держави і найманих працівників у інформації (системі показників), яка надасть їм можливість виявити закономірності і тенденції формування фінансових результатів, встановити та оцінити основні фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес їх створення, розподілу і використання, виявити резерви і, таким чином, збільшити рівень прибутковості діяльності підприємства та максимізувати його додану та справедливу вартість.

Суть обліково-аналітичного забезпечення полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один послідовний процес, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності даного процесу і використанні його результатів при формуванні інформаційної бази для здійснення контролювання фінансових результатів. При цьому загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу повинні удосконалюватися для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

Вивчаючи літературні економічні джерела, ми зіштовхнулися з різними підходами до трактування сутності поняття "обліково-аналітична система" ("обліково-аналітичне забезпечення", "система обліково-аналітичного забезпечення", "обліково-аналітична інформація"). Необхідно відмітити, що більшість вчених розглядають обліково-аналітичну систему (обліково-аналітичне забезпечення) з позиції її значення в інформаційному забезпеченні системи управління підприємством.

Аналізуючи різні підходи вчених до трактування поняття обліково-аналітичне забезпечення, можна побачити, що деякі автори визначають його як сукупність процесів (облікових та аналітичних) цілеспрямованого формування відповідних інформаційних потоків; інші – як систему збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу фінансової інформації, забезпечення її кількості і якості для ведення господарської діяльності [40, с 315]; треті як сукупність облікових та аналітичних процедур, які здійснюються у режимі реального часу [27, с. 370]. В той же час, майже всі автори зазначають, що призначенням обліково-аналітичної системи є забезпечення системи менеджменту (поточного, фінансового, стратегічного) відповідною кількістю якісної інформації для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

На нашу думку, систему обліково-аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів слід розглядати як взаємодію та єдність підсистем обліку і аналізу, що виконують відповідні функції та взаємодіють між собою через інформаційні потоки в процесі формування та передачі якісної й оперативної обліково-аналітичної інформації її користувачам – суб'єктам

контролювання. Виходячи зданого визначення, результатом обліково-аналітичної системи є інформаційний ресурс (результативна інформація), а саме сукупність кількісних показників., які характеризують процес формування, розподілу та використання фінансових результатів і є основою для здійснення процесу контролювання.

На рис. 1.1 відображено місце обліково-аналітичного забезпечення в системі контролювання фінансових результатів підприємства.



Рис. 1.1. Місце обліково-аналітичного забезпечення в системі контролювання фінансових результатів

З рисунку видно, що обліково-аналітична інформація є передумовою здійснення контрольних дій. Здійснення процесу контролювання фінансових результатів без неї не можливе, так як кількісні, вартісні та якісні характеристики, що відображають стан та динаміку явищ і процесів в об'єкті контролювання, є основою для розкриття допущених відхилень та факторів, що їх спричинили [81].

Інформація не існує сама по собі, її збір, реєстрація, нагромадження й

обробка відбуваються в рамках певної системи, що припускає наявність трьох об'єктів-джерела інформації, споживачів інформації й передавального середовища.

Стосовно до нашої проблеми, джерелом інформації щодо стану та динаміки фінансових результатів виступають обліково-аналітичні дані, споживачами інформації є суб'єкти контролювання, а передавальним середовищем бухгалтерська (фінансова та управлінська) звітність, у тому числі і додаткові аналітичні дані (звіти), що якісно розкривають числові показники. Більшість авторів, розглядаючи будь-яку систему, використовують модель "чорного ящика", у якій будь-який процес має вхід, вихід і зворотний зв'язок. Якщо розглядати процес забезпечення інформацією суб'єктів господарювання у якості основного системо утворюючого фактору, необхідно говорити про інформаційну систему обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання, на параметри якої прямо будуть впливати дані суб'єкти, оскільки їх інтереси й очікування повинні призвести до адекватних коригувальних дій системи. На "вході" даної системи перебуває обліково-економічна інформація й технологія її обробки, на "виході" – інформаційний ресурс (система показників). Таким чином, мова йде про систему обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень суб'єктами контролювання, метою створення якої є генерування і інформаційне моделювання даних, які одержуються у різних підсистемах обліку й аналізу, їх синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, які висуваються до звітності господарюючих суб'єктів і підготовка звітів у різних форматах.

На рис. 1.2 зображено складові обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів. Основою цієї структури є виділення для процесу контролювання двох напрямів інформації (внутрішня і зовнішня), які забезпечуються окремими видами обліку і аналізу та системою звітності.

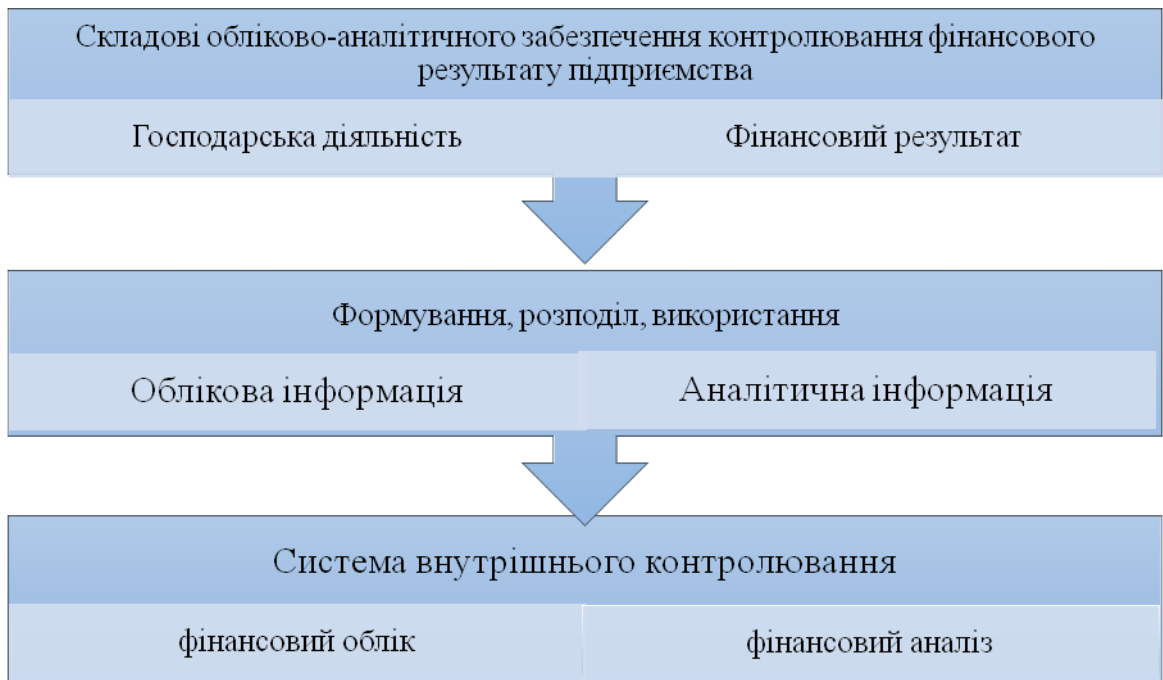


Рис. 1.2. Складові обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансового результату підприємства

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, містить всі особливості діяльності підприємства, вона повністю розкриває економічні, технічні і технологічні особливості виробничих процесів та можливості виробництва, внутрішньовиробничі відносини. Саме тому, облікова інформація повинна забезпечувати створення дієвого інформаційного забезпечення для системи формування, розподілу і використання фінансових результатів підприємств.

Отже, розширення і посилення функцій бухгалтерського обліку, використання його аналітичного потенціалу – на сьогодні, основне і достовірне джерело формування якісної обліково-аналітичної інформації про фінансові результати і метою забезпечення нею суб'єктів господарювання.

Науково обґрунтована класифікація фінансових результатів в системі управлінської діяльності дозволяє глибше зрозуміти сутність як найважливішої складової частини поняття управління і є найважливішою умовою його раціонального обліково-аналітичного забезпечення.

Процес розподілу прибутку в минулому періоді має вплив на процес формування прибутку поточного періоду та на процес його розподілу в цьому ж

такий періоді. У свою чергу, процес розподілу прибутку звітного періоду за аналогією впливає на формування та розподіл прибутку в майбутньому періоді. Процес формування прибутку звітного періоду впливає на процес розподілу та використання прибутку в майбутньому періоді. Таким чином, від якості організації контролювання за кожним із напрямів управління фінансовими результатами залежить ефективність управлінських рішень щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємств [100].

Процес розподілу сформованого фінансового результату можна поділити на два етапи. На першому етапі відбувається розподіл загального прибутку між підприємством і державою у вигляді нарахування та сплати податку на прибуток. Доходи та витрати відображаються як у бухгалтерському обліку, так і податкових розрахунках. Але щоб визначити об'єкт оподаткування всередині податкового обліку розрізняють, які доходи та витрати включати, а які не включати до об'єкта оподаткування. Отже, відмінність між бухгалтерським і податковим обліком зумовлена наявністю різних методик обчислення доходів та витрат, що призводить до появи певних податкових різниць (тимчасових і постійних) у визначенні об'єкта оподаткування. Таким чином, об'єктами контролювання на даному етапі будуть виступати створений фінансовий результат (податковий та обліковий прибуток / збиток), податкові різниці та податок на прибуток.

Другий етап – це розподіл чистого прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після сплати податків до бюджету. Вважаємо, що об'єктом контролювання на даному етапі виступає чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) та напрями його розподілу (капіталізація та споживання).

Чистий прибуток використовують відповідно до установчих документів підприємства і прийнятих рішень власників. За його рахунок інвестують виробничий розвиток, виплачують дивіденди власникам, створюють резерви, покривають збитки. Під час використання розподіленого прибутку об'єктами контролювання є розподілений за різними напрямками прибуток (списаний збиток) та нерозподілений прибуток.

Бухгалтерська служба здійснює поточний контроль щодо узагальнення інформації на рахунках, у тому числі за відображенням всіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах, складанням фінансової звітності, дотриманням законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку.

Внутрішнє контролювання фінансових результатів здійснюється постійно з певною визначеною частотою, або ж спеціально призначеною групою для здійснення позапланового контролю.

Контролювання фінансових результатів також може здійснюватися зовнішніми контролюючими органами на засадах планових контрольних заходів або ж позапланових перевірок.

Зовнішнє контролювання щодо фінансових результатів здійснюють спеціально створені для цього державні контрольні органи та інші органи незалежного контролю в різних сферах економічних систем. Такі контролюючі органи завжди спрямовують контрольні дії щодо процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів ззовні.

Самоконтроль передбачає періодичну перевірку працівником (службовцем) власної діяльності з метою оцінки дієвості прийомів і методів своєї роботи. Він здійснюється виконавцями організаційних і розпорядчих функцій як на вищих, так і на всіх інших рівнях підприємства. Головна ідея самоконтролю полягає в тому, щоб вчасно виявити проблему і знайти шляхи її вирішення. За таких умов працівники приймають активну участь у формулюванні цілей своєї діяльності і самостійно контролюють їх реалізацію. Самоконтроль стимулює у працівника почуття відповідальності за якість і результати праці та дає змогу вникнути в загальний виробничий процес, побачити своє місце в ньому. За допомогою самоконтролю з'являється можливість налагодити збіг інтересів працівників, підрозділів і підприємства в цілому.

Таким чином, суб'єкти контролювання мають різні цілі при здійсненні контрольних заходів щодо фінансових результатів. Якщо внутрішнє

контролювання та самоконтроль спрямовані на виявлення відповідності фактичних значень фінансових результатів запланованим (бюджетним, нормативним), то зовнішнє контролювання спрямоване на виявлення відповідності діяльності підприємства встановленим стандартам зовнішнього середовища.

Класифікація контролювання фінансових результатів на основі характеристик видів контролювання, яка розроблена на базі проведеного дослідження наукових здобутків учених з урахуванням вимог сучасного управління підприємствами, надасть можливість подальшого дослідження його сутності з метою практичного застосування досягнутих результатів і підвищення, таким чином, ролі й значення контролювання фінансових результатів як невід'ємної частини управлінської діяльності, а також має визначальний вплив на моделювання обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання. У той же час, необхідно зазначити, що в умовах розвитку та ускладнення завдань, поставлених перед функцією контролювання фінансових результатів, можлива поява нових різновидів контролювання (тому наведена класифікація не є вичерпною для наступних періодів розвитку теорії і практики контролювання фінансових результатів).

1.3. Організаційні основи обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на підприємстві

В сучасних умовах господарювання ефективна робота щодо сформованих фінансових результатів вимагає не просто окремих даних про діяльність підприємства і його основні операції, а побудови якісної системи обліково-аналітичної інформації про всі процеси господарського середовища, яка регулярно поповнюється, що пред'являє високі вимоги до інструментів збору та якісної обробки інформації. Відсутність єдиної інформаційної бази системи контролювання фінансових результатів не дозволяє суб'єктам господарювання повністю володіти ситуацією і правильно орієнтуватися в

ефективності своїх дій. В свою чергу, розробка та впровадження в життя організаційних основ обліково-аналітичного забезпечення є основою для здійснення ефективного процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів.

В цьому аспекті підтверджується необхідність обґрунтування організаційних основ якісного обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств.

Для розуміння сутності й механізмів організації інформаційного забезпечення системи формування фінансових результатів необхідно розглянути його ключові ланки – обліково-аналітичний процес і його організацію.

Обліково-аналітичний процес як технологічна спільність складається з декількох видів самостійних робіт, кожна з яких, у свою чергу, розділяється на самостійні операції. Під операціями слід розуміти дії над обліково-економічними даними з метою отримання різних проміжних або кінцевих контрольних показників, які можуть бути використані для розробки й ухвалення управлінського рішення щодо процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів [5].

Формування обліково-аналітичної інформації для системи формування фінансових результатів та розподілу прибутку є процесом складним і трудомістким.

На нашу думку, організацію обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів необхідно розглядати як безперервний, послідовний процес формування інформаційних потоків, що містить певну сукупність стадій та відповідних етапів щодо збирання, обробки, зберігання та передачі інформації.

Зі змісту бухгалтерського обліку, контролю та аналізу випливає, що ці види роботи формуються господарськими фактами (явищами та процесами), оброблюваними згідно з вимогами управління. Тому облік, контроль та аналіз можуть бути описані як технологічні системи, що організаційно формують певну послідовну систему етапів відповідного процесу.

Більш глибоке розуміння технології організації обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів передбачає виділення та послідовне виконання основних його стадій. У довідково-енциклопедичній літературі поняття "стадія" трактується як відрізок процесу, який має власне проміжне завдання і через це має відносну самостійність та завершеність.

Стадія обліково-аналітичного забезпечення – це окремий період обліково-аналітичного процесу, що має свої організаційні особливості та складається з окремих етапів. В свою чергу, під етапами будемо розуміти окремі складові стадії, окремі їх елементи або періоди, які складаються з відповідних послідовних дій.

Схематично організацію обліково-аналітичного процесу в системі формування фінансових результатів представлено на рис. 1.3.

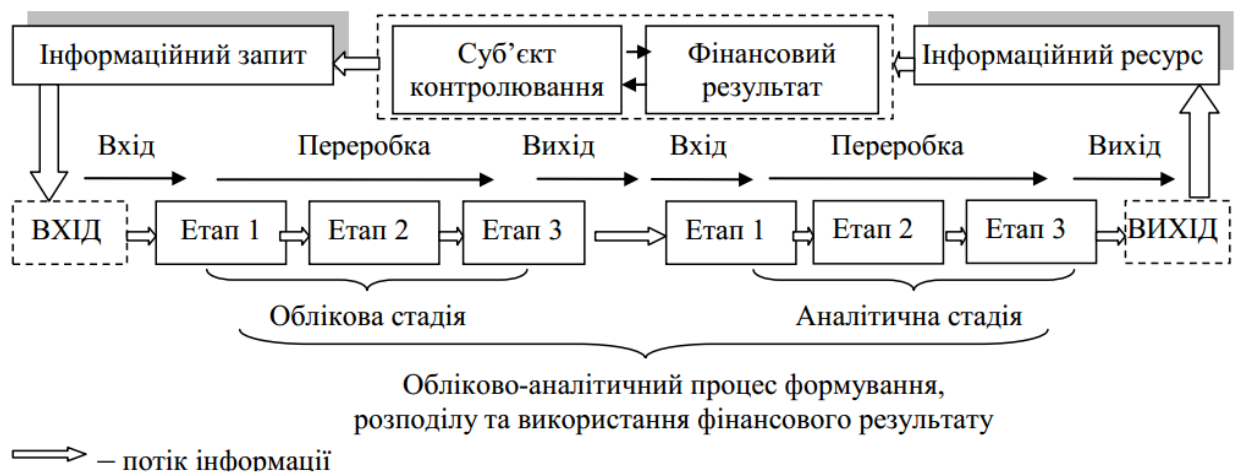


Рис. 1.3. Організація обліково-аналітичного процесу в системі формування фінансових результатів

Таким чином, інформація про формування, розподіл та використання фінансового результату, рухаючись від джерела до користувачів, проходить облікову та аналітичну стадії, які забезпечують характеристику об'єктів контролювання і задовольняють інформаційні потреби суб'єктів контролювання.

Початковим моментом організації всього обліково-аналітичного процесу (тобто "входом") є інформаційний запит суб'єктів (виконавців) контролювання

фінансових результатів, результатом – здійснення всіх стадій та відповідних етапів обліково-аналітичного процесу (тобто “виходом”) є інформаційний ресурс у вигляді системи показників, які містять інформацію щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів відповідно до поставленого інформаційного запиту [80].

Обліковій стадії обліково-аналітичного забезпечення відповідають процеси виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення економічної інформації стосовно фактів господарського життя та відображення їх на бухгалтерських рахунках, іншими словами – формування масиву первинної облікової інформації, а також узагальнення такої інформації – формування внутрішньої та зовнішньої звітності. Таким чином, формуються первинні аналітичні дані (первинна система показників), які є вхідними для здійснення аналітичної стадії. Результатом здійснення аналітичної стадії є сформована система показників, яка всебічно характеризує фінансові результати і є основою.

Інформаційна база системи формування фінансових результатів забезпечується якісним виконанням робіт на усіх стадіях та етапах обліково-аналітичного процесу. Невиконання або неякісне проходження хоча б одного з етапів призводить до викривлення остаточного результату обліково-аналітичного забезпечення – результативної інформації, яка надходить до системи формування фінансових результатів.

Виходячи із сутності обліково-аналітичного забезпечення системи формування фінансових результатів, облік і аналіз є його важливими функціональними компонентами. Оперативність збирання та обробки виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення суб'єктів контролювання об'єктивною інформацією про фінансові результати діяльності підприємства – основні функції обліку. Аналіз – функція, яка за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджує стан, структуру, динаміку фінансових результатів, вивчає вплив різних факторів на їх зміну, прогнозує майбутнє значення прибутків підприємства.

Водночас, бухгалтерський облік і аналіз як складові обліково-

аналітичного забезпечення – це не прості функції, не сума технічних прийомів, а об'єктивно зумовлений порядок облікових та аналітичних процедур, що їх проводять стосовно даних, аби сформувати необхідну для контрольного процесу інформацію про фінансові результати. Повнота, достовірність і своєчасність одержуваної інформації, яка використовується в процесі аналізу фінансових результатів залежить від якості організації облікового процесу.

Вивчення економічних літературних джерел дозволяє зробити висновок про різноманітність підходів до розкриття сутності облікового процесу та його організації.

В.А. Шпак пише, що організація бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це організація насамперед облікового процесу, тобто сукупності способів та методичних прийомів, які дозволяють відобразити господарську діяльність у первинних документах, облікових регістрах та формах фінансової звітності. Тому, на думку автора, обліковий процес як головна ділянка організації бухгалтерського обліку вимагає більш детального розгляду його структури та змісту за обліковою процедурною та технологічною послідовністю виконання облікових робіт [99, с. 322].

В.В. Сопко та В.П. Завгородній при розкритті сутності організації облікового процесу на підприємстві зазначають, що за аналогією до виробничого процесу, де з різних вхідних (сировинних та інших) даних отримують готовий продукт, обліковий процес можна розглядати як технологічну сукупність, тобто технологічний процес, де із вхідних даних в результаті обробки та переробки дістають вихідну продукцію у формі показників [91, с. 27].

С.В. Свірко звертає увагу на те, що до системи бухгалтерського обліку застосовуються такі характеристики, як суцільний, безперервний, взаємозв'язаний [89]. Зазначені епітети увиразнюють поняття “процес”, що являє собою послідовність дій, спрямованих на досягнення деякого результату. Отже, бухгалтерський облік – це передусім процес – процес впливу на економічні інформаційні потоки суб'єкта господарювання. Таким чином, першою складовою предмета організації бухгалтерського обліку вчена визначає

обліковий процес.

Зазначений процес, на думку автора, не є самопливним у часі і просторі, і для його відтворення потрібні насамперед виконавці, причому з огляду на складність облікового процесу – виконавці, що відповідають певним вимогам.

Обліковий процес є цілісною багаторівневою складною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які утворюють чітку послідовність облікових робіт від реєстрації господарських операцій до складання звітності. З іншого боку, обліковий процес призначений забезпечувати потреби управління та створювати можливості для прийняття управлінських рішень [74, с. 119].

За своїм характером технологія організації облікової стадії як складової обліково-аналітичного процесу поділяється на три етапи: первинний, поточний та підсумковий (рис. 1.4).

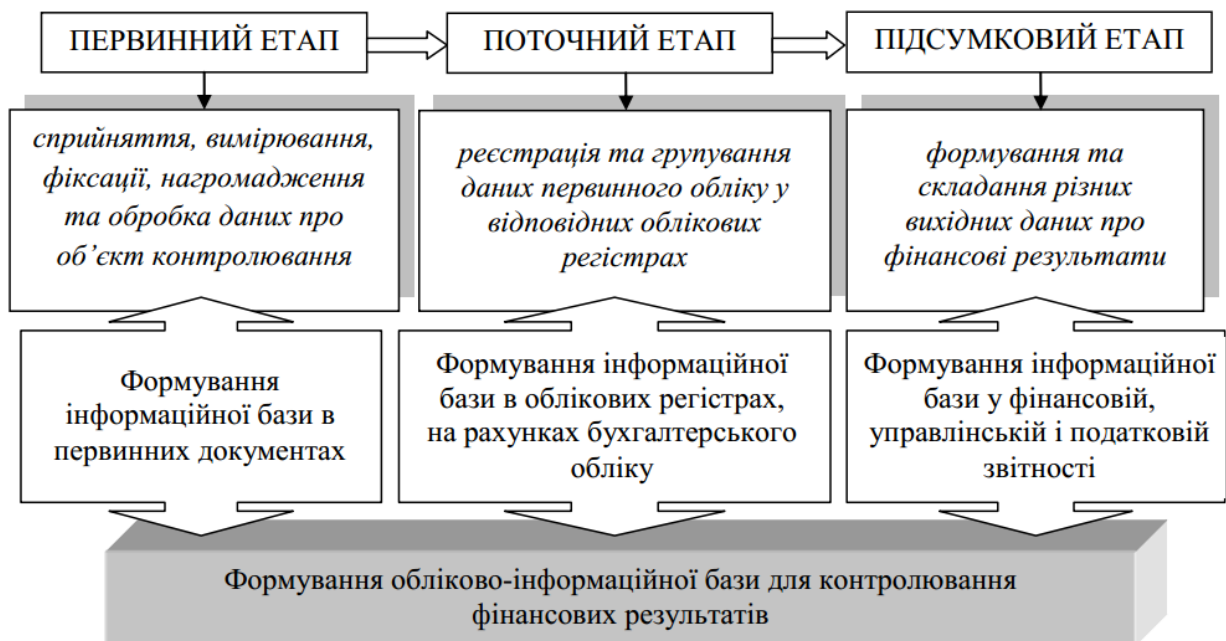


Рис. 1.4. Етапи формування інформаційної бази формування фінансових результатів у системі обліку

Кожному етапу притаманні свої елементи й прийоми відображення даних та, відповідно, характеристики технологій обліку як процесу. В той же час, конкретизація організації облікового процесу в кожному окремому випадку

залежить від складу об'єктів контролювання, сукупності операцій, технічних засобів обробки та перетворення даних на систему показників.

Етапам облікового процесу властива послідовна зміна стану облікової інформації. Послідовність здійснення облікових етапів призводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації щодо фінансових результатів.

При цьому первинний облік в системі інформаційного забезпечення контрольного процесу можна охарактеризувати як процедуру формування первинних документів, носіїв даних та інформації про господарські операції, які формують витрати, доходи та фінансові результати підприємства. До первинного обліку звичайно відносять прийоми первинного спостереження – сприйняття, вимірювання, реєстрація, нагромадження та обробка даних. Реєстрація (в перекл. з лат. – список, перелік) забезпечує фіксацію фактів господарського життя в будь-якому носії інформації, як правило, в документах. Як перший етап облікового процесу, вона безпосередньо визначає якість облікової інформації, тому до її організації слід підходити особливо ретельно і виважено.

На другому етапі облікової стадії здійснюють реєстрацію даних первинного обліку у відповідних облікових регістрах, групування та перегрупування таких даних. Якщо первинний облік значною мірою пов'язаний з підготовчими етапами контролювання та аналізу, то поточний є головною вихідною базою інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів. Крім того, поточний облік слугує базою складання різних звітних форм, що становлять основу аналітичних розрахунків.

Підсумковий (узагальнюючий) етап – це завершальний етап облікової стадії, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображають фінансові результати господарської діяльності підприємства за певний період. Це процеси складання різних вихідних даних, кінцевої бухгалтерської звітності (управлінської, фінансової, податкової) та різних розшифрувань до неї, де наводяться дані про витрати, доходи та фінансові результати, а також характеристика їх у динаміці.

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації перших двох етапів.

Важко не погодитися з вченим, що одним із найважливіших принципів бухгалтерського обліку є принцип достатньої аналітичності даних, які генеруються в системі та відображаються у звітності. Очевидно, що далеко не будь-яка інформація може бути відображена безпосередньо у звітності, частину її доводиться надавати додатково у вигляді додатків і приміток до звітності, аналітичних записок, схем, графіків. Це актуалізує проблему змісту і структурування бухгалтерської звітності. Вона повинна розглядатися у двох аспектах: допустима міра уніфікації звітних форм і власне структурне представлення річного звіту, а її рішення можливе на основі узагальнення вітчизняного досвіду, існуючої теорії та практики підготовки звітності, практики зарубіжних країн, рекомендацій міжнародних облікових стандартів [84, с.74].

Раціональність та оптимальність організації облікового процесу можуть забезпечити лише цілеспрямоване упорядкування, гармонізація й удосконалення кожної з його складових (структурних елементів, методики, техніки) як певних сукупностей, тому реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації необхідно організувати як системну послідовність логічно пов'язаних між собою етапів облікового процесу, підпорядкованих інформаційним потребам суб'єктів контролювання за фінансовими результатами.

Отже, основним завданням бухгалтерського обліку є формування необхідних для формування фінансових результатів інформаційних потоків. Кожен з елементів методу бухгалтерського обліку відіграє свою роль у даному процесі (табл. 1.3).

За правильної організації облікового процесу в контексті обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів, він виступатиме як надійне джерело потоку інформації про фінансові результати, і тим самим створюватиме необхідні умови для здійснення аналітичної стадії.

Таблиця 1.3

Місце прийомів бухгалтерського обліку в формуванні фінансових результатів

Елемент методу бухгалтерського обліку	Сутність елементів методу	Значення в системі інформаційного забезпечення формування фінансових результатів
Документування	Відображення операцій в обліку шляхом суцільного і безперервного спостереження за діяльністю підприємства. Документи служать засобом обґрунтування і контролю облікових даних	Бухгалтерські документи є основою формування даних щодо витрат і доходів для визначення фінансового результату за бухгалтерськими записами та в звітності
Інвентаризація	Перевірка наявності та стану об'єкту контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних	Забезпечує достовірність показників фінансової звітності у частині відображення доходів і витрат, що формують кінцевий фінансовий результат (прибуток / збиток)
Оцінка	Забезпечує визначення витрат, доходів, фінансових результатів у єдиному грошовому вимірнику	Забезпечує об'єктивну відповідність грошового вираження витрат й доходів їх фактичній величині (реальну оцінку витрат й доходів) і, таким чином, реальність розрахунку показників сформованих фінансових результатів (прибутків / збитків)
Калькулювання	Сукупність прийомів процесу розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), яка створюється на підприємстві. Є необхідною умовою для обґрунтування цін та виявлення прибутковості об'єктів діяльності	Забезпечує достовірність витрат, їх систематизацію за видами та об'єктами діяльності, структурними підрозділами, по підприємству в цілому, що, в свою чергу, є підставою для визначення фінансового результату за відповідними напрямками (об'єктами діяльності, структурними підрозділами та ін.)
Рахунки	Спосіб групування і відображення інформації про господарські операції за економічно однорідними ознаками	Забезпечують узагальнення господарських операцій та формування деталізованої інформації про витрати, доходи та фінансові результати. Є основою формування показників фінансової звітності
Подвійний запис	Забезпечує двоїстість відображення кожної господарської операції на рахунках	Забезпечує відображення господарських операцій для формування фінансових результатів на бухгалтерських рахунках
Баланс	Документ, що відображає на певну дату стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал	Забезпечує відображення нерозподіленого прибутку / збитку як складової власного капіталу
Фінансова звітність	Містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Формується узагальнена система економічних показників (первинних аналітичних даних) про витрати, доходи та фінансові результати за звітний період в окремій формі звітності

Виконавши дослідження, можна зробити висновок, що основне призначення системи обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів – це задоволення потреби суб'єктів контролю у фактах, цифрах, відомостях і іншій інформації щодо стану та розвитку фінансових результатів, яка виробляється в обліковій та аналітичній підсистемах.

При цьому необхідно відзначити, що потреби суб'єктів контролювання в інформації дуже широкі, а головне – це співставність і аналітичність інформації.

Висновки до розділу 1

Сучасний стан обліково-аналітичної роботи на підприємствах України свідчить про необхідність її вдосконалення, а також підвищення професійної підготовки спеціалістів. Бухгалтерський облік як одна з інформаційних технологій формує дані для економічного аналізу за допомогою облікових процедур; інша технологія – економічний аналіз використовує ці дані без ясного математичного уявлення про те, яким чином та на яких засадах була сформована бухгалтерська звітність, прийнята як вихідна для аналітичних розрахунків та висновків, і, як наслідок, колосальні можливості даних бухгалтерського обліку та аналізу не використовуються. Таким чином, виникає не тільки і не стільки інформаційний, а скоріш методичний розрив цих взаємопов'язаних між собою складових єдиного процесу.

З метою поліпшення системи обліково-аналітичного забезпечення процесу формування фінансових результатів як однієї з головних передумов удосконалення всієї контрольної діяльності підприємства та зростання ринкової вартості суб'єкта господарювання, постає необхідність подальшого дослідження стану, виявлення проблем та визначення шляхів їх вирішення в кожній з її підсистем (підсистемі обліку і підсистемі аналізу).

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Формування інформаційних ресурсів в системі рахунків бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів

Для здійснення контролювання за формуванням фінансових результатів та прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємства та його організаційної структури. Насамперед, це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів як визначальних складових фінансових результатів. Формування такої достовірної, точної, оперативної та повної інформації відбувається у системі рахунків бухгалтерського обліку. Головним завданням підсистеми обліку в системі обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів є її первинне інформаційне забезпечення на основі повної реєстрації та справедливого відображення всіх господарських фактів, що спричиняють виникнення доходів і витрат та гарантування юридичної доказовості достовірності відображуваних даних.

В сучасних кризових умовах проблеми формування фінансових результатів в обліково-інформаційній системі підприємства набувають все більшого значення, оскільки безпосередньо впливають на отриманий прибуток суб'єктами господарювання. Слід відмітити, що сьогодні залишаються нез'ясованими питання обліку витрат, доходів і фінансових результатів в системі бухгалтерських рахунків, має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку у частині відображення даних в системі звітності підприємства.

Виходячи з цього, постає необхідність побудови адекватної ринковим відносинам системи бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в системі рахунків та показників фінансової звітності відповідно до джерел їх утворення, що дозволить отримати релевантну інформацію,

проводити її аналіз та, відповідно, формувати інформаційну базу для системи контролювання й на основі контрольної інформації приймати раціональні управлінські рішення.

Методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат у процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні в останні роки зазнали суттєвих змін. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансових результатів та відображення їх у системі рахунків бухгалтерського обліку з метою виконання обліком покладених на нього контрольних функцій. Ми вважаємо, що облік можна вважати придатним до обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання на будь-якому підприємстві лише тоді, коли він вчасно, достовірно, на законних підставах й у повному обсязі відображає інформацію з врахуванням господарських процесів та явищ, що мають місце у господарській діяльності для об'єктивного прийняття рішень стосовно об'єкта управління та контролювання.

Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України в більшій мірі відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує низка проблем в окремих концептуальних підходах щодо визначення та відображення фінансових результатів в системі обліку. Виявлення та вирішення існуючих проблем дозволить забезпечити потреби суб'єктів контролювання інформаційними ресурсами рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності для здійснення процесу контролювання щодо формування та ефективного використання фінансових результатів підприємства.

Отже, з метою удосконалення облікової стадії обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення та відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку. Саме від правильного обліку (визначення), аналізу та контролювання фінансових результатів залежить фінансово-майновий стан та ефективність діяльності господарюючого

суб'єкта.

Проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств досліджені у працях відомих вітчизняних вчених, зокрема: Р.Ф. Бруханського [5,11], І.М. Белової [12,15], Т.В. Дідоренко [31,32], Л.М. Кіндрацької, Ю.Ю. Мороз [62], М.С.Палюха [80], Ю.С. Цал-Цалко [96] та ін.

Від правильного визначення фінансового результату у системі рахунків бухгалтерського обліку в значній мірі залежить якість обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів та ефективність прийнятих управлінських рішень.

З метою обґрунтування напрямів формування інформації щодо фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку, необхідно розглянути складові процесу управління прибутком підприємства. Адже кожна виділена підсистема потребує контролювання і відповідного обліково-інформаційного забезпечення.

Управління прибутком – складна багаторівнева система трансакцій, яка включає як мінімум три підсистеми: формування, розподіл, використання (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Узагальнена схема системного підходу до управління прибутком підприємства

Для кожної з цих підсистем притаманні свої конкретні цілі, завдання, інструментарій їх досягнення та напрями формування інформаційного забезпечення для здійснення контролювання та управління фінансовими результатами. Разом із тим, кожна з цих підсистем перебуває під впливом інших. Наприклад, обсяги прибутку, сформованого на першому етапі, визначають напрями його розподілу. Чим більший прибуток підприємства, тим більше завдань економічного, технічного, соціального характеру можна вирішити, розподіливши кошти за певними напрямками використання. Водночас ефективність використання впливає на майбутні можливості зі збільшення прибутку на етапі його формування.

На величину прибутку впливає сукупність багатьох факторів, які необхідно враховувати в процесі управління та контролювання фінансових результатів підприємства. Ці фактори можна розділити на дві великі групи: зовнішні, які не залежать від підприємства, і внутрішні, на які підприємство може впливати (рис. 2.2).

Хоча зовнішні фактори, як правило, не залежать від підприємницької діяльності, суб'єкт управління повинен мати про них інформацію з метою обґрунтування управлінських рішень. До них належать фактори, пов'язані із загальною економічною ситуацією, рівнем інфляції, специфікою окремих товарних ринків, впливом природних, географічних, транспортних і технічних умов на виробництво і реалізацію продукції.

Внутрішні фактори є безпосереднім об'єктом впливу з боку управлінської системи підприємства та джерелом збільшення прибутку за рахунок їх втілення в систему конкретних заходів і практичної реалізації. З метою аналізу та контролювання впливу внутрішніх факторів на розмір сформованих прибутків підприємства, необхідно мати якісну та своєчасну інформацію про них, яку можна отримати в системі бухгалтерського обліку.

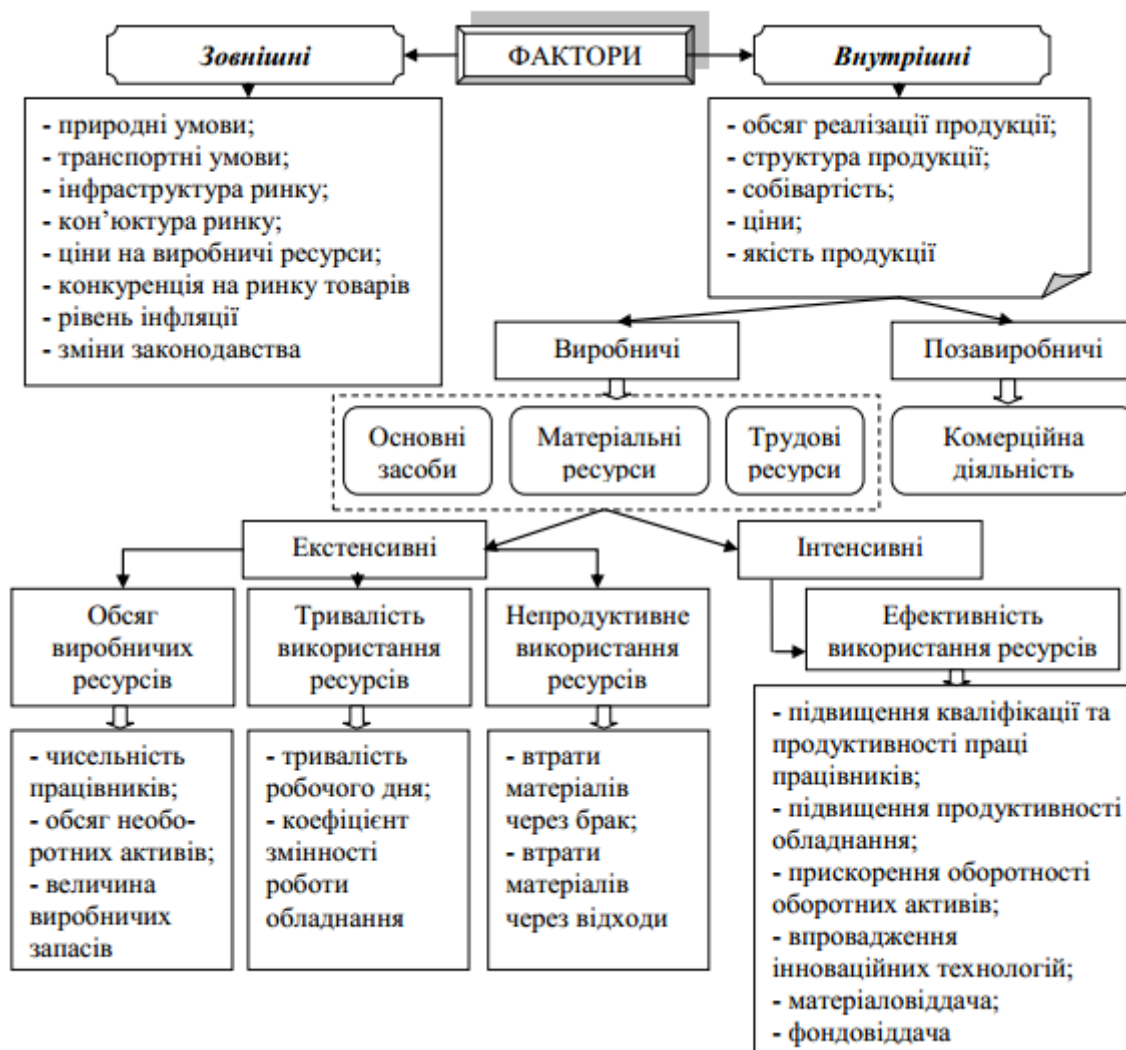


Рис. 2.2. Фактори впливу на формування прибутку підприємства

Для якісного контролю та управління фінансовими результатами підприємства необхідно мати інформацію у розрізі x видів прибутку (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Класифікація видів прибутку для здійснення облікового процесу та контролювання

Реальний прибуток, створений на підприємстві за звітний період, має синергетичну основу і може бути визначений в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Будь-яке підприємство є суб'єктом господарювання, яке створює і реалізує різноманітні об'єкти, кожний з яких має собівартість та приносить дохід. Формування та, відповідно, контролювання фінансового результату (прибутку або збитку) на підприємстві здійснюється щодо кожного окремого виду продукції, робіт, послуг, товарів. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення валового прибутку (збитку) підприємства, який визначається як різниця між чистою виручкою від реалізації продукції та собівартістю цієї продукції (змінними витратами).

Показник валового прибутку (збитку) в узагальненому вигляді відображається у формі № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, але при цьому для формування значення даного показника не виділяються окремі бухгалтерські рахунки, що ускладнює моделювання обліково-аналітичного забезпечення контролювання сформованих прибутків підприємства.

Безумовно, не відображення валового прибутку на рахунках бухгалтерського обліку не може вважатися обґрунтованим. Так, по-перше, валовий прибуток – це економічний результат діяльності центрів відповідальності підприємства, який характеризує, по суті, ефективність на стадії виробництва (створення) об'єктів діяльності, по-друге – це перевищення чистого доходу над змінними витратами (виробничою собівартістю), що забезпечує покриття постійних витрат і одержання чистого прибутку, по-третє, принциповим питанням слід вважати можливість обліку валового прибутку за аналітичними рахунками реалізованих об'єктів діяльності.

Для формування валового прибутку необхідно виділити окремий синтетичний рахунок 78 “Валовий прибуток (збиток)”, який повинен мати у своєму складі 3 субрахунки: 781 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації готової продукції”, 782 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації робіт і послуг”, 783 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації товарів”, а кожний

субрахунок може мати необхідну кількість аналітичних рахунків. Такі зміни створять можливість розподілу валового прибутку за аналітичними рахунками реалізованих об'єктів діяльності, що покращить інформаційне забезпечення контролювання формування фінансових результатів на різних рівнях. При цьому, на рахунку 79 “Фінансові результати” буде відображатися створення чистого фінансового результату, що є підставою для зміни його назви на рахунок 79 “Чистий фінансовий результат”.

За кожним аналітичним рахунком до субрахунків і субрахунками до рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” в кінці звітної періоду співставляють доходи (записи по кредиту) і витрати (записи по дебету) та визначають сальдо – прибуток або збиток. Якщо суми чистих доходів перевищують суми витрат, тобто кредитовий оборот буде більше за дебетовий – підприємство від реалізованих об'єктів діяльності має прибуток. Якщо навпаки, витрати перевищують чисті доходи, то різниця показуватиме збитки.

Визначений результат діяльності (валовий прибуток чи збиток) переносять на рахунок для розрахунку чистого фінансового результату (79 “Чистий фінансовий результат”).

Нижче пропонуємо узагальнену кореспонденцію рахунків для відображення операцій з формування валового прибутку (збитку) (табл. 2.1).

На рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” буде узагальнюватися інформація про валовий фінансовий результат, який створюють центри відповідальності на рівні формування виробничої собівартості. Валовий прибуток на одиницю реалізованої продукції показує внесок кожної додатково реалізованої одиниці продукції у загальну суму валового прибутку, що є джерелом покриття постійних витрат і генерації прибутку.

Таблиця 2.1

Перелік господарських операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку при формуванні інформації за показником валовий прибуток (збиток) на рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” на умовному прикладі

(січень 2017 р.)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Оприбутковане вершкове масло "Хуторок" 507 кг. Випущено з виробництва в центрі відповідальності № 2 за фактичною собівартістю 28 грн. за 1 кг (507x28)	262004	232004	14196
2. Списується вершкове масло "Хуторок" 480 кг виробництва центру відповідальності № 2 реалізоване покупцям за фактичною середньозваженою собівартістю 27 грн. за 1 кг (480x27)	901204	262004	12960
3. Нараховано дохід за реалізоване вершкове масло "Хуторок" відповідно п. 2 за договірною ціною 62,4 ірн. (з ПДВ) та 52 грн. (без ПДВ) за 1 кг (480x62,4), та нараховане податкове зобов'язання	361017 701204	701204 64	29952 4992
4. Списано на валовий фінансовий результат чистий дохід від реалізації вершкового масла "Хуторок" відповідно п.3 (29952 - 4992 = 24960 грн.)	701204	781204	24960
5. Списано на валовий фінансовий результат собівартість реалізованого вершкового масла "Хуторок" відповідно п. 2	781204	90120	12960
6. Зіставлені доходи і витрати від реалізації вершкового масла "Хуторок", випущеного з виробництва в центрі відповідальності № 2 підприємства, та визначено валовий прибуток (збиток) (24960 - 12960 = 12000 грн.) та списано валовий прибуток на рахунок чистого фінансового результату 79 і закрито рахунок 78	781204	791	12000

Інформація щодо валового прибутку в процесі контролювання дозволяє:

1. Визначити точку беззбитковості з позиції: кількість, виробнича собівартість, ціна.
2. Створити основу для управлінського обліку і бюджетування.
3. Оптимізувати постійні витрати та виявляти відхилення від

бюджетних показників.

4. Забезпечити достовірність та контролювати витрати за центрами відповідальності.
5. Підвищити оперативність прийняття управлінських рішень.
6. Визначити величину індикаторів для оцінки рівня самофінансування підприємства.

Рахунок 79 “Чистий фінансовий результат” призначений для обліку і контролювання чистого фінансового результату діяльності підприємства – прибутку або збитку. Сума одержаного прибутку залежить від створеного валового фінансового результату, постійних витрат (адміністративних витрати, витрат на збут), фінансових результатів від фінансової та інвестиційної діяльності, величини податку на прибуток, нерозподілених загальновиробничих витрат.

Загальноприйнятим є те, що за дебетом рахунку 79 “Чистий фінансовий результат” відображають суми витрат, які забезпечують формування доходів, а за кредитом – доходи, які приймають участь у створенні чистого прибутку.

Облік процесу формування чистого фінансового результату в цілому від господарської діяльності підприємства подано на рис. 2.4.

Різниця, яка утворюється на рахунку 79 “Чистий фінансовий результат” при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”. Якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і, навпаки, якщо дебетовий оборот більше за кредитовий, то підприємство має збиток.



Рис. 2.5. Схема обліку розподілу прибутку і списання збитку підприємства

У міру отримання чистого прибутку підприємство використовує його на власний розсуд. Прибуток за рішенням власників може бути спрямований на виплату дивідендів, поповнення зареєстрованого (пайового) або резервного капіталу підприємства. При цьому дебетують рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" і кредитують, відповідно, рахунки 67 "Розрахунки з учасниками", 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал", 43 "Резервний капітал". Підприємство з різних причин може закінчити звітний період зі збитками. Сума збитків відображається на окремому субрахунку і списується на рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його не достатньо – за рахунок резервного чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий збиток відображають в балансі у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку.

Відповідно до змін, які набули чинності у вітчизняному законодавстві починаючи з 2013 року, рахунок 79 "Фінансові результати" у своєму складі має три субрахунки: 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій", 793 "Результат іншої діяльності". Таким чином, у новій редакції Плану рахунків ліквідовано субрахунок 794 "Результат надзвичайних подій", на якому визначався прибуток (збиток) від надзвичайних подій. Відповідно, скасовано рахунки 75 "Надзвичайні доходи" і 99 "Надзвичайні витрати". Рахунок 74 "Інші доходи" тепер застосовується для обліку будь-яких

доходів, що виникають у процесі діяльності підприємства, але не пов'язані з його операційною та фінансовою діяльністю. До цих доходів тепер належать і надзвичайні доходи, які раніше обліковувалися на рахунку 75 “Надзвичайні доходи”. Аналогічні зміни у зв'язку зі скасуванням окремого обліку доходів і витрат від надзвичайних подій відбулися і в рахунках 79, 85 і 97.

Відповідно до чинного законодавства, на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства; на субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства; на субрахунку 793 “Результат від іншої діяльності” визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства [37].

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Дослідивши сучасний порядок формування облікової інформації, можна зробити висновок, що в діючому Плані рахунків та Звіті про фінансові результати не існує чіткого виділення напрямів діяльності для організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів, що, в свою чергу, послаблює контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку. Також, інформація про витрати та доходи, яка формується в системі рахунків, є змішаною та не відповідає видам діяльності підприємства, а отже, потребує внесення відповідних змін.

Таким чином, сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується низкою проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Кінцевий фінансовий результат підприємства (прибуток чи збиток) складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, які в сукупності формують фінансовий результат звітного періоду.

Для усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою їх формування на рахунку 79 “Чистий

фінансовий результат” необхідно внести зміни до складу його субрахунків: 791 “Результат основної діяльності”, 792 “Результат іншої операційної діяльності”, 793 “Результат фінансової діяльності”, 794 “Результат інвестиційної діяльності”, 795 “Інші доходи і витрати”.

Основна діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує найбільшу частку його доходу. Дохід, отриманий від основної діяльності доцільно називати “Дохід від основної діяльності”, а рахунок 70 “Доходи від реалізації” замінити назвою “Доходи від основної діяльності”. Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунку 90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” [165, с. 200].

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами на рахунку 71 “Інший операційний дохід” і витратами рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності. В той же час, розмежування формування інформації на рахунках 791 “Результат основної діяльності” та 792 “Результат іншої операційної діяльності” дасть можливість виявляти фінансові результати окремо від основної та іншої операційної діяльності, що необхідно для поглиблення аналізу та контролювання структури фінансових результатів, розрахунку меж беззбитковості основної операційної діяльності, обґрунтування управлінських рішень, пов’язаних з аналізом беззбитковості господарської діяльності.

Результати фінансової діяльності формуються за доходами рахунку 73 “Інші фінансові доходи” в новій назві “Доходи від фінансової діяльності” і витратами рахунку 95 “Фінансові витрати”. Сума результатів діяльності підприємства за субрахунком 793 “Результат фінансової діяльності” буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від фінансової діяльності.

Інформація про результати від інвестиційної діяльності формується за доходами на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” в новій редакції “Доходи

від інвестиційної діяльності” і витратами рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”, який доцільно назвати “Інвестиційні витрати”. Одночасно сума результатів діяльності підприємства за субрахунком 794 “Результат інвестиційної діяльності” буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від інвестиційної діяльності.

На субрахунку 795 “Інші доходи і витрати” доцільно відобразити інформацію про інші доходи і витрати, які формуються відповідно на рахунках 74 “Інші доходи” та 97 “Інші витрати”.

В таблиці 2.2 відображено запропоновані зміни до класифікації видів діяльності та структури рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” та 9 “Витрати діяльності”.

Таблиця 2.2

Назва й структура рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” та 9 “Витрати діяльності” згідно з Планом рахунків і пропозиціями автора

Наша рахунку (субрахунку)	
згідно з Планом рахунків	згідно з пропозиціями
70 "Доходи від реалізації"	70 "Доходи від основної діяльності"
71 "Інший операційний дохід"	71 "Інший операційний дохід"
72 "Дохід від участі в капіталі"	72 "Доходи від інвестиційної діяльності"
73 "Інші фінансові доходи"	73 "Доходи від фінансової діяльності"
74 "Інші доходи"	74 "Інші доходи"
76 "Страхові платежі"	76 "Страхові платежі"
	78 "Валовий прибуток (збиток) "
79 "Фінансові результати"	79 "Чистий фінансовий результат "
791 "Результат операційної діяльності"	791 "Результат основної діяльності"
	792 "Результат іншої операційної діяльності"
792 "Результат фінансових операцій"	793 "Результат фінансової діяльності "
793 "Результат іншої діяльності"	794 "Результат інвестиційної діяльності"
	795 "Інші доходи і витрати "
90 "Собівартість реалізації"	90 "Собівартість реалізації об'єктів основної діяльності"
91 ""Загальновиробничі виграги"	91 ""Загальновиробничі втрати"
92 "Адміністративні витрати"	92 "Адміністративні втрати"
93 "Витрати на збут"	93 "Втрати на збут"
94 "Інші витрати операційної діяльності"	94 "Інші витрата операційної діяльності"
95 "Фінансові виграги"	95 "Фінансові втрати"
96 "Втрати від участі в капіталі"	96 "Інвестиційні витрати"
97 "Інші витрати"	97 "Інші витрати"
98 "Податок на прибуток"	98 "Податок на прибуток"

Щодо загальновиробничих витрат (рахунок 91), то порядок їх обліку

підприємство визначає самостійно в своїй обліковій політиці шляхом розподілу на собівартість готової продукції (у відповідності до аналітичних рахунків на рахунку 23 “Виробництво”). Такий метод повністю суперечить принципу обліку та звітності “нарахування та відповідності доходів і витрат”, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставляти доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. Це пояснюється тим, що за рахунком 26 “Готова продукція” (собівартість якої включає, в тому числі, і загальновиробничі витрати) на підприємстві завжди є перехідний залишок.

Таким чином, закриття кожного субрахунку окремо буде відображатися на рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”, де узагальнюватиметься інформація про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо всіх її видів та відбуватиметься визначення чистого прибутку (збитку). За дебетом рахунку 79 будуть відображатися суми збитків порядку закриття субрахунків 791, 792, 793, 794, 795, за кредитом – суми створеного прибутку за видами діяльності.

Зазначені зміни дозволять забезпечити систему контролювання інформацією про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо усіх її видів як окремо, так і у сумі загального підсумку. Процес формування чистого фінансового результату з урахуванням всіх запропонованих змін.

Як відомо, основою інформації для обліку є дані, отримані внаслідок спостереження, сприймання, вимірювання і первинного відображення господарських операцій. Впорядкування відображення формування фінансових результатів у системі бухгалтерських рахунків та субрахунків є важливим кроком у реалізації контрольної функції бухгалтерського обліку.

На даний час на підприємствах України проблема полягає в тому, що при обліку кінцевого фінансового результату враховуються, окрім витрат і доходів від операцій, які безпосередньо пов’язані з основною метою діяльності підприємства, витрати і доходи від операцій, які виникають не в процесі створення об’єктів діяльності підприємства та їх реалізації у поточному періоді

(тобто не пов'язані з основною метою створення підприємства). На нашу думку, для посилення контрольної функції обліку фінансових результатів необхідно визначити та відокремити ті доходи і витрати, які безпідставно завищують або занижують розмір кінцевого фінансового результату.

На сьогодні, проблемною для реалізації на підприємствах України є методика визначення фінансового результату з декількох джерел: від реалізації (товарів, готової продукції, робіт, послуг, інших активів); від володіння (відсотки, дивіденди, роялті); від зміни цін (курсова різниця, переоцінка активів); від інших операцій (штрафні санкції, відшкодування списання активів, списання кредиторської заборгованості, безоплатне отримання активів, цільове фінансування).

Враховуючи позиції вчених, вважаємо, що доцільно виділити наступні джерела формування фінансового результату, які, відповідно, є джерелами виникнення доходів і витрат: від реалізації об'єктів діяльності (внаслідок чого утворюється активний прибуток), від володіння, первісного визнання та переоцінки активів (є джерелами формування пасивного прибутку) (рис. 2.6).

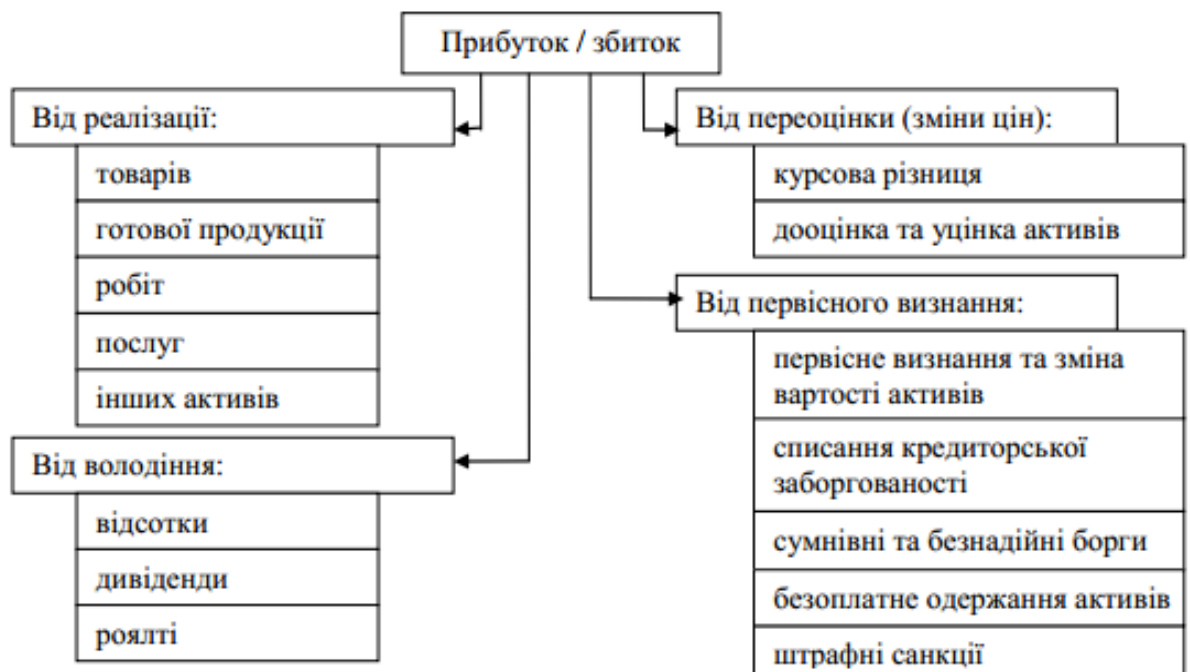


Рис. 2.6. Джерела формування прибутку (збитку) підприємства

Сформований кінцевий фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен відображати реальні результати, які досягнув суб'єкт господарювання

за звітний період внаслідок здійснення діяльності, заради якої підприємство було створено. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства. Формування фінансових результатів в даному випадку здійснюється за рахунок створення та реалізації кожного окремого об'єкту діяльності підприємства, кожен з яких має певну собівартість та приносить певну виручку. Виходячи з цього, постає питання про доцільність віднесення та, відповідно, контролювання в процесі формування фінансових результатів доходів і витрат, які безпосередньо не пов'язані з процесом створення та реалізації об'єктів діяльності.

Таким чином, наступна проблема в системі обліку полягає у доцільності віднесення результатів первісного визнання та переоцінки на рахунок кінцевого фінансового результату. На нашу думку, формування фінансового результату не від реалізації об'єктів діяльності та володіння є не тільки складним у застосуванні, але й безпідставно завищує (чи занижує) результати господарювання.

Відповідно до сучасних вимог вітчизняного законодавства, доходи та витрати від первісного визнання списується на фінансові результати, а отже, є об'єктами обліку в системі контролювання за формуванням фінансових результатів. На нашу думку, облік кінцевого фінансового результату повинен вестися за історичною собівартістю (за подіями та операціями, що вже відбулися), внаслідок чого сформований фінансовий результат буде відображати реальні результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період. З цього випливає висновок, що віднесення доходів та витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю на формування кінцевого фінансового результату безпідставно завищує (знижує) результати господарювання.

Як було зазначено вище, за сучасної системи обліку на формування фінансових результатів (сукупного доходу) впливають доходи і витрати, що пов'язані зі зміною корисності активів внаслідок чого виникає необхідність їх переоцінки (дооцінки, уцінки). Якщо розглядати формування прибутку/збитку підприємства як процес, який триває протягом певного періоду часу (звітного

періоду), то виникнення зазначених доходів і витрат – це моментна дія, яка безпосередньо не залежить від здійснення господарської діяльності підприємства, а є результатом дії факторів зовнішнього середовища, на які підприємство не може вплинути. Переоцінка (зміна вартості) активів не є основною метою господарської діяльності підприємства. Вона необхідна для того, щоб визначити поточне значення вартості активів, яке впливає на безліч аспектів господарської діяльності підприємства. Так, вартість активів бере участь безпосередньо у формуванні ринкової вартості підприємства, а отже її збільшення, або зменшення в результаті переоцінки повинно відображати, перш за все, зміни у власному капіталі підприємства, а не впливати на фінансовий результат господарювання.

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 їх участі у створенні результатів господарювання (рахунок 79 “Чистий фінансовий результат”) і вартості підприємства (рахунок 42 “Додатковий капітал”).

Тому, при організації обліку фінансових результатів 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 первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 710);
- 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);
- дохід від відновлення корисності активів (субрахунок 742);

- дохід від неопераційної курсової різниці (субрахунок 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);
- витрати від знецінення запасів (рахунок 946);
- нестачі і витрати від псування цінностей (рахунок 947);
- втрати від зменшення корисності активів (рахунок 972);
- втрати від неопераційних курсових різниць (рахунок 974);
- уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій (рахунок 975).

Формування вищенаведених доходів і витрат поза фінансовими результатами, в складі додаткового капіталу, не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чітко розмежує джерела виникнення доходів і витрат відповідно до їхньої економічної сутності, природи виникнення та джерел покриття.

Окрім цього, треба зазначити, що сукупність об'єктів (доходів і витрат), які обліковуються при формуванні прибутку або збитку, виступають об'єктами контролювання формування фінансових результатів. Відповідно, якщо розглянуті вище доходи та витрати не є об'єктами формування прибутку (збитку), вони не відносяться до об'єктів контролювання щодо формуванням фінансових результатів (сукупного доходу).

Ще одним проблемним питанням в системі обліку формування фінансових результатів є те, що під час оцінювання продукції за справедливою вартістю її оприбутковують на рахунок 26 "Готова продукція" та відповідний аналітичний рахунок. При цьому різницю між справедливою вартістю і виробничою собівартістю списують за діючими положеннями на доходи чи витрати операційної діяльності, що, відповідно, впливає на збільшення чи зменшення фінансового результату. Тут ми маємо формування фінансового результату без реалізації і надходження коштів. Тому, наразі доцільно відображений дохід чи витрати від первісного визнання продукції за

справедливою вартістю записувати як дохід чи витрати майбутніх періодів. При реалізації створеної продукції раніше зараховані майбутні доходи чи витрати формують прибуток чи збиток.

Пропозиції щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю на умовному прикладі

Зміст господарських операцій	Порядок відображення				Сума, грн
	За інструкцією		За автором		
	Дт	Кт	Дт	Кт	
1. Оприбутковано продукцію за виробничою собівартістю (1200 од. х 21 грн.)	-	-	261001	231001	25200
2. Оприбутковано продукцію за справедливою вартістю (1200 од. х 30 грн.)	261001	231001	-	-	36000
3. Відображено дохід від первісного визнання продукції за справедливою вартістю (36000 грн. - 25200 грн.)	231001	710101	261001	691001	10800
4. Списано дохід від первісного визнання продукції за справедливою вартістю на фінансові результати	710101	791001	691001	791001	10800

Таким чином, запропоновані методичні засади обліку формування фінансових результатів підприємств в системі рахунків забезпечать створення якісної обліково-інформаційної бази щодо аналізу, контролювання та управління доходами, витратами та фінансовими результатами в розрізі видів діяльності, що сприятиме підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

В основу розмежування аналітичних рахунків у розрізі джерел формування фінансових результатів покладено принцип релевантності, оскільки результат від виробництва і реалізації об'єктів діяльності та операцій володіння залежить від підприємства, тоді як результат діяльності від

первісного визнання та від переоцінки – від дії чинників об'єктивного характеру, що важливо для поточного контролювання фінансових результатів.

На основі запропонованих змін щодо визначення фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку, необхідно удосконалити формування фінансових результатів в частині показників управлінської та фінансової звітності з метою поліпшення контрольних функцій обліку.

2.2. Управлінський облік в системі контролювання фінансових результатів підприємств

Інформація, яка надходить до системи контролювання за формуванням, розподілом та використанням фінансових результатів має надзвичайно важливе значення. Від її змісту та якості залежить ефективність здійснення контрольного процесу, результати якого є основою для прийняття майбутніх управлінських рішень щодо подальшої діяльності суб'єкта господарювання.

В загальному вигляді, систему показників інформаційного забезпечення контролювання та аналізу фінансових результатів, що формується з внутрішніх облікових джерел, можна поділити на наступні групи:

1. Показники, що характеризують фінансові результати діяльності по підприємству в цілому. Формування системи показників цієї групи ґрунтується на даних фінансового обліку підприємства та широко використовується як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами. Інформаційною основою формування показників даної групи є фінансова звітність, зокрема форма №2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, яка містить інформацію про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний та попередній періоди.

2. Показники, що характеризують фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів. Формування системи показників цієї групи ґрунтується на даних управлінського обліку підприємства. Ці групи показників формуються за центрами відповідальності, видами та об'єктами діяльності. Інформаційною основою формування показників даної групи є управлінська

звітність, яка формується на кожному підприємстві індивідуально та відображає як деталізовану, так і зведену інформацію щодо сформованих витрат, доходів та фінансових результатів за окремими структурними підрозділами, видами продукції, по підприємству в цілому.

Кожна група показників призначена надавати своєму споживачу корисну та різнопланову інформацію, створюючи при цьому єдину систему, яка, як знаряддя контролювання та управління фінансовими результатами, синтезує діяльність осіб і функціонування процесів у юридичному та економічному аспекті.

На відміну від фінансового обліку, який суворо регламентований стандартами і законодавством, управлінський облік ведеться відповідно до інформаційних потреб суб'єктів управління та контролювання конкретного підприємства. Тому існує безліч різних підходів до розробки системи управлінського обліку, методів його ведення та навіть самого визначення управлінського обліку.

Саме концепція управлінського обліку кожного підприємства, що характеризує внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства в цілому і (або) його структурних підрозділів – є джерелом обліково-аналітичної та нормативно-довідкової (планової, бюджетної) інформації, що агрегована в управлінській звітності для задоволення потреб суб'єктів контролювання та управління в такій інформації. На жаль, практика ведення обліку доходів, витрат та фінансових результатів на вітчизняних підприємствах свідчить про його спрямованість на складання фінансової, податкової й статистичної звітності, тоді як деталізація інформації за центрами відповідальності та об'єктами діяльності з метою ведення управлінського обліку, складання внутрішньої звітності та здійснення контролювання прибутків (збитків) відсутня. Недооцінювання ролі управлінського обліку в процесі формування інформаційної бази для контролювання фінансових результатів може призвести до зниження ефективності всієї системи контролювання на підприємстві.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це

система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Ми вважаємо, що управлінський облік з інформаційної позиції – це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідно до інформаційних запитів користувачів інформацією для ефективного планування, контролювання та прийняття управлінських рішень.

Але, в сучасний період на більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збору, аналізу, інтерпретації та представлення корисної інформації користувачам (різних рівнів управління) підприємства з ціллю здійснення контрольних дій та прийняття ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік в системі обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів – це інструмент оперативного виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації інформації щодо характеристик стану (фактичного та бюджетного) витрат, доходів та фінансових результатів з різним рівнем деталізації, яка формується відповідно до інформаційних запитів суб'єктів контролювання та придатна для проведення якісного управлінського аналізу.

Основним завданням управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів є вироблення зручної у використанні, прозорої та оперативної інформації про витрати, доходи та фінансові результати у розрізі окремих структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності), видів діяльності, об'єктів діяльності або по підприємству в цілому.

Застосування системного підходу дає змогу ідентифікувати управлінський облік як відкриту систему, яка має вхід, блок інформаційних перетворень у вигляді процесу обробки інформації та вихід, характеризується наявністю прямого і зворотного зв'язку, впливом зовнішнього середовища, та включає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів, орієнтованих на забезпечення успішної реалізації його основних функцій і

завдань.

Потреба у формуванні центрів відповідальності за фінансовими результатами обумовлена тим, що складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на підприємстві, не дають можливості його керівнику безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити підприємство на окремі сегменти або підрозділи й дозволити керівникам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

В системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати роботу керівників нижчого рівня, а вони, своєю чергою, зобов'язані здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності.

Для здійснення такого контролювання і забезпечення підзвітності керівників необхідна відповідна система обліку, що забезпечила б збирання, систематизацію, опрацювання та передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою є облік за центрами відповідальності. Наявність центрів відповідальності дозволяє контролювати фінансові результати і зв'язувати кінцеві результати з конкретними працівниками підприємства. Мета обліку відповідальності – накопичувати показники про витрати, доходи та прибутки для кожного окремого центру відповідальності, для того щоб виявляти відхилення від цільових показників функціонування (як правило, бюджетних) і знати який із центрів це допустив.

В контексті нашого дослідження, центри прибутку ми розглядаємо як внутрішні підрозділи підприємства, які функціонують на високому рівні економічної самостійності, виготовляють або кінцеву продукцію, яку реалізують на ринку, або проміжну продукцію внутрішньогосподарського призначення, яку передають іншим підрозділам за планово-розрахунковими цінами і створюють, таким чином, розрахунковий умовний прибуток як частину прибутку підприємства, мають право розпоряджатися частиною прибутку від реалізації та вести самостійний баланс.

Внутрішні ціни є важливим інструментом економічних відносин між підрозділами підприємства, між останніми, апаратом управління і власниками. В основі таких відносин лежить економічний інтерес, що реалізується через прибуток. Зі свого чистого прибутку підрозділи можуть створювати власні фонди накопичення та споживання, а також резервний фонд. Кошти з фонду накопичення можуть спрямовуватися на фінансування розвитку виробництва; кошти фонду споживання, як правило, використовуються для фінансування соціального розвитку та матеріального заохочення трудового колективу; кошти резервного фонду необхідні підрозділам для усунення ризиків господарської діяльності.

Розглядаючи питання про показники прибутку, якими можна скористатися для оцінки діяльності центру прибутку, можна використати таблицю альтернативних показників вимірювання прибутку підрозділу, яку навів К. Друрі [63, с. 473], імплементовану до умов діяльності конкретного підприємства (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Альтернативні показники вимірювання прибутку підрозділу
імплементовані до центру відповідальності формування прибутку на
умовному прикладі**

(тис. грн.)

Реалізація зовнішнім користувачам (+)	10127,00
Трансферні іншим підрозділам (+)	2582,00
Загальні надходження від реалізації	12709,00
Змінні витрати (-)	8658,84
1. Змінна короткотермінова маржа внеску в прибуток	4050,16
Мінус контрольовані постійні втрати	2143,00
2. Контрольований внесок у прибуток	1907,16
Мінус неконтрольовані виправні виграш	502,00
3. Внесок у прибуток підрозділу	1405,16
Мінус нараховані на підрозділ корпоративні витрати	457,00
4. Чистий прибуток підрозділу до сплати податку	948,16

Як видно з таблиці, кожний із чотирьох показників прибутку відрізняється від попереднього певною категорією витрат, що враховують при його визначенні. Кожним із них можна скористатися для оцінки діяльності підрозділу. Але не всі показники підходять для оцінки діяльності керівника

підрозділу. Зокрема, перший із них (змінна короткотермінова маржа внеску в прибуток) не охоплює постійні витрати, якими керівник може управляти. Тобто, якщо скористатися цим показником, то керівник може не отримати мотивації контролювати незмінну складову витрат на оплату праці або оренду обладнання, оскільки вони знижують значення змінної складової короткотермінової маржі внеску в прибуток.

Контрольований внесок у прибуток можна отримати, якщо відняти від загальних надходжень підрозділу ті витрати, якими керівник підрозділу може управляти. Відповідно, цей показник включає контрольовані постійні витрати, такі як: незмінні складові з оплати праці, оренди устаткування і витрати на комунальні послуги. В короткостроковому періоді ці витрати є постійними, однак у довгостроковому періоді керівник підрозділу має можливість їх знизити за рахунок зменшення обсягів операцій або зниження складності чи різноманітності товарних серій, що випускаються.

Контрольований внесок у прибуток є неповним показником економічної діяльності підрозділу, оскільки не охоплює ті витрати, що розподіляють на підрозділи, але які керівник підрозділу не контролює. Наприклад, у цю категорію потрапляють амортизація активів підрозділу, фінансування діяльності головного офісу в тій частині, яку відносять на підрозділ. Ці витрати можна віднести до категорії виправних витрат, що може відбутися, наприклад, якщо буде прийняте рішення закрити підрозділ. Такі неконтрольовані витрати, які відносять на підрозділ, віднімаються від контрольованого внеску у прибуток і отримують наступний показник – внесок у прибуток підрозділу. Даний показник є важливим при оцінюванні економічного внеску у прибуток підрозділу, оскільки він відображає той внесок, який здійснює підрозділ у загальний прибуток і покриття накладних витрат підприємства.

Однак для оцінювання роботи керівника підрозділу показник внеску у прибуток підрозділу використовувати не можна, оскільки він охоплює витрати, які керівник контролювати не може.

Багато підприємств розподіляють усі загальні й адміністративні витрати за підрозділами, щоб отримати значення чистого прибутку до сплати податку. З

теоретичної точки зору обґрунтувати такий розподіл важко, оскільки він є, здебільшого умовним і не відображає зв'язку з тим, як види діяльності підрозділу впливають на величину цих витрат.

Найважливішою причиною того, що на підрозділи необхідно нараховувати непрямі загальні витрати, є необхідність показати керівникам центрів прибутку, що непрямі (накладні) витрати є і, що доходи центрів прибутку мають бути достатніми для покриття цих витрат з метою забезпечення прибутковості діяльності підприємства. Окрім цього, це надасть можливість проводити управлінський аналіз беззбитковості на рівні окремих центрів відповідальності.

Формування та деталізація центрів відповідальності на підприємстві має бути оптимальною, оскільки при збільшенні ступеня деталізації центрів відповідальності наряду з посиленням контрольних функцій збільшуються витрати на ведення обліку і, навпаки. У зв'язку з цим, при виділенні центрів відповідальності пропонуємо враховувати наступні фактори: організаційну структуру управління; виробничу структуру; характер виробничих операцій кожного технологічного процесу; порядок руху готової продукції в межах підприємства; кількість необхідних центрів відповідальності з урахуванням витрат на організацію обліку в кожному із них; розподіл обов'язків між керівниками різних рівнів управління; можливість подвійної відповідальності за результати діяльності.

У числі планових і нормативно-довідкових норм контролювання формування фінансових результатів особливе місце займає система бюджетів. Облік за центрами відповідальності у поєднанні з належним чином розробленою системою бюджетів є одним з найбільш успішних інструментів управлінського обліку в системі контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів і слугує потужним важелем у системі управління підприємством.

Такий підхід до визначення місця бюджетування в системі управління можна обґрунтувати тим, що усі функції управління взаємопов'язані між собою, тому неможливо провести чіткої межі, за якою закінчується одна

функція та починається інша. Таким чином, бюджетування можна трактувати двояко. З одного боку, це процес, що складається з двох етапів: розроблення бюджетів та контроль за їх виконанням, тобто, контроль тут постає, як складова частина бюджетування. З іншого боку, бюджети можна розглядати як норми контролювання, тобто складову частину інформаційної бази контролювання, а бюджетування – як процес формування цих норм.

Бюджет – це кількісний план у натуральному і грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий для певного періоду функціонування об'єкта, що звичайно показує планову (майбутню) величину доходу, яку хочуть досягти, витрати, що мають бути здійсненні протягом цього періоду, ресурси, які необхідно залучити для досягнення такої мети.

У системі управління на основі розроблених бюджетів здійснюється координація та контролювання різних видів діяльності підприємства, узгодження діяльності всіх його підрозділів, контролювання та оцінка їх ефективності. На початку звітної періоду бюджет являє собою план чи стандарт, що формалізує сподівання (завдання) керівникам центрів відповідальності щодо продажів, витрат й інших фінансових показників у наступному періоді. Тобто, на даному етапі бюджет виступає інструментом попереднього контролювання формування прибутків підприємства. Впродовж бюджетного періоду, операційні бюджети виступають інструментом поточного контролювання формування зведених бюджетних показників, на основі співставлення фактичних показників з плановими, передбаченими в бюджеті. Наприкінці звітної періоду бюджет відіграє роль вимірника, що дозволяє керівникам управляти за відхиленнями: порівнювати отримані результати з запланованими величинами і коригувати подальшу діяльність. Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити та контролювати ефективність і результативність діяльності як окремих центрів відповідальності, так підприємства в цілому.

Враховуючи, що основним показником діяльності центрів відповідальності підприємства є валовий прибуток, необхідно акцентувати увагу в процесі бюджетування прибутку на перетворенні цільового бюджету

прибутку на нижчих рівнях управління в систему багаторівневого відображення формування валового прибутку. Таким чином, при розробці форматів бюджету прибутку, необхідно враховувати перелік показників, за якими здійснюється оцінка діяльності окремих центрів відповідальності та підприємства в цілому. Поєднання бюджетування з використанням показників багаторівневого валового прибутку дозволить взаємопов'язати кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання з внеском кожного структурного підрозділу та центру відповідальності, виявити відхилення від цільових бюджетних показників та причини (винуватців) цих відхилень.

Отже, впровадження цільової системи бюджетування прибутку на основі розробки в автоматизованому режимі бюджетів у вигляді показників багаторівневого валового прибутку по кожному центру відповідальності та погодження їх з формуванням консолідованого бюджету прибутку, є необхідним інструментом управлінського обліку в системі контролювання фінансового результату підприємства.

Для збереження і покращення загальної прибутковості підприємства необхідно знати і контролювати розміри витрат і доходів на будь-який момент по окремих об'єктах обліку. Управлінський облік дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати та доходи, встановлюючи критерії ефективності господарської діяльності та бюджетний (цільовий) прибуток. Потреба в інформаційних ресурсах за обліком витрат полягає в тому, що вони створюють передумови для їх аналізу і порівняння з отриманими доходами та визначення різниці, і на цій основі контролювання та оптимізації розміру прибутку.

Об'єкти витрат і доходів підприємства надзвичайно різні, оскільки ними є продукція, роботи, послуги, товари, види діяльності за структурними підрозділами. Доходи підприємства створюються за рахунок витрат собівартості реалізації, які виникають в результаті передачі створених об'єктів діяльності покупцям в процесі їх продажу. Витрати собівартості реалізації формуються за виробничою собівартістю реалізованих об'єктів діяльності. Обрана методологія управлінського обліку витрат та доходів на підприємстві

повинна сприяти найоптимальнішому взаємозв'язку між показниками: ціна, собівартість, прибуток.

Для збереження необхідного рівня прибутку, зниження цін повинне викликати відповідне зниження собівартості виробництва продукції, тобто має застосовуватися економічна концепція “зниження ціни – зниження витрат”.

Часто підприємства орієнтуються на той рівень прибутку, на який можуть розраховувати: тоді постає завдання виготовлення продукції за собівартістю, яка забезпечуватиме відповідний рівень прибутку за існуючих умов. В той же час, більшість підходів, які сьогодні використовуються на підприємствах до планування собівартості продукції спочатку враховують норми та нормативи затрат на виготовлення продукції, потім підраховуються всі затрати, які планується понести в процесі виробництва, а вже згодом формується ціна.

На нашу думку, у сучасних умовах господарювання в системі управлінського обліку найбільш дієвим механізмом є використання інтегрованої моделі досягнення цільового фінансового результату на основі окремих елементів концепцій таргет-костинг та кайзен-костинг.

Важливу роль при формуванні інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та обґрунтуванні управлінських рішень займає аналіз беззбитковості господарської діяльності, який побудований на основі управлінського обліку розподілу витрат на змінні та постійні, а також розрахунку точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації.

Загальновідомо, що беззбитковість – це такий стан підприємства, за якого дохід від реалізації продукції дорівнює витратам, понесеним на її виготовлення та просування покупцям. Розуміння залежності між витратами, цінами, обсягами продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання є необхідним інструментом для створення якісної інформаційної бази контролювання формування прибутків підприємства, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. Для контролювання поточних та прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення, необхідно використовувати

аналітичні можливості аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”. Для цього необхідно, щоб в підсистемі управлінського обліку була сформована відповідна інформаційна база для проведення зазначеного аналізу в розрізі об’єктів реалізації, покупців, центрів прибутку та по підприємству в цілому.

Дані для аналізу беззбитковості можна отримати лише з управлінської звітності – базовим агрегатом якої виступає бюджет доходів та витрат, який є графіком роботи підприємства впродовж року та дає можливість розмежувати витрати на постійні та змінні, а це є головною умовою аналізу беззбитковості.

В свою чергу, аналіз беззбитковості є основним інструментом при плануванні операційного бюджету, оскільки саме він визначає той обсяг виробництва/продажу, при якому підприємство повністю покриває свої постійні витрати, або іншими словами його збитки рівні нулю.

Дослідження показують, що в більшості літературних джерел автори зазначають, що увесь світовий досвід свідчить про ефективність використання маржинального методу бухгалтерського обліку – системи обліку “Директ-костинг”, в основі якої лежить обчислення скороченої (неповної) собівартості продукції та визначення маржинального доходу. При описі цієї системи у вітчизняній літературі по бухгалтерському обліку часто зустрічається термін “облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості”. В той же час, при проведенні аналізу беззбитковості необхідно керуватися тим, що основним показником, який характеризує ефективність господарювання виробничих структурних підрозділів вітчизняних підприємств, є валовий прибуток (ВП), який можна назвати джерелом покриття постійних витрат і формування операційного прибутку. За його допомогою визначається поріг рентабельності виробництва, встановлюється ціна беззбиткової реалізації об’єктів діяльності, будується асортиментна політика підприємства та ін. У цих умовах для вітчизняних фахівців прийнятною назвою для цієї системи може бути “метод бухгалтерського обліку валового прибутку”.

Особливий підхід до групування та відображення формування прибутку за центрами відповідальності та об’єктами діяльності потребує виділення окремої групи рахунків першого, другого і більшого порядків, які мають

самостійну систему запису на рахунках і самостійне балансове узгодження оборотів та сальдо за рахунками. Управлінський облік передбачає групування витрат за видами виробництва, статтями витрат, видами або групами продукції, що виробляється, а також підрозділами підприємства та центрами відповідальності на рахунках 70 “Доходи від основної діяльності” і 78 “Валовий прибуток (збиток)”, де аналогічно відображаються доходи і результати господарювання центрів відповідальності.

Впровадження в Україні реформи бухгалтерського обліку створило значні переваги та посилило його інформативність, але накопичення інформації про прибуток основної діяльності все одно узагальнюється на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” і не дає деталізованих даних, необхідних для проведення контрольних-аналітичних процедур щодо аналізу беззбитковості в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності) та об’єктів діяльності підприємства. Крім того, з нього не видно співвідношення доходів з витратами, для яких вони були здійсненні. Таким чином, постає питання впровадження в інформаційну структуру внутрішньогосподарського контролю методичку обліку фінансового результату за центрами відповідальності та об’єктами діяльності.

Облік об’єктів діяльності за центрами відповідальності може здійснюватися за номенклатурними номерами. Номенклатурний номер – це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів одного найменування, якості та ціни. Так, для розмежування доходів центрів відповідальності пропонуємо використовувати аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 70 “Доходи від основної діяльності”:

- 70 – синтетичний рахунок “Доходи від основної діяльності”;
- 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) “Дохід від реалізації готової продукції”;
- 01 – центр відповідальності;
- 001 – об’єкт діяльності.
- Подібну класифікацію необхідно використовувати і до синтетичного рахунку 90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”.

- 90 – синтетичний рахунок “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”;
- 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) “Собівартість від реалізації готової продукції”;
- 01 – центр відповідальності;
- 001 – об’єкт діяльності.

Враховуючи, що об’єктом обліку результатів діяльності центрів відповідальності є валовий прибуток, для формування обліково-аналітичної інформації про доходи і витрати в аналітичному розрізі нами було запропоновано ввести у використання синтетичний рахунок 78 “Валовий прибуток (збиток)” з відповідною структурою аналітичних рахунків:

- 78 – синтетичний рахунок “Валовий прибуток (збиток)”;
- 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) “Валовий прибуток (збиток) від реалізації готової продукції”;
- 01 – центр відповідальності;
- 001 – об’єкт діяльності.

У дебет рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” необхідно списувати виробничу собівартість реалізованих об’єктів діяльності центром відповідальності, а у кредит – дохід, одержаний від реалізації цих об’єктів. Щомісячно визначений валовий прибуток буде списуватися на кредит рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”, а валовий збиток на кредит рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”.

Отже, для побудови цілісної системи обліку прибутку за центрами відповідальності та об’єктами діяльності? необхідно визначення аналітичних рахунків витрат, доходів та прибутків. Так, план рахунків за своїм змістом є особливим класифікатором ресурсів, які використовуються підприємством у процесі діяльності. Основою класифікації є поділ множин на підмножини за схожістю чи відмінностями, за ознакою або сукупністю ознак, які характеризують елементи множини. Через те, господарська операція передбачає наявність ознак, достатніх для визначення бухгалтером значень додаткових або узагальнюючих ознак відповідних об’єктів, які в сукупності

забезпечують однозначне визначення кореспонденції рахунків. Аналітичні рахунки також можуть формуватися автоматично на основі опису структури кодів рахунків та інформації, що характеризує напрями використання відповідних ресурсів.

Таким чином, пропонуємо за умов ведення комп'ютерного обліку до рахунків 26 “Готова продукція”, 70 “Доходи від основної діяльності”, 90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності” та 78 “Валовий прибуток (збиток)” виділяти та додавати аналітичні ознаки рахунків управлінського обліку.

Для взаємозв’язку між фінансовим і управлінським обліком в сфері розрахунків між центрами відповідальності доцільно використовувати субрахунки 682 “Внутрішні розрахунки” і 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” до рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

Управлінська звітність – це документ, що відображає головні процеси, які здійснювалися підприємством у звітному періоді. Причому кожне підприємство має право самостійно визначати конкретні складові елементи такого документа. Головним чином, звітність орієнтується на її користувачів, а її зміст залежить від їх вимог і виду інформації, яка їх цікавить.

Метою складання і подання форм внутрішньої бухгалтерської звітності як сукупності економічних показників щодо результатів господарювання за певний проміжок часу є задоволення потреб управлінського персоналу в оперативному режимі шляхом надання відповідних показників діяльності як в натуральній, так і в вартісній формах, що дозволяють оцінювати, контролювати, прогнозувати та планувати господарську діяльність підприємства та його структурних підрозділів.

За умови наведення зведеної документації за центрами відповідальності враховується уся необхідна інформація для її подальшого аналізу та зведення у форми фінансової звітності, що значно спростить роботу бухгалтерії.

Як уже було зазначено, основу обліку відповідальності становить принцип контрольованості, що означає введення в сферу відповідальності керівника конкретного центру відповідальності тільки тих ділянок діяльності,

на які він може реально вплинути. Цей принцип може бути забезпечений обчисленням впливу неконтрольованих ділянок, щоб у звітах показати вплив контрольованих і неконтрольованих витрат на формування фінансових результатів. Відповідно до даного підходу, наприкінці звітної періоду у кожному центрі прибутку на основі даних наданих іншими центрами (центрами витрат та центрами доходів) необхідно скласти “Звіт про результати діяльності центру прибутку”, у якому доцільно виділити змінні і постійні витрати, причому постійні витрати періоду повинні враховуватись за місцями їх виникнення: для кожного виду продукції; загальні для кількох однорідних видів продукції; загальні для структурного підрозділу і загальні для підприємства в цілому. Враховуючи всі наведені міркування, звіти, які використовуються для оцінки центру прибутку, доцільно подавати у наступній формі (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Звіт про результати діяльності центру прибутку за вересень 2017 року

№ з/п	Показники	Значення показників в тис. грн.		Відхилення фактичних показників від бюджетних	
		бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності	фактичні	сума, тис. грн.	у %
1	Дохід від реалізації	14057,5	14567,4	509,9	3,6
2	Змінні витрати	9121,7	9365,2	243,5	2,7
3	Валовий прибуток (п.1 - п.2)	4935,8	5202,2	266,4	5,4
4	Постійні прямі витрати, контрольовані керівником підрозділу	2046,0	1927,6	-118,4	-5,8
5	Фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу (п.3 - п. 4)	2889,8	3274,6	384,8	13,3
6	Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу	1012,3	1180,1	167,8	16,6
7	Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства (п.5 - п.6)	1877,5	2094,5	217,0	11,6
8	Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності	462,7	526,9	64,2	13,9
9	Операційний прибуток підрозділу (центру прибутку) (п. 7 - п. 8)	1414,8	1567,6	152,8	10,8

Таблиця 2.6

**Сегментований звіт про результати діяльності підприємства
за вересень 2017 року**

Центри відповідальності подані як сегменти діяльності				
Показники	Всього по підприємству	Центри прибутку		
		1 (відділ з продажу морозива)	...	<i>n</i>
Дохід від реалізації	58723,6	14567,4		
Змінні витрати	38574,8	9365,2		
Валовий прибуток	20148,8	5202,2		
Прямі постійні витрати, що контролюються керівниками центрів відповідальності	...	1927,6	...	...
Сегментований фінансовий результат контрольований керівниками центрів прибутку	...	3274,6	...	...
Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу	...	1180,1	...	...
Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства (п.5 - п.6)	...	2094,5	...	...
Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності	...	526,9	...	...
Операційний прибуток підрозділу (центру прибутку) (п. 7 - п. 8)	...	1567,6	...	...
Асортимент продукції центру прибутку № 1				
Показники	1 (відділ з продажу морозива)	Вид продукції		
		Морозиво в стакан.	Морозиво в брикет.	Морозиво на палич.
Обсяг реалізованої продукції, тис. од.	-	1100	694	424
Ціна за одиницю, грн.	-	4,9	8,4	7,9
Дохід від реалізації, тис. грн.	14567,4	5389,9	5827	3350,5
Змінні витрати, тис. грн.	9365,2	3065,1	3946,1	2354
Валовий прибуток, тис. грн.	5202,2	2324,8	1880,9	996,5
Прямі постійні витрати що контролюються керівниками центрів відповідальності, тис. грн.	1927,6	813,2	671,1	443,3
Сегментований фінансовий результат контрольований керівниками центрів прибутку, тис. грн.	3274,6	1511,6	1209,8	553,2
Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу, тис. грн.	1180,1	436,6	472	271,5
Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства, тис. грн. (п.5 - п.6)	2094,5	1075	737,8	281,7
Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності, тис. грн.	526,9	194,9	210,8	121,2
Операційний прибуток підрозділу (центру прибутку), тис. грн. (п. 7-п. 8)	1567,6	880,1	527	160,5

Для формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів в системі управлінського обліку недостатньо окремих

звітів центрів прибутку. Для суб'єктів контролювання необхідна додаткова інформація про прибутковість окремих сегментів діяльності підприємства, наприклад, підрозділів, асортименту продукції, що продається і т. п. (табл. 2.6).

У вказаній звітності інформація відображається, як правило, за форматом, що дозволяє контролювати і планувати діяльність численних рівнів підприємства і його центрів відповідальності (центрів витрат, прибутку і інвестицій) Визначити рівень деталізації у звітах для керівників різних рівнів слід з урахуванням конкретних умов, проте принципи, що становлять основу всіх форм контрольної звітності підприємства, мають бути однаковими для всіх:

- звіти, які подають “наверх”, слід формувати як комбінацію звітів, підготовлених для керівників нижчих рівнів;

- у звітах має бути інформація про заплановані (бюджетні) показники й фактичні показники, а також відхилення від гнучкого бюджету із зазначенням сприятливих і несприятливих;

- статті, що повністю підконтрольні керівникам на даному рівні управління, слід наводити окремо від тих, які підлягають контролюванню лише частково.

Основною вимогою при постановці ефективної управлінської звітності в системі центрів відповідальності, на наш погляд, є єдиний підхід. Тобто, звіти повинні бути систематизовані, а їх форми і методи – відображені в обліковій політиці. Така звітність повинна давати змогу ідентифікувати центр відповідальності, систему показників та можливість зведення даних на рівні підприємства.

Масив інформації, поданий в управлінській звітності, повинен характеризуватися об'єктивністю та бути достатнім для проведення аналізу формування фінансових результатів, забезпечувати інформаційну базу прийняття управлінських рішень, контролювання і оцінки результатів діяльності центрів відповідальності як за звітний період, так і у порівнянні з попереднім, стимулювати підвищення ефективності роботи центру відповідальності.

Ми погоджуємося з авторами, які зазначають, що система внутрішньої звітності підприємства повинна бути максимально простою, уніфікованою, універсальною з точки зору її використання для різних сегментів і часових відрізів та придатною для багатоцільового використання [87, с. 202].

Призначенням управлінської звітності за центрами відповідальності є створення інформаційної бази для чіткої ідентифікації витрат, пов'язаних з відповідними господарськими процесами та видами продукції (робіт, послуг), джерел їх покриття у вигляді доходів та фінансових результатів. Крім того, показники, які відображаються у звітність даного виду, повинні надавати можливість здійснювати виконання таких процедур інформаційної системи: проведення аналізу цін та витрат, взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”; визначення факторів, що впливають на зміну фінансових результатів; планування подальшої діяльності.

Таким чином, використання запропонованого в роботі методичного підходу до управлінського обліку фінансових результатів дозволяє оцінювати і контролювати фактори, що впливають на величину прибутку в процесі його створення, визначати резерви, прогнозувати майбутні фінансові результати й приймати ефективні управлінські рішення.

2.3. Побудова та використання інформаційних ресурсів звітності для формування фінансових результатів підприємств

Бухгалтерський облік в системі формування якісного обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів має розвиватися в напрямку максимального задоволення інформаційних потреб суб'єктів контролювання. Сьогодні на підприємствах є чимало видів обліку: фінансовий, управлінський, податковий, оперативний, виробничий облік, облік за стандартами МСФЗ і/або GAAP. І кожен із цих видів обліку паралельно здійснюється за кількома стандартами та відображається в різних формах звітності, що значно ускладнює формування інформаційної бази системи

контролювання фінансових результатів. Для подолання зазначених проблем необхідно прагнути до поєднання всіх видів обліку в єдиній інтегрованій обліковій системі. Завдання здійсненне, адже, по суті, всі ці види обліку хоча й по-різному, але відображають одну і ту саму первинну інформацію. Тому було б логічно, щоб первинна інформація про господарські операції відображалася одним фахівцем один раз і в одній інформаційній системі у такому вигляді, як це потрібно для всіх систем обліку, що ведуться на підприємстві, і потрапляла б до відповідних форм звітності.

З поступовим перетворення бухгалтерського обліку із засобу фіксації інформації про факти господарського життя в потужну інформаційну систему управління підприємством в цілому та управління прибутком, зокрема, до проблем, що повинні бути вирішені як на теоретичному, так і на практичному рівні належить переорієнтація системи на задоволення запитів користувачів, що потребує перегляду методологічних засад його організації, ведення та представлення інформації у звітності.

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності визначена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [69]. Цей стандарт значною мірою враховує основні вимоги до інформації, яку повинні розкривати суб’єкти господарювання стосовно відображення фінансових результатів протягом звітного періоду. Однак його критичний аналіз свідчить про те, що деякі методологічні положення даного документу вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та не забезпечують суб’єктів контролювання та управління якісною інформаційною базою щодо фінансових результатів.

Виходячи із цілей дослідження, постає необхідність вивчення сучасного механізму формування показників звітності, виявлення проблем в даній сфері та пошук шляхів їх вирішення з метою покращення обліково-аналітичного забезпечення суб’єктів контролювання фінансових результатів.

Система показників фінансового обліку підприємства має широке коло користувачів і складає основу інформаційного забезпечення контролювання та

управління прибутком (збитком). При цьому, основним джерелом показників для прийняття рішень є фінансова звітність.

Таким чином, важливим питанням подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є поліпшення якісного змісту інформації про фінансові результати господарської діяльності підприємства, що надається різноманітним користувачам (як внутрішнім, так і зовнішнім) у вигляді фінансової звітності.

З метою контролювання фінансових результатів показниками фінансової звітності користуються різні суб'єкти: власники, територіальна громада, держава.

Власникам, які передали свої фінансові ресурси суб'єкту господарювання та реінвестують свій прибуток, необхідна інформація для оцінки та контролювання здатності підприємства збільшувати отримані прибутки та дивідендні платежі. Власник зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, оскільки він є джерелом як його доходів (дивідендна політика), так і реінвестування коштів у діяльність підприємства, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, при контролюванні процесів формування і використання кінцевого фінансового результату власник підприємства повинен керуватися не тільки своїми інтересами, а й враховувати інтереси найманих працівників, які зацікавлені у збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

Держава здійснює контролювання за формуванням та розподілом фінансових результатів щодо нарахування та сплати податку на прибуток. Органи фіскальної служби відповідно до своїх повноважень використовують дані фінансової звітності для оцінки податкового потенціалу платника податку на прибуток, вивчення впливу окремих показників діяльності підприємства і положень податкового законодавства на формування та надходження податкових платежів.

Органи територіальної громади зацікавлені через показники фінансової звітності проконтролювати соціальну відповідальність підприємства. В сучасних важких економічних умовах питання соціальної відповідальності бізнесу перед громадою є як ніколи актуальним. При цьому активна соціальна

позиція підприємства має полягати в гармонійному співіснуванні, взаємодії та постійному діалозі з суспільством, участі у вирішенні найгостріших соціальних проблем. Підприємець в доповнення до економічної відповідальності (досягнення запланованих економічних показників, додержання законів і норм державного регулювання та ін.) повинен враховувати людські та соціальні аспекти впливу свого бізнесу на працівників, партнерів, споживачів, і також вносити позитивний внесок у рішення проблем територіальної громади. Соціальні дії з боку суб'єктів господарювання, що поліпшують рівень життя регіону або зменшують соціальну напругу, незважаючи на певні витрати, можуть стимулювати ріст прибутку, оскільки у споживачів, партнерів і у місцевого населення формується більш сприятливий образ підприємства. В той же час, відсутність звітності перед територіальною громадою про направлення частини прибутку на вирішення соціальних проблем може негативно впливати на зростання соціальної відповідальності підприємства.

Збільшення рівня висвітлення у фінансовій звітності діяльності суб'єктів господарювання у царині благодійництва дасть змогу будь-якому громадянину дізнатися, що комерційні підприємства не лише намагаються отримувати прибутки, а й піклуються про громаду, де вони працюють, тобто є соціально відповідальними.

Отже, систему показників фінансової звітності необхідно трансформувати таким чином, щоб вона максимально якісно задовольняла потреби всіх суб'єктів контролювання за формуванням та використанням фінансових результатів в необхідній інформації.

Удосконалення формування показників “Звіту про фінансові результати” наводиться у ряді дисертаційних робіт, присвячених дослідженню проблем обліку та аналізу фінансових результатів.

Досліджуючи вітчизняну форму № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, можна побачити, що вона не містить рядків, які б відображали інформацію щодо надзвичайних доходів і витрат, як це було у Звіті про фінансові результати, який втратив чинність на початку 2013 року, але в той же час вони є складовою статей “Інші доходи” та “Інші витрати”.

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності зазнала змін та починаючи з 2013 року визначена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, яким передбачено складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [69]. У міжнародній практиці методика формування фінансових результатів визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 “Подання фінансових звітів”, яким передбачено складання Звіту про прибутки і збитки [57].

Новоприйняте НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наближене до міжнародних вимог фінансової звітності та містить інформацію щодо формування фінансового результату (розділ I) та сукупного доходу підприємства (розділ II) в розрізі наступних показників: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування, сукупний дохід. Окрім цього, у зазначеному законодавчому акті міститься перелік додаткових статей, які при необхідності можуть використовуватися при складанні звітності [69].

Таким чином, у звіті міститься обліково-аналітична база контролювання щодо величини наступних показників щодо формування фінансових результатів:

- валовий прибуток, який характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємства за центрами витрат і центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції та загальновиробничим управлінням, а також визначення виробничої собівартості;

- фінансовий результат від операційної діяльності, який характеризує ефективність операційних витрат, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості, загальногосподарським управлінням і збутовою діяльністю та іншими операційними витратами;

- фінансовий результат до оподаткування, який характеризує рівень

формування прибутку підприємства до його оподаткування з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві;

- чистий фінансовий результат, який узагальнює та дає якісну оцінку рівня формування прибутку (збитку) з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві, в тому числі витрат з податку на прибуток.

Отже, можна зробити висновок, що сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується низкою проблем відносно упорядкованості формування фінансових результатів, що, в свою чергу, послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку. Однією з проблем є неузгодженість між потребами в інформаційному забезпеченні суб'єктів контролювання щодо розміру прибутку або збитку від різних видів діяльності та наявною методикою їх формування та відображення у фінансовій звітності.

Зважаючи на наявні проблеми та попереднє обґрунтування порядку формування фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне використовувати наступну форму фінансової звітності в частині I “Фінансові результати” та алгоритм її розрахунку (табл. 2.7).

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 контролювати прибуткові і збиткові господарські операції [33].

Процес управління прибутком завершується етапом його використання, який впливає на формування фінансових результатів в наступних звітних періодах. Тому, відображення у фінансовій звітності процесу розподілу чистого прибутку створить завершену (єдину) інформаційну базу для контролювання та управління фінансовими результатами.

Наявність у фінансовій звітності інформації про напрями розподілу прибутку необхідна як для внутрішніх, для і для зовнішніх суб'єктів

контролювання фінансових результатів. Така інформація надасть змогу різним користувачам оцінити та проконтролювати не тільки сам процес формування фінансових результатів підприємства, а й ефективність політики розподілу та використання чистого прибутку підприємства.

Таблиця 2.7

Форма фінансової звітності про фінансові результати для середніх та великих підприємств

Стаття	Код Рядка	Інформаційне забезпе- чення за рахунками бухгалтерського обліку
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	70
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	90
Валовий:		
Прибуток	2090	78
Збиток	2095	78
Адміністративні витрати	2120	92
Витрати на збут	2130	93
Фінансовий результат від основної діяльності:		
Прибуток	2150	791
Збиток	2155	791
Інші операційні доходи	2160	71
Інші операційні витрати	2170	94
Фінансовий результат від іншої операційної діяльності:		
Прибуток	2180	792
Збиток	2185	792
Фінансовий результат від операційної діяльності:		
Прибуток	2190	791,792
Збиток	2195	791,792
Фінансові доходи	2220	73
Фінансові витрати	2230	95
Фінансовий результат від фінансової діяльності:		
Прибуток	2250	793
Збиток	2255	793
Інвестиційні доходи	2260	72
Інвестиційні витрати	2270	96
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності:		
Прибуток	2290	794
Збиток	2295	794
Інші доходи	2320	74
Інші витрати	2330	97
Фінансовий результат від іншої діяльності		
Прибуток	2350	795
Збиток	2355	795
Створений фінансовий результат в процесі господарської діяльності:		
Прибуток	2390	79
Збиток	2395	79
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2400	98
Чистий фінансовий результат:		
Прибуток	2450	441
Збиток	2455	442

Продовження табл. 2.7

1	2	3
Фінансовий результат розподілений у звітному періоді:		
покриття збитків	2460	442
поповнення:		
фонд споживання	2500	67
внутрішнє індивідуальне	2510	67
Дивіденди	2520	671
Інше	2530	672
внутрішнє колективне	2550	67
зовні шие споживання	2560	67
розвиток територіальних громад	2570	67
благодійна діяльність	2580	67
фонд накопичення	2600	42
в необоротні активи	2610	42
Виробничі	2620	42
Невиробничі	2640	42
в оборотні активи	2650	42
резервний фонд	2670	40, 43
нерозподілений прибуток	2680	44

Так, потенційні інвестори за допомогою даних фінансової звітності бажають оцінити ефективність та прибутковість господарської діяльності підприємства та політику щодо розподілу прибутку для визначення перспективності можливих інвестиційних вкладень та отримання доходів. Позикодавці зацікавлені в інформації фінансової звітності, що дозволить їм визначити та проконтролювати чи будуть їх позики та відсотки з них сплачені своєчасно та у повній мірі. Територіальна громада зацікавлена у інформації щодо направлення частини прибутку на зовнішнє споживання (розвиток територіальної громади, благодійна діяльність). Колектив підприємства повинен знати скільки чистого прибутку витрачається на його розвиток (внутрішнє індивідуальне та внутрішнє колективне споживання) та на задоволення інтересів власників (виплата дивідендів). Важливою для всіх суб'єктів контролювання є інформація про реінвестування прибутку на приріст активів (необоротних і оборотних), що впливає на перспективність розвитку підприємства та зростання його ринкової вартості.

Таким чином, зазначені зміни щодо формування інформації про фінансові результати на бухгалтерських рахунках та у фінансовій звітності дозволять забезпечити суб'єктів контролювання якісною та релевантною обліковою

інформацією про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо усіх її видів як окремо, так і у сумі загального підсумку, а також розкриють інформацію про розподіл отриманого прибутку.

Важливою складовою контролювання формування чистого фінансового результату підприємства є контролювання витрат з податку на прибуток.

На сьогодні проблема полягає в тому, що існує два напрямки визначення і контролювання фінансових результатів з метою оподаткування – для власників і в податкових розрахунках. Це спричинено розбіжностями в інтересах держави та власника підприємства щодо розміру податку на прибуток. Основним завданням держави є поповнення державного бюджету, і в цьому випадку податок на прибуток виступає фіскальним інструментом розподілу одержаного доходу в процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді. Інтерес держави полягає в максимізації податку на прибуток як одного із доходних джерел державного бюджету. З огляду на це при визначенні бази оподаткування (податкового прибутку) за податковим законодавством держава встановлює єдиний алгоритм її розрахунку, і суб'єкти господарювання не мають змоги вплинути на її (базу оподаткування) завищення або заниження. Без сумніву, подібний механізм потрібен насамперед податковому органу як засіб контролю за повнотою нарахування податку на прибуток без урахування інтересів бізнесу з точки зору витрат на ведення додаткових розрахунків та їх контролювання. До того ж, обчислюючи прибуток за методикою державної облікової політики, платник не отримує вірогідної інформації про результати господарської діяльності у частині доходів, витрат і результатів[32].

Визначення бухгалтерського прибутку дозволяє уявити реальний фінансовий стан підприємства. При формуванні кінцевого фінансового результату, який є базою визначення податку на прибуток, відповідно до вимог бухгалтерського обліку, суб'єкт господарювання має можливість впливати на його остаточний розмір, тому що бухгалтерський облік є більш варіативним при виборі форм його ведення (наприклад, через методи нарахування амортизації, методи списання запасів та ін.), і, окрім того, він не піддається

тотальній перевірці. Після оподаткування у розпорядженні підприємства залишається прибуток, розмір якого власник зазвичай зацікавлений обмежити, адже чим більший прибуток, тим більший розмір податку на прибуток необхідно сплатити до бюджету, і навпаки. Але з другого боку, власник зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, оскільки він є джерелом як його доходів (дивідендна політика), так і реінвестування коштів у діяльність підприємства, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, при визначенні облікової політики у сфері формування і використання кінцевого фінансового результату власник підприємства повинен керуватися не тільки своїми інтересами, а й враховувати інтереси найманих працівників, які зацікавлені у збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

Наявність різних векторів (податкового та бухгалтерського) визначення податку на прибуток ускладнює систему контролювання фінансових результатів з боку власника підприємства, адже він повинен організувати здійснення подвійного контролю: один – у бухгалтерському обліку, другий – у податковому обліку, кожен із яких характеризується своїми завданнями, об'єктами, суб'єктами, інформаційною та нормативною базами, що вимагає значних витрат часу, ресурсів і людської праці.

Чимало вчених, котрі зосередили увагу на пошуку способів усунення неузгодженостей обліку за П(С)БО, М(С)БО та в податкових розрахунках, зокрема, виділяють два шляхи визначення прибутку до оподаткування – відповідно до даних, отриманих за обліковими стандартами, або через приведення фінансового прибутку до відповідних правил податкових розрахунків.

Податок на прибуток має стимулювати розвиток всього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави. Ми вважаємо, що для усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком і поліпшенням системи контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках результат діяльності підприємства повинен

визначатися показником його бухгалтерського прибутку, величина якого формується за єдиним принципом здійснення господарських операцій для всіх господарюючих систем.

Відстрочені податкові активи, що з'являються у балансах (форма №1 “Баланс” (“Звіт про фінансовий стан”)) підприємств – платників податку на прибуток, фактично виглядають як суми надміру нарахованого у податковому обліку податку на прибуток (якщо виходити із правил бухгалтерського обліку), як дебіторська заборгованість держави. Проте така заборгованість є умовною, оскільки реального боргу не існує і поверненню він не підлягає. Хоч у майбутньому періоді ця сума може і буде анульованою, але за підсумками поточного періоду вона штучно збільшує величину активів підприємства та його фінансових результатів.

Відстрочені податкові зобов'язання – це неначе як сума недоплаченого податку на прибуток (якщо розраховувати суму за правилами бухгалтерського обліку), фактично її можна розглядати у якості джерела фінансування діяльності підприємства, його заборгованості перед державою. Зазначений борг теж є умовною величиною: реальної заборгованості немає і сплаті вона не підлягає. У наступних звітних періодах ця сума може бути анульована, але за підсумками поточного періоду вона штучно знижує величину фінансових результатів [31].

Таким чином, єдині підходи до обчислення об'єкта оподаткування у сфері бухгалтерського та податкового обліку дадуть можливість, по-перше, створити єдину інформаційну базу для контролювання за формуванням та використанням фінансових результатів у податкових розрахунках; по-друге, уніфікувати заповнення фінансової звітності Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), примітки до річної фінансової звітності) й податкової декларації. Це, своєю чергою, сприятиме створенню прозорості та ефективної процедури контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках, зменшенню ресурсів (людських, фінансових, часу), задіяних у процесі перевірки достовірності складання податкової декларації.

Висновки до розділу 2

Під час дослідження теоретичних аспектів організації і методики формування інформації про фінансові результати у фінансовому та управлінському обліку було встановлено, що сучасна система обліку на підприємствах характеризується низкою проблем щодо впорядкованості визначення та відображення фінансових результатів як на бухгалтерських рахунках, так і у звітності, що, в свою чергу, послаблює контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку.

З метою підвищення інформативності показників фінансової звітності щодо формування доходів, витрат і фінансового результату в розрізі видів діяльності, а також щодо розподілу прибутку в роботі запропоновано скласти вдосконалену форму № 2 “Звіт про фінансові результати” за розділом I “Фінансові результати”, завдяки чіткому розмежуванню формування фінансових результатів за видами діяльності та введення додаткових показників щодо розподілу прибутку за відповідними напрямками.

РОЗДІЛ 3

СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Обґрунтування аналітичних процедур для процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства

Інформація, сформована в підсистемі бухгалтерського обліку, є основою для здійснення аналітичної стадії обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів. Облікові показники, що не згруповані, не оброблені і не систематизовані в залежності від конкретних інформаційних потреб суб'єктів контролювання фінансових результатів, не можуть повною мірою застосовуватися як основа для формування контрольної інформації. Аналітичне опрацювання системи упорядкованих інформаційних ресурсів дозволяє не тільки виявляти, систематизувати і обробляти найбільш цінну облікову інформацію, але й створює власну інформацію, яка формується за допомогою спеціальних прийомів[6].

Розробка і використання системи показників для оцінювання динаміки, структури, ефективності процесів формування, розподілу та використання фінансових результатів та на цій основі їх контролювання, є однією з характерних особливостей інформаційно-аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів. Завдання аналітичного забезпечення системи контролювання полягає в тому, щоб шляхом застосування аналітичних процедур (способів, прийомів, методів) розкрити та охарактеризувати закономірності, що проявляються на різних етапах формування, розподілу та використання фінансових результатів. Це надасть змогу виявити та контролювати вузькі місця у процесі управління фінансовими результатами, охарактеризувати вплив зміни окремих чинників, що зумовили такий стан, та спрогнозувати майбутні прибутки суб'єкта господарювання.

На діяльність підприємств значно впливає недосконалість аналітичних процедур та механізмів, які використовуються у процесі опрацювання вхідної (облікової) інформації про фінансові результати з метою якісного,

достовірного, своєчасного та повного аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання. Це, у свою чергу, призводить до зменшення ефективності всієї системи контролювання діяльності підприємства та зниження ефективності прийнятих управлінських рішень. Удосконалення аналітичного забезпечення системи контролювання щодо стану, динаміки та впливу факторів на розмір фінансових результатів дозволить підвищити ефективність контрольної роботи як з точки зору отриманих результатів, так і в питаннях її організації.

У науковій літературі економічний аналіз часто розглядається як методичний прийом або навіть як форма чи метод контролю. Проте, не можна зводити аналіз тільки до контрольної функції, економічний аналіз є самостійною функцією управління, має свій предмет і метод, тому можна лише говорити про використання методичних прийомів аналізу у контрольно-ревізійній роботі.

При дослідженні значення аналізу (аналітичних процедур, способів і прийомів аналізу) у контрольній діяльності, одні вчені пов'язують його з ревізійними перевітками, інші – з проведенням аудиту, треті досліджують з позиції формування аналітичних даних для проведення зовнішнього контролю[80].

В економічній літературі є багато досліджень щодо використання аналітичних процедур (методів, прийомів) при проведенні аудиту. Це можна пояснити тим, що їх застосування є обов'язковим згідно з положеннями Міжнародних стандартів аудиту. Так, відповідно до МСА 520 п. 4 термін “аналітичні процедури” означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [58, с. 466].

Джерелом виникнення поняття “аналітичні процедури” можна вважати зарубіжну практику аудиту та безпосередньо міжнародні стандарти аудиту, тому їх практична реалізація традиційно пов'язується саме з діяльністю в сфері аудиту.

Таким чином, у ролі важливого інструменту методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств виступають аналітичні процедури у вигляді технічних прийомів і способів аналізу. Ці процедури використовуються на різних етапах дослідження формування, розподілу та використання фінансових результатів для:

- первинної обробки зібраної інформації (перевірки, групування, систематизації);
- вивчення стану та закономірностей формування витрат, доходів і розрахунку фінансових результатів;
- визначення впливу факторів на результати діяльності підприємств;
- підрахунку невикористаних і перспективних резервів підвищення ефективності діяльності;
- узагальнення результатів аналізу;
- обґрунтування бюджетів та сценаріїв розвитку підприємств і прийняття управлінських рішень.

Застосування аналітичних процедур надає можливість сформувати значний обсяг інформації, необхідної для здійснення контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів. Цільовим спрямуванням дослідження використання методичного інструментарію економічного аналізу в процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств є формування єдиних теоретичних положень і розробка універсальних рекомендацій щодо використання аналітичних процедур у ході формування інформаційної бази контролювання без диференціації за формами та видами здійснення контролювання.

На рис 3.1. відображено концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів.

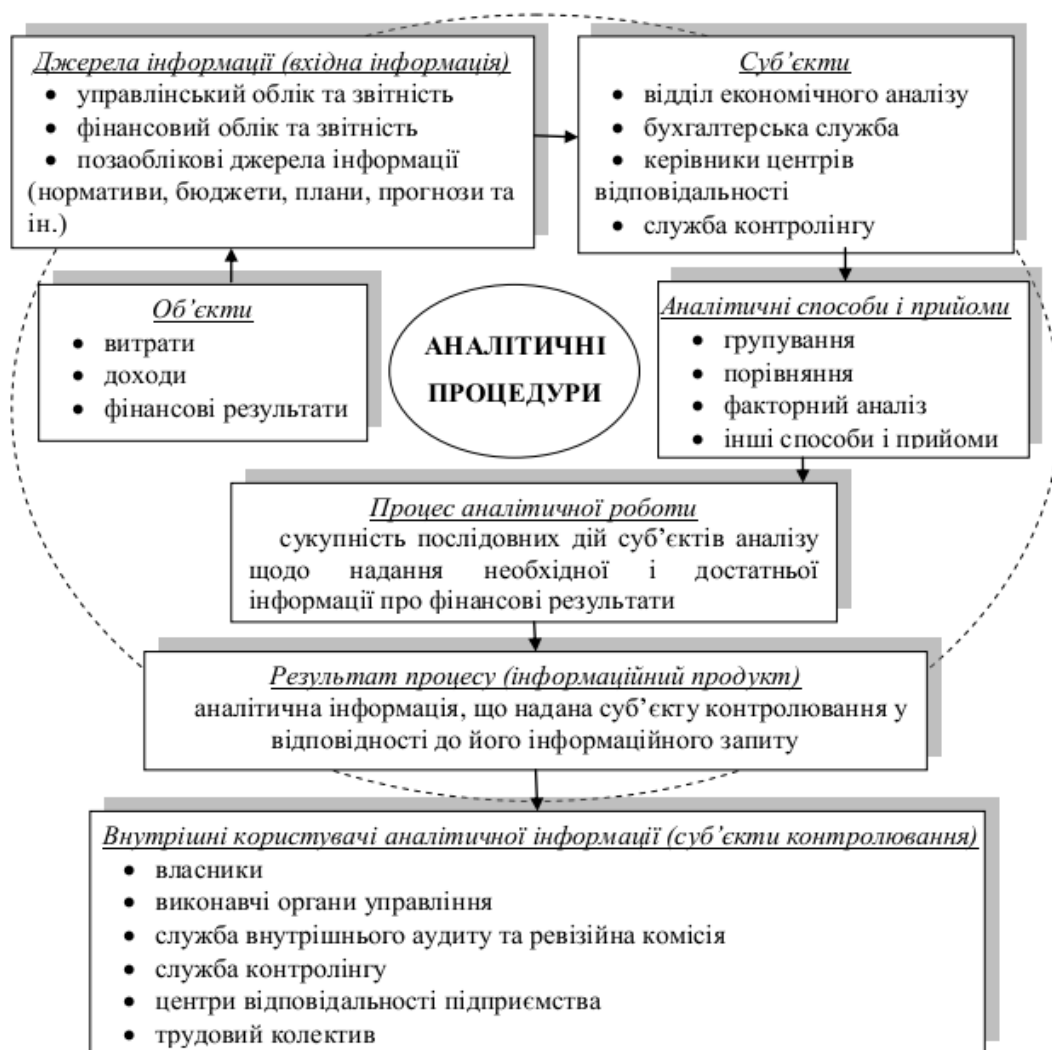


Рис. 3.1. Концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів

На нашу думку, застосування аналітичних процедур в процесі формування аналітичної бази контролювання фінансових результатів повинно допомогти суб'єктам контролювання у визначенні незвичайних операцій або подій, а також сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про нетипові обставини в процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів та, відповідно, потребують пильної уваги суб'єктів контролювання при проведенні перевірки.

У той же час, не потрібно зводити аналіз до вивчення набору або переліку показників ефективності господарської діяльності та їх відхилень, оскільки ані самі показники, ні їх динаміка не є доказами порушення нормального ходу формування фінансових результатів підприємства. Пріоритетною як в цілях

контролювання, так і для самого економічного аналізу є орієнтація на дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів та прогнозування їх майбутніх значень. Саме це дозволяє знайти вузькі місця і визначити ділянки, які потребують контролювання.

Адекватна оцінка формування прибутку підприємства з метою аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів зумовлена оптимальним вибором методичного підходу її проведення. Треба зазначити, що методика аналізу – це сукупність способів, прийомів, які використовуються для систематичного, послідовного, найбільш доцільного проведення практичної аналітичної роботи. Під час виконання аналітичних процедур у системі контролювання фінансових результатів можуть використовуватися різні методи – від простого порівняння та аналізу показників фінансово-господарської діяльності підприємства до складних математичних моделей, які містять значну кількість співвідношень між даними за декілька попередніх років.

В якості аналітичних процедур, які застосовуються в контрольній діяльності, вчені найчастіше називають наступні методичні прийоми економічного аналізу: методи вертикального, трендового та порівняльного аналізу; абсолютні та відносні величини; балансове узагальнення; факторний аналіз; регресійний аналіз, аналіз рядів динаміки. В якості основних методів економічного аналізу, за допомогою яких реалізуються аналітичні процедури в контролі, визначаються метод порівняння, а також відносні величини. Значна роль відводиться розрахунку та оцінці відхилень відносних показників, які характеризують фінансовий стан господарської одиниці. Ця тенденція використовується на практиці, причому незалежно від виду та функцій контролюючих органів. Слід відмітити низький рівень використання таких прийомів, як факторний аналіз на рівні окремих центрів відповідальності, об'єктів діяльності, сегментів ринку та покупців, а також прогнозування, що суттєво знижує ефективність як економічного аналізу, так і результатів контрольних процесів, в яких він використовується. Використання прийому порівняння також має свою специфіку, пов'язану з вибором бази порівняння.

Отже, на сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що надають можливість аналізувати та контролювати процеси формування, розподілу та використання фінансових результатів. Кожен автор має свою точку зору з цього питання, тому різні методики мають свої специфічні елементи, а відтак, існує потреба їх уточнення з урахуванням існуючого інформаційного забезпечення та можливостей проведення факторного аналізу, виявлення резервів зростання прибутковості діяльності суб'єкта господарювання та прогнозування майбутніх фінансових результатів.

Складність застосування аналітичних процедур у процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни фінансових результатів, точно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачати не лише їх абсолютні та відносні зміни, а й оцінити вплив різноманітних факторів на стан фінансових результатів. Ефективність використання аналітичних процедур у процесі контролювання фінансових результатів значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх розрахунку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу тощо. За наслідками їх виконання доцільно отримати аналітичну інформацію, яка буде надійним підґрунтям для здійснення самого процесу контролювання та надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи наявні погляди науковців та невирішені проблеми з досліджуваного питання, пропонуємо наступну систему аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів (табл. 3.1).

Надалі більш детально охарактеризуємо значення та можливість імплементування кожного методичного прийому аналізу в системі контролювання фінансових результатів.

Таблиця 3.1

Система аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів

Вид аналітичних процедур	Методичні прийоми аналізу	Умови застосування	Значення для системи контролювання
1	2	3	4
Аналіз співвідношень	Групування	структурний (вертикальний) аналіз; визначення балансового зв'язку; розрахунки коефіцієнтів репрезентативної ознаки; побудова розрахункових аналітичних таблиць	Дозволяє контролювати структуру, структурні зрушення в розмірах фінансових результатів, визначати та контролювати залежність між різними показниками. Сприяє виявленню наявних і невикористаних резервів щодо подолання неефективності окремих напрямів діяльності
	Порівняння	проведення порівнянь до обраної бази (норми, стандарти, бюджети, тощо) з оцінкою абсолютної і відносної зміни та еластичності зміни	Виявлення та контролювання відхилень фактичних значень витрат, доходів, фінансових результатів від обраної бази порівняння
	Середні та відносні величини	розрахунок величини репрезентативної ознаки; розрахунок якісних аналітичних показників коефіцієнтний аналіз (співставлення двох або більше показників управлінського, фінансового обліку та звітності)	Аналіз показників витрат, доходів, фінансових результатів у співвідношенні один з одним, надає можливість докладніше оцінити результативність діяльності підприємства. Фінансові коефіцієнти є вихідною базою для наступного факторного аналізу фінансових результатів
	Індексний метод	характеристика загальної зміни складного економічного явища чи окремих його елементів (складових); виділення вливу одного з факторів шляхом елімінування вливу інших;	Формування інформації, яка надасть змогу проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку фінансового результату

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
		відокремлення вилучу зміни структури явища на зміну індексованої величини, визначення співвідношення факторів, які впливають на показник, що аналізується	
Аналіз тенденцій	Горизонтальний (динамічний) аналіз	порівняння з базовими і минулими періодами	Інформація щодо абсолютних і відносних відхилень величин окремих видів фінансових результатів, витрат та доходів за звітний період, а також у динаміці за ряд років, що дає можливість надати якісну характеристику виявлених змін
	Графічний метод	наглядне, масштабне зображення зміни певних економічних показників за допомогою графіків та діаграм	Оцінка та контролювання динаміки (в тому числі перспективної) об'єктів контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) на основі дослідження властивостей графіків
	Методи факторного аналізу	розрахунок вилучу окремих факторів у їх сукупності та визначення їх пайової участі	Контролювання впливу чинників на зміну прибутку як по підприємству в цілому, так і у розрізі центрів відповідальності, об'єктів діяльності, окремих покупців і географічних сегментів
Аналіз сценаріїв розвитку	Економіко-математичні методи і моделі	аналіз беззбитковості; прогнозування економічних параметрів; визначення перспективного економічного плану за варіантами економічних стратегій	Виявлення, дослідження та прогнозування економічних параметрів (обсягу, доходу, витрат, ціни тощо) у їх взаємозв'язку та з позиції вилучу на фінансові результати
	Балансові узагальнення	розрахунок потреб і можливостей	Виявлення та контролювання резервів зростання прибутковості діяльності підприємства

Групування полягає у формуванні з масиву даних, що аналізуються, класифікаційних груп за ознаками, істотними з точки зору розв'язання конкретних аналітичних задач. Дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники.

Для оцінки рівня отриманих внаслідок аналітичного опрацювання фактичних показників використовують метод порівняння. Порівняльний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів необхідний для оцінювання кількісних та якісних змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і

закономірностей, можливих наслідків і нових викликів. Для забезпечення порівняльного дослідження стану та розвитку фінансових результатів можуть слугувати різні бази порівняння (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види порівнянь фактичних показників та їх оціночних величин для системи контролювання фінансових результатів

База порівняння фактичного показника	Значення результатів порівняння для системи контролювання
1	2
План / бюджет	Дозволяє визначити та проконтролювати ступінь виконання плану / бюджету
Норматив (відповідно до законодавчих документів)	Надає можливість визначити та проконтролювати рівень досягнення нормативних величин або ступінь відхилення від них
Норма (науково обґрунтоване значення показника)	Дозволяє визначити та проконтролювати рівень оптимізації величини фактичних показників
Прогноз	Дає змогу проконтролювати, наскільки реальний стан фінансових результатів відповідає прогнозованому
Прогресивні показники	Надають можливість виявити на підприємстві невикористані резерви та проконтролювати їх використання
Показники інших суб'єктів (наприклад, підприємств-конкурентів)	Дозволяє виявити передовий досвід господарювання, а також установити та проконтролювати, чи є стан фінансових результатів конкурентоспроможним

Проте порівняльний аналіз не зводиться до технічних процедур зіставлення відповідно до обраної бази порівняння. Тут слід врахувати якісні характеристики зіставлення (часові, за обсягом, за сукупністю властивостей тощо). Також порівняльний аналіз будується на визнанні еластичності зміни, тобто які очікувані розміри доходу чи витрат можна отримати при різних варіантах впливу на фактори їх формування.

Для розрахунку відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків між показниками використовують середні та відносні величини. Якщо показники витрат, доходів,

фінансових результатів розглядати у співвідношенні один з одним, з'являється можливість докладніше оцінити результативність діяльності підприємства. Відносні показники дозволяють виявити ключові взаємозв'язки, усвідомити сутність явищ, проаналізувати різні аспекти діяльності підприємства. Так, більшість важливих для контролювання фінансових результатів даних представлена не абсолютними показниками обсягів отриманого прибутку, а відносними показниками, тобто показниками рентабельності.

Сформована в аналітичній системі інформація про показники прибутковості (рентабельності) надає можливість суб'єктам контролювання простежити ефективність формування фінансових результатів за співвідношенням ефекту (прибутку) і вартості витрачених ресурсів, а також доходів, отриманих у результаті їх використання. Також за допомогою відносних величин можливим є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів є випереджувальним щодо зростання витрат діяльності, а втрати прибутку за одним видом діяльності повністю компенсуються його приростом за іншою діяльністю.

Окрім цього, результати розрахунку відносних величин (співвідношення доходів і витрат) створюють умови для виявлення суб'єктом контролювання невідповідності витрат доходам, що може бути наслідком наявності тіньової сфери діяльності на підприємстві. Виявлення та контролювання доходів і витрат, що йдуть від прихованої, так званої "тіньової діяльності", є досить серйозною проблемою для суб'єктів господарювання. При наявності таких доходів і витрат неможливо стає вбачати реальну діяльність (реальний прибуток / збиток) підприємства, так як перекручується звітність, приховуються документи про проведення операцій, а іноді облік таких об'єктів взагалі відсутній. Вийти з цього положення можуть допомогти непрямі методи контролю (які використовуються в роботі податкових органів), підставою для застосування яких є результати аналітичних досліджень. Ці методи забезпечують найповнішу реєстрацію тіньових економічних явищ для узагальнюючої характеристики процесу формування фінансових результатів на основі виявлення і вивчення статистичних закономірностей.

Індексний метод застосовується для вивчення в динаміці економічних явищ, які формуються під впливом факторів, кожен з яких схильний до змін у динаміці. Вплив зміни кожного з цих факторів, у свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість. Основою аналітичної індексної моделі є мультиплікативний зв'язок між певною множиною показників, один з яких розглядається як результат, інший – як фактор.

Аналіз впливу факторів на зміну прибутку в динаміці можливо здійснити, побудувавши функціональну взаємозалежність показників з наступним застосуванням її у факторному індексному аналізі на підставі методу ланцюгових підстановок. Наприклад, для створення аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів у розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності можливо використовувати індексну модель, пов'язану з формуванням валового прибутку, яка надає можливість визначити та проконтролювати причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

Горизонтальний аналіз застосовується для надання системі контролювання інформації щодо оцінки зміни витрат, доходів і фінансових результатів у часі (динаміці). У результаті використання даної групи прийомів визначаються абсолютні та відносні відхилення величин доходів, витрат, окремих видів фінансових результатів та чистого фінансового результату за звітний період, а також у динаміці за ряд років, що дає можливість надати якісну характеристику виявлених змін.

Стохастичний аналіз є методикою дослідження факторів, зв'язок яких з результативним показником, на відміну від функціонального, є неповним, імовірнісним (кореляційним). Якщо при функціональній (повній) залежності зі зміною аргументу завжди відбувається відповідна зміна функції, то при кореляційному зв'язку зміна аргументу може дати декілька значень приросту функції залежно від поєднання інших чинників, що визначають цей показник.

Використання економіко-математичних методів дозволяє давати якісну та кількісну характеристику зв'язків між явищами, сприяє затвердженню більш обґрунтованих управлінських рішень. У процесі контролювання фінансових результатів економіко-математичні методи використовують для виявлення невикористаних резервів раціонального господарювання, економного витрачання ресурсів, встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх із факторами, які склалися у процесі виробництва, прогнозування майбутніх прибутків, як по підприємству в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності. При цьому, необхідною умовою для аналізу та контролювання поточної та планування майбутньої діяльності й прийняття управлінських рішень є розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. В цьому випадку, потужним інструментом для формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та прийняття рішень є аналіз беззбитковості виробництва. Аналітичні можливості аналізу беззбитковості зумовлюють його поширення в практичній діяльності для прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення.

Одна з найскладніших проблем керування співвідношенням між витратами і доходами це: оцінити фактичний їх рівень, передбачити майбутнє, віднайти ефективні рішення в умовах невизначеності. Інструментом мінімізації невизначеності слугує прогнозування, а прогнозом називають спробу визначити (передбачити) стан якогось явища чи процесу в майбутньому, тобто можливі наслідки управлінських рішень. Отримання інформації про майбутнє, передбачення можливих або бажаних змін фінансових результатів сучасних підприємств є необхідним елементом формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів. Прогнозування виступає основою розробки довготермінових та середньотермінових прогнозів щодо прибутків підприємства в цілому та його окремих структурних підрозділів.

Необхідність прогнозування прибутку обумовлена тим, що через часті зміни в економіці без прогнозу показників фінансових результатів підприємство не зможе планувати розвиток матеріально-технічної бази, свої витратні статті, віддача яких не співпадає в часі з їх здійсненням.

3.2. Управлінський аналіз в системі формування фінансових результатів

У сучасних економічних умовах важко переоцінити актуальність та ефективність використання аналітичних досліджень у процесі створення інформаційної бази для процесу контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів. Використання методики й організації управлінського аналізу спрямоване на забезпечення суб'єктів контролювання своєчасною дієвою інформацією про зміну стану об'єктів контролювання, причини цієї зміни та відхилень від регламентованих параметрів з метою своєчасного напрацювання управлінських рішень, які спрямовані на запобігання та усунення негативних процесів і ефективно маневрування виробничими ресурсами та капіталом.

В цілому, процедура аналітичної роботи всередині підприємства, як правило, передбачає двомодульну структуру: перший етап ґрунтується на використанні показників фінансового обліку та офіційної фінансової звітності, другий – передбачає використання даних управлінського обліку. Оскільки фінансовий аналіз ґрунтується на даних бухгалтерської звітності, то він в основному є ретроспективним і дозволяє зробити узагальнені висновки про факти та результати господарсько-фінансової діяльності, що вже відбулися. На відміну від фінансового, управлінський аналіз проводиться на більш глибокому рівні, забезпечуючи можливість доступу до всієї бухгалтерської (управлінської) інформації, включаючи дані оперативного обліку. В той же час, управлінський аналіз і фінансовий аналіз є різновидами економічного аналізу, що різняться джерелом надходження інформації та призначенням аналітичних даних.

В управлінському аналізі велика увага приділяється оцінці варіантів

управлінських рішень, тобто перспективному аналізу. Крім того, управління витратами, доходами та прибутком неможливе без зворотного зв'язку, який дозволяє здійснювати так зване управління по відхиленнях, при якому використовується оперативна форма аналізу. Також управлінський аналіз у значній своїй частині носить випереджаючий характер, а одним з його основних завдань є дослідження того, яку дію на той або інший результативний, витратний або фінансовий показник обумовить зміна одного або декількох приватних показників (чинників). Саме тому, в процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів необхідно використовувати методичний інструментарій управлінського аналізу, який передбачає можливість виведення оперативних діагностичних висновків і створення деталізованої аналітичної інформації за будь-яким рівнем формування прибутків (збитків) підприємства.

Відповідно, предметом управлінського аналізу є причини формування і зміни фінансових результатів як наслідок впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів, що досліджуються з метою підвищення ефективності діяльності, уникнення ризиків, загроз і досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей підприємства.

Результати управлінського аналізу дозволяють керівникам (суб'єктам контролювання) оперативно оцінити досягнуті фінансові результати, ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, прибутковість окремих об'єктів діяльності, тобто оперативно використовувати отриману інформацію в контрольних цілях та на основі контрольної інформації впливати на складові, які визначають рівень беззбитковості діяльності суб'єкта господарювання.

Базою управлінського аналізу в системі контролювання є деталізована інформація про витрати, доходи та прибутки (збитки) в різноманітних її аспектах, яка формується в підсистемі управлінського обліку. І ця ж інформація, відповідним чином оброблена з використанням аналітичних способів і прийомів, надходить до системи контролювання, де переробляється у контрольну інформацію, яка стає придатною для вироблення варіантів рішень і

поступає в розпорядження управлінців.

Управлінський аналіз є сполучною ланкою між інформаційними потоками, які формуються в управлінському обліку в різних аналітичних розрізах, і системою контролювання за формуванням фінансових результатів. Однак, не всі потоки є інформаційною базою, тому що вони можуть бути неоднорідними за формою та змістом. Для того, щоб потоки відомостей стали сполучними базовими елементами, вони повинні бути піддані попередній обробці. Інакше кажучи, інформаційні потоки, щоб стати інформаційною базою системи контролювання фінансових результатів, повинні бути відповідним чином перетворені й оброблені за допомогою спеціальних способів і прийомів.

Таким чином, важливий елемент організаційно-інформаційної моделі – методичне забезпечення управлінського аналізу фінансових результатів підприємств. Будь-який аналітичний процес має здійснюватися на єдиній затвердженій методиці, яка забезпечить отримання повного та співставного висновку про стан досліджуваного об'єкта. Повноцінна реалізація аналітичної функції в системі контролювання фінансових результатів потребує розв'язання завдань, пов'язаних з адаптацією методичного забезпечення аналізу до сучасних потреб господарської та управлінської діяльності, що визначає необхідність розробки теоретико-методичних засад управлінського аналізу фінансових результатів.

На сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що дають можливість аналізувати та контролювати процес формування фінансових результатів. Кожен автор має свою точку зору в даній сфері, тому різні методики мають свої специфічні елементи.

Таким чином, на стадії реалізації прийнятих рішень проводиться управлінський аналіз того, які витрати та доходи формуються в кожному з центрів відповідальності, які величини відхилень фактичних (на момент аналізу) показників від їх планових (бюджетних) значень, виявляються причини їх виникнення і вплив цих відхилень на формування показників підприємства в цілому. Така інформація надає можливість після закінчення звітного періоду проконтролювати як реально господарювали центри відповідальності, як це

відбилося на кінцевих результатах роботи підприємства і наскільки ефективними виявилися ті регулюючі (коригуючі) дії, які робилися для узгодження діяльності окремих центрів відповідальності між собою, по-перше, і майбутніх витратних і фінансових показників з плановими (бюджетними), по-друге.

Важливу роль при формуванні інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та обґрунтуванні управлінських рішень займає управлінський аналіз беззбитковості господарської діяльності. Розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання є необхідною умовою для створення якісної інформаційної бази контролювання формування прибутків підприємства, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. При цьому в основі управлінського аналізу формування фінансових результатів лежить оцінка беззбитковості окремих об'єктів господарювання.

При моделюванні аналітичної бази контролювання необхідно враховувати, що на підприємстві формування фінансового результату (прибутку або збитку) здійснюється за рахунок окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг), виробництво та реалізація яких є основною метою створення та функціонування суб'єкта господарювання. Будь-яке підприємство створює та реалізує різноманітні об'єкти, кожен з яких має певну собівартість і приносить певну виручку. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства.

За інформаційними ресурсами фінансової звітності підприємства можна визначити загальний обсяг беззбиткової діяльності у грошовому виразі, тобто в обсязі чистого доходу. У точці беззбитковості чистий дохід визначається за розрахунком: $ЧДб = ПВ : ПВчд$, а постійні витрати покриваються валовим прибутком.

Між тим, всі розрахунки можна провести використовуючи коефіцієнт беззбитковості (K_6), який визначається як відношення постійних витрат (ПВ) до величини валового прибутку (ВП) в цілому по підприємству:

$$K_6 = ПВ / ВП. \quad (3.1)$$

Точка беззбитковості в натуральному виразі визначається за формулою:

$$T_6 = K_6 \times N_i, \quad (3.2)$$

де N_i – кількість i -их виробів в початковому варіанті.

Використовуючи коефіцієнт беззбитковості набагато легше провести аналіз рівня беззбитковості по окремих об'єктах діяльності, враховуючи що їх асортимент може складатися із декількох десятків найменувань і зміна кількості будь-якого з них потребує перерахунку всіх питомих часток. При використанні K_6 необхідно тільки внести корективи у величину валового прибутку.

Немає необхідності відстежувати причинно-наслідкові зв'язки між значеннями постійних витрат та виручкою, прямою заробітною платою, матеріальними витратами, нормо-годинами та ін., оскільки для більшої частини постійних витрат їх просто не існує. Кожен виріб відповідно до величини валового прибутку бере на себе покриття постійних витрат у чітко визначеній пропорції згідно з коефіцієнтом беззбитковості. Тобто своїм валовим прибутком кожний об'єкт діяльності вносить “вклад” у “покриття постійних витрат”. Але саме по собі покриття постійних витрат, а у підсумку їх розподіл по об'єктах діяльності не містить аналітичного значення. Головне в розумінні змісту цього процесу полягає в тому, що він дозволяє по-новому підійти до гнучкого управління витратами і прибутком за умов частої зміни ринкової кон'юктури. В цьому випадку коефіцієнт беззбитковості грає допоміжну роль (дозволяє розподілити постійні витрати, розрахувати беззбитковий обсяг діяльності), а основна роль в цьому процесі належить “рівню (коефіцієнту) економічної безпеки”. Критерієм такої безпеки є рівень перевищення фактичного обсягу реалізованої продукції над беззбитковим обсягом реалізації продукції. Коефіцієнт економічної безпеки діяльності (КЕБ) за показниками обчислюється так:

$$КЕБ = (ЧД - ЧД_6) / ЧД. \quad (3.5)$$

Роль даного показника та функції, які він може виконувати, дуже важливі в системі інформаційного забезпечення контролювання формування фінансових

результатів підприємства. Цей показник є фактичним інструментом гнучкого управління витратами та прибутком. Від дозволяє розрахувати безпосередньо прибуток (Π_i) та рентабельність по окремим об'єктам діяльності (P_i):

$$\Pi_i = \text{КЕБ} \times \text{ВП}_i, \quad (3.6)$$

$$P_i = \text{КЕБ} \times \text{ВП}_i / \text{Ц} - (\text{КЕБ} \times \text{ВП}_i). \quad (3.7)$$

При цьому дані розрахунки легко алгоритмуються і їх можна проводити в альтернативних варіантах з врахуванням зміни ринкової кон'юнктури.

Аналогічні розрахунки щодо оцінки безпеки господарської діяльності можна зробити на прикладі підприємства, що виробляє та реалізує два або більше видів продукції, і в цілому за сукупністю всіх витрат і доходів.

Аналіз беззбитковості дає змогу вивчити залежність прибутку від невеликої кількості важливих чинників та на основі цього контролювати процес формування його розміру.

Побудована система показників внаслідок аналітичного опрацювання облікових даних повинна забезпечувати суб'єктів контролювання не тільки інформацією щодо абсолютної зміни розмірів фінансових результатів, але й передусім, відображати за рахунок яких саме факторів і на скільки змінився розмір останніх, що можливо на основі використання механізмів факторного аналізу.

Сучасний факторний економічний аналіз показників бухгалтерського прибутку підприємства базується в основному на використанні детермінованих моделей мультиплікативного типу. При цьому найбільш розповсюдженим на практиці є метод ланцюгових підстановок, за допомогою якого можна визначити відокремлений вплив кожного з факторів на прибуток і перевірити одержані результати аналізу шляхом балансування факторів. У той же час, зазначений метод має серйозні недоліки, пов'язані з викривленням впливу на приріст результативної економічної ознаки всіх факторів, окрім об'ємного.

Ми вважаємо, що для факторного аналізу прибутку доцільно використовувати індексний метод, як найбільш характерний прийом вивчення впливу факторів на економічний показник. При цьому прибуток розглядають як функцію показників факторів. Вплив зміни кожного з факторів, у свою

чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість.

Показники – співмножники індексної системи є факторами показника-результату, які визначають його динаміку. Отже, у межах індексної системи можна визначити та на цій основі проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку фінансового результату.

Для проведення факторного аналізу пропонуємо зупинитися на чотирьохфакторній індексній моделі, пов'язаній з формуванням валового прибутку, яка дає можливість визначити причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

В індексній системі узагальнюючий індекс прибутку (I_{Π}) розраховується як добуток факторних показників: індексу впливу зміни цін (I_{Π}), індексу впливу зміни витрат ($I_{\text{В}}$), індексу впливу структурних зрушень в асортименті продукції ($I_{\text{З}}$) та індексу обсягів реалізації ($I_{\text{К}}$), тобто:

$$I_{\Pi} = I_{\Pi} \times I_{\text{В}} \times I_{\text{З}} \times I_{\text{К}}. \quad (3.8)$$

При цьому загальний індекс відображає відносну величину впливу всіх факторів на зміну прибутку в динаміці, а кожний факторний індекс характеризує відносну величину впливу на зміну відповідного фактора. Різниця між чисельником і знаменником загального індексу покаже суму зміни прибутку в динаміці, а в кожному факторному індексі – суму впливу окремого фактора.

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу створеного прибутку, а й від напрямів його розподілу та використання за об'єктами. Використання сформованого фінансового результату (прибутку) за різними напрямками та об'єктами, відповідно за питомими частками у загальній величині може призвести до підвищення економічного потенціалу та ринкової вартості підприємства, до формування його позитивного іміджу, зростання добробуту працівників, забезпечення позитивних тенденцій розвитку. Проте необґрунтований розподіл та невміле його використання за окремими

об'єктами спричиняє втрати вже досягнутих позицій, погіршує перспективи розвитку підприємства, формує внутрішні негативні тенденції у фінансово-господарській діяльності за сприятливих умов зовнішнього середовища. Уникнення цих проблем забезпечується здійсненням контролювання за процесами розподілу та використання прибутку підприємства, що стає можливим на основі використання якісної інформаційно-аналітичної бази, в якій сформовані показники, що відображають стан, розвиток та ефективність здійснених інвестицій.

Структура релевантних для процесу контролювання за розподілом та використанням створеного прибутку даних передбачає наявність різноманітної інформації. В той же час, вона обов'язково повинна містити два різновиди даних, а саме: норми контролювання та фактичну інформацію про їх дотримання. Таким чином, користуючись притаманною процесу контролювання властивістю порівняння кількох величин, контролюючі суб'єкти отримують можливість пізнавати суспільно-господарські ситуації, а отже, і оволодівати, керувати ними.

В цьому контексті можна виділити декілька проблемних питань:

- використання системи показників з метою визначення оптимальних пропорцій (нормативів) розподілу прибутку підприємства, які будуть слугувати основою (базою порівняння) для аналізу та контролювання даного процесу;

- використання системи показників, які будуть слугувати основою для аналізу та контролювання ефективності процесів розподілу та використання прибутку підприємства.

Дослідження та вирішення зазначених проблем дозволить забезпечити процес контролювання якісною та обґрунтованою аналітичною інформацією, що, в свою чергу, покращить результати всього контрольного процесу щодо розподілу та використання прибутку підприємства й призведе до покращення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

В умовах виходу суб'єктів господарювання з фінансово-економічної кризи, що вимагають подолання її негативних наслідків, які виражаються в зменшенні інвестиційної привабливості, неплатоспроможності та зростанні

кількості збиткових підприємств, прибуток як критерій ефективності господарювання, набуває нового значення в системі управління. При цьому основною метою контролювання та управління прибутком, з одного боку, є оптимізація факторів його формування та забезпечення їх синергетичної дії в процесі господарювання, а з іншого боку, – забезпечення гармонізації інтересів власників бізнесу з інтересами найманих працівників, які приймають участь у створенні прибутку, та держави через виконання прибутком розподільчої функції.

Розуміння складності системи розподілу прибутку – важливий фактор при прийнятті рішень щодо підвищення вартості підприємства (ціни акцій), реінвестування прибутку та використання його як ресурсу для фінансування інвестиційних проектів, стимулювання працівників підприємства.

У процесі контролювання розподілу прибутку та формування його інформаційного забезпечення можна виділити два етапи (рис. 3.2).

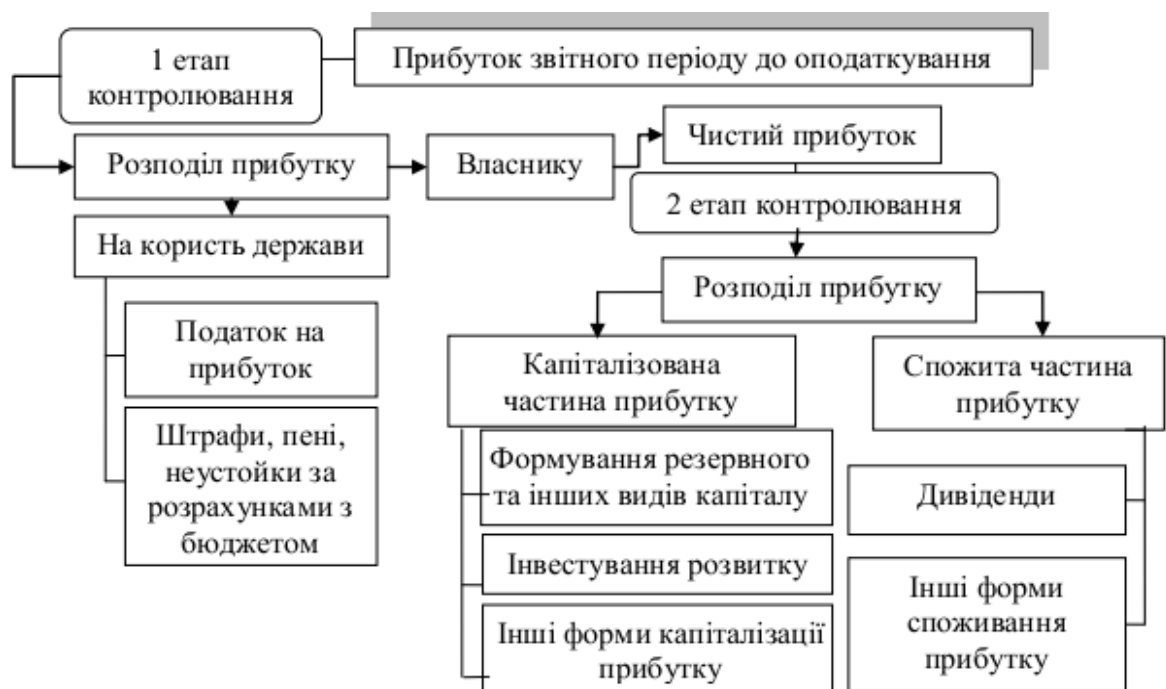


Рис. 3.2. Загальна схема контролювання розподілу прибутку підприємства

Перший етап – це контролювання розподілу створеного прибутку. На цьому етапі учасниками розподілу є підприємство і держава. Пропорція розподілу прибутку між державою і підприємствами складається під впливом

низки факторів і має важливе значення для забезпечення державних потреб й потреб підприємств.

Істотне значення при цьому має податкова політика держави щодо суб'єктів господарювання. Ця політика реалізується у сумі податків, що сплачуються за рахунок прибутку, у визначенні об'єктів оподаткування, ставках оподаткування, порядку надання податкових пільг.

Відсутність механізму раціонального розподілу чистого прибутку на спожиту та капіталізовану частини підтверджують практичні дослідження динаміки нерозподіленого прибутку на молокопереробних підприємствах. У більшості випадків на балансах підприємств відображається нерозподілений прибуток, що свідчить про домінування процесів накопичення прибутку при визначенні напрямів його використання. Такі напрями використання прибутку як виплата дивідендів, поповнення зареєстрованого та резервного капіталу не знайшли відповідного розвитку. Зазначена ситуація призводить до того, що власник не використовує своє право на контролювання розподілу створеного прибутку, що негативно впливає на ефективність всього процесу управління фінансовими результатами.

Основне завдання аналізу розподілу і використання прибутку полягає у виявленні та контролюванні тенденцій і пропорцій (структури), що склалися в розподілі прибутку за звітний період у порівнянні з бюджетом і в динаміці. За результатами аналізу та контролювання розробляються рекомендації щодо зміни пропорцій в розподілі прибутку і найбільш раціонального його використання.

Для контролювання розподілу прибутку та прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно мати відповідну інформаційну базу, яка являє собою сукупність якісних і кількісних показників і формується в аналітичній підсистемі підприємства.

В цьому контексті аналіз повинен сприяти створенню економічно обґрунтованих норм (бюджетних показників) розподілу прибутку, які б гарантували виконання зобов'язань перед державою і максимально забезпечували виробничі, матеріальні та соціальні потреби підприємства, а

також слугували інформаційною базою для контролювання розподілу прибутку підприємства.

На основі проведених досліджень, у табл. 3.4 узагальнено групи показників, які, на нашу думку, потребують оцінки на різних стадіях з метою визначення нормативів контролювання розподілу прибутку.

Таблиця 3.2

Групи показників, які потребують оцінки на різних стадіях з метою визначення нормативів контролювання розподілу прибутку

Етап ЖЦП	Фінансово-економічні пріоритети	Групи показників	Нормативи розподілу прибутку
Зародження	Акцент уваги здійснюється на необхідності формування активів, інтенсивному пошуку джерел фінансування. Відбувається випереджаючий теми зростання активів над отриманими результатами.	Показники формування джерел фінансування. Показники складу та структури активів. Показники ліквідності та платоспроможності	100% капіталізація прибутку
Зростання	Для досягнення балансу необхідним є зростання фінансових результатів. підвищення віддачі від активів. випереджаючий теми зростання результатів над активами. Мета - отримання максимальних прибутків за рахунок зростання ринкової частки та зростання рентабельності продажів.	Показники ділової активності. Показники структури капіталу. Показники рентабельності. Показники фінансової стійкості.	Капіталізація прибутку: 80-100% Споживання прибутку: 0-20 %
Зрілість	Підтримання рівноваги за рахунок більш жорсткого контролю над витратами та ефективного використання всіх видів ресурсів. Цільовим орієнтиром є рентабельність капіталу, зокрема власного. Мета - утримувати баланс між економічним прибутком та грошовими потоком.	Показники рентабельності. Аналіз беззбитковості. Показники фінансової стійкості. Показники стану активів. Показники ділової активності персоналу.	Капіталізація прибутку: 60-80 % споживання прибутку: 20-40 %
Спад	Жорстка регламентація економічних показників та їх дотримання. Намагання скорочення витрат за формальними ознаками. Некероване зростання адміністративних та інших непродуктивних витрат.	Показники витрат. Показники платоспроможності. Показники фінансової стійкості.	В залежності від подальшої стратегії діяльності підприємства

Варто узагальнити, що кожна група показників, яка запропонована для оцінки стадії життєвого циклу, характеризує відповідний аспект діяльності (фінанси, персонал, активи), що має безпосередній вплив на пропорції розподілу прибутку підприємства.

Для оцінки та контролювання ефективності вкладання частини прибутку у господарську діяльність інших підприємств використовуються показники одержаних дивідендів (дивідендна прибутковість), приросту вартості фінансових вкладень (капіталізована прибутковість) і ринкової ціни вкладень (ринкова прибутковість).

Прибуток може бути використаний на приріст оборотних активів. Приріст оборотних активів необхідний для збільшення обсягів господарської діяльності. Ефективність приросту чистих оборотних активів залежить від об'єктів, в які розміщується чистий прибуток: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари та ін. Якщо діяльність підприємства супроводжується збільшенням виробничих і товарних запасів або дебіторської заборгованості, яке не обумовлене розширенням обсягів господарської діяльності, а отже, є невиправданим, то використання чистого прибутку на формування активів не можна розглядати як ефективне управлінське рішення. Загрожує підприємству і ситуація, коли величина власних оборотних активів зменшується від збиткової діяльності або коли оборотні активи зростають меншими темпами, ніж поточні зобов'язання, оскільки це потребує додаткового фінансування необхідних активів на позиковій основі.

За відповідності складу, структури й наявності запасів обсягу господарської діяльності, підприємство в змозі отримувати доходи з мінімальними витратами. У разі зниження розміру виробничих запасів можливі перебої в постачанні і виробничому процесі, зменшення обсягів господарської діяльності та чистого прибутку. Надлишок запасів призводить до нагромадження надмірних їх залишків та втрат від використання не за призначенням грошових коштів. Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості виробничого процесу, умов реалізації продукції і порядку розрахунків з покупцями.

Таким чином, ефективність використання частини прибутку на приріст оборотних активів оцінюється за кількісними та якісними показниками зміни обсягів господарської діяльності.

Також аналіз в системі контролювання використання прибутку на приріст оборотних активів доцільно здійснювати на основі показників, які характеризують їх оборотність та рівень забезпечення господарської діяльності.

Відповідно, прискорення оборотності активів дає змогу зменшити потребу у власних і залучених фінансових ресурсах.

Ще одним об'єктом, на який може бути використаний прибуток підприємства, є робоча сила. Сюди можна віднести використання прибутку на культурно-побутове обслуговування: утримання їдалень, профілакторіїв, санаторіїв, будинків і таборів відпочинку, медпунктів та інших громадських служб, що перебувають на балансі підприємств; придбання медикаментів для лікувально-профілактичних установ, що перебувають на балансі підприємств та ін. Витрачання частини прибутку на зазначені заходи повинно сприяти підвищенню ділової активності персоналу. В свою чергу, ділова активність персоналу безпосередньо впливає на обсяги господарської діяльності, ефективність формування і використання активів, і як результат – витрати, доходи, фінансовий результат, які забезпечують сталий економічний розвиток підприємства. Основним показником, який характеризує підвищення ефективності праці персоналу та є головним фактором зростання його ділової активності, є продуктивність праці.

Запропонований підхід щодо аналітичних досліджень в системі контролювання розподілу і використання фінансового результату дозволяє оптимізувати джерела формування елементів власного капіталу, індивідуальне та колективне споживання наявних фінансових ресурсів власниками і персоналом підприємства, науково обґрунтувати ефективність вкладання прибутку в ресурсні об'єкти господарської діяльності та приймати ефективні інвестиційно-інноваційні рішення.

Висновки до розділу 3

Проведені в розділі дослідження присвячені розвитку теоретичних положень економічного аналізу в системі формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств в частині уточнення сутності аналітичних процедур, сфери застосування різноманітних прийомів і методів аналізу під час виконання аналітичних процедур щодо фінансових результатів; розробці методики управлінського аналізу формування фінансових результатів; обґрунтування системи показників для контролювання за розподілом та використанням фінансових результатів.

В процесі дослідження обґрунтовано, що аналітичне опрацювання облікових даних дозволяє не лише виявляти, систематизувати та обробляти створену інформацію на рахунках бухгалтерського обліку, але й створює власну інформацію, що формується за допомогою використання спеціальних прийомів. У дисертаційній роботі як важливий елемент методики аналізу фінансового результату було визначено аналітичні процедури у вигляді технічних прийомів та способів аналізу. На основі дослідження сутності аналітичних процедур, враховуючи наявні погляди вчених, автором була запропонована упорядкована система аналітичних процедур на основі виділення окремих блоків показників (співвідношень; тенденцій; сценаріїв розвитку), адаптованих до визначених в дослідженні інформаційних ресурсів, що забезпечує можливість проведення якісного аналізу для процесу контролювання формування, розподілу і використання фінансових результатів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі здійснено теоретичні узагальнення і запропоновано вирішення наукового завдання, яке полягає в дослідженні та розробці науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування, розподілу та використання фінансових результатів та прибутку підприємств. Результати дослідження дають підстави для таких висновків:

1. Обґрунтовано, що сучасні умови розвитку української економіки визначають підґрунтя для зростання важливості формування фінансових результатів підприємств. Опрацювання теоретичних засад поняття “формування фінансових результатів” дозволило обґрунтувати його сутнісні характеристики та визначити як активний, всеохоплюючий, систематичний та безперервний процес одержання і оцінювання інформаційних ресурсів та прийняття управлінських рішень, що знаходить своє застосування при формуванні, розподілі і використанні фінансового результату та прибутку підприємства. Таке трактування слугує основою розвитку організації та методики формування інформаційних ресурсів щодо фінансових результатів та формування прибутку в системі бухгалтерського обліку і економічного аналізу.

2. Теоретичним підґрунтям обліково-аналітичного забезпечення формування фінансового результату підприємства є його класифікація. Відсутність науково обґрунтованої класифікації формування з метою його обліково-аналітичного забезпечення та потреб управління фінансовим результатом підприємства призводить до ускладнення формування інформаційних ресурсів.

3. Організацію обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів необхідно розглядати як безперервний, послідовний процес формування інформаційних потоків, що містить певну сукупність операцій (стадій, етапів) щодо збирання, обробки, зберігання та передачі інформації. При цьому початковим моментом організації всього обліково-аналітичного процесу (тобто “входом”) було визначено інформаційний запит суб’єктів формування фінансового результату та розподілу прибутку, а

результатом здійснення всіх стадій та відповідних етапів обліково-аналітичного процесу (тобто “виходом”) – інформаційний ресурс у вигляді системи показників, які містять інформацію щодо формування, розподілу та використання фінансового результату підприємства відповідно до поставленого суб’єктами контролювання інформаційного запиту.

4. Під час дослідження було встановлено, що сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується низкою проблем щодо впорядкованості формування фінансового результату та розподілу прибутку підприємства в системі бухгалтерських рахунків, що, в свою чергу, послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку.

5. Пропозиції щодо визначення та відображення фінансового результату в системі рахунків бухгалтерського обліку створять інформаційну базу для його контролювання: в розрізі центрів відповідальності та створених об’єктів діяльності (виділення окремого синтетичного рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)”); в розрізі окремих видів діяльності та в цілому (внесення змін до назви, змісту та складу субрахунків рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”); відповідно до джерел формування (розмежування господарських операцій відповідно до їх участі в створенні фінансового результату і вартості підприємства (рахунки 79 “Чистий фінансовий результат” та 42 “Додатковий капітал”).

6. З метою підвищення інформативності показників фінансової звітності щодо формування доходів, витрат і фінансового результату в розрізі видів діяльності, а також щодо розподілу прибутку в роботі запропоновано складати вдосконалену форму № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” за розділом I “Фінансові результати”, завдяки чіткому розмежуванню формування фінансових результатів за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) та введення додаткових показників щодо розподілу прибутку за відповідними напрямками (споживання, накопичення, резервування).

7. Обґрунтовано, що аналітичне опрацювання облікових даних дозволяє не лише виявляти, систематизувати та обробляти створену

інформацію на рахунках бухгалтерського обліку, але й створює власну інформацію, що формується за допомогою використання спеціальних прийомів. У дисертаційній роботі як важливий елемент методики аналізу фінансового результату було визначено аналітичні процедури у вигляді технічних прийомів та способів аналізу. На основі дослідження сутності аналітичних процедур, враховуючи наявні погляди вчених, автором була запропонована упорядкована система аналітичних процедур на основі виділення окремих блоків показників (співвідношень; тенденцій; сценаріїв розвитку), адаптованих до визначених в дослідженні інформаційних ресурсів, що забезпечує можливість проведення якісного аналізу для процесу контролювання формування, розподілу і використання фінансових результатів.

8. З метою удосконалення управління процесом розподілу та використання прибутку підприємства в роботі було обґрунтовано концептуальну модель комплексного аналізу фінансових результатів в частині виділення додаткових показників їх розподілу і використання, що дозволяє оптимізувати структуру елементів власного капіталу, індивідуальне та колективне споживання наявних фінансових ресурсів власниками і персоналом підприємства, а також науково обґрунтувати ефективність вкладання прибутку в ресурсні об'єкти господарської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушків Б.М. Основи менеджменту / Б.М. Андрушків, О.Є. Кузьмін. – Львів : Світ, 1995. – 296 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440с.
3. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.
4. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिрипан. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 444 с.
5. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
6. Бруханський Р. Ф. Контролінг / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.
7. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 384 с.
8. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
9. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
10. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 8 (34). – С. 267–270.
11. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.
12. Белова І.М. Особливості економічного розвитку та експортних можливостей агропромислових підприємств / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, – № 6 (46). – 2017. – С. 410 – 414.
13. Белова І.М. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті / І.М. Белова, І.В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, 2017. – С. 22-27.
14. Белова І.М. Значення оперативного обліку в системі управління / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – С. 29-37.
15. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове

забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.

16. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52-55.

17. Белова І.М. Особливості розвитку управлінського обліку в системі управління / І.М. Белова // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 2 (17). – С. 937-940.

18. Белова І.М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві / І.М. Белова // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 1 / відпов. Ред. І.Б. Садовські. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – С. 13-18.

19. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики / І.М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.

20. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.

21. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

22. Вітвицька Н.С. Контроль і ревізія : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дис. / Н.С. Вітвицька, О.Є. Кузьмінська. – К. : КНЕУ, 2005. – 166с.

23. Волкова О.Н. Управленческий анализ : учеб. / О.Н. Волкова. – М. : ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – 304 с.

24. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л.О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – № 2 (36). – С. 329–334.

25. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності / В.В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – Вип. 3 (24). – С.83–88.

26. Голубнича Г. Розвиток обліково-аналітичних інформаційних систем в умовах фінансової кризи / Г. Голубнича // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка. – 2011. – № 10 (130). – С.27–30.

27. Голячук Н.В. Обліково-аналітична система управління підприємством / Н.В. Голячук// Економічні науки: Серія “Облікі фінанси” : зб. наук. праць; Луцький національний технічний університет. – 2010. – Вип. 7 (25). – С. 368-374.

28. Голячук Н.В. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н.В. Голячук// Зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний аналіз”. – 2010. – Вип. 6. – С. 408–410.

29. Дідковська Л.Г. Менеджмент: навчальний посібник / Л.Г. Дідковська, П.Л. Гордієнко. – К. : Алеута, КНТ, 2007. – 516 с.
30. Дікань Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : конспект лекцій / Л.В. Дікань, Н.М. Шульга; Харківський національний економічний ун-т. – Х.: ХНЕУ, 2005. – 60 с.
31. Дідоренко, Т. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. пр. – 2017. – Вип. 1-2. – С. 29-37.
32. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль: Вектор, 2016. – С. 108-109.
33. Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць. – 2014. – Вип. 3. – С. 19-22.
34. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учеб. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
35. Загородній А.Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / Загородній А.Г. // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – Львів, 2007. – № 576. – С.94–102.
36. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів).
38. Калюга Є.В. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення / Є.В. Калюга // Зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний аналіз”. – 2010. – Вип. 6. – С. 357–359.
39. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
40. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст і стадії / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 50. – С. 313–318.
41. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2005. – С.37–42.
42. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В.В. Ковалев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 512 с.
43. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки / О.М. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С.51–58.

44. Ковальчук О.В. Гармонізація бухгалтерської та податкової методики обліку оподаткованого прибутку / О.В. Ковальчук // Економіка та держава. – 2008. – № 3. – С.42–43.
45. Контроль і ревізія: навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, М.В. Корягін. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Львів: Інтелект-Захід, 2008. – 320 с.
46. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посібник / М.Д. Корінько (ред.), В.П. Бондар, В.П. Пантелеєв. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.
47. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.
48. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія і організація: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.
49. Куцик П.О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / С.А. Кошкаров, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.
50. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О. Куцик // Вісник Національного університету “Львів. політехніка”. – 2014. – № 797. – С. 248–254.
51. Любушин Н.П. Экономический анализ: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” и “Финансы и кредит” / Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ- ДАНА, 2013. – 575 с.
52. Мазіна О.І. Облік та аналіз фінансового результату в управлінні суб'єктами малого підприємництва: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.І. Мазіна ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 21 с.
53. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОДЕУ, 2005. – 269 с.
54. Мельник Т.Ю. Аналіз підходів до визначення понять “контроль” та “контролювання” в управлінській діяльності / Т.Ю. Мельник // Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наук. праць. – 2009. – № 6 (97). – С. 93–99.
55. Мельник Т.Ю. Аналітичне забезпечення процесу контролю діяльності підприємства / Т.Ю. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету / Економічні науки. – 2012. – № 6, Т. 1. – С. 78–85.
56. Міддлтон Д. Бухгалтерський облік і прийняття фінансових рішень / Д.Міддлтон: Пер. з англ.; под. ред. І.І. Елісеєвой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2004. – 408 с.
57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/929_013.
58. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Пер. з

англ. / [О.В. Селезньова, О.В. Гік, О.Л. Ольховікової, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківської та О.С.Кулікова]. – К.: Аудиторська палата України, 2007. – 1172 с.

59. Мних Є.В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є.В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С.55–61.

60. Мних Є.В. Збалансована система інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту / Є.В. Мних // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Збірник наукових праць. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – № 722. – С.155–159.

61. Мороз Ю.Ю. Моніторинг економічного потенціалу підприємства: теорія, методологія, організація: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. – 326 с.

62. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.Ю. Мороз // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – № 2. – С.135–141.

63. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / С.В. Мочерний(ред.), Я.С. Ларіна, О.А. Ксенко, С.І. Юрій. – Л.: Світ, 2005. – Т. 2. – 563 с.

64. Мурашко В.М. Господарський контроль і комплексна ревізія в торгівлі / В.М. Мурашко. – К.: “Вища школа”, 1979. – 208 с.

65. Назаренко Т.П. Вимоги до внутрішньої бухгалтерської звітності: контрольний аспект / Т.П. Назаренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ. – 2012. – Вип. 2 (23). – С.200–206.

66. Назарова Г.Б. Організація та методика обліку і аудиту фінансових результатів на підприємствах залізничного транспорту: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Г.Б. Назарова; Київ. Нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2009. – 20 с.

67. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 223 с.

68. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

69. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

70. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: теорія, методологія, організація: наук. доповідь за дис. на здобуття наук. ступеня д-ра економічних наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.В. Олійник. – Житомир, 2009. – 96 с.

71. Олійник О.В. Шляхи інтеграції підсистем обліку з урахуванням особливостей умов вітчизняної економіки / О.В. Олійник, В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ. – 2011. – Вип. 1 (19). – С.263–279.

72. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, О.О.Юшкевич, Й.С. Завадський. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
73. Осовська Г.В. Основи менеджменту: підручник. / Г.В. Осовська, О.А. Осовський. – видання 3-є, перероб. і допов.– К. : “Кондор”, 2006. – 664 с.
74. Островерха Р.В. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р.В. Островерха // Сталій розвиток економіки: Всеукраїнський науково- виробничий журнал. – 2010. – № 1. – С.118–122.
75. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.ukrstat.gov.ua>.
76. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://www.minfin.com.ua>.
77. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491с.
78. Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.02.02 / О.В. Пархоменко; НАН України. Центр дослідж. наук.- техн. потенціалу та історії науки ім. Г.М.Доброва. – К., 2006. – 23 с.
79. Пасенко В.В. Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: автореф. дис.канд. екон. наук: 08.00.09 / В.В. Пасенко; Нац. наук. центр “Ін-т аграр. економіки” УААН. – К., 2008. – 21с.
80. Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка – від теорії до практики: зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.
81. Палюх, Микола Контрольна функція бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка – від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол.: П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – С. 161-164.
82. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол.: Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2017. – С. 42-44.
83. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010р. № 2755–VI.
84. Подолянчук О.А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства / О.А. Подолянчук// Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С.54–57.
85. Принципи корпоративного управління: Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 571 від 11.12.2003 р. [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

86. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

87. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, О.Ю. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

88. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Прохар; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

89. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380с.

90. Скібіцька Л.І. Менеджмент: навч. посібник / Л.І. Скібіцька, О.М. Скібіцький. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 416 с.

91. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

92. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

93. Стадник В.В. Менеджмент : підручник / В.В. Стадник, М.А. Йохна; вид. 2-ге, вип. і доп. – К.: Академвидав, 2007. – 472 с.

94. Хуторян А.А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / А.А. Хуторян; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.

95. Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік : підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Н.І. Цегельник. – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 632 с.

96. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л.А. Суліменко. – Вид. 5-е, доповнене. – Житомир: ПП “Рута”, 2012. – 609 с.

97. Шевчук В.О. Об’єкти обліку, контролю та аналізу: сучасні підходи до ідентифікації / В.О. Шевчук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 2 (9). – С. 296–311.

98. Шипіна С.Б. Фінансові результати як об’єкт внутрішнього контролю / С.Б. Шипіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку контролю і аналізу: ЖДТУ. – Житомир, 2012. – Вип. 1 (22). – С.400–408.

99. Шпак В.А. Організація системного облікового процесу / В.А. Шпак // Економіка Криму. – № 1 (34). – 2011. – С.322–325.

100. Ярощук, О. В. Дохідний підхід до оцінювання вартості компанії / Олексій Вікторович Ярощук // Наука молода. – 2012. – № 18. – С. 192-195.