

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу

КРЕКТУН Оксана Віталіївна

**Стратегічний облік і аналіз фінансових результатів діяльності
підприємства / Strategic accounting and analysis of the enterprise' financial
results**

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

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПЗзм – 21
О.В. Кректун

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Спільник І.В.

Допущено до захисту

«__» _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ-2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1 Стратегія як генеральний план розвитку бізнесу.....	6
1.2. Економічна сутність фінансових результатів та їх роль у підприємстві.....	20
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ	26
2.1. Загальна характеристика об'єкта дослідження.....	26
2.2. Стратегічний облік в управлінні діяльністю підприємством.....	30
2.3. Облік доходів, витрат та фінансових результатів як база для стратегічного управління	35
Висновки до розділу 2.....	52
РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПП «КОМТЕХСЕРВІС».....	54
3.1. Система показників, завдання та джерела даних аналізу фінансових результатів.....	54
3.2. Аналіз фінансових результатів підприємства ПП «Комтехсервіс».....	62
3.3. Аналітичне обґрунтування стратегії оптимізації фінансових результатів підприємства.....	68
Висновки до розділу 3.....	84
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	89
ДОДАТКИ.....	99

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Для кожного суб'єкта господарювання в умовах ринкової економіки метою функціонування є забезпечення оптимального прибутку, тому наріжним питанням управління діяльністю є контроль за формуванням доходів та витрат на основі ретельного вивчення та аналізу факторів, під впливом яких формуються його фінансові результати діяльності. Стратегічне обґрунтування фінансово-економічних результатів полягає у з'ясуванні перспектив одержання бажаних параметрів ключових індикаторів діяльності на основі обліково-аналітичного забезпечення інформацією для прийняття управлінських рішень. Тобто за своєю суттю система стратегічного обліку та аналізу, спрямована у майбутнє, та в певній мірі є аналізом майбутнього, але на підставі інформації про минулі та поточні події.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів стратегічного фінансового управління загалом і фінансових результатів зокрема, стратегічного обліку та аналізу діяльності знайшли мають своє відображення в працях багатьох відомих вчених та економістів, таких як Д.А. Шеремет, В.В Ковальов, В.О. Мец, Г.В. Савицька, Ю.С. Цал-Цалко, В.П. Савчук, Р.Ф. Бруханський, П.Л. Гордієнко, П.Р. Пуцентейло, М.С. Палюх, І.Ф. Прокопенко, І.В. Спільник та інших. Аналіз досліджень та наукових праць фахівців свідчить про те, що стратегічний облік та аналіз фінансових результатів діяльності підприємств є одним з важливих для обговорення питань, оскільки саме прибуток (збиток) виступає кінцевим результатом успішності суб'єкта господарювання та слугує одним з головних орієнтирів щодо обґрунтування управлінських рішень.

До того ж, загальна економічна ситуація, невизначеність, непрогнозованість та динамізм процесів на ринку, посилення конкуренції висувають нові вимоги щодо подальшого дослідження економічної сутності та природи прибутку підприємства, вивчення змісту та пошуку засобів розвитку стратегічного управління фінансовими результатами діяльності, методології обліку та аналізу фінансової звітності, а також, відповідно подальшого

удосконалення теорії та практики стратегічного обліку та аналізу фінансових результатів. Важливість дослідження та вирішення цих питань зумовили вибір теми дослідження та доводять її актуальність.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є висвітлення теоретичних засад і чинної практики стратегічного обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства та розроблення рекомендацій що їх удосконалення.

Відповідно до поставленої мети у роботі визначено такі завдання, спрямовані на її досягнення:

- висвітити мету і завдання стратегічного управління діяльністю підприємства;
- дослідити сутність фінансових результатів;
- охарактеризувати роль стратегічного обліку в управлінні діяльністю підприємства;
- розкрити концептуальні та методичні підходи до формування та відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів;
- здійснити аналіз фінансових результатів діяльності ПП «Комтехсервіс»;
- аналітично обґрунтувати стратегію оптимізації прибутку підприємства.

Таким чином, в цілому, завдання магістерської роботи полягає в самостійному дослідженні предметної області, обґрунтуванні запропонованих рішень і напрямів удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів підприємства в сучасних умовах.

Об'єктом дослідження є фінансові результати діяльності ПП «Комтехсервіс».

Предметом дослідження є система стратегічного обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

Методологію дослідження складають наукові положення сучасної економічної теорії, дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків у сфері стратегічного управління, обліку та фінансового аналізу, що відображені

у монографічній, навчальній, спеціальній і періодичній літературі; матеріалах наукових і науково-практичних конференцій тощо.

У роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ, які забезпечили розв'язання поставлених завдань з обраного напрямку дослідження. Теоретичні і практичні розробки базуються на таких методах: спостереження, абстрагування, комплексного, системного дослідження, історичного і логічного підходу, індукції, дедукції, аналізу, синтезу, експерименту, творчого пошуку. У процесі дослідження наукової проблематики та вивчення досвіду вітчизняних та зарубіжних науковців застосовано економіко-статистичні методи (порівняння, групування, табличний, графічний) та економіко-логічні прийоми аналізу.

Інформаційною базою є нормативно-правові та інструктивні документи, облікова документація і фінансова звітність об'єкта дослідження.

Наукова новизна дослідження полягає у теоретичному узагальненні зарубіжного і вітчизняного досвіду у сфері стратегічного управління, обліку та аналізу фінансових результатів підприємства, запропонованих напрямках вирішення проблем, пов'язаних з їх удосконалення.

Практичне значення роботи. Результати наукового дослідження, окремі пропозиції автора щодо удосконалення стратегічного управління, обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства мають прикладне значення і можуть бути використані на практиці.

Структурні елементи дипломної роботи. Дипломна робота структурно складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій; становить рукопис обсягом 88 сторінок комп'ютерного тексту, містить 13 таблиць, 10 рисунків. При написанні роботи автором використано 94 літературних джерел.

Апробація результатів наукового дослідження За результатами роботи опубліковано тези «Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління ефективністю діяльності підприємства» у збірнику наукових праць міжнародної науково-практичної конференції «Прикладна економіка - від теорії до практики» [38].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Стратегія як генеральний план розвитку бізнесу

В умовах ускладнених виробничих і управлінських процесів, підвищеної нестабільності зовнішнього середовища, зростає потреба кардинального управління підприємством, яке передбачає формування обґрунтованої стратегії на основі глибокого розуміння визначальних економічних, технологічних, соціальних та інших змін.

Функціонування підприємства в сучасних умовах висуває на перший план вирішення ряду проблем, пов'язаних з його ефективним функціонуванням у довгостроковій перспективі: вибором і закріпленням певної частини ринку, формуванням конкурентного статусу підприємства і його підтримкою, найбільш повним задоволенням потреб споживачів у майбутньому.

У зв'язку з цим, вагомою і актуальною є потреба в розвитку науково-теоретичних досліджень в цій області, їх вивчення і обґрунтоване використання на практиці. [19].

Наукова цікавість до поняття, сутності стратегій, процесів, здійснення яких вони зумовлюють, виникла на початку 60-х років минулого сторіччя. Саме в цей час з'явилися праці, які заклали основи стратегічного управління (І. Ансоф «Корпоративна стратегія», К. Ендрю «Концепція корпоративної стратегії, А.Д. Чандлер «Стратегія і структура»).

Становлення стратегічного менеджменту, як самостійної галузі дослідження і управлінської практики, пройшло чотири етапи:

- бюджетування і контроль;
- довгострокове планування;
- стратегічне планування;
- стратегічний менеджмент.

Зміст цих етапів відображено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Етапи становлення стратегічного менеджменту

Найменування етапу	Період	Характеристика етапу
Бюджетування і контроль	Перша чверть 20-го століття	Формування взаємозв'язаних бюджетів підприємства і контроль їх виконання. Основна послідовність бюджетування і контролю - уявлення про стабільність внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства: технології, конкуренцію, міру доступності ресурсів, рівень кваліфікації персоналу, ін.
Довгострокове планування	1950-і роки	Ґрунтується на виявленні поточних змін певних економічних показників діяльності організації і екстраполяції виявлених тенденцій в майбутнє
Стратегічне планування	Кінець 1960-х – початок 1970-х років	Ґрунтується на виявленні трендів не лише економічного розвитку підприємства, але і середовища його існування. Планування з врахуванням існуючих тенденцій в зміні конкурентного оточення спирається на виявлені сильні і слабкі сторони організації, сприятливі можливості, що мають місце в зовнішньому середовищі
Стратегічне управління	Середина 1970-х років	Ґрунтується на вивченні змін в зовнішньому середовищі підприємства. Не зводиться до сприйняття оточення як чинника, що обмежує процес організаційного планування, а передбачає встановлення певної мети і розробку шляхів її досягнення на основі використання сильних сторін організації і сприятливих можливостей середовища, а також компенсації слабких сторін і методів запобігання загроз

Стратегічне управління є доволі складним процесом, який потребує врахування різноманітних факторів та використання специфічних методів, що знаходяться в постійному розвитку.

Поняття стратегія займає важливе місце в теорії стратегічного управління. Слово «стратегія» походить з давньогрецької мови: *stratos* - армія, *agos* - я управляю. Довгий час вважалося, що розробка стратегії – це мистецтво талановитих людей. Проте використання стратегії як необхідного інструмента стратегічного управління зумовило необхідність конкретизації її суті, а також

певних правил розробки. В той же час складність і неоднозначність цієї категорії не дозволяють дати однозначне і вичерпне її тлумачення.

У даний час можуть бути виділені три усталені підходи до формування стратегії: цільовий, спосіб дій, плановий документ.

Альфред Чандлер стверджував, що стратегія є визначенням основних довгострокових цілей підприємства і адаптацією курсів дій і розміщення ресурсів, необхідних для досягнення цілей та відповідає цільовому способу.

Щодо підходу до формування стратегії, як способу дій, визначення стратегії це набір правил і прийомів, за допомогою яких досягаються цілі розвитку підприємств [61]. Стратегія – спосіб дій, який обумовлює цілком визначену і відносно стійку лінію поведінки в досить тривалому інтервалі [30].

Стратегія підприємства є встановленим набором напрямів діяльності (цілей і способів їх досягнення), що переглядаються, для забезпечення стійкої відмінності і прибутковості, підтверджував А. П. Наливайко [49].

Розглядаючи сталий підхід, як плановий документ до визначення стратегії, що висвітлюється у праці В. А. Белошапка та Г. В. Загорій, стратегія – об'єднаний план, який зв'язує всі складові елементи фірми і різні аспекти її діяльності [5].

Стратегія – план дій фірми для досягнення ринкового успіху і, якщо можливо, придбання конкурентної переваги над фірмами-суперниками [34].

Перший підхід – цільовий, акцентує увагу на необхідності формування стратегічних цілей підприємства.

Другий підхід може бути визначений як «спосіб дій» або «спосіб поведінки». Прихильники цього підходу найважливішою складовою стратегії вважають чітке формулювання певної лінії поведінки підприємства, що забезпечує досягнення його цілей з врахуванням специфіки зовнішнього середовища і потенціалу підприємства.

У сучасному менеджменті найбільш правильним є розуміння стратегії, що враховує два аспекти. Перший аспект - формулювання стратегії, другий - її виконання. Формулювання стратегії є становленням ідеальної аналітичної мети,

тоді як її виконання має передусім адміністративне наповнення. Таким чином, стратегія повинна включати цілі та комплекс дій, які мають вирішальний характер для підприємства і які відрізняють його від інших підприємств.

Стратегічні цілі є початковими і визначальними для усієї стратегії. В той же час цілі переглядаються або коригуються внаслідок дії зовнішніх чинників (адаптація) і уточнюються або змінюються з урахуванням наявності динаміки внутрішніх ресурсів. [35].

Таким чином, стратегія підприємства є встановленим набором напрямів діяльності (цілей і способів їх досягнення) для забезпечення максимально ефективного функціонування і розвитку підприємства за рахунок формування і раціонального використання його конкурентних переваг.

Це визначення стратегії спирається на п'ять основних положень:

1. Стратегія будь-якого підприємства є, як правило, портфельною, тобто є певним набором стратегічно важливих напрямів діяльності.

2. Кожен напрям має свої власні стратегічні можливості росту і прибутковості, які створюються і реалізуються за умови специфічного підходу до формування, досягнення, утримання і оновлення конкурентних переваг, відмінностей порівняно з іншими підприємствами, що беруть участь в цьому напрямі діяльності.

3. Усі складові стратегічного напрямку підприємства мають бути збалансованими, взаємодоповнюючими або такими, що забезпечують отримання позитивного ефекту і неухильний ріст в довгостроковому періоді, а також найкраще використання всього стратегічного потенціалу: ресурсів, процесів, навичок, умінь, організаційних можливостей і здібностей до саморозвитку.

4. Як конкурентні переваги певного напрямку діяльності повинні постійно підтверджуватися і якісно оновлюватися, так і стратегія підприємства не може бути фіксованою на певний період і повинна постійно уточнюватися або, у разі потреби, принципово мінятися під впливом зовнішніх чинників.

Таким чином стратегія повинна забезпечити відповідність внутрішніх сил і можливостей підприємства зовнішнім потребам.

З точки зору одного з основоположників стратегічного управління І. Ансоффа концепція ділової або корпоративної стратегії також має чотири базові компоненти:

- 1) визначення можливостей ринку товару і його перспектив відносно можливостей диверсифікації;
- 2) розробка і деталізація вектора росту або напрямку, в якому має місце зміна можливостей;
- 3) виділення унікальних можливостей як ринків товарів, так і векторів росту, які І. Ансофф назвав конкурентною перевагою;
- 4) досягнення синергетичного ефекту в результаті об'єднання компетенцій підприємства [2].

Основні риси стратегії, що характеризують її, є наступні.

1. Процес розробки стратегії не завершується якою-небудь терміною конкретною дією. Зазвичай він завершується визначенням загальних напрямів, рух, якими забезпечує розвиток і зміцнення позицій підприємства.
2. Сформульована стратегія повинна використовуватися для розробки і відбору стратегічних проектів. При цьому стратегії відводиться роль певного фільтру: відхиляються усі можливості, розділи і напрями, які не сумісні з нею.
3. Розроблена стратегія переглядається у разі досягнення підприємством поставлених цілей, або при умові суттєвих змін в оточуючому чи внутрішньому середовищі. як тільки реальний розвиток подій стає таким, що відповідає бажаному підприємством. При розробці стратегії неможливо передбачити усі можливості, які виникнуть при конкретизації цілей і формуванні способів. Тому, як правило, використовується узагальнена, неповна і неточна інформація відносно різних стратегічних альтернатив.
4. При появі повнішої і точнішої інформації може виникнути сумнів відносно обґрунтованості прийнятої стратегії. Тому необхідним є зворотний зв'язок, який дозволяє своєчасно визначити нову стратегію. [47].

Формування стратегії підприємства - логічний і аналітичний процес обґрунтування майбутнього положення фірми залежно від зовнішніх умов.

Постійна зміна ринкового середовища потребує необхідності в застосуванні стратегічного підходу до системи управління на підприємствах.

Вітчизняна та світова практика підтверджує, що стратегічне управління дає змогу знизити вплив невизначеності на діяльність підприємства, підвищити здатність підприємства протистояти непередбаченим ситуаціям та визначати пріоритетні напрями діяльності. В зв'язку з цим актуальності набувають питання, які пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням процесу стратегічного управління діяльністю підприємства, зростає значення аналізу й обґрунтування стратегії розвитку підприємства [11].

Таким чином стратегічний облік є важливою складовою управлінського обліку та найвищим його рівнем.

Основним завданням стратегічного обліку є моделювання діяльності підприємства з урахуванням очікуваних та досягнутих показників і подальша розробка основних параметрів діяльності на тривалу позитивну перспективу.

Основні завдання стратегічного обліку:

- аналіз середовища функціонування підприємства;
- визначення сильних і слабких сторін підприємства та певних загроз для нових можливостей бізнесу;
- виявлення проблем у діяльності та їх аналіз;
- визначення наслідків стратегічної мети, поточних і тактичних завдань підприємства;
- розробка системи показників стратегічних планів;
- визначення показників які критичні при стратегічних планах;
- визначення вузьких і пошук слабких місць управлінських рішень;
- визначення основних контрольованих показників відповідно до стратегічних цілей;
- порівняння фактичних і планових значень контрольованих показників для виявлення наслідків і причин цих відхилень;
- контроль зобов'язань, грошових та матеріальних потоків підприємства;
- аналіз ефективності управлінських рішень;

- зміна стратегії та зміна планів підприємства. [48].

Одним із перших зарубіжних учених, які визнавали існування такого виду обліку як «стратегічний облік» був Б. Райан. У своїй праці «Стратегічний облік для керівників» автор стверджував, що стратегічний облік поєднує в собі управлінський та фінансовий облік, які, за його баченням, повинні розглядатися в цілому. Сферою його застосування є межа функціонування різних фінансових функцій.

Стратегічним обліком Б. Райан називав визначений спосіб відображення облікових і фінансових проблем підприємства. Таким чином, стратегічний облік він відносив до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з наступними факторами: зобов'язаннями, контролем, затратами та потенціалом [68].

Дещо відмінним було бачення сутності та поняття стратегічного обліку у працях К. Сіммондза і М. Бромвіча. Вони стверджували, «що стратегічний облік – це забезпечення і аналіз даних управлінського обліку компанії та її конкурентів для використання їх при розробці і контролі за виконанням економічної стратегії, особливо що стосується рівня та тенденцій в реальних затратах і цінах, обсязі та частці ринку, потоку грошових коштів та частки загальних ресурсів фірми».

Грунтовне дослідження сутності й елементів стратегічного обліку проведене К. Друрі. У виданні «Управлінський і виробничий облік» автор засвідчує розбіжність в точках зору науковців стосовно того, чи повинен мати і стратегічний облік в основному зовнішню орієнтацію, чи ні.

Якщо одні автори (Д. Іннз, Р. Купер, Р. Каштан) визначають стратегічний облік як надання інформації для забезпечення підтримки прийняття й організації стратегічних рішень, то К. Сіммондз розглядає його як спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників, який застосовується при розробці та відслідковуванні стратегії власного бізнесу.

Позаяк однастайності між науковцями не існувало, К. Друрі подає основні напрямки, які використовуються для характеристики стратегічного обліку:

- 1) вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного обліку й отримання інформації про конкурентів;

2) визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією, і очікуваним застосуванням обліку (тобто звітність з точки зору стратегічного позиціонування);

3) отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку цінності й оптимізації факторів витрат [68, с. 861].

При цьому, учений констатує, що «стратегічний облік» повинен насамперед забезпечувати керівництво суб'єкта господарювання інформацією, яка допомагатиме досягнути, а потім підтримувати стратегічну позицію на ринку відповідно до конкурентів» [68, с. 879]. Даний підхід до стратегічного обліку дає змогу вивчати систему управління витратами підприємства за видами діяльності, прийоми стратегічного управління витратами, нефінансові та фінансові показники оцінки діяльності центрів відповідальності.

К. Уорд у праці «Стратегічний управлінський облік» теж наголошує на тому, що «необхідність враховувати і фактично виносити на перший план багато зовнішніх факторів, що є основною відмінністю стратегічного обліку від інших, більш традиційних видів обліку».

Водночас автор наводить таке визначення: «Стратегічний облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто, він має забезпечити необхідною інформацією певних людей компанії, відповідальних за прийняття стратегічних рішень» [81, с.15]. Далі К. Уорд [81, с. 85] стверджував, що «Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом щодо конкурентів, постачальників і, можливо, споживачів».

Заслуговують на увагу і результати дослідження даного напрямку російськими вченими. Зокрема, І. Багата переконує, що стратегічний облік представляє собою систему фіксування, обробки та представлення даних, необхідних для прийняття управлінських рішень керівниками суб'єкта господарювання. Відмінною характеристикою стратегічного обліку є

формування інформації про внутрішні фактори макросистеми за допомогою моніторингу та прийняття вагомих чинників до уваги [8, с. 132].

Практично із цим трактуванням погоджується В. Керімов. Проте він уточнює, що призначення стратегічного обліку полягає в представленні власнику стратегічно важливої інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Це повинно доповнити розуміння економічної стратегії підприємства, так як існуюча облікова система неспроможна задовольнити всі потреби стратегічного управління. [80]

Досить переконливими є твердження В. Івашкевича, який доводить, що «стратегічний облік допускає інтеграцію прогнозних, планових і обліково-аналітичних функцій; оцінку результатів поточної та майбутньої діяльності, фінансового стану і виробничого потенціалу підприємства; розробку декількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибір найбільш раціональної із них; врахування факторів часу, капіталу, доходності і ризику». Основною ціллю стратегічного обліку є забезпечення ефективного функціонування підприємства на порівняно довготривалу перспективу. [86].

Визнають існування стратегічного обліку Ф. Ларичкін та Е. Каретников. Вони вважають, що «стратегічний облік – це комплекс даних і їх співвідношення, які характеризують стан підприємства через деякий період у результаті реалізації обумовленого стратегічного рішення» [40].

Багато вчених-економістів вважають, що стратегічний облік є комплексним напрямом управлінського обліку, орієнтованого на процес прийняття довгострокових стратегічних рішень, у межах якого передбачається ретельний аналіз зовнішнього середовища бізнесу, в якому підприємство здійснює свою діяльність. До них належить Е. Дмитриченко, який для цього пропонує враховувати як фінансові, так і не фінансові показники [26].

За переконанням А. Шеремета, стратегічний управлінський облік орієнтований на процес прийняття стратегічних рішень. В ньому формується інформація про діяльність підприємства і його стратегічного розвитку в межах минулого, теперішнього та майбутнього. А під стратегічним обліком, за

твердженням автора, слід розуміти систему збирання, обробки та представлення інформації для прийняття управлінських рішень [87, с. 11].

Дещо інший підхід до розуміння даного виду обліку спостерігається в наукових доробках І. Чорних. Він визнає існування перспективного (стратегічного) обліку та стверджує, що це аналітичний розділ, який зумовлює інтерпретацію й оцінку інформації обліку витрат для прийняття управлінських рішень [85, с. 11].

Вітчизняні автори відреагували на появу такої перспективної галузі наукових розробок, як стратегічний облік і представили свої визначення та бачення останнього.

Професор А. Кузьмінський ще у 1990 році передбачав, що застосування в обліку комп'ютерної техніки буде сприяти розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема прогностичного обліку, який в результаті був названий стратегічним, оскільки здійснював вивчення та відображення господарських операцій, котрі можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів [39].

С. Голов пропонує таке формулювання: «Стратегічний (управлінський) облік – це система обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень» [19, с. 508].

У підручнику з обліку П. Атамаса визначення стратегічного обліку як таке не подається, однак зазначається, що «стратегічний облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах» [3, с. 387].

У монографії «Креативний облік» М. Пушкар зазначає: «Стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогностичного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства, а й про зовнішнє

середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства» [67, с. 282].

Враховуючи наведені твердження вчених, пропонуємо під стратегічним обліком розуміти – процес інформаційного забезпечення дій менеджменту, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства. Виходячи з наведеного вище, метою стратегічного обліку є забезпечення керівництва всією інформацією, необхідною для управління та контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених груп. [82].

Сучасна облікова система має відповідати стратегічним цілям підприємства. Тому при її побудові системи до уваги потрібно брати не тільки внутрішні фактори мікросередовища, але й враховувати вплив зовнішніх факторів макросередовища. Такий підхід можна реалізувати на базі концепції стратегічного обліку. [90].

Користувачами інформації стратегічного обліку є керівництво підприємства як на вищому, так і на нижчих рівнях управління. Керівникам вищого рівня інформація стратегічного обліку потрібна для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів – для реалізації стратегії. [91].

Стратегія формулює цілі та способи їх досягнення так, щоб сформувати підприємству певний напрямок розвитку. За змістом стратегія являє собою довгостроковий плановий документ. Найбільш суттєвим і визначальним рішенням за стратегічного планування є вибір цілей. Вибір цілей підприємства здійснюється з урахуванням дії чинників зовнішнього середовища. [88].

Стратегія – це певний принцип діяльності підприємства, який розробляє комплексний план на основі творчого обґрунтованого підходу і призначається для досягнення позитивних глобальних цілей підприємства. [94].

Отже, стратегія:

- визначає основні напрямки і шляхи досягнення цілей зростання, зміцнення та забезпечення процвітання суб'єкта господарювання в довгостроковій перспективі на основі вкладених зусиль;

- є способом встановлення взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем;
- створюється на основі дуже узагальненої та недостатньо точної інформації;
- постійно уточнюється в процесі діяльності підприємства;
- є базою для розробки стратегічних планів і програм, які є системною характеристикою напрямків та інструментами розвитку підприємства;
- є інструментом міжфункціонального відновлення діяльності підприємства;
- є основою для проведення та формування змін в організаційній структурі підприємства;
- є основним змістовним елементом діяльності вищого управлінського персоналу;
- є чинником стабілізації відносин в організації;
- дає змогу налагодити облік та аналіз, контроль, виступаючи як стандарт, який визначає успішний розвиток і результати підприємства. [15].

Стратегія – це різноманітна та дуже ефективна для діяльності підприємства праця, яка, не є ідеальним засобом від всіх негараздів підприємства.

Стратегічний план – є інструментом документального оформлення та впровадження у діяльність елементів стратегії підприємства.

За допомогою стратегічного плану не тільки визначаються стратегічні напрямки діяльності головної компанії, але й напрямки розвитку стратегічних підрозділів.

Підходи до формування стратегічного плану:

1. Підхід «від досягнутого» – спрямовується на досягнення певних бажаних і цілком реальних цілей. Зміни стратегії чи організаційної структури підприємства розглядаються як небажані, оскільки ці зміни можуть зруйнувати механізм функціонування фірми. Найголовніші заходи з поліпшення системи загального управління, пошуку й аналізу інформації не заохочується. При

застосуванні підходу «від досягнутого» зменшуються до мінімальної витрати на формування і підтримку реалізації стратегічного плану.

2. Оптимізаційний план – формується у рамках раціонального підходу і спирається на використання економіко-математичних методів і моделей з метою ефективнішого використання ресурсів та досягнення:

а) максимальності прибутку і рентабельності всіх активів та власного капіталу;

б) мінімальних витрат коштів і часу в процесі продажу товару (надання послуг).

Недоліками такого плану є:

- не врахування багатьох якісних параметрів (якість, надійність, новизна товарів, лояльність і ступінь задоволення покупців, знання і навички працівників);
- не враховується початкове становище підприємства.

3. Адаптаційний підхід – відображається в процесі формування плану. При даному підході беруть початок з вивчення навколишнього середовища яке оточує підприємство. Очікувані події поділяються на три категорії: детерміновані події, імовірні події, невизначені події.

Для кожної категорії подій застосовуються свої прийоми і методи. Усі вони враховують:

- вивчення тих змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі;
- пошук перспектив;
- заходи зі знищення факторів ризику і непередбачуваних обставин;
- аналіз прихованих можливостей підприємства (використання сильних сторін і боротьба зі слабкими).

Використання імовірних подій дозволяє прогнозувати їх результати у вигляді певного діапазону. Прикладом можуть бути майбутні валютні курси або величина інфляції.

Врахування невизначених подій дозволяє завчасно побудувати структуру можливого розвитку подій. Ланка можливих подій повинна включати в себе можливі події і також їхні наслідки та сценарії розвитку подій [24].

Під час складання стратегічного плану інтегрується і координується діяльність функціональних підрозділів, які часто працюють відокремлено та неузгоджено. Отже, стратегічний план – це важливий документ, який є інструментом розвитку можливостей підприємства. У ньому полягає зміст довгострокової стратегії підприємства, ознайомлення з якою допомагає користувачам краще зрозуміти те, яким чином підприємство буде діяти у майбутньому і виконувати свою діяльність.

Стратегія підприємств призначена для забезпечення ефективного управління діяльністю і слугує інструментом зв'язку між підрозділами. Стратегічний план діяльності є інструментом оцінки ефективності роботи керівництва. З метою ефективного та зручного використання у процесі управління стратегічний план повинен бути чітким, конкретним та відповідати ситуації у бізнес-середовищі [66].

Надзвичайно важливо, щоб усі зацікавлені сторони, пов'язані з підприємством, керівники, менеджери а також, по можливості, всі інші співробітники, знали, розуміли і підтримували загальну стратегію підприємства.

Кожна група користувачів стратегії суб'єкта господарювання використовує її у свій спосіб та отримує від неї свої вигоди. Для власників стратегія надає загальну інформацію про підприємство та служить гарантією того, що подальша діяльність підприємства відповідатиме їх очікуванням і поставленим цілям, а також іншим вимогам. Стратегія також має бути затверджена керівництвом підприємства, оскільки від неї залежать конкретні цілі і подальші дії.

Основний внесок керівництва на етапі розробки загальної стратегії полягає у забезпеченні того, щоб поставлені цілі були обґрунтованими та могли бути застосовані на практиці. Третя група основних користувачів – співробітники підприємства. Це допомагає підприємству швидше та ефективніше досягати поставлених цілей за умови, що всі співробітники розуміють свій повсякденний внесок у досягнення спільних цілей, зазначених у стратегічному плані діяльності підприємства. [21].

1.2. Економічна сутність фінансових результатів та їх роль у підприємстві

Проблема фінансових результатів завжди буде актуальною, адже в діяльності будь-якого підприємства прибуток відіграє головну роль. Роль прибутку як фінансового ресурсу характеризується саме його використанням на розширення підприємства. В умовах ринку стабільні позиції мають тільки ті підприємства, що постійно розвиваються та отримують прибуток.

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

Основною метою створення та діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання прибутку.

Отже, фінансовий результат - це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності.

Таким чином, фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі сторони господарської діяльності та дає можливість зробити комплексну оцінку її ефективності. Отже, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями доходів і витрат [13].

Точки зору щодо визначення прибутку у різні періоди економістами постійно змінювалися, в залежності від того, що вони вкладали в поняття прибутку. Виникнення поняття прибутку більшість вчених відносять до часів зародження товарного виробництва. [4].

Першою теоретичною школою, що займалася визначенням прибутку, був меркантилізм, першу спробу пояснити сутність прибутку зробив Т. Мен у XVI-XVII ст..

О.В. Олійник, дослідивши їх роботи, пише, що меркантилісти стверджували, що прибуток виникає у сфері кругообігу, тобто походження

прибутку визвано продажем товару за ціною, вищою за його вартість. Представники цієї школи вважали, що можна купити все, якщо є золото і гроші [52]. Оскільки вони трактували прибуток як різницю між цінами продажу та купівлею товару, то їх помилкою, було те, що вони не враховували витрати, понесені на виробництво продукції. [6].

Поняття прибутку як особливої категорії фінансових результатів розглядалось в класичній школі. Такі економісти, як У. Петті, А. Сміт вже досліджували прибуток у зв'язку з факторами зростання суспільного багатства, процесом накопичення капіталу. Вони бачили джерело прибутку не в кругообігу, а у виробництві. Теорія, в якій прибуток є результатом існування монополії - покупець повинен купувати товар (послуги) монополіста, що забезпечує йому найвищий прибуток.

Вчені А. Сміт і Д. Рікардо виокремили поняття прибутку в особливу економічну категорію, яку досліджували у тісному зв'язку із процесом накопичення капіталу [83]

У різні часи А. Сміт трактував прибуток як:

- а) закономірний результат продуктивності капіталу;
- б) винагороду капіталістові за його діяльність і ризик;
- в) вирахування з частини неоплаченої праці найманого робітника.

Важливий внесок у розвиток науки про фінансові результати зробив німецький вчений К. Маркс. Прибуток на думку Карла Маркса - це перетворена форма додаткової вартості, результат відношення між необхідним і додатковим робочим часом. Автор розкрив таке основне поняття як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартості робочої сили. Джерелом прибутку К. Маркс вважав додатковий продукт, створений у процесі виробництва й реалізований у сфері обігу.

Дана теорія має велике значення і в даний час, тому, що підприємство може отримати прибуток тоді, коли вхідні ресурси, вкладені у товари і послуги, принесуть з часом економічні вигоди і кінцевий результат перевищуватиме

початкові витрати на придбання цих ресурсів, виробництво продукції, товарів, надання послуг.

За методикою, розробленою А.Д. Шереметом, аналіз фінансових результатів діяльності підприємства є першим етапом будь-якої оцінки діяльності підприємства, який ґрунтується на вивченні абсолютних показників, які прямо впливають на фінансовий результат діяльності підприємства [87].

В.В Ковальовим [36] і В.О. Мец [45] оцінку фінансових результатів діяльності підприємства запропоновано включати як до експрес-аналізу, так і до деталізованого аналізу фінансового стану. За експрес-аналізу розмір прибутку оцінюється на основі вивчення показників прибутковості та рентабельності в динаміці. Під час деталізованого аналізу вивчаються виробнича діяльність підприємства та тенденції зміни показників рентабельності.

Аналіз фінансових результатів за методикою Г.В. Савицької [71] базується на оцінці ефективності використання капіталу, яка передбачає:

- аналіз абсолютних і відносних показників прибутковості;
- проведення факторного аналізу;
- вивчення показників оборотності і ділової активності.

У навчальному посібнику Ю.С. Цал-Цалко [84] підкреслено, що аналіз прибутковості та рентабельності базується на: вивченні формування прибутку підприємства; факторному аналізу прибутку підприємства; розрахунку відносних показників рентабельності і вивченні їх у динаміці.

На думку В.П. Савчука [74], аналіз фінансових результатів діяльності підприємства повинен базуватися на: виявленні тенденцій зміни абсолютних показників прибутку на основі звіту про фінансові результати; аналізі операційних витрат; розрахунку показників прибутковості (рентабельності) та вивченні їх у динаміці та порівнянні їх із галузевими показниками; оцінці тенденцій зміни виручки та відносного валового доходу.

Підтримуючи думку Ширягиної О.Є., ми бачимо, що дані вчені також не повністю розкрили сутність прибутку, оскільки важливим є як вхідні ресурси, так і інформація на виході [92].

Заслуговують уваги слова видатного економіста Я.В. Левіка щодо проблеми визначення фінансових результатів: «Рахівництву ставилось і ще до цього часу багатьма практиками ставиться в обов'язок бути наукою, за допомогою якої визначаються результати – прибуток або збиток – досягнуті підприємством за даний період часу» [41].

Відштовхуючись від напрацювань вчених та економістів можна сказати, що прибуток являє собою найважливіший комплексний якісний показник ефективності діяльності підприємства, який у вартісній формі відображає кінцевий підсумок всіх сторін роботи: виробництва та реалізації продукції, використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, наявних в його розпорядженні. [69].

Прибуток - найпростіша і одночасно найскладніша категорія ринкової економіки. Її простота визначається тим, що вона є коренем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців у цій економіці.

Від його величини залежить стабільність фінансового стану підприємства, виконання зобов'язань перед бюджетом, кредиторами. Деяка частина прибутку використовується на виплату дивідендів власникам, формування резервного капіталу, а інша є джерелом розширеного відтворення діяльності [78].

Отже, підвищення ефективності діяльності підприємств в результаті покращення фінансових результатів значною мірою визначає рівень їх активної позиції на ринку.

Покращення діяльності організації та повніше використання економічного аналізу в стратегічному управлінні тісно пов'язані з усією системою вдосконалення господарського механізму в нашій країні, спрямованою на підвищення ефективності виробництва і якості праці в усіх ланках національної економіки.

Висновки до розділу 1

1. Динамізм підприємницького середовища за умов впливу непередбачуваних подій і чинників зумовлює необхідність стратегічного управління підприємством для визначення загального напрямку його розвитку.

2. Фінансовий результат діяльності у формі прибутку є основним спонукальним мотивом здійснення підприємництва, оскільки він забезпечує зростання добробуту власників та працівників, також показником, який у концентрованому виразі відображає ефективність функціонування.

3. В умовах фінансової нестабільності суттєво погіршилися економічні показники підприємств, зокрема їх фінансові результати. Основною причиною недостатності прибутків є недосконалість або навіть відсутність стратегічного управління прибутковістю, яке базується на детальному аналізі як зовнішніх, так і внутрішніх чинників діяльності.

4. З метою підвищення результативності діяльності підприємства та його стратегічного розвитку у перспективі, виникає потреба у розробленні стратегії управління підприємством, спрямованої на підвищення прибутковості.

5. Під стратегічним управлінням фінансовими результатами підприємства розуміють кардинальні зміни, спрямовані на переорієнтування діючої стратегії управління з урахуванням відповідності його внутрішніх можливостей умовам зовнішнього середовища, що будується на засадах стратегічного планування, обліку, аналізу і контролю.

6. Стратегію управління фінансовими результатами підприємства необхідно розробляти з урахуванням періоду життєвого циклу, використовуючи певний набір взаємопов'язаних формалізованих показників, які дають змогу оцінити ключові фактори успіху не тільки поточного, а й майбутнього періоду.

7. Стратегічне управління потребує врахування різноманітних факторів та використання специфічних методів, що знаходяться в постійному розвитку та забезпечує максимально ефективне функціонування і розвиток підприємства за рахунок формування і раціонального використання його конкурентних переваг.

8. Стратегічне управління потребує зміни облікових підходів з метою створення надійного інформаційного забезпечення. У зв'язку з чим у сучасній економічній літературі з'явилося поняття «стратегічний облік», «стратегічний управлінський облік».

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Загальна характеристика об'єкта дослідження

Приватне підприємство «Комтехсервіс» проводить свою діяльність з квітня 2004 року та створене з метою більш повного забезпечення суспільних потреб в товарах народного споживання, продукції виробничо – технічного та іншого призначення, роботах і послугах та реалізації на основі отриманого прибутку соціальних та економічних інтересів. (Додаток А).

Предметом діяльності суб'єкта господарювання є:

Код КВЕД 43.21 Електромонтажні роботи;

Код КВЕД 46.43 Оптова торгівля побутовими електротоварами й електронною апаратурою побутового призначення для приймання, записування, відтворювання звуку й зображення;

Код КВЕД 46.49 Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення;

Код КВЕД 46.51 Оптова торгівля комп'ютерами, периферійним устаткуванням і програмним забезпеченням (основний);

Код КВЕД 46.52 Оптова торгівля електронним і телекомунікаційним устаткуванням, деталями до нього;

Код КВЕД 46.65 Оптова торгівля офісними меблями;

Код КВЕД 77.33 Надання в оренду офісних машин і устаткування, у тому числі комп'ютери;

Код КВЕД 78.20 Діяльність агентств тимчасового працевлаштування;

Код КВЕД 78.30 Інша діяльність із забезпечення трудовими ресурсами;

Код КВЕД 80.20 Обслуговування систем безпеки;

Код КВЕД 82.11 Надання комбінованих офісних адміністративних послуг;

- Код КВЕД 82.99 Надання інших допоміжних комерційних послуг, н. в. і.
у.;
- Код КВЕД 95.11 Ремонт комп'ютерів і периферійного устаткування;
- Код КВЕД 95.12 Ремонт обладнання зв'язку;
- Код КВЕД 46.66 Оптова торгівля іншими офісними машинами й устаткуванням;
- Код КВЕД 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля;
- Код КВЕД 47.19 Інші види роздрібно́ї торгівлі в неспеціалізованих магазинах;
- Код КВЕД 47.43 Роздрібна торгівля в спеціалізованих магазинах електронною апаратурою побутового призначення для приймання, запису, відтворення звуку й зображення;
- Код КВЕД 47.91 Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет;
- Код КВЕД 61.20 Діяльність у сфері безпроводового електрозв'язку;
- Код КВЕД 62.01 Комп'ютерне програмування
- Код КВЕД 62.09 Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем;
- Код КВЕД 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- Код КВЕД 73.11 Рекламні агентства;
- Код КВЕД 73.20 Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки;
- Код КВЕД 74.90 Інша професійна, наукова та технічна діяльність, н. в. і.
у.;
- Код КВЕД 33.12 Ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення;
- Код КВЕД 33.20 Установлення та монтаж машин і устаткування [Додаток Б].

Фірма має потужний напрям корпоративної та гуртової торгівлі, об'єднує мережу магазинів під торговою маркою «Комтехсервіс», до якої входить одинадцять магазинів – у Рівному, Івано-Франківську, Тернополі, Вараші, Сарнах, Шепетівці, Нетішині, Червонограді та Костополі.

У результаті співпраці «Комтехсервіс» з офіційними дилерами компанії «Київстар» утворена мережа, в яку входить 10 магазинів у Рівному, Луцьку, Львові, Івано-Франківську, Ужгороді, Миколаєві, Одесі та Кропивницькому.

Важливим напрямком діяльності є робота з гуртовими партнерами на території Рівненської, Волинської, Тернопільської та Івано-Франківської областей.

У магазинах роздрібною торгівлі відбуваються консультації, продаж товарів, налаштування техніки, прийом техніки у ремонт із подальшим відправленням у сервісний центр.

Кожен магазин теж має свою структуру, а саме: керівник, консультанти та касири. П

ринцип, який сповідують працівники магазинів: «трансформувати клієнта у постійного/лояльного, шляхом надання першокласних консультацій згідно стандартів та власного професіоналізму».

Корпоративний відділ постачає товари та надає послуги будівельним і торгівельним організаціям, транспортним та сільськогосподарським підприємствам, фінансовим установам, інтернет-провайдерам.

Серед клієнтів фірми – державні та приватні підприємства, навчальні заклади та медичні установи.

Реалізовані проекти по розгортанню систем ІР-телефонії, ІР-відеоспостереження, об'єднання інфраструктури розподілених офісів, проводиться обслуговування комп'ютерної техніки замовника (ІТ-аутсорсінг) та відновлення картриджів друкуючих пристроїв.

Як самостійний напрям діяльності працює інтернет-магазин: www.ktc-ua. Оформлення замовлень на сайті, спілкування з клієнтами в режимі онлайн,

відповіді на питання клієнтів щодо ремонтів та безліч інших завдань покладено на підрозділ контакт -центр.

Сервісний центр - важлива складова усієї компанії, так як саме даний відділ обслуговує випадки пов'язані з технікою, що вийшла з ладу та являється одним із найпотужніших на території західної України, що має значний перелік авторизацій офіційного уповноваження від представництв торгових марок в Україні на гарантійні несправності ремонту продукції виробництва.

Трудова діяльність ПП «Комтехсервіс» здійснюється на основі укладених трудових договорів, контрактів відповідно до чинного законодавства України та нараховує в середньому 60 працівників.

Підприємство здійснює господарську діяльність на принципах повного господарського розрахунку, самофінансування і самоврядування та на підставі з дотриманням вимог чинного законодавства. [22].

Результат діяльності підприємства ПП «Комтехсервіс» визначається по підсумковому фінансовому показнику прибутку чи збитку.

Принцип діяльності підприємства заснований на самоокупності, тобто за рахунок доходів від реалізації мають покриватися витрати обігу і отримуватися прибуток (чистий дохід) та забезпечувати рентабельність підприємства.

У роздрібній торгівлі основним джерелом утворення прибутку є націнки. Отже, прибуток – це частина чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з реалізацією продукції та наданими послугами. Таким чином, прибуток характеризує кінцевий результат діяльності даного підприємства та визначає його фінансовий стан .

2.2. Стратегічний облік в управлінні діяльністю підприємством

Стратегічне управління в середовищі економіки відображає новий етап розвитку стратегічного обліку, який, використовуючи внутрішню та зовнішню інформацію, забезпечує керівництво підприємства інформацією необхідною для прийняття стратегічних управлінських рішень, щоб визначити відповідний напрям подальшого розвитку підприємства, його життєстійкість та ефективність.

Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання загалом та за окремими стратегічними господарськими центрами відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації вибраної стратегії. [9].

Стратегічний облік враховує зовнішні фактори макросередовища, орієнтований на врахування невизначеності, базується на стратегіях, які розробляє підприємство. Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Водночас у стратегічному обліку формується інформація для здійснення моніторингу внутрішнього середовища.

Стратегічний облік варто розглядати як складову системи стратегічного управління підприємством, при цьому сам облік не є самоціллю, а існує насамперед для того, щоб сприяти розробці і впровадженню ділової стратегії, слугує засобом досягнення успіху у бізнесі. [65]

Управління діяльністю підприємства є складним і комплексним процесом. Система обліку, що відповідає вимогам управління, також складна і складається з множини процедур. До того ж склад елементів системи стратегічного обліку може змінюватись залежно від цілей управління. [1].

Мета управління досягається засобами стратегічного обліку, що виконує такі функції:

- 1) забезпечення інформацією, яка необхідна для стратегічного планування, контролю і прийняття стратегічних управлінських рішень;
- 2) контроль і оцінка результатів діяльності підприємства в досягненні цілі;
- 3) аналіз прогнозних результатів.

Стратегічний облік пов'язує на практиці процес стратегічного управління з обліковим процесом, тому що має ті самі об'єкти: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності, що у сукупності становлять фінансово-виробничу діяльність. Сукупність об'єктів стратегічного обліку, що виступає в процесі усього циклу стратегічного управління, називається його предметом. [10].

Система стратегічного обліку пов'язана з цілями стратегічного управління. Вона діє за умови дотримання нижчезазначених принципів:

- 1) цілеспрямованість – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату;

- 2) системність – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробленні чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного обліку і аналізу певним працівникам;

- 3) систематичність – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного обліку і аналізу, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства;

- 4) своєчасність – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування стратегії;

5) оптимальність – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного обліку і аналізу має бути позитивним.

Сам стратегічний облік лише відображає факти і тому робити відповідні висновки з поданої інформації без аналізу – дуже складний і трудомісткий процес, крім того, для підприємства це може мати негативні наслідки.

Стратегічний облік дає необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу, створює умови для застосування стратегічного контролю.

Стратегічний аналіз можна визначити як об'єднане дослідження негативних і позитивних факторів, які можуть вплинути на економічне становище суб'єкта господарювання у перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства.

Стратегічний аналіз дає змогу оцінити вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на діяльність компанії, що визначає вибір стратегії та перспективи розвитку її реалізації. У стратегічному аналізі досить широко використовують різноманітні методи прогнозування параметрів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, зокрема, якісні та кількісні методи. [12].

Стратегічний аналіз поділяють на дві частини – аналіз зовнішнього середовища та управлінський аналіз. Це пов'язано із тим, що за їх проведення повинні відповідати різні служби організації, якщо аналіз зовнішнього середовища є функцією маркетингу, то проведення управлінського аналізу є прерогативою функціональних служб підприємства.

Стратегічний контроль – це важливий вид управлінської діяльності на підприємстві, що полягає у спостереженні та оцінці проходження процесу стратегічного управління, який забезпечує досягнення поставлених цілей та виконання вибраних стратегій через встановлення стійкого зворотного зв'язку.

Поєднання стратегічного обліку, аналізу і контролю дає змогу побудувати відповідну інформаційну систему, основою якої є спрямованість на інформаційне забезпечення розроблення та реалізації стратегій.

Функції стратегічного обліку: аналіз, планування, організація, контроль, регулювання.

1. Аналітична функція стратегічного обліку полягає у формуванні інформаційної бази процесу інтерпретації менеджерами внутрішніх звітів підприємства та зовнішніх джерел з метою визначення можливостей та загроз макросередовища підприємства, а також сильних та слабких сторін його мікросередовища.

2. Функція планування передбачає розробку бюджетів, прогнозних балансів та спеціальної системи показників, відповідно до яких здійснюватиметься моніторинг процесу реалізації обраної стратегії підприємства.

3. Контрольна функція передбачає слідкування за виконанням бюджетів, а також повнотою досягнення стратегічних цілей підприємства шляхом оцінки отриманих відповідних показників.

4. Організаційна функція полягає у формуванні раціонального документообігу між відділами підприємства, що забезпечуватиме оперативне отримання необхідної інформації на усіх рівнях управління.

5. Регулювання передбачає формування інформаційної бази для управлінських рішень у випадку виникнення необхідності корегування раніше обраної стратегії підприємства.

Аналіз діяльності підприємства у ринковій економіці дає змогу виділити фактори, що найбільш суттєво впливають на зміст стратегії:

- потреби клієнтів;
- наявність можливості та період впровадження необхідних нововведень різних типів;
- можливості використання власних і залучених капіталовкладень;
- рівень діючої технології та можливості її зміни;
- тип і обсяг використання сучасних інформаційних технологій;
- кадровий потенціал та ін.

Стратегічний облік як компонента облікової системи лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, адже він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це,

своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням, що приводить до виникнення ризикових та збиткових фактів господарської діяльності. [16].

Упродовж багатьох років стратегічний управлінський облік трактується як стратегічний потенціал, що забезпечує вагомий вклад в управлінський облік.

На сьогодні превалює переконання, що обліково-аналітичне забезпечення стратегічних рішень є єдністю стратегічного обліку та стратегічного аналізу. Останній можна визначити як аналіз зовнішнього оточення і внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, стратегічної позиції та перспектив розвитку. На сьогодні залишаються невирішеними методологічні проблемні питання, що стосуються розвитку стратегічного обліку

До стратегічного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних фінансового та управлінського обліку (кожного окремо і загалом).

Таким чином, методологія стратегічного обліку сьогодні є об'єктом досліджень у контексті логічної дихотомії облікової системи під впливом об'єктивних глобалізаційних процесів.

Балансовий напрям стратегічного обліку передбачає, що за початкову точку розробки стратегії береться бухгалтерський баланс.

Проте який би концептуальний підхід не було обрано, важливим, на нашу думку, є дотримання системного підходу до побудови стратегічного обліку, який визначає послідовність формування інформації стратегічного обліку і передбачає, що він є складовою загальної інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка включає управлінський, фінансовий та стратегічний облік. [18].

Суттєвим недоліком системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства в межах функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі функціонування. Це значною мірою призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності різних видів обліку один одному. [20].

Вирішення цього протиріччя можливе на основі створення концепції інтегрованого обліку та впровадження інструментів планування, аналізу, прогнозування (контролінгу).

Отже, стратегічний облік є вихідною ланкою стратегічного управління, яка створює підґрунтя для проведення аналізу та здійснення контролю.

Головною метою обліково-аналітичної системи стратегічного типу є розроблення в умовах невизначеності та ризику ефективних засобів стратегічного обліку, інструментів керування у вигляді моделей економічно-математичного аналізу.

2.3. Облік доходів, витрат та фінансових результатів як база для стратегічного управління

Доходи, витрати та фінансові результати є одними із найважливіших показників господарської діяльності підприємства. Від того, на якому рівні здійснюється облік цих показників, залежить кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, оскільки показники доходів та витрат безпосередньо впливають на розмір його прибутку(збитку).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати від операційної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються:

- НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П (С) БО 15 «Дохід»;
- П (С) БО 16 «Витрати».
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Важливими принципами, яких дотримується підприємство для обліку доходів та витрат є:

- принцип нарахування;
- принцип відповідності доходів та витрат.

Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів. Фінансові звіти, складені з дотриманням цього принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що вже відбулися (тобто були отримані або виплачені грошові кошти), але й про зобов'язання виплатити грошові кошти у майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати. [23].

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в бухгалтерському обліку здійснюються на підставі первинних документів. [25].

Витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) [58, с. 236].

Ефективне управління витратами неможливе без удосконалення їх класифікації з огляду на різноманітні потреби планування, обліку, аналізу й контролю. Максимальну ефективність класифікації витрат забезпечить вирішення таких завдань:

- організація системи обліку та звітності для цілей ефективного управління витратами;
- логічний поділ витрат та можливості проведення їх повного й глибокого аналізу;
- встановлення центрів персональної відповідальності за формування витрат в окремих підрозділах підприємства, тобто віднесення витрат на відповідні підрозділи, служби, функції або окремих осіб підприємства;

- належний контроль витрат.

Первинні документами, що підтверджують наявність витрат від операційної діяльності ПП «Комтехсервіс» відображені у рис.2.1. та наведений приклад таких документів (додаток Д).

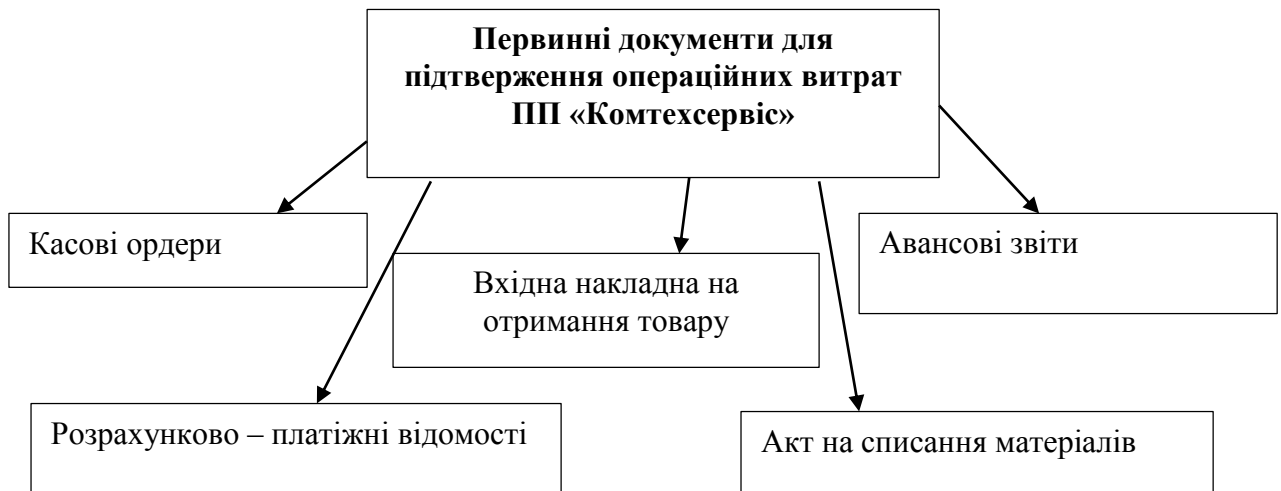


Рис. 2.1. Документи для підтвердження операційних витрат ПП «Комтехсервіс»

Велике значення для дієвого контролю витрат має їх поділ в обліку за центрами відповідальності на контрольовані й неконтрольовані. Контрольовані витрати, в свою чергу, поділяють за центрами відповідальності, а також за конкретними підрозділами підприємства, від ефективності діяльності яких вони залежать [76].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій витрати діяльності ПП «Комтехсервіс» відображаються на рахунках:

- 92 «Адміністративні витрати»,
- 93 «Витрати на збут»,
- 94 «Інші витрати операційної діяльності»,
- 95 «Фінансові витрати»,
- 97 «Інші витрати» .

Облік витрат операційної діяльності на ПП «Комтехсервіс» ведеться на таких рахунках 9 класу та відображено у табл. 2.1. [55].

Таблиця 2.1.

Облік витрат операційної діяльності підприємства

Рахунок бухгалтерського обліку	Характеристика	Кореспонденція рахунків	
		За дебетом	За кредитом
Рахунок 90 «Собівартість реалізації»	Призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.	Відображається фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)	Списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 791 «Результат операційної діяльності»
Рахунок 92 «Адміністративні витрати»	Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства	Відображається сума визнаних адміністративних витрат	Списання на рахунок 791 «Результат операційної діяльності»
Рахунок 93 «Витрати на збут»	Ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг	Відображається сума визнаних витрат на збут	Списання на рахунок 791 «Результат операційної діяльності»
Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»	Ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90, 92, 93	Відображається сума визнаних витрат	Списання на рахунок 791 «Результат операційної діяльності»
Рахунок 95 «Фінансові витрати»	Ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями	Відображається сума визнаних витрат	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
Рахунок 97 «Інші витрати»	Облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з реалізацією товарів та послуг.	Відображається сума визнаних витрат	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Проте, не всі витрати операційної діяльності відносять на собівартість реалізованої продукції. Не включають до собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [14].

Собівартість наданих послуг чи вартість проданих товарів відображається у комплексі з типовими кореспонденціями рахунки при здійсненні торгової операції.

Розрахунки за товари і надані послуги на підприємстві проводяться готівкою або в безготівковій формі (платіжними карточками, платіжними чеками, платіжними дорученнями тощо) з використанням реєстраторів розрахункових операцій (електронно контрольний-касовий апарат).

Покупцям після оплати вартості товарів і послуг готівкою видають розрахункові документи, ними є касові чеки.

У синтетичному обліку операції з обігу товарів відображають у даній послідовності, яка наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Кореспонденція рахунків при типовій господарській операції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержані товари (без ПДВ)	282	631
2	Вхідний ПДВ (податковий кредит)	641	631
3	Встановлена торгівельна націнка	282	285
4	Продані товари (за продажною вартістю)	301	702
5	Списана собівартість реалізованих товарів	902	282
6	Списана за розрахунком сума торговельної націнки	285	282
7	Нараховане податкове зобов'язання за ПДВ	702	641
8	Списують витрати обігу	791	93
9	Закриття субрахунку 702 на результати діяльності	702	791
10	Віднесення собівартості реалізованих товарів на результати діяльності	791	902

До адміністративних витрат приватного підприємства «Комтехсервіс» відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, до складу яких входять :

- витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу (оплата праці, пенсійне і соціальне страхування, додаткові витрати, витрати на їх службові відрядження, та ін.);
- витрати на утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги, охорона та ін.);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, по оцінці майна та ін.);
- витрати на зв'язок (поштові, телефонні);
- канцелярські витрати;
- організаційні, представницькі та інші адміністративні витрати.

Склад адміністративних витрат підприємства наведено у додатку Е.

На рахунку 93 «Витрати на збут» відображаються витрати, пов'язані з реалізацією товарів та послуг. До них належать:

- витрати на транспортування продукції (товарів) за умовами договору;
- витрати на маркетинг та рекламу;
- витрати на оплату праці працівникам відділу збуту;
- витрати пакувальних матеріалів;
- комісійні винагороди комісіонерам;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що використовуються для забезпечення збуту товарів (робіт послуг) та ін. Склад витрат на збут наведено у додатку Ж.

Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Елемент витрат представляє собою сукупність економічно однорідних витрат.

За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

На рис. 2.2. представлений взаємозв'язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

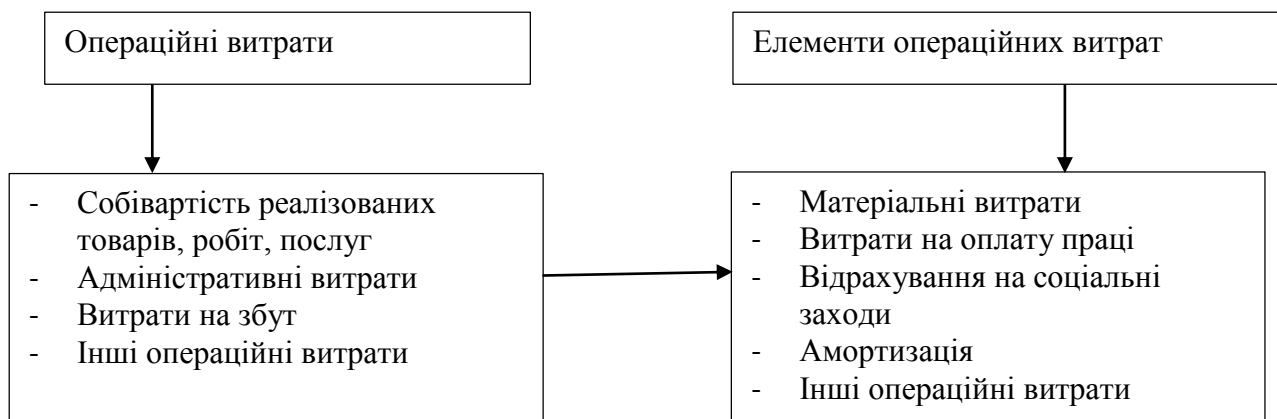


Рис.2.2. Структура операційних витрат і їх склад за елементами

Значну частину витрат займають логістичні витрати, які пов'язані з виконанням логістичних операцій.

Класифікація логістичних витрат включає витрати:

- на транспортування на підприємство;
- на внутрішньовиробничі переміщення;
- на зберігання на складі готової продукції;
- на операції з відвантаження;
- на доставку покупцю;
- на підтримку контактів з постачальниками;
- на складання графіків виробництва;
- на відправлення продукції, товарів;
- на зберігання товарно-матеріальних запасів;

- на отримання, відвантаження й упакування товарів;
- адміністративні витрати і витрати, пов'язані з обробкою замовлень.
- на постачання;
- на транспортування;
- на закупівлю матеріальних ресурсів;
- загальні на утримання запасів;
- на фінансування логістики й управління інформаційними системами.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» обліковують:

- сумнівні і безнадійні борги (відображається інформація про нарахування резерву сумнівних боргів по заборгованості; про суми списаної поточної дебіторської заборгованості, визнаною безнадійною і створення якої не було пов'язано з реалізацією товарів, послуг);
- втрати від знецінення запасів (тобто втрати, пов'язані із знеціненням (уцінкою) товарів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»);
- визнані штрафи, пеня, неустойки (ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством умов договору, законодавства по оподаткуванню та ін.).

Протягом звітного періоду торговельні підприємства витрати, пов'язані з комерційною діяльністю, відображають відповідно на дебеті рахунків

92 «Адміністративні витрати»,

93 «Витрати на збут»,

94 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунків [29].

63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

68 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на вартість послуг по перевезенню товарів, навантажувально-розвантажувальні роботи, рекламні та інші послуги);

66 «Розрахунки з оплати праці» (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати працівникам, винагород із фонду оплати праці тощо);

65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму нарахованих зборів по пенсійному забезпеченню і соціальному страхуванню майна);

13 «Знос необоротних активів» (на суму нарахованої амортизації по основних засобах, інших необоротних матеріальних активах, нематеріальних активах);

47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (на суму нарахованого резерву, на оплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне страхування, гарантованих зобов'язань) та ін.;

На ПП «Комтехсервіс» первинними документами, що підтверджують наявність доходів від реалізації та інших операційних доходів є:

прибутковий касовий ордер;
виписка банку;
рахунок-фактура;
товарно-транспортна накладна;
акти інвентаризації;
довідки та розрахунки бухгалтерії.

Доходи - це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників) [27].

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [57, с.28].

Рахунки класу 7 (за винятком рахунка 79 «Фінансові результати») - це рахунки, на яких відображаються доходи від різних видів діяльності ПП «Комтехсервіс» [33].

Доходи від операційної діяльності на ПП «Комтехсервіс» відображаються на 70 рахунку «Доходи від реалізації» та 71 рахунку «Інший операційний дохід». За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» в кореспонденції з дебетом

рахунків 30 «Каса», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та ін. відображається дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, готової продукції, тобто загальний дохід без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, ПДВ, акцизу й інших податків із продажу.

Одразу за дебетом рахунка 70 у кореспонденції з рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» відображають нараховані з продажу суми ПДВ, акцизного податку. Крім доходів від основної діяльності, підприємство отримує доходи від іншої операційної діяльності.

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться:

- доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;
- суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду про їх стягнення;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;
- відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);
- суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності [31].

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів))

та списання в порядку закриття на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

На кредиті рахунка відображається визнана сума доходу, на дебеті - списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати». На субрахунку № 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація про суму доходу, яка надійшла за звітний період, а саме відсотки по депозиту.

Типова кореспонденція рахунків під час реалізації товарів і послуг наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

**Кореспонденція рахунків по реалізації товарів і послуг у
безготівковій формі**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документ, підстава
		Дебет	Дебет	
1.	Одержано аванс від покупця на обслуговування техніки	31	681	Платіжне доручення
2.	Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ	643	641	Податкова накладна
3.	Надання послуг підприємством замовнику послуг	36	703	Договір, бланк замовлення
4.	Відображення ПДВ у вартості послуг	703	643	
5.	Зарахування передоплати, одержаної від постачальника в рахунок виконаного замовлення	681	36	Бухгалтерська довідка
6.	Собівартість реалізованої послуг	903	231	Бухгалтерський реєстр
7.	Списання суми доходу на фінансовий результат	703	791	Бухгалтерський реєстр
8.	Списання собівартості реалізованої продукції на фінансовий результат	791	903	Бухгалтерський реєстр

Відображення операцій з надання послуг та порядок ведення бухгалтерського обліку відповідає вимогам згідно чинного законодавства та веденню первинної документації.

Типова кореспонденція рахунків у готівковій формі наведена у таблиці 2.4

Таблиця 2.4.

Кореспонденція рахунків підприємства по реалізації товарів за готівку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документ, підстава
		Дебет	Дебет	
1.	Одержана виручка від реалізації	301	702	Z-звіт РРО
2.	Виручка від реалізації здана в касу	301	306	Прибутковий касовий ордер
3.	Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ	702	641	Z-звіт РРО
4.	Відображена собівартість реалізованих товарів	902	282	Бухгалтерський реєстр
5.	Списання суми торгової націнки, яка припадає на реалізований товар	285	282	Бухгалтерський реєстр
6.	Списання суми доходу, що припадає на фінансовий результат	702	791	Бухгалтерський реєстр
7.	Списання собівартості на фінансовий результат	791	902	Бухгалтерський реєстр

Основною метою ПП «Комтехсервіс» є одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів. Важливим є той факт, що основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності – прибуток.

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємства та їх організаційної структури. Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. [28].

Досить важливим є той факт, що рівень ефективності господарської діяльності підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок діяльності, якими можуть бути як прибутки, так і збитки.

Алгоритм визначення фінансового результату для підприємств передбачений НП(С)БО 1.

Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються фінансові результати, включаючи промислові підприємства, є форма №2 «Звіт про фінансові результати», який складають відповідно до затвердженого національного положення.) [51].

Приватне підприємство «Комтехсервіс» у 2014 та 2015 роках подавало фінансовий звіт малого підприємства, що в 2016 році має відмінності адже заповнена форма № 2 згідно інструкції, яку наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Порядок заповнення звіту про фінансові результати ф. №2

Назва рядка	Код рядка	З чого формується	Примітки
І «Фінансові результати»			
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрахунків 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704	Відображають дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, податків і зборів.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт субрахунків 901, 902, 903	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Валовий: Прибуток	2090	Позитивне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070	
Збиток	2095	Від'ємне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070	
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рахунку 71 із Кт 791	Відображають суми інших доходів від операційної діяльності підприємства (крім чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг): - дохід від операційних курсових різниць; - відшкодування раніше списаних активів; - дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, - дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів групи вибуття, - дохід від списання кредиторської заборгованості, - одержані штрафи, пені, неустойки тощо

Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рахунка 92 із Дт 791	Фіксують загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства (витрати на зв'язок, податки та збори, витрати на службові відраджень тощо)
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рахунка 93 із Дт 791	Витрати пов'язані з реалізацією товарів (витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо)
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рахунка 94 з Дт 791	Відображаються собівартість необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості;
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Позитивне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180	
Збиток	2195	Від'ємне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180	
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рахунка 73 із Кт субрахунку 792	Відсотки отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)
Фінансові витрати	2250	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунка 95	Показують витрати на проценти й інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунка 97	Залишкова вартість необоротних активів при списанні
Фінансовий результат до оподаткування: Прибуток	2290	Позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270 + (-) ряд. 2275	
Збиток	2295	Від'ємне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270+ (-)ряд. 2275	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Дт субрахунку 793 із Кт субрахунку 981 (витрати) або обороти за Дт субрахунку 981 із Кт субрахунку 793 (дохід)	Наводять суму витрат (доходу) з податку на прибуток
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305	
Збиток	2355	Від'ємне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305	

II «Сукупний дохід»			
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Ряд. 2350 (ряд. 2355)	
III «Елементи операційних витрат»			
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунків 20, 22, 28	У цьому розділі наводять відповідні елементи операційних витрат, яких зазнало підприємство під час своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться
Витрати на оплату праці	2505	Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунків 66, 47	
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунків 65, 47	Операційні витрати, яких зазнало підприємство під час своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту.
Амортизація	2515	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунка 13	
Інші операційні витрати	2520	Невраховані вище обороты за Дт рахунків 92, 93 та 94	
Разом	2550	Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 + ряд. 2520	

Важливо відзначити, що згідно класифікації, передбаченої даним НП(С)БО 1, критерієм формування прибутку (збитку) є його визначення за окремими видами діяльності підприємства.

У загальному вигляді, результат господарської діяльності за принципом формування прибутку (збитку) ПП «Комтехсервіс» відповідно до процесу відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку обчислюють за формулою: (2.1)

$$\text{ЧП(З)} = (\pm \text{ФР о.д} \pm \text{ФР ф.о} \pm \text{ФР і.з.д.}) \quad (2.1.)$$

ФР о.д. - фінансовий результат від операційної діяльності;

ФР ф.о. - фінансовий результат від фінансових операцій;

ФР і.з.д. - фінансовий результат від іншої діяльності;

ЧП (З) - чистий прибуток або збиток.

Фінансовий результат - це кінцевий результат діяльності підприємства, виражений у вигляді прибутку або збитку. На ПП «Комтехсервіс» для обліку витрат застосовують рахунки 9 класу.

Відображені протягом звітного періоду витрати, пов'язані із забезпеченням торговельної діяльності підприємства, на дебеті рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», наприкінці звітного періоду списуються з кредиту цих рахунків на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності». [50].

У кінці звітного періоду зазначені рахунки закриваються записами по дебету рахунка 71 та кредиту рахунка 791 «Результат операційної діяльності». Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності будь-якого підприємства є прибуток або збиток. Визначення фінансового результату діяльності підприємств здійснюється шляхом порівняння доходів звітного періоду і витрат, понесених для одержання цих доходів.

Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій передбачено рахунок 79 «Фінансові результати». Даний рахунок є тимчасовий, результатний, має ознаки пасивного рахунку. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» - якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і навпаки, якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то підприємство зазнало збитку.

Для обліку прибутку від операційної діяльності на ПП «Комтехсервіс» призначено субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

По кредиту субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової

продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності: 70 «Доходи від реалізації»; - 71 «Інший операційний дохід».

А по дебету субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат: 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Прибуток від операційної діяльності включає в себе прибуток від основної діяльності та прибуток від іншої операційної діяльності. Визначену суму фінансового результату від операційної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» записом на суму одержаного прибутку: Дебет рахунку 791 «Результат операційної діяльності», Кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Методику обліку формування прибутку від операційної діяльності на ПП «Комтехсервіс» наведено на рис.2.3.

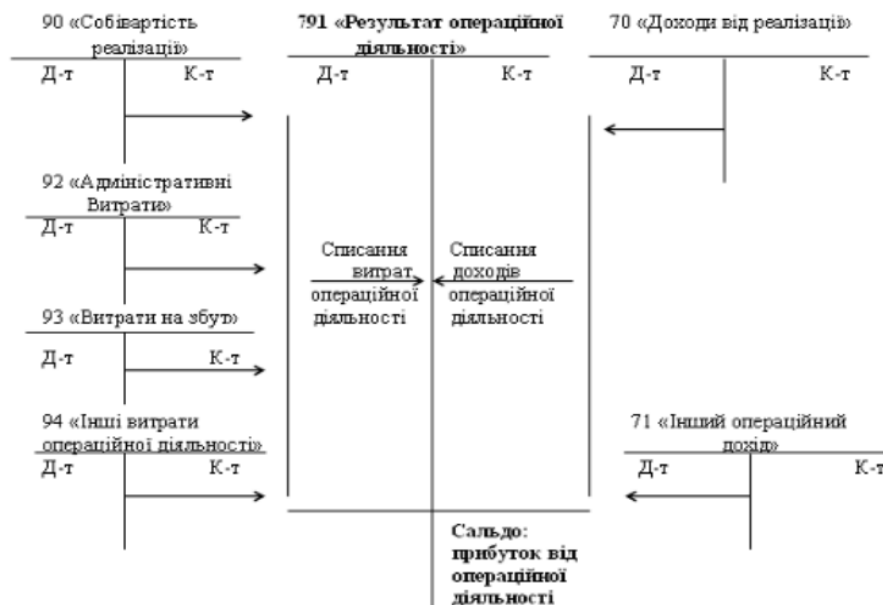


Рис.2.3. Методика обліку формування прибутку від операційної діяльності на ПП «Комтехсервіс»

Інформація використовується підприємством для аналізу внутрішньогосподарської діяльності підрозділів підприємства на основі затвердженої облікової політики (Додаток В), визначення податку на прибуток, оперативного складання фінансової звітності.

Податку на прибуток - це обов'язковий платіж до бюджету, який сплачується підприємством з прибутку від господарської діяльності.

Обчислення податку на прибуток здійснюється у відсотках до фактично отриманого підприємством прибутку за розрахунками податкової декларації і встановленою державою ставкою податку. Для складання податкової декларації бухгалтерія веде податковий облік.

Чистий прибуток залишається у розпорядженні підприємства и підлягає подальшому розподілу і використанню для забезпечення інтересів власників підприємства, а також фінансування його соціально-економічного розвитку.

Доведено, що в умовах дії ринкових відносин, для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства і розрахунку загальнодержавних статистичних показників важливого значення набуває інформація про фінансові результати. Важливість показника прибутку (збитку) для різних користувачів підтверджує об'єктивну потребу запровадження єдиних принципів, методологічних засад визнання доходів та витрат.

Висновки до розділу 2.

1. Приватне підприємство «Комтехсервіс» проводить свою діяльність з метою більш повного забезпечення суспільних потреб в товарах народного споживання, продукції виробничо – технічного та іншого призначення, роботах і послугах та реалізації на основі отриманого прибутку соціальних та економічних інтересів.

2. Стратегічний облік як компонента облікової системи лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, адже він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних

управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням, що приводить до виникнення ризикових та збиткових фактів господарської діяльності.

3. Серед науковців існують розбіжності щодо питань змісту, термінології, задач, об'єктів стратегічного обліку та аналізу, але більшість з них схиляється до думки, що його впровадження в практичну діяльність підприємств має сприяти підвищенню якості прийняття управлінських рішень.

4. Основною системою, яка формує інформаційне середовище суб'єкта господарювання, є бухгалтерський облік, проте інформація яка формується у цій системі переважно має ретроспективний характер і спрямована здебільшого на задоволення інформаційних потреб про загальний стан суб'єкта господарювання.

5. Крім того бухгалтерський облік ґрунтується на формалізованих показниках, тому не надає інформацію про якісні характеристики діяльності підприємства, вплив факторів зовнішнього середовища, що також не дозволяє тільки на його базі обґрунтовувати управлінські рішення.

6. Система стратегічного обліку забезпечує комунікацію та координацію між усіма складовими системи управління підприємством, доповнюючи та розширюючи її можливості.

7. Стратегічний облік представляє собою підсистему стратегічного управління підприємством, яка здійснює інформаційну підтримку процесу прийняття рішень шляхом збирання, реєстрації, аналізу, зберігання і передачі інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства з метою забезпечення прийняття управлінських рішень у короткостроковій та довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 3

СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

«КОМТЕХСЕРВІС»

3.1. Система показників, завдання та джерела даних аналізу фінансових результатів

Розкриття інформації про фінансові результати в фінансовій звітності підприємства є важливим показником майбутнього рівня фінансового забезпечення суб'єкта господарювання, який здійснює свою діяльність на принципі самофінансування.

Результат - це підсумок всіх видів діяльності господарюючого суб'єкта за певний період часу. Показники прибутковості є визначальними в оцінках ефективності функціонування суб'єкта господарювання за всіма видами діяльності.

Враховуючи, що діяльність суб'єкта господарювання може бути не тільки прибутковою, а й збитковою, формуватися за дією факторів внутрішнього і зовнішнього економічного середовища, в обліку і аналізі дають загальну оцінку фінансових результатів, які характеризуються системою абсолютних і відносних показників.

Абсолютними показниками є суми прибутку (чи збитку) за структурою його утворення чи розподілу і використання.

Відносні показники фінансових результатів – значення рентабельності, які характеризують відносний (у відсотках) ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрат чи отриманого доходу. Ці показники розраховують залежно від мети оцінки відносної прибутковості.

Мета аналізу фінансових результатів – визначити повноту та якість їх отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання.

Основні завдання аналізу фінансових результатів:

- аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;
- аналіз та оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності;
- аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності;
- визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення з прибутку і рентабельності;
- виявлення резервів підвищення фінансових результатів діяльності та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- аналіз розподілу і використання прибутку.

У процесі аналізу фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах.

У першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності. Тут пріоритетною є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та втраченої вигоди.

Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному і тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансових результатів.

Фінансові результати можуть оцінювати в аналітичних дослідженнях та піддавати факторній діагностиці, якщо вони визнані за вимогами П(С)БО України. Загальним критерієм їх визнання є ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід господарських операцій та їх достовірної оцінки. [89].

Дохід в оцінках фінансових результатів визначають тоді, коли внаслідок господарської операції збільшуються економічні вигоди у вигляді надходження активів і зменшуються зобов'язання, які приводять до зростання власного капіталу.

Витрати визнають у момент зменшення активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (крім його розподілу):

- на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди;
- негайно, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню їх як активу. [70].

Доходи та витрати визнають на основі принципів нарахування та відповідності тоді, коли вони відбуваються (а не коли отримують або сплачують грошові кошти).

Дохід не може бути визнаний, якщо витрати не підлягають достовірній оцінці. Будь-який аванс, уже отриманий за продаж продукції чи товарів, визнають як зобов'язання. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, мають визнавати з урахуванням ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату аналізу.

Результат від надання послуг може бути визнаний за умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності отримання підприємством економічних вигід від цих послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності наданих послуг;
- можливості достовірної оцінки витрат, проведених для надання послуг.

Розходження у видах «доходів» та «витрат» визначають розходження у формуванні результативних показників господарської діяльності підприємства.

Так, різниця між надходженнями та платежами в кожен даний період часу:

- визначає рівень платоспроможності підприємства;
- загальний результат представляє прибуток;
- економічний результат є не що інше, як економічний прибуток (табл. 1.2).

Як елемент господарювання прибуток знаходить своє кількісне вираження в конкретних показниках за допомогою певної системи обліку. У даному напрямку також існують різні підходи до його оцінки. Насамперед, можна умовно виділити економічний та бухгалтерський підходи. [73].

Відображення в обліку доходів і витрат відображено у табл 3.1.

Таблиця 3.1.

Зміст основних понять, що характеризують види доходів, витрат та результатів діяльності на рівні підприємства

Види доходів	Види витрат	Види результату
Надходження (Нд) – фаза розрахунку в грошовій і безготівковій формах, коли підприємство є одержувачем платежу.	Платежі (Пл) – фаза розрахунку в грошовій і безготівковій формі.	Чистий грошовий потік (ГПч) $ГПч = Нд - Пл$
Доходи* (Д*) - сукупність всієї дебіторської заборгованості (Дз) (майбутні надходження) і надходжень: $Д* = Дз + Нд$	Видатки (Вд) – сукупність кредиторської заборгованості (Кз) (майбутні витрати) і платежі: $Вд = Кз + Пл$.	$Гпч + Дз - Кз$
Виручка (Вр) – грошова форма приходу вартісних засобів протягом року, що веде до збільшення чистих активів (ЧА). $Вр = Ввр + Врн$	Витрати (бухгалтерські) (Вб) – це частина витрат у грошовій формі протягом одного року, які ведуть до зменшення чистих активів (ЧА), що беруть участь у виробництві й вільні від зобов'язань. $Вб = Ввр + Вбн$	Загальний результат (Рз) $Рз = Вр - Вб$ (валовий прибуток, бухгалтерський)
Нейтральна виручка (Врн) включає надходження, не пов'язані з виробництвом, що збільшують чисті активи, надзвичайну виручку, приватні випадкові надходження в рамках виробничого процесу, нейтральну виручку минулих років.	Нейтральні витрати (Вбн) – витрати, що зменшують чисті активи, але не пов'язані із цілями виробництва, надзвичайні витрати, неперіодичні витрати.	Нейтральний результат (Рн) показує, чого крім виробничого результату домоглося підприємство в інших фазах діяльності (крім виробничої) : $(Рн) = Врн - Вбн$
Виробнича виручка (Вв) – дорівнює виручці за винятком нейтрального виторгу: $Вв = Вр - Врн$	Виробничі витрати (Ввб) дорівнюють витратам за винятком нейтральних витрат: $Ввб = Вб - Вбн$	Виробничий результат (Рв) показує, наскільки успішно хазяює підприємство у фазі виробництва: $Рв = Вв - Ввб$ (прибуток основної діяльності, бухгалтерський)
Продуктивність (Пр) – грошова форма речовинного притоку, що у процесі підприємницької діяльності надходить підприємству протягом певного періоду часу.	Економічні витрати (Ве) – грошова форма сукупних витрат живої та уречевленої праці – речовинні витрати в процесі підприємницької діяльності протягом певного періоду.	Економічний результат $Ре = Пр - Ве$ (економічний прибуток)

Але такі надходження базуються на дуже суб'єктивних оцінках, які постійно змінюються, щодо майбутньої ймовірності відносно до величини чистих надходжень, і до факторів дисконтування, застосовуваного до них. Ступінь невизначеності представляє в цьому випадку гальмо у процесі оцінки (наприклад, майбутній строк корисної експлуатації будинків та устаткування або ймовірність стягнення заборгованості) [8].

Більше реалістичним представляється бухгалтерський підхід до оцінки прибутку як різниці між доходами, під якими розуміють збільшення сукупної вартісної оцінки активів підприємства, що супроводжується збільшенням капіталу власників, і витратами, під якими розуміють зниження сукупної вартісної оцінки активів, що супроводжується зменшенням капіталу власників, за винятком операцій, пов'язаних з навмисною зміною цього капіталу. Даний підхід дає можливість оцінювати всі елементи, що формують остаточне значення чистого доходу [17, 42].

Зміст понять «доходи» та «видатки» у сучасних національних стандартах бухгалтерського обліку збігаються з бухгалтерським підходом до оцінки прибутку.

Згідно НП(С)БО 1 «доходи - збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які ведуть до збільшення власного капіталу (крім росту капіталу за рахунок внесків власників)» [57].

У поняття доходу включається при цьому не тільки виручка, що виникає в результаті звичайної діяльності підприємства, у тому числі продажі, але й роялті, винагороди, відсотки, дивіденди, орендна плата, інші доходи. Інші доходи представляють інші статті, що відповідають визначенню доходу, але які можуть виникати, а можуть не виникати в процесі звичайної діяльності підприємства, але по своїй природі представляють економічні вигоди для підприємства (наприклад, доходи від продажу основних фондів).

Видатки (витрати) відповідно до цього положення це «зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які

ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [58].

Визначення видатків включає збитки, а також видатків, що виникають у процесі звичайної діяльності підприємства. Останні містять у собі такі видатки, як собівартість продажів, заробітну плату, амортизацію, оскільки звичайно саме вони мають форму відтоку коштів або зменшення активів [43].

Збитками є інші статті, які попадають під визначення видатків, але можуть, як виникати, так і не виникати в процесі звичайної діяльності компанії. Оскільки збитки мають природу зменшення економічних вигід, вони не відрізняються від видатків. У збитки включаються втрати від стихійних лих, реалізації основних засобів, нереалізовані збитки (що виникають у результаті збільшення курсу обміну валюти відносно кредитів компанії в даній валюті).

Процес визначення прибутку включає два основних кроки:

- 1) правильне визначення доходів, що відносяться до звітного періоду;
- 2) співвіднесення відповідних витрат з доходами за цей період [32].

Економічний підхід корисний - для розуміння сутності прибутку, а також для обґрунтування тих або інших управлінських рішень, що впливають на результати діяльності підприємства. Він дозволяє більш об'єктивно оцінити ефективність та конкурентоздатність підприємства в довгостроковій перспективі.

Бухгалтерський підхід дозволяє зрозуміти логіку та порядок його практичного вирахування і є важливим інструментом оперативного управління підприємством. Все вищесказане дозволяє зробити висновок, що прибуток це складна економічна категорія, що має різноманіття трактувань, у зв'язку із чим, кількісно визначається неоднозначно [44].

Кінцевим фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток, отже метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки за звітний період. Цей звіт вважається одним з

найбільш інформативних документів звітності, оскільки містить інформацію про динаміку прибутку підприємства.

Показники діяльності підприємства у формі №2 групуються в розрізі видів діяльності. Таким чином, на формування чистого прибутку підприємства впливають фінансові результати, отримані в наслідок здійснення операційної, інвестиційної, фінансової діяльності.

Така класифікація фінансових результатів діяльності підприємства відіграє важливу роль при розрахунку показників дохідності (рентабельності) підприємства.

На підприємстві можливі доходи, втрати, які не пов'язані з реалізацією продукції, але збільшують або зменшують суму прибутку або збитків, – це фінансові результати, отримані від інвестиційної та фінансової діяльності [64].

Поняття фінансових результатів діяльності трактується в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Прибуток визначено як суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат [62].

Чистий прибуток (збиток) в обліку формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- чистий прибуток (збиток) [63].

Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність функціонування підприємства в усіх напрямках його діяльності: виробничої, збутовий, постачальницької, фінансової й інвестиційний. Вони

складають основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин [53].

Інформацію про основні види прибутку підприємства, як і основні дані для їх розрахунку, містить Звіт про фінансові результати. Аналіз фінансових результатів діяльності під підприємства розпочинають з дослідження їх рівня та динаміки. В процесі аналізу вивчають зміну кожного з показників фінансових результатів за звітній період порівняно з попереднім (базовим) періодом або даними фінансового плану підприємства [60].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

Отже, відповідно до вище зазначеного принципу, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Тобто, якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток).

У разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збитки) [54].

3.2. Аналіз фінансових результатів підприємства ПП «Комтехсервіс»

Основною метою аналізу фінансових результатів є розробка і обґрунтованих управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності діяльності ПП «Комтехсервіс».

В якості основних джерел інформації для аналізу, оцінки, складу та структури діяльності підприємства слід використовувати форму № 1 «Баланс» та форму № «Звіт про фінансові результати»

Результат діяльності підприємства ПП «Комтехсервіс» визначається по підсумковому фінансовому показнику прибутку чи збитку. Принцип діяльності підприємства заснований на самоокупності, тобто за рахунок доходів від реалізації мають покриватися витрати обігу і отримуватися прибуток (чистий дохід) та забезпечувати рентабельність підприємства.

В роздрібній торгівлі джерелом утворення прибутку є націнки. Отже, прибуток – це частина чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з реалізацією продукції та наданими послугами. Таким чином, прибуток характеризує кінцевий результат діяльності даного підприємства та визначає його фінансовий стан [56].

Основну частину прибутку підприємство роздрібною торгівлі одержує від реалізації товарів. Тому, у процесі аналізу вивчаємо динаміку і визначаємо фактори зміни суми прибутку.

Отримання прибутку від реалізації продукції в цілому по підприємству залежить від таких факторів:

- обсягу реалізації продукції;
- її структури;
- собівартості;
- і рівня цін.

Основним доходом для організації є дохід від реалізації, що являє собою суму торгових надбавок і торгових знижок, що припадають на реалізовані товари.

Абсолютний розмір доходів (валовий прибуток) визначається як різниця між виручкою від реалізації товарів (за вирахуванням податку на продаж і ПДВ) та вартістю з придбання у постачальників.

Роль торгівлі ПП «Комтехсервіс» передбачає її активну участь у забезпеченні стійкої реалізації товарів споживачам. Підприємство контролює повноту асортиментів у магазинах зони, що обслуговується, домагаючись постійної наявності в продажі товарів які користуються попитом.

Оптова торгівля виконує різні ринкові функції:

- інтегруючу – по забезпеченню взаємозв'язку між партнерами-виробниками, продавцями й покупцями – по знаходженню оптимальних каналів збуту продукції;

- оцінкову – по визначенню рівня суспільно необхідних витрат праці через ціноутворення.

Метою аналізу товарообігу є оцінка положення підприємства на ринку й обсягу даного виду діяльності з позиції одержання необхідного прибутку. Вищою, основною метою діяльності будь-якого підприємства в умовах ринкової економіки є максимізація прибутку [59].

Основними задачами аналізу фінансових результатів є:

- оцінка і аналіз рівня та динаміки показників прибутку;
- факторний аналіз прибутку від реалізації продукції та послуг;
- аналіз і оцінка використання чистого прибутку;
- аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу продажів і прибутку; [79].

Приватне підприємство «Комтехсервіс» використовує такі показники фінансових результатів: доходи від реалізації товарів, послуг; інші операційні доходи; інші фінансові доходи; прибуток(збиток) від операційної діяльності; оподаткований прибуток; чистий прибуток(збиток).

Використовуючи дані форми №2 «Звіт про фінансові результати» проаналізуємо динаміку та структуру доходів ПП «Комтехсервіс», див. табл. 3.2. та рис. 3.1.

Дані таблиці свідчать, що в звітному періоді найбільшу питому вагу в структурі доходів ПП «Комтехсервіс» займають операційні доходи та дохід (виручка) від реалізації товарів і наданих послуг. Усі інші доходи становлять незначну частку загальних доходів підприємства.

Таблиця 3.2.

Аналіз показників у структурі доходів підприємства ПП «Комтехсервіс»

Показники	Звітний період, тис. грн.			Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
	2014р.	2015р.	2016р.	2015р. до 2014р.	2016р. до 2015р.	2015р. до 2014р.	2016р. до 2015р.
Дохід від реалізації товарів та послуг	9752,3	131214,7	281996	121462,4	150781,3	1245,5	114,9
Фінансовий дохід	-	19	106	19	87	-	457,9
Інші операційні доходи	145,5	-	48	-145,5	48	-100,0	-

Прирівнявши всі доходи отримані підприємством за звітні 2014-2016рр варто визначити значне зростання суми основного доходу від реалізацій робіт та послуг, 2015 рік в порівнянні з 2014 роком має різницю у 121462,4тис. грн, а у 2016 р. показник збільшився на 150781тис. грн. ніж у 2015р., що свідчить про збільшення обсягів діяльності ПП «Комтехсервіс», рис. 3.1.

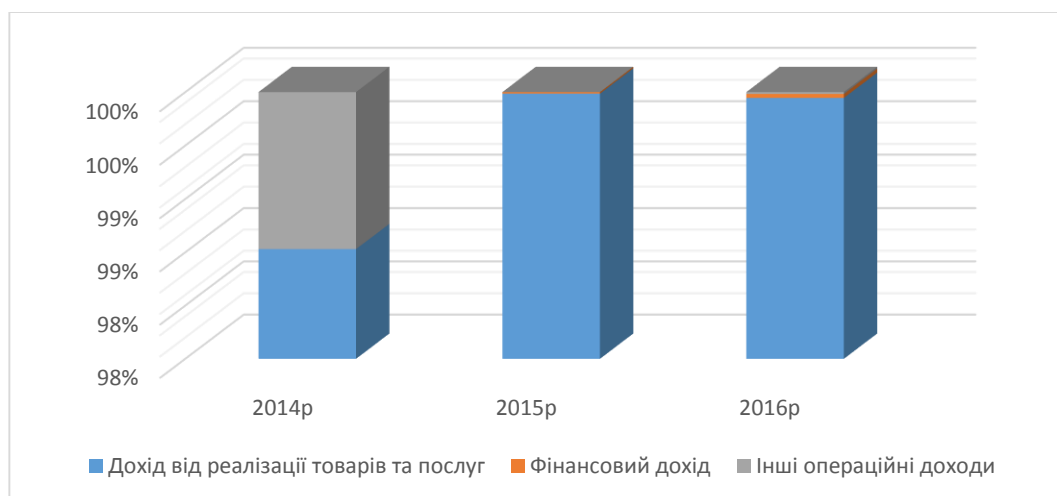


Рис.3.1 Динаміка структури доходів підприємства за 2014-2016рр.

Для формування визнаних доходів підприємство проводить витрати пов'язані з певним джерелом надходження, для того щоб відобразить загальну ситуацію понесених витрат постає завдання виведення та аналіз динаміки витрат за звітні періоди [93].

У табл. 3.2. відображено динаміку витрат ПП «Комтехсервіс» виведені на підставі фінансової звітності за 2014-2016рр.

Таблиця 3.2.

Динаміка показників витрат ПП «Комтехсервіс» за 2014-2016рр.

Показники	Звітний період, тис. грн.			Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
	2014р.	2015р.	2016р.	2015р. до 2014р.	2016р. до 2015р.	2015р. до 2014р.	2016р. до 2015р.
Собівартість реалізованих товарів, наданих послуг	8882,1	127251,8	276677	118369,7	149425,2	1332,7	117,4
Інші операційні витрати	1578,9	3280,3	9149	1701,4	5868,7	107,8	178,9
Фінансові витрати	-	-	42	-	42	-	-

Як бачимо, з-поміж витрат ПП «Комтехсервіс» найбільшу суму становить собівартість у 2015р. до 2014р. збільшилася на 1332,7 % в 2016 р. на 117,4 % ніж у звітному 2015р.. Значну частку мають інші операційні витрати. У 2015р. сума цих витрат на 107,8 % більша у порівнянні з 2014р. а у порівнянні 2016р. до 2015р. вона зросла на 178,9 %.

Відобразимо наочно динаміку доходів ПП «Комтехсервіс» за 2014-2016рр. на рис. 3.2.

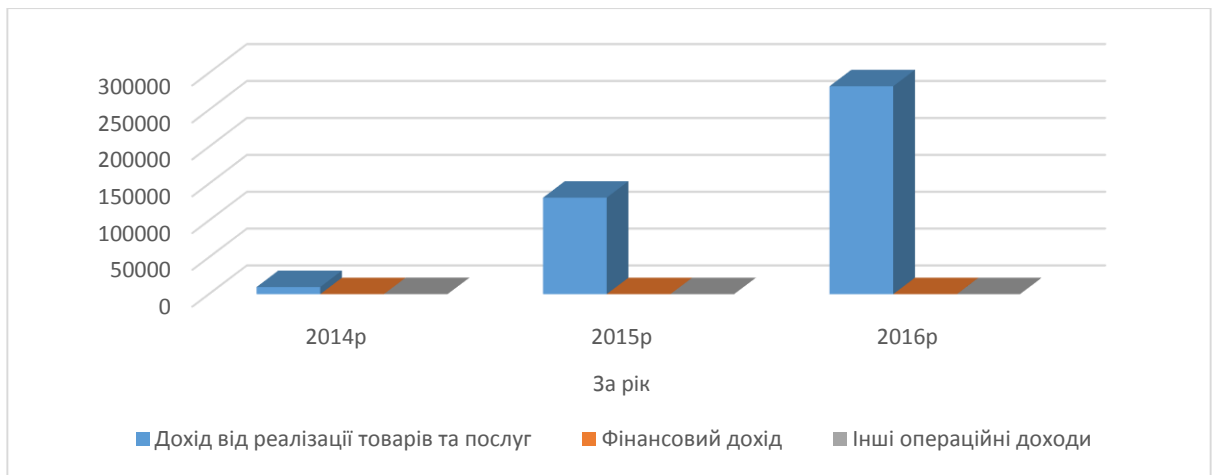


Рис. 3.2 Динаміка витрат ПП «Комтехсервіс» у 2014-2016 рр.

При здійсненні фінансово-господарської діяльності показники доходів і витрат знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємозалежності та формують структурно-логічну схему прибутку підприємства відповідно до сучасних положень і стандартів бухобліку, що показано на рис. 3.3

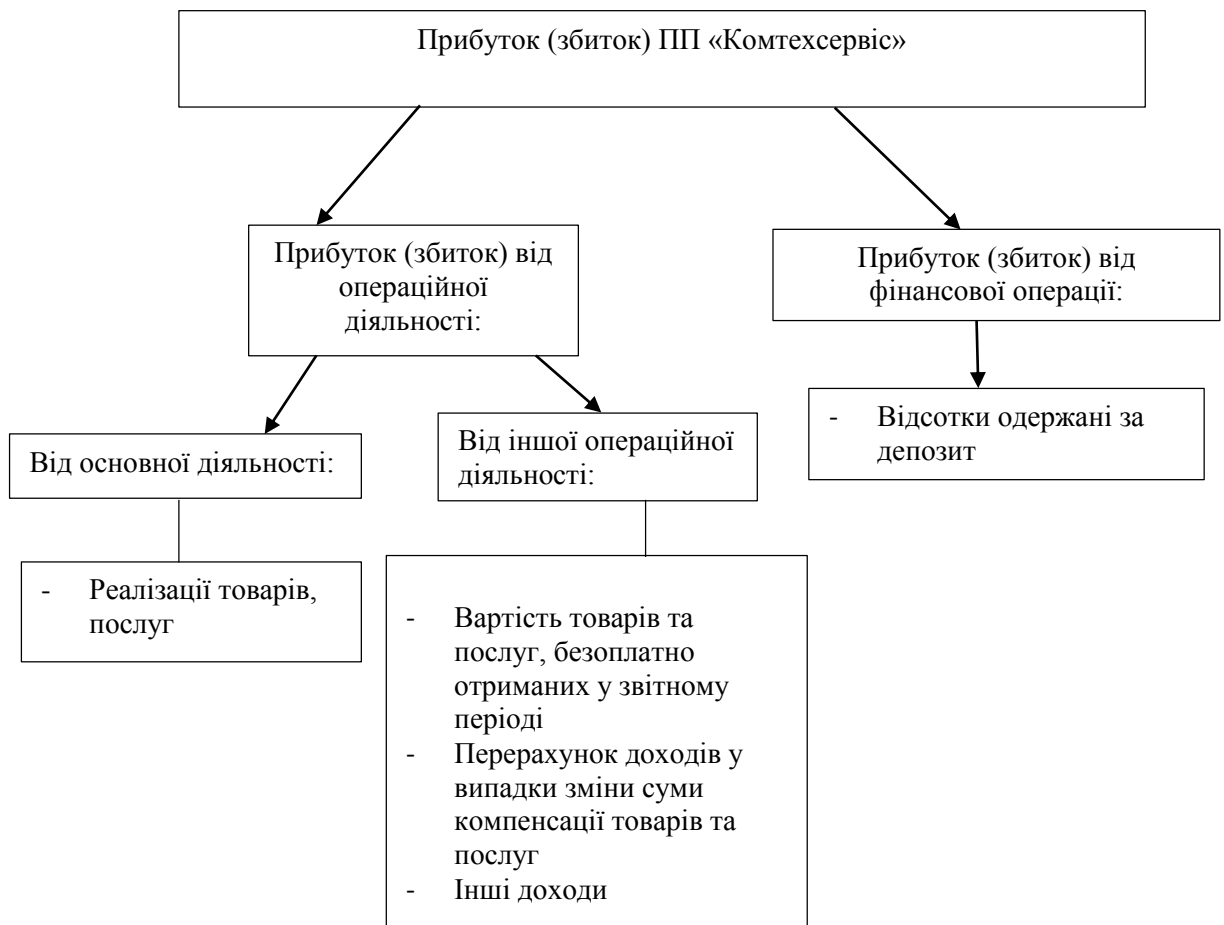


Рис. 3.3 Схема формування прибутку підприємства

Здійснено оцінку формування фінансового результату підприємства за 2014-2016 рр. у таблиці 3.3

Таблиця 3.3

Аналіз фінансових результатів ПП «Комтехсервіс» за 2014-2016рр.

Показник	За рік, тис. грн.			Абсолютне відхилення, ±		Відносне відхилення, %	
	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2015р. до 2014р.	2016р. до 2015р.	2015р. до 2014р.	2016р. до 2015р.
Доходи	9897,9	131233,7	282150	121335,9	150916,3	1225,9	115
Витрати	10461	130532,1	285905	120071,1	155372,9	1147,8	119
Чистий прибуток (збиток)	-563,1	130532,1	-3755	1243,5	-4435,4	-220,8	-651,9

Отже проаналізувавши дані табл. 3.3, можна зробити висновок, як доходи, так і витрати підприємства за аналізований період зростають, а отже що підприємство несе збитки від своєї діяльності у 2014 р. що відповідає 563,1 тис.грн та у 2016 р. сума збитків складає 3755 тис. грн., лише у 2015 р підприємство досягнуло чистого прибутку, що становив 680,4 тис. грн..

Відносне відхилення 220,8% прирівнюючи 2015р з 2014р. та у порівнянні 2016р. з 2015р. суми збитку становить 651,9%.

Проілюструємо динаміку доходів, витрат і фінансових результатів ПП «Комтехсервіс» у 2014-2016рр. на рисунку 3.4.



Рис. 3.4. Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ПП «Комтехсервіс» у 2014-2016 рр.

3.3. Аналітичне обґрунтування стратегії оптимізації фінансових результатів підприємства

Стратегічні прогнози мають на меті передбачення найважливіших характеристик (параметрів) формування керованих об'єктів у середньостроковій та довгостроковій перспективах.

В міру розвитку економіки підприємства головний бухгалтер та менеджери різних рівнів приділяють велику увагу розв'язанню стратегічних проблем, що зумовлюються перспективами розвитку підприємства.

Стратегічне значення для підприємства має концепція граничних витрат, оскільки дає змогу визначити витрати, величину яких підприємство може безпосередньо контролювати і які є для підприємства оптимальними.

Економічний аналіз, методика проведення якого розглянута у попередніх розділах, являє собою один з важливих засобів оцінки досягнутих господарських результатів і вивчення впливу на них окремих факторів, а також виявлення основних шляхів поліпшення організації ведення господарства.

Заключним важливим етапом економічного аналізу є розробка заходів, спрямованих на усунення недоліків і використання виявлених резервів подальшого зміцнення економіки господарства.

У процесі складання плану дані попереднього аналізу дають можливість керівництву і спеціалістам господарства прийняти ряд управлінських рішень, спрямованих на підвищення економічної ефективності господарювання. При цьому треба дотримуватись певної послідовності розробки й прийняття рішень.

В умовах ринкової економіки прибуток є найважливіший критерієм для оцінки діяльності підприємства, основним елементом мотиваційного механізму в області підприємництва і бізнесу. Прибуток є джерелом матеріального добробуту членів трудового колективу, соціального і виробничого розвитку. Отже всі суб'єкти господарювання прагнуть всіляко збільшити прибуток.

Але для того, щоб свідомо і цілеспрямовано ухвалювати організаційно-технічні і господарсько-управлінські рішення, створювати сприятливі умови для

реалізації планів і програм по збільшенню прибутку, необхідно знати основні резерви і шляхи дії на їх величину. Потрібно знати від чого залежить величина прибутку, які основні чинники, що формують прибуток і які параметри роблять на нього свій вплив, який кількісний вплив кожного чинника на кінцевий результат діяльності підприємства.

Рішення про залучення резервів і вибір напрямку їх використання, як правило, ухвалюють керівники підрозділів або безпосередньо директор. У принципі може бути декілька різних стратегічних напрямів функціонування підприємства.

Процес управління прибутком залежить як від використання діючих чинників, так і від використання наслідків, дзеркальним відображенням чого є зміна інформації на елементному рівні. Інформаційне прогнозування прибутку характеризується очікуваним розміром прибутку підприємства за умови, що витримуватимуться всі заплановані параметри, що формують прибуток. Тоді на підприємстві можна буде отримати той прибуток, який для нього представляє інтерес. Одночасно відома інформація про величину параметрів діяльності підприємства, яка сприяє отриманню бажаного прибутку.

Разом з тим ринкове програмування і оптимізація планово-управлінських рішень дозволяє управляти прибутком підприємства з позицій невизначеності ринку, вірогідність попадання в певну ринкову ситуацію. При цьому вибір кращого рішення може бути заснований на різних критеріях оптимізації.

До таких критеріїв окрім прибутку, особливо в умовах тактичної реалізації стратегічного рішення, можна віднести:

- максимум чистого прибутку;
- максимум валового доходу;
- максимум чистого валового доходу;
- максимум рентабельності товару;
- максимум виручки підприємства.

Пошук і подальше ухвалення кращого планово-управлінського рішення зв'язано з великим об'ємом обчислювальних операцій. Тому без економіко-

математичного імітаційного моделювання і подальшої комп'ютеризації розрахункових робіт розв'язати цю найважливішу сучасну проблему не представляється можливим.

Основними джерелами резервів збільшення суми прибутку ПП «Комтехсервіс» є збільшення обсягу реалізації товарів, зниження їх собівартості, реалізації на більш вигідних ринках збуту і т. д. (рис.3.5.).



Рис. 3.5 Резерви збільшення прибутку підприємства ПП «Комтехсервіс»

Основними джерелами резервів збільшення суми прибутку ПП «Комтехсервіс» є зменшення змінних витрат, зниження її собівартості, підвищення якості товарної продукції, реалізації її на більш вигідних ринках збуту і т.д..

Резерви зростання прибутку - це кількісно вимірні можливості його збільшення за рахунок зростання обсягу реалізації продукції, зменшення витрат на її реалізацію, недопущення позареалізаційних збитків. Резерви виявляються на стадії планування і в процесі виконання планів. Визначення резервів зростання прибутку базується на науково обґрунтованій методиці їх розрахунку, мобілізації і реалізації. Виділяють три етапи цієї роботи: аналітичний, організаційний і функціональний.

На першому етапі виділяють і кількісно оцінюють резерви; на другому розробляють комплекс інженерно-технічних, організаційних, економічних і

соціальних заходів, що забезпечують використання виявлених резервів; на третьому етапі практично реалізують заходи і ведуть контроль за їх виконанням.

Для виявлення і підрахунку резервів зростання прибутку за рахунок зниження собівартості може бути використаний метод порівняння. В цьому випадку для кількісної оцінки резервів дуже важливо правильно вибрати базу порівняння.

Щоб поліпшити фінансові результати ПП «Комтехсервіс», та сприяти реалізації виявлених резервів також можливо застосувати як в короткостроковому і середньостроковому, так і в довгостроковому періоді наступні заходи:

- розглянути і усунути причини виникнення перевитрат фінансових ресурсів на матеріальні та інші операційні витрати;
- впровадити на підприємстві системи управлінського обліку витрат в розрізі центрів відповідальності та витрат по окремим групам товарної продукції;
- підвищити у складі реалізації питому ваги дрібнооптової товарної продукції;
- здійснити ефективну цінову політику, диференційовану по відношенню до окремих категорій покупців;
- удосконалити рекламну діяльність, підвищувати ефективність окремих рекламних заходів;
- надавати достатню увагу навчанню і підготовці кадрів, підвищенню їх кваліфікації;
- розробити і ввести ефективну систему матеріального стимулювання персоналу, тісно пов'язану з основними результатами господарської діяльності підприємства і економією ресурсів;
- розробити і здійснити заходи, направлені на поліпшення матеріального клімату в колективі, що зрештою відобразиться на підвищенні продуктивності праці;

– здійснювати постійний контроль за умовами зберігання і транспортування товарної продукції.

Впровадження зазначених заходів дозволить реалізувати виявлені резерви та покращить загальну якість функціонування підприємства.

Модель управління прибутком є індивідуальною для кожного підприємства. Індивідуальність такої моделі визначається потребою врахування особливостей його фінансово-господарської діяльності, специфіки ринкового середовища її реалізації. Водночас зазначена індивідуальність досягається шляхом використання загальних методів, принципів та прийомів – інструментарію управління прибутком, що є предметом подальшого розгляду.

Так, забезпечення відповідності результатів управління прибутком підприємства встановленим критеріям ефективності досягається через дотримання в рамках її практичної реалізації сукупності вимог та певної процедури здійснення такого управління.

Загалом результативність моделі управління прибутком на ПП «Комтехсервіс» залежить від адекватності інформаційно-методологічного забезпечення такої моделі, під яким необхідно розуміти сукупність інформаційних каналів отримання, первинного зведення, узагальнення та обробки фінансової інформації з метою забезпечення потреб планування і контролінгу процесу формування, розподілу та використання прибутку суб'єкта господарювання як показника ефективності його фінансово-господарської діяльності.

Ефективність управління прибутком на ПП «Комтехсервіс» може забезпечуватися насамперед через оптимізацію процесу управління відповідно до специфіки підприємства та обґрунтування доцільності використання окремих інструментів цього управління. Зважаючи на особливості формування прибутку підприємства ПП «Комтехсервіс», можна визначити основні дискретні варіанти (концепції) обґрунтування стратегії управління ним:

– агресивна (наступальна) стратегія – забезпечення збільшення абсолютної величини прибутку підприємства шляхом максимізації рівня доходів

підприємства в результаті збільшення виручки від реалізації товарів, робіт та послуг (наприклад, стимулюванням збуту, підвищенням ціни тощо) – забезпечення зростання доходів підприємства за порівняно стабільного рівня затрат;

– захисна стратегія – забезпечення контролю витрат з метою збільшення прибутку суб'єкта господарювання як різниці між абсолютною величиною доходів та витрат (слід зауважити, що така стратегія є ефективною у довгостроковій перспективі, оскільки у короткостроковому періоді підприємство, як правило, не може суттєво зменшити рівень витрат).

Модель управління прибутком практично здійснюється у вигляді процедури прийняття, підтримання та виконання управлінських фінансових рішень під час реалізації функцій планування та управління. Ця процедура зображена на рис. 3.6.

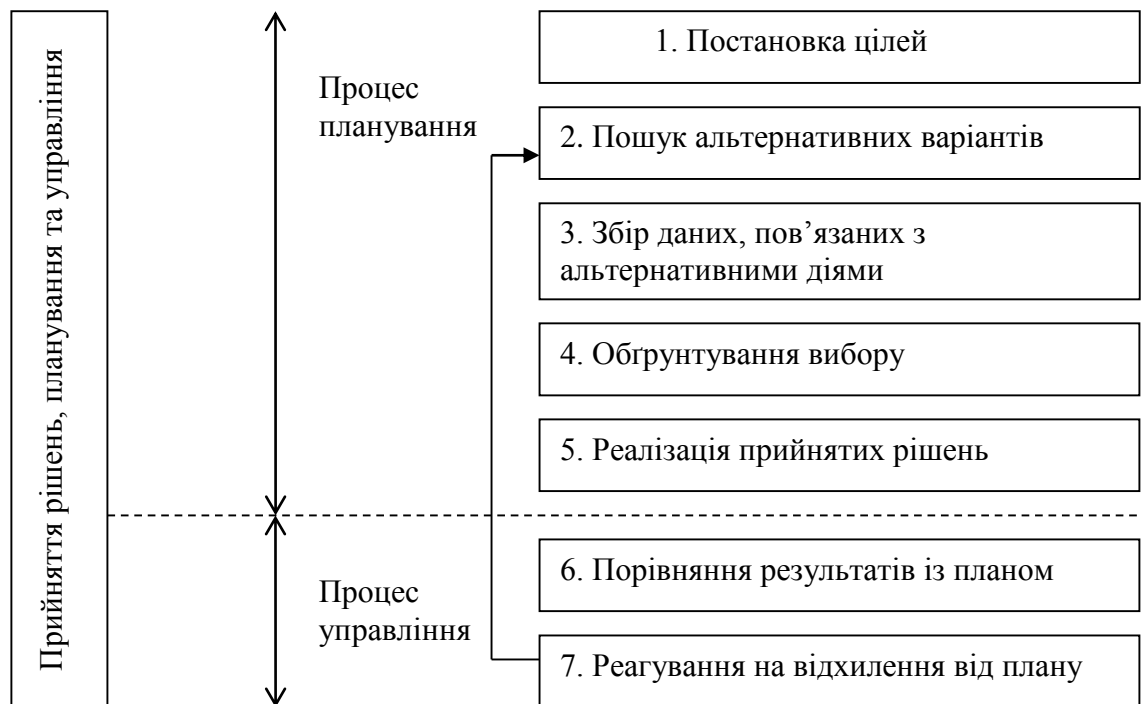


Рис. 3.6. Процес прийняття та супроводження управлінських фінансових рішень

Розглядаючи планування як функцію управління прибутком підприємства ПП «Комтехсервіс», необхідно зазначити, що останнім часом спостерігається чітка тенденція зміщення акцентів з традиційної форми організації менеджменту на функціональний менеджмент. Головною особливістю якого є розгляд фінансово - господарської діяльності підприємства за відособленими напрямками операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, що забезпечує при цьому повну ідентифікацію доходів і витрат за цими напрямками, що дає змогу фінансовим менеджерам та відповідним службам підприємства вирішити такі питання:

- визначення можливостей підвищення ефективності діяльності підприємства;
- визначення та відособлення видів чи напрямів діяльності суб'єкта господарювання, що не створюють вартості;
- визначення черговості забезпечення фінансовими, матеріальними, трудовими та іншими видами ресурсів окремих напрямів діяльності підприємства за критерієм максимізації прибутку.

Бюджетування - це процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформляються системою бюджетів.

Звичайно створення бюджетів здійснюється в рамках оперативного планування. Виходячи із стратегічної мети фірми, бюджети вирішують задачі розподілу економічних ресурсів, що знаходяться у розпорядженні організації. Розробка бюджетів додає кількісну визначеність вибраним перспективам існування фірми.

До числа основних задач бюджетування відноситься наступне:

- забезпечення поточного планування;
- забезпечення координації, кооперації і комунікації підрозділів підприємства;
- обґрунтування витрат підприємства;
- створення бази для оцінки і контролю планів підприємства;
- виконання вимог законів і контрактів.

Впровадження бюджетування на ПП «Комтехсервіс» стикається з двома групами проблем: методичні проблеми і організаційні. Найважчим в бюджетуванні є етап його упровадження на підприємство.

Принципово важливим є рішення вищого менеджменту про упровадження бюджетування в новому реальному масштабі цінностей. І з цієї миті по суті починається серйозна робота, основні етапи якої полягають в наступному:

- вивчення внутрішньої і зовнішньої документації підприємства, його структури і взаємодії підрозділів, механізмів управлінського обліку та інше;
- розробка плану упровадження;
- перегляд старих або розробка нових внутрішніх стандартів;
- створення інформаційної бази для бюджетування, передбачену розробку нових звітів по підрозділах, наближених до специфіки діяльності підприємства;
- створення нових або реорганізація старих підрозділів для здійснення процесу бюджетування;
- навчання персоналу.

Процес бюджетування починається з складання бюджету продажів.

Бюджет продажів - операційний бюджет, що містить інформацію про запланований об'єм продажів, ціну і очікуваний дохід від реалізації певного виду товарів. Як правило, це відділ маркетингу. Якість складання бюджету продажів безпосереднім чином впливає на процес бюджетування і успішну роботу компанії.

На обсяг реалізації продукції впливають наступні чинники:

- макроекономічні показники поточного і перспективного стану країни (середній рівень заробітної платні, рівень безробіття і т.д.);
- довгострокові тенденції продажів для різних товарів;
- цінова політика, якість товарів, сервіс;
- конкуренція;
- сезонні коливання;
- об'єм продажів попередніх періодів;

- відносна прибутковість продукції;
- масштаб рекламної кампанії.

Кращим варіантом прогнозування характеру оплати продукції є сукупна робота по статистичному аналізу досвіду компанії, сортуванню всіх існуючих контрактів по ознаці терміну оплати продукції, оцінка ступеня виконання покупцями своїх зобов'язань і видача результату в наступному вигляді (табл. 3.3).

У цілому до бюджету продажів пред'являються наступні вимоги:

- бюджет повинен відображати, принаймні, місячний або квартальний об'єм продажів в натуральних і вартісних показниках;
- бюджет складається з урахуванням попиту на продукцію, географія продажів, категорій покупців, сезонних чинників;
- бюджет включає очікуваний грошовий потік від продажів, який надалі буде включений в прибуткову частину бюджету потоків грошових коштів;
- в процесі прогнозу грошових потоків від продажів необхідно враховувати коефіцієнти інкасації, які показують, яка частина продукції сплачена в місяць відвантаження, в наступний місяць, безнадійний борг.

Одночасно з бюджетом продажів доцільно складати бюджет комерційних витрат, хоча на блок-схемі складання основного бюджету він знаходиться ближче до звіту про прибутки і збитки. По-перше, бюджет комерційних витрат безпосередньо пов'язаний з бюджетом продажів; по-друге, комерційні витрати плануються тими ж підрозділами.

Щоб відділ маркетингу якісно виконав свою роботу по складанню бюджету продажів і комерційних витрат, необхідно враховувати наступне:

- розрахунок комерційних витрат повинен співвідноситися з об'ємом продажів;
- не слід чекати підвищення об'єму продажів, одночасно плануючи зниження фінансування заходів щодо стимулювання збуту;

- більшість витрат на збут планується в процентному відношенні до об'єму реалізації - величина цього відношення залежить від стадії життєвого циклу товару;
- значну частину витрат на збут складають витрати на просування товару - це визначає пріоритети в управлінні комерційними витратами;

Бюджет управлінських витрат - це плановий документ, в якому приведені витрати на заходи, безпосередньо не пов'язані з придбанням і збутом продукції. До управлінських витрат відносять витрати на утримання відділу кадрів, опалювання і освітлення приміщень не виробничого призначення, послуги зв'язку, податки і т. д.

Більшість управлінських витрат носить постійний характер, змінна частина планується за допомогою нормативу, в якому роль базового показника, як правило, грає об'єм проданих товарів.

Склавши описані вище попередні бюджети, можна приступати до формування основного фінансового бюджету, яке починається з формування прогностичного звіту про прибутки і збитки компанії. Прогностичний звіт про прибутки і збитки - це форма фінансової звітності, складена до початку планового періоду, яка відображає результати планованої діяльності.

Прогностичний звіт про прибутки і збитки складається на основі даних, що містяться в бюджетах продажів, собівартості реалізованої продукції і поточних витрат. При цьому додається інформація про інші прибутки, інші витрати і величину податку на прибуток.

Для того, щоб зробити процес оцінки собівартості адекватним процесу оперативного фінансового планування, необхідно побудувати модель собівартості, за допомогою якої відбувається автоматичний перерахунок собівартості залежно від зміни чинників споживання ресурсів і цін.

Вся сукупність споживаних підприємством ресурсів представляється у вигляді стандартного набору, який може розширятися залежно від планів освоєння підприємством нових видів продукції.

Для кожного виду ресурсу встановлюється витратний коефіцієнт C_{ik} , який визначає споживання i -го ресурсу k -им продуктом. Крім цього оцінюється ціна кожного i -го ресурсу p_i . Модель оцінки собівартості наочно можна представити у вигляді двох наступних таблиць.

Таблиця 3.4

Модель оцінки собівартості у вигляді витратних коефіцієнтів

	Продукт 1	Продукт 2	Продукт 3	...	Продукт N
Ресурс 1	C11	C12	C13		C1N
Ресурс 2	C21	C22	C23		C2N
...					
Ресурс M	CM1	CM2	CM3		CMN

Таблиця 3.5

Модель оцінки собівартості у вигляді цін ресурсів

	Ресурс 1	Ресурс 2	Ресурс 3	...	Ресурс M
Ціна ресурсу	p1	p2	p3		pN

За допомогою представлених в табл. 3.5 і 3.6 даних розрахунок собівартості проводиться за допомогою наступної простої формули:

$$S_k = p_k \cdot c_{1k} + p_k \cdot c_{2k} + \dots p_k \cdot c_{Mk}, \quad (3.1.)$$

Плановий звіт про прибутки і збитки містить в стислій формі прогноз всіх прибуткових операцій підприємства і тим самим дозволяє менеджерам прослідити вплив індивідуальних кошторисів на річний кошторис прибутків. Якщо кошторисний чистий прибуток незвичайно малий в порівнянні з об'ємом продажів або власним капіталом, необхідний додатковий аналіз всіх складових кошторису і її перегляд.

Наступним кроком, одним з найважливіших і складних кроків в бюджетуванні, є складання бюджету грошових коштів. Бюджет грошових коштів - це плановий документ, що відображає майбутні платежі і надходження грошей. Прихід класифікується по джерелу надходження засобів, а витрат - по напрямках використання. Очікуване сальдо грошових коштів на кінець періоду порівнюється з мінімальною сумою грошових коштів, яка повинна постійно підтримуватися (розміри мінімальної суми визначаються менеджерами підприємства).

На заключному етапі процесу бюджетування складається прогнозний баланс.

Прогнозний баланс - це форма фінансової звітності, яка містить інформацію про майбутній стан підприємства на кінець прогнозованого періоду. Прогнозний баланс допомагає розкрити окремі несприятливі фінансові проблеми, рішенням яких керівництво займатися не планувало (наприклад, зниження ліквідності підприємства).

Прогнозний баланс дозволяє виконувати розрахунки різних фінансових показників.

Нарешті, прогнозний баланс служить як контроль всієї решти бюджетів на майбутній період - дійсно, якщо всі бюджети складені методично правильно, баланс повинен «зійтися», тобто сума активів повинна дорівнювати сумі зобов'язань підприємства і його власного капіталу.

Серед власних джерел фінансування варто виділяти чистий прибуток і накопичені амортизаційні відрахування. Найскладнішим завданням є прогнозування величини чистого прибутку, частина якого є джерелом покриття майбутніх фінансових потреб.

Для того, щоб правильно скласти проєктований звіт про фінансові результати з допомогою методу процента від податку, необхідно класифікувати його статті на автоматично утворені та регульовані.

Регульовані статті утворюються незалежно від обсягу продажу; для їх кількісного визначення використовуються інші методи. Приблизна класифікація

статей звіту про фінансові результати, який відповідає П(С)БО 3 необхідно змінювати на той же відсоток, що й дохід від реалізації, а які слід прогнозувати окремо.

Проектований звіт про фінансові результати у спрощеному вигляді наведено у табл.3.6.

Таблиця 3.6.

Класифікація статей проектного звіту про фінансові результати

Назва статті	Вид статті автоматично	
	утворена	регульована
Дохід від реалізації	+	-
Собівартість реалізованої продукції	+	-
Операційні доходи і витрати	+	-
Фінансові доходи, витрати і втрати	-	+
Інші доходи і витрати	-	+

Першим показником, що включається до нього, є дохід (виручка) від реалізації продукції. Цей показник є фінансовим узагальненням прогнозів обсягів реалізацій, що спочатку отримують у натуральних одиницях виміру, а потім перераховують у грошовий вимірник.

Важливим під час аналізу є визначення прогнозованої ціни для кожного виду продукції.

Припущення про можливість зміни цін, у межах горизонту прогнозів мають належним чином обґрунтовані. Для перевірки цих припущень можна, наприклад, зіставити прогнозовані ціни на продукції з цінами конкурентів. Доцільно також звернути увагу на історичний аспект формування цін та фактор інфляції [77].

Дохід (виручка) від реалізації включає в себе податок на додану вартість та інші непрямі податки, хоча майже у всіх розвинутих зарубіжних країнах обсяги продажу вказуються у чистому вигляді, безне прямих податків.

Дохід (виручка) від реалізації товарів за мінусом ПДВ та утворює чистий дохід від реалізації. Прогнозована собівартість реалізованої продукції,

адміністративні витрати і витрати на збут у 20(x) році вважається такими, що зростають пропорційно обсягу реалізації (фактична величина кожного з чисел або метод показників 20x рік множиться на базис прогнозу).

Виняток з правила становлять лише фінансові витрати і доходи що не підпадають під припущення по постійне зростання. Це убомовлюється двома чинниками.

По – перше, дохід від реалізації стосується тільки операційної, а не фінансової діяльності підприємства.

По – друге, достеменно не може бути відомо, як саме зміняться фінансові доходи та витрати, - для цього необхідно скласти ппроектний баланс, визначити величину фінансових потреб і прийняти рішення про фінансові позики.

Важливим під час проведення аналізу є визначення прогнозованої ціни для кожного виду продукції.

Дохід від реалізації продукції за мінусом ПДВ утворює чистий дохід від реалізації. Чистий прибуток, який утворюється шляхом зменшення присудку до оподаткування на величину податку на прибуток, стосовно якого залишається незмінною, не може розглядатися як кінцевий показник проектованого звіту про фінансові результати. Його необхідно змінити на величину оголошених дивідендів для визначення відношення доповнення до нерозподілених прибутків. Ця величина у подальшому додається до статі «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» проектованого балансу.

Для цілей стратегічного планування прогнозована величина прогнозованого прибутку, а також співвідношення темпів його збільшення (зменшення) з темпами зміни обсягу реалізації продукції є надзвичайно важливими показниками, від яких залежить прийняття рішень щодо стратегії прийняття витрат, цінової і дивідендної стратегій [74].

Разом з тим потрібно вміти застосовувати й інші методи прогнозування, наприклад, метод лінійної регресії.

Для отримання точних результатів з допомогою лінійної регресії необхідно мати дані про обсяги реалізації продукції та інші статті звіту про фінансові

результати, між якими спостерігається лінійний зв'язок. Часові ряди доцільно формувати з даних як мінімум за п'ять років, а при можливості за десять-двадцять.

Для кожного показника, про який можна сказати, що він лінійно пов'язаний з обсягом реалізації продукції необхідно розрахувати рівняння лінійної регресії:(3.2.)

$$Y = ax + b, \quad (3.2.)$$

y – показник прямо пов'язаний з доходом від реалізації продукції;

x – доход від реалізації товарів;

a – коефіцієнти регресії;

b – Вільний член рівняння.

Рівняння лінійної регресії можна легко отримати з допомогою відповідних програмних засобів, якими забезпечені практично всі сучасні персональні комп'ютери [75].

За допомогою лінійної регресії можна уточнити показники проекрованої фінансової звітності.

Отже, стратегічний аналіз фінансових потреб потрібно поводити дуже ретельно, з використанням різних методичних прийомів, припущень і підходів. Проектований звіт про фінансові результати і проектований баланс дозволяють приймати важливі стратегічні рішення на основі кількісних оцінок.

Для більш обґрунтованого дослідження справ в оптовій торгівлі підприємству слід здійснити аналіз ринку закупівель, оцінити його вплив на розвиток торговельної діяльності.

На даному етапі важливо розібратися, які структури виступають як постачальники (на основі разових або постійно діючих контрактів), яка їхня роль в обсязі поставок товарів, умови й порядок розрахунків за товари, установити момент переходу ризику за товар (у момент навантаження або перетинання границі підприємства, у момент вступу товарів на підприємство оптової торгівлі), умови транспортування та ін..

У процесі аналізу підприємство повинне привести докази обґрунтованості цінової стратегії й провести розрахунки її впливу на кінцеві результати оптового підприємства – обсяги товарообігу й прибутки, при цьому враховані фактори, які визначають рівень націнок, що відображені у рис. 3.7.

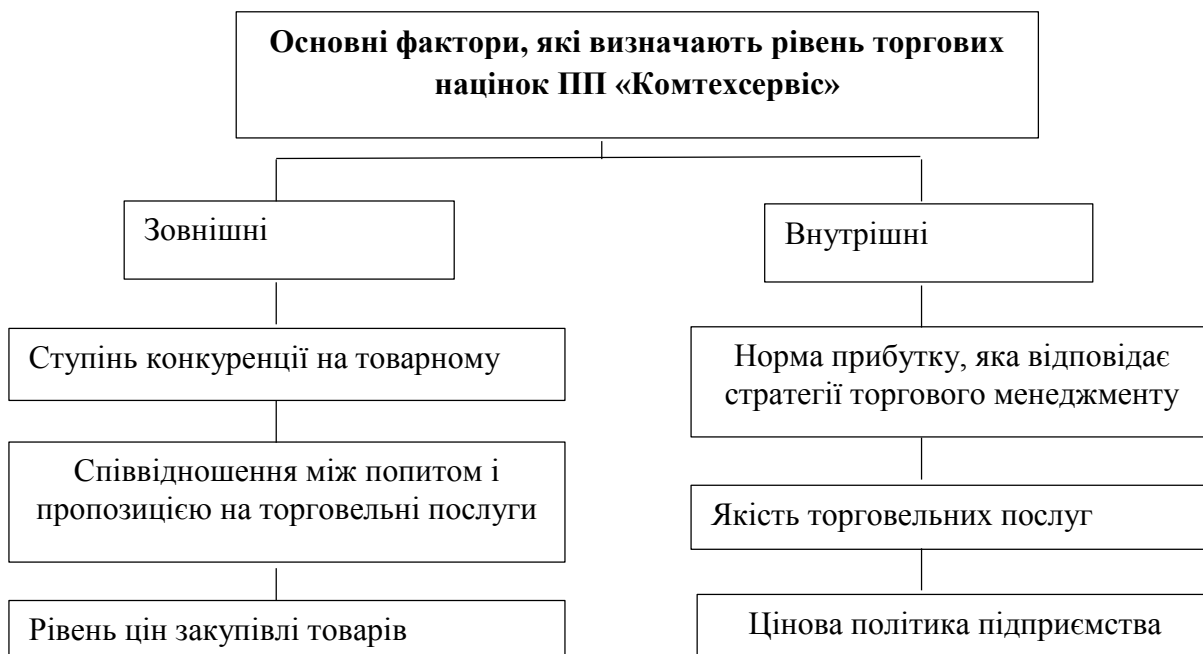


Рис. 3.7. Фактори впливу на відсоток націнки на товари

При оцінці обчисленого показника потрібно мати на увазі, що чому ближче його величина до нуля, тем ритмічніше поставка, і навпаки, чим більше цей показник, тем ритмічніше поставка товарів.

Оптове підприємство при аналізі поставок і оцінці їх впливу на товарообіг повинне враховувати цілий ряд факторів, пов'язаних із ціноутворенням. Підприємство повинне враховувати:

- 1) якою мірою діючі ціни можуть забезпечити реалізацію товарів і послуг;
- 2) який обсяг реалізації товарів можливий при сложившихся цінах;
- 3) які середні витрати, які відповідають цим обсягам реалізації;
- 4) який рівень рентабельності.

Виконання плану й динаміки оптового товарообігу, як і роздрібного, залежать від трьох груп факторів:

- 1) від забезпеченості й використання товарних ресурсів;
- 2) від забезпеченості трудовими ресурсами, режиму й ефективності

праці;

3) від стану, розвитку й використання матеріально-технічної бази оптової торгівлі.

Така політика щодо ціни може бути визнана успішною в тому випадку, якщо вона дозволить відновити або поліпшити позицію підприємства на конкурентних ринках товарів і послуг і збільшати чистий прибуток підприємства.

У процесі аналізу товарообігу й закупівель товарів і послуг потрібно розібратися в маркетинговій стратегії підприємства й установити:

- чи мало місце проникнення товарів на новий ринок;
- як відбувався розвиток ринку товарів, якими торгує оптова база;
- які сегменти ринку товарів зложилися в даному регіоні.

Особливо слід проаналізувати як вплинуло на розвиток товарообігу й забезпечення прибуткової роботи використання активних заходів стосовно ціноутворення.

Висновки до розділу 3

Звіт про фінансові результати (ф. №2) складається на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. Фінансові результати основної діяльності містяться у звіті такими показниками, як валовий прибуток і валовий збиток. Валовий прибуток (валовий збиток) розраховується за допомогою рахунків 70 „Дохід від реалізації” та 90 „Собівартість реалізації”.

Перевагами показників фінансової звітності, як інформаційної бази фінансового аналізу, є визначена регулярність подання інформації та висока надійність, оскільки фінансова звітність підприємства зорієнтована на зовнішнього та внутрішнього користувача, вона являється публічною та підлягає обов’язковому аудиту. У формах фінансової звітності зафіксована інформація

містить фінансові результати минулих подій, відображає показники за різними характеристиками.

Таким чином в результаті проведеного аналізу виявлено збитковість діяльності ПП «Комтехсервіс». Дані проблеми, а саме збиток є методологічною основою і дають поштовх для формування резерву показників для отримання прибутку. Необхідно провести фундаментальні дослідження форм звітності та її елементів для удосконалення організаційно-економічного механізму.

Визначено, що складання прогнозного плану на підприємстві ПП «Комтехсервіс» дасть змогу виділити такі галузі його застосування як вибір економічно вигідних напрямків та способів збільшення прибутку підприємства за нових умов господарювання та підготовка підприємствами інвестиційних проектів для отримання фінансової допомоги.

Розглядаючи планування як функцію управління прибутком підприємства ПП «Комтехсервіс», необхідно розглядати фінансово - господарську діяльність підприємства за відокремленими напрямками операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, що забезпечує при цьому повну ідентифікацію доходів і витрат за цими напрямками, що дає змогу фінансовим менеджерам та відповідним службам підприємства вирішити певні питання.

ПП «Комтехсервіс» є самостійним у плануванні, вони можуть не складати фінансового плану або складати його в будь-якій довільній формі. Виходячи із стратегічної мети фірми, бюджети вирішують задачі розподілу економічних ресурсів, що знаходяться у розпорядженні організації. Розробка бюджетів додасть кількісну визначеність вибраним перспективам існування фірми.

У результаті планування прибутку на ПП «Комтехсервіс» із використанням ефекту операційного важеля, визначено що найкращих результатів підприємство зможе досягти у випадку обрання стратегії збільшення націнки на товари. Основними джерелами резервів збільшення суми прибутку ПП «Комтехсервіс» є збільшення обсягу реалізації товарів, наданих послуг, зниження їх собівартості на більш вигідних ринках збуту.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені у дипломній роботі дослідження та виконані поставленні завдання дозволяють сформулювати кінцеві висновки та пропозиції.

В умовах наростаючої нестабільності роль стратегічного обліку є значною, оскільки управління підприємством неможливе без планування та прогнозування господарської діяльності на всіх рівнях: стратегічному, тактичному й оперативному.

Сьогодні основним завданням вчених є розробка методів та прийомів стратегічного обліку, які будуть виконувати поставлені перед ним завдання для створення якісно нової системи стратегічного обліку. Враховуючи наведені твердження вчених, варто визнати що стратегічним облік – це процес інформаційного забезпечення дій керівником направлених на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Метою стратегічного обліку є забезпечення управління всією інформацією, необхідною для обґрунтування стратегічного розвитку та контролю за діяльністю підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених груп.

Предметом стратегічного обліку виступає господарська діяльність підприємства, яка планується та прогнозується.

Об'єктом стратегічного обліку є окремі види та напрямки діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище.

Розкрито економічну сутність фінансових результатів в сучасних умовах. Узагальнюючи всі розглянуті визначення, слід зазначити, що фінансовий результат – це результат діяльності суб'єктів господарювання, що визначається як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку).

Розкривши концептуальні та методичні підходи до формування та відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів слід зазначити,

що при веденні бухгалтерського обліку, дотриманні всі вимоги ведення бухгалтерського обліку, враховуючи економічну сутність бухгалтерських операцій, і вже виходячи з неї відображаються ці операції в обліку, відповідно до діючих облікових норм. Визначено та описано витрати, які несе підприємство під час ведення своєї діяльності та визначено перелік доходів які отримуються.

Звітність є завершальним етапом бухгалтерського обліку, вона є одним з найважливіших елементів методу бухгалтерського обліку, існує в різних формах та видах, складається і представляється у різні періоди.

Розглянувши стратегічний облік при веденні діяльності ПП «Комтехсервіс» слід зазначити, що стратегічний облік як компонента облікової системи лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, адже він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому виключити можливість отримання збитку від діяльності, запобігти помилковим управлінським рішенням, що приводить до виникнення ризикових та збиткових фактів господарської діяльності.

Проаналізовано звіт про фінансові результати за звітні 2014-2016 роки, та визначено, що підприємство протягом 2014р. та 2016р. зазнало збитків, що відрізняло діяльність за звітний 2015р.

Дані результати підштовхнули виявити резерви можливості зростання прибутку ПП «Комтехсервіс», яке провадить свою діяльність оптовою та роздрібною торгівлю технікою, наданням послуг та створене з метою більш повного забезпечення суспільних потреб в товарах народного споживання, продукції виробничо – технічного та іншого призначення, роботах і послугах та реалізації на основі отриманого прибутку соціальних та економічних інтересів.

Запропоновано стратегії оптимізації фінансових результатів, щоб в майбутньому підприємство отримувала позитивний результат своєї діяльності варто потрібно розглядати планування як функцію управління прибутком підприємства ПП «Комтехсервіс» фінансово - господарську діяльності підприємства за відособленими напрямками операційної, інвестиційної та

фінансової діяльності, що забезпечує при цьому повну ідентифікацію доходів і витрат за цими напрямками, що дає змогу фінансовим менеджерам та відповідним службам підприємства вирішити певні питання.

Основними джерелами резервів збільшення суми прибутку ПП «Комтехсервіс» є зменшення змінних витрат, зниження собівартості, підвищення якості товарної продукції, реалізації її на більш вигідних ринках збуту та підвищення націнки на товари при врахуванні факторів, що впливатимуть на рівень націнки в цілому на ринку збуту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аналіз господарської діяльності [текст] : навчальний посібник / [за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.
2. Ансофф И. Стратегический менеджмент. Классическое издание / Ансофф И. – М., 2009. – 344 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. пос. / П.Й. Атамас. – К. : Центр навч. літератури, 2006. – 440 с.
4. Белова І. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю / Ирина Белова // 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. 9-13.
5. Белошарка В.А., Загорій Г.В. Стратегічне управління: принципи і міжнародна практика. / В.А. Белошарка, Г.В. Загорій – К.: Абсолют-В, 1998. – 352 с.
6. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. /Л.А. Бернштейн / Научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.
7. Білик В. Г. Облік і відображення в звітності фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах реформування / В. Г. Білик // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип.1, – К.: Науково-дослідний економічний інститут, 2006. – С. 127 – 129.
8. Богатая И.Н. Стратегический учёт и аудит: теория и практика / И.Н. Богатая // Фундаментальное исследование. – 2007. – № 4. – С. 130-136.
9. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.

10. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
11. Бруханський Р. Ф. Стратегічний облік : імплементація концепції бухгалтерського інжинірингу / Руслан Бруханський // 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. 60-63.
12. Бруханський Р. Ф. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості: теоретичні аспекти / Р. Ф. Бруханський // Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences. – 2014. – Vol. II(6), Issue 36. – P. 16-19.
13. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П. Звітність підприємства./ Ф. Ф. Бутинець, В.П. Бондар – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 427 с.
14. Бухгалтерський облік промислових підприємств : Навчальний посібник / Ж. К. Нестеренко – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 311 с.)
15. Василенко В.А. Стратегічне управління: навч. посіб. / В.А. Василенко, Т.І. Ткаченко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 396 с.
16. Володькіна М.В. Стратегический менеджмент: учебное пособие / М.В. Володькіна. – К.: Знання-Прес, 2002. – 149 с.
17. Воронина Т. Анализ результатов деятельности //Фин. деректор. – 2005. - №2. – с. 27 – 31.
18. Воронкова А.Э. Стратегическое управление конкурентоспособным потенциалом предприятия: диагностика и организация. / А.Э. Воронкова. – Луганск: ВНУ, 2000. – 310 с.
19. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
20. Головка Т.В. Стратегічний аналіз : [навч.-метод. Посібник] / Т.В. Головка, С.В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2002. – 198 с.
21. Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник. – 3-те вид., перероб. і доп. / П. Л. Гордієнко, Л. Г. Дідковська, Н.В. Яшкіна – К.: Алерта, 2011. – 520с.

22. Господарський кодекс України, документ №436-ІУ від 16.01.2003 (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144) // Законодавство України. [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
23. Гуменюк О. Організація і реалізація системи аналітичного забезпечення діяльності підприємства / Олена Гуменюк // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 88-92.
24. Давидов Г. М., Малахова В. М., Магопець О. А., Лисенко А. М., Давидов Ю. Г. Стратегічний аналіз : навч. посіб. - К. : Знання, 2011. - 389 с. – «Вища освіта ХХІ століття»
25. Дідоренко Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.
26. Дмитриченко Е.Д. Стратегический управленческий учёт рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных организациях / Е.Д. Дмитриченко // Современные проблемы науки. – 2007. – № 6. – С. 58-63.
27. Дохід: П(С)БО 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290.
28. Друри К. Управленческий и производственный учет : пер с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
29. Економічний аналіз [Текст] : навч. посіб. / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович ; за ред. проф. Р. В. Федоровича. – вид. 2-ге переробл. і доповн. – Тернопіль : Астон, 2010. – 592 с.
30. Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепция и планирование: Учебное пособие. / В.С. Ефремов - М.: Финпресс, 1998. – 192 с.
31. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», документ 996-14, редакція від 11.06.2017 (Відомості Верховної Ради України

(ВВР), 1999, N 40, ст.365) // Законодавство України. [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

32. Захожай В. Б., Базась М. Ф., Матюха М. М., Базась В. М. Бухгалтерський облік у галузях економіки : Підручник./ В. Б. Захожай , М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась – К. : МАУП, 2005. – 968 с.

33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/akt450/page1.htm>.

34. Кайлюк С. М. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / С. М. Кайлюк, В. М. Андреева, В. В. Гриненко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 279 с.

35. Кіндрацька Г.І. Стратегічний менеджмент: навч. посіб. / Г.І. Кіндрацька. – 2-ге вид., перероб і доповн. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2010. – 406 с.

36. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 560 с.

37. Конституція України. Закон України № 254/96-ВР від 28 червня 1996 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

38. Крєктун, О. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління ефективністю діяльності підприємства / Оксана Крєктун // 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. 240-243.

39. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.

40. Ларичкин Ф.Д. Эволюция учета и управления затратами и их особенности в комплексных производствах / Ф.Д. Ларичкин, Е.В. Каретников // Цветная металлургия. – 2006. – № 2. – С. 2-13.
41. Левик Я.В. Мотивы счетоводства / Я.В. Левик // Счетоводство. – 1901. – № 19 –20. – С.36
42. Лепейко Т.И. Методический подход к измерению результативности деятельности компании при оценке ее эффективности/ Т.И. Лепейко, А.В. Котлик // Економіка розвитку. – 2005. - №2 – с. 13 – 16.
43. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
44. Методологічні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.01.00 р. №356 [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
45. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : [навч. посіб.] / В.О. Мец. – К. : КНЕУ, 1999. – 132 с.
46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 : Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1272 с.
47. Міщенко А.П. Стратегічне управління: навч. посіб. / А.П. Міщенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 336 с.
48. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навч. посіб. – 2-ге вид. Рекомендовано МОН / Гаркуша Н.М., Цуканова О.В., Горошанська О.О. – К., 2012. – 591 с.
49. Наливайко А.П. Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан та напрямки розвитку: Монографія. / А.П. Наливайко– К.: КНЕУ, 2001. – 227 с.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
52. Олійник О.В. Формування фінансових результатів сільськогосподарського виробництва / О. В. Олійник // Економіка АПК. – 2003. № 8. – С.52 – 57.
53. Організація і методика економічного аналізу (збірник задач) / С. І. Шкарабан, Є. Є. Познахівський, П. Я. Попович [та ін.]. – Тернопіль : Економічна думка, 2009. – 176 с.
54. Палюх М. 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.
55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
56. Податковий кодекс України, документ № 2755-ІУ від 02.12.2010 (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) // Законодавство України. [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Затв.наказом Мінфіну від 29.11.99р. № 290. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв.наказом Мінфіну від 31.12.99р. № 318. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>

59. Пономаренко В.С. Стратегія розвитку підприємства в умовах кризи: монографія / В.С. Пономаренко, О.М. Тридід, М.О. Кизим. – Х.: Видавничий Дім «ІНЖЕК», 2003. – 328 с.
60. Портер М. Конкуренция: пер. с англ./ М. Портер. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. – 608 с.
61. Портер М. Стратегія конкуренції / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К.: Основи, 1998. – 390 с
62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV / [Електронний ресурс]Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
63. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: Підручник. Видавництво ЦУЛ. - 2008. - 430 с.
64. Про прийняття Конституції України і введення її в дію, Закон України № 254к/96-ВР від 28 червня 1996 року – Редакція від 30.09.2016, (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141) // Законодавство України. [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254>
65. Пуцентейло П. Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу підприємства / П. Р. Пуцентейло // Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни: зб. наук. праць II міжнар. наук.-практ. конф. 1 червня 2016 р. (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 196-199.
66. Пуцентейло П. Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П. Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2016. – № 3-4 (62). – С. 196–205.
67. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
68. Райан Б. Стратегический учёт для руководителей / Б. Райан ; пер с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

69. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі : [навч. посібник] / Редченко К.І. – Львів : “Новий світ – 2000”, 2003. – 272 с.
70. Сава А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / А. Сава, М. Палюх, О. Завитій, Н. Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.
71. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : Навчальний посібник. - 3-тє вид., випр. і доп./ Г.В. Савицька - Київ : "Знання", 2007. - 668 с. - (Вища освіта ХХІ століття). – 966 с.
72. Савчук В.П. Финансовая диагностика и мониторинг деятельности предприятия: практические подходы и технологии / В.П. Савчук. – К., 2004. – 300 с.
73. Семюелсон П.А. Нордгауз В.Д. Макроекономика: Пер. з англ. / П.А. Семюелсон П.А., Нордгауз В.Д. - К.: Основи, 1995. – С.75.
74. Сич Є.М. Стратегічний аналіз: навч.-метод. посіб. / Є.М. Сич, О.В. Пилипенко, М.С. Стасишин. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.
75. Смолін І.В. Стратегічне планування розвитку організації: монографія / І.В. Смолін. – К.: Київ, торг.-екон. ун-т, 2004. – 344 с.
76. Спільник І. В. Аналіз в обґрунтуванні товарно-асортиментної політики підприємства. / І.В. Спільник // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики». - Мукачево, 2017. С. 169 - 171.
77. Спільник І. В. Аналіз фінансової діяльності фірми / І. В. Спільник // Наукові записки. - Тернопіль. “Економічна думка”, 2006. - Випуск 16. – С. 78-82.
78. Спільник І. В. Економічний аналіз : навч.- метод. комплекс дисципліни / І. В. Спільник, О. М. Загородна. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.
79. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз : навчальний посібник / Н. В. Тарасенко. – Львів : Новий світ-2000, 2006 – 344 с.

80. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент: искусство разработки и реализации стратеги : [учебник для вузов] / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд; [пер. с англ.] – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576 с.
81. Уорд К. Стратегический управленческий учёт : пер с англ. / К. Уорд. – М. : ЗАО «Олимп-бизнес», 2002. – 448 с.
82. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник. – М.: ЗАО “Бизнес-школа”, 1998.
83. Фінансова діяльність підприємства / Бандурко О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Я. - К.: Либідь, 2008. - 310 с.
84. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз : [підручник] / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 566 с.
85. Черных И.Н. Бухгалтерский управленческий учёт : учебный курс / И.Н. Черных. – М. : МЭИМП, 2009. – 71 с.
86. Чиркова М.Б. Стратегический учёт амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях : монография / М.Б. Чиркова, С.И. Хорошков. – Мичуринск: Изд-во Мичуринского госагроуниверситета, 2009. – 121 с.
87. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа : [практическое пособие] / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Нечаев. – М. : Инфра-М, 2001. – 208 с.
88. Шеремет Д.А. Маркетинговый анализ в стратегическом управленческом учёте : автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.05 / Д.А. Шеремет – М., 2009. – 21 с.
89. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник / О.О. Шеремет. - К.: 2005. - 196 с. 109.
90. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : [підручник] / Шершньова З.Є. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.
91. Шершньова З. Є., Оборська С.В., Ратушний Ю.М. Стратегічне управління: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – Київ: КНЕУ, 2001. – 232 с.

92. Ширягіна О. Є. Прибуток підприємства: історичний аспект /О. Є. Ширягіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 12. – С. 156 – 159.
93. Шкарабан С. І. Фінансовий аналіз: навчально-методичний комплекс дисципліни / С. І. Шкарабан, І. В. Спільник, М. Й. Шеремета. – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ «Економічна думка», 2009. - 252 с.
94. Яценко В. М. Стратегічний аналіз : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., які навчаються за освітньо-проф. прогр. магістра зі спец. «Облік і аудит» / В. М. Яценко, В. В. Демиденко, С. Л. Демиденко; Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2010. – 247 с.