

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку і оподаткування

**Організація і методика обліку та
оподаткування фінансових результатів
діяльності**

Виконала: ст.гр. ОПДзм-21

Левчик Ю С.

Наук. керівник:

К.е.н., доц. Кундеус О. М.

Тернопіль – 2020

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ I Теоретичні основи обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства	6
1.1. Економічна сутність прибутку та його роль в умовах ринкової економіки	6
1.2. Особливості формування результатів діяльності підприємства в системах фінансового та управлінського обліку.....	14
1.3. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток підприємства	19
Висновок до розділу I	26
Розділ II Методика обліку та оподаткування фінансових результатів	29
2.1. Облік формування фінансового результату підприємства та його оподаткування в умовах зміни податкового законодавства.	29
2.2. Організація обліку використання прибутку	33
2.3. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами.....	39
2.4. Шляхи вдосконалення обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства.....	45
Висновок до розділу II	49
Розділ III Організація та методика аналізу фінансових результатів діяльності підприємства	52
3.1. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.....	52
3.2. Аналіз фінансового стану підприємства в контексті ліквідності та платоспроможності.....	59
3.3. Факторний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства	66
Висновок до розділу III	71
Висновки	73
Список використаних джерел	77
Додатки	84

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток ринкової економіки, поява підприємств різних організаційно – правових форм та форм власності, приватизація та комерціалізація, формування міжнародних відносин сприяють підвищенню зацікавленості товаровиробників у збільшенні кінцевих результатів діяльності підприємства. Все це вимагає нових підходів до управління формуванням та розподілом прибутку, котрий є рушійною силою, кінцевою метою діяльності будь – якого підприємства, показником ефективності, джерелом фінансових ресурсів підприємства та держави, який використовується для їх подальшого розвитку, задоволення сучасних потреб та досягнення соціально – економічного ефекту.

На сьогодні особливого значення набуло питання удосконалення обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства, без вивчення якого неможливе прийняття управлінських рішень та здійснення подальшої діяльності підприємства. Вищезазначені проблеми визначають актуальність вибраної теми магістерського дослідження.

Про актуальність тематики обліку та оподаткування фінансових результатів свідчить рівень її розгляду в наукових працях. Серед видатних вчених, які здійснили вагомий внесок в розвиток даної тематики на різних історичних етапах, слід назвати: Л. Флорді, Д. Манчіні, Ф. Беста, А. Гільбо, А. Бикова, В. Макарова, В. Соколова.

Питанням організації та методики фінансових результатів діяльності підприємства присвячено багато наукових праць українських вчених – економістів: Л. Гуцайлюка, Ф. Бутинця, А. Герасимовича, В. Сопка, С. Деньги, О. Кузьмінської, М. Чумаченка, А. Приходька, які зробили значний внесок у розвиток цієї проблеми. Разом з тим, залишається багато питань, які є дискусійними і потребують подальшого вивчення. Деякі з них ми розглянемо в магістерській роботі.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є дослідження фінансових результатів діяльності підприємства – об'єктів бухгалтерського обліку та оподаткування, а також розробка рекомендацій щодо покращення формування, розподілу та використання прибутку підприємства для здійснення його подальшої діяльності. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- вивчити теоретичні основи обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства;
- розкрити економічну сутність прибутку та його роль в умовах ринкової економіки;
- розглянути особливості формування результатів діяльності підприємства в системах фінансового та управлінського обліку;
- визначити вплив облікової політики на фінансовий результат та оподатковуваний прибуток підприємства;
- вивчити організаційні та методичні особливості обліку формування фінансового результату підприємства та його оподаткування в умовах зміни податкового законодавства, а також особливості обліку використання прибутку;
- розглянути особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами;
- вивчити особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємства;
- розкрити особливості та необхідність проведення аналізу фінансового стану підприємства в контексті ліквідності, платоспроможності та рентабельності, а також факторного аналізу;
- визначити шляхи вдосконалення обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є фінансово – господарська діяльність ТОВ «ОСП Корпорація Ватра».

Предметом дослідження виступає організація і методика обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності ТОВ «ОСП Корпорація Ватра».

Методи дослідження. У магістерській роботі використано загально – наукові методи дослідження: спостереження (для збирання даних про економічні явища і процеси, які відбувалися на підприємстві), аналіз (для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на складові елементи), синтез (для узагальнення різних аспектів методики формування, розподілу і використання чистого прибутку підприємства), індукція (для встановлення загальних принципів і закономірностей розвитку об'єкта), дедукція (для виведення часткових висновків із загальноприйнятих принципів і закономірностей), аналогія (для дослідження відповідності вітчизняної системи обліку та зарубіжної практики), експеримент (використовується для перевірки результатів теоретичних досліджень) та специфічні: елімінування (для факторного аналізу зміни показників), аналіз сильних та слабких місць.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що в даній магістерській роботі теоретично обґрунтовано і вдосконалено окремі аспекти організації і методики обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці питань, що стосуються вдосконалення обліку та оподаткування результатів фінансово – господарської діяльності. Викладені у магістерській роботі результати дослідження мають практичне значення і окремі пропозиції взято до уваги на ТОВ «ОСП Корпорація Ватра». Крім того основні наукові розробки апробовано, опубліковано тези у збірниках студентських наукових праць на теми: «Фінансовий результат діяльності підприємства: економічна інтерпретація» та «Методичний інструментарій аналізу фінансових результатів діяльності підприємства».

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність прибутку та його роль в умовах ринкової економіки

Узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства є прибуток (збиток), який відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансового стану підприємства.

Отже, прибуток – це грошове вираження різниці між вартістю реалізованої продукції та витратами на її виробництво [53, 303].

Прибуток – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності [8, 495].

Прибуток – це частина виторгу, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства [53, 105].

Ріст прибутку визначає ріст потенційних можливостей підприємства, підвищує ступінь його ділової активності. Адже, саме за прибутком визначається:

- доля доходів засновників і власників;
- розміри дивідендів та інших доходів;
- рентабельність вкладення власних і запозичених коштів, основних засобів, всього авансованого капіталу, кожної акції тощо.

Характеризуючи рентабельність вкладення коштів у активи конкретного підприємства і ступінь умілості його господарювання, прибуток є найкращим мірилом фінансового здоров'я підприємства. Він тим більший, чим менші витрати виробництва і навпаки.

Отже, на перший погляд, сутність категорії прибутку зрозуміла будь-кому із нас. Але це далеко не так. Саме тому існують десятки визначень прибутку, що свідчить про різне значення і тлумачення цього слова вченими різних шкіл та напрямів.

Однією з перших була теорія прибутку меркантилістів, згідно з якою прибуток виникає в сфері обігу, в зовнішній торгівлі в результаті продажу товарів за кордоном дорожче, ніж їх купили. «Зовнішня торгівля, – писав один з представників меркантилізму Томас Мен, – приносить нам користь трьох видів: по-перше, користь державі... По-друге, прибуток самого купця. По-третє, доходи короля» [53, 248].

На відміну від меркантилістів, фізіократи перенесли джерело утворення прибутку із сфери обігу до сфери виробництва. Проте вони обмежували сферу виробництва прибутку лише землеробством, бо тут досить наглядно видно, як вилив сил природи веде до зростання споживчих вартостей понад витрати виробництва. Беручи до уваги лише зовнішню видимість, фізіократи не змогли розрізнити дію сил природи, які створюють споживчу вартість, і функцію праці, здатної створювати вартість і додаткову вартість [53, 248].

Велику роль у розробці теорії прибутку відіграли представники класичної політичної економії: В.Петті, А.Сміт, Д.Рікардо. Їх погляди на природу прибутку стали науковим підґрунтям для формування нових сучасних концепцій теорій прибутку. Так, А.Сміт розглядав прибуток як результат праці найманих працівників, оскільки вартість, яку вони додавали до вартості матеріалів, поділялася на дві частини: оплату їх праці і прибуток підприємця [34, 98]. Д.Рікардо визначив його як частину вартості, що залишається після вирахування заробітної плати [19, 262].

Представники прагматичної політекономії початку 19 ст., досліджуючи природу прибутку зробили крок назад, порівняно з класиками. Замість питання про джерело прибутку, вони досліджували питання про те, на якій

основі можна його отримати. Найбільш яскраво таке тлумачення прибутку було виражене французьким економістом Ж.Б.Сеем у його теорії трьох факторів виробництва. Згідно цієї теорії участь у створенні вартості беруть три фактори: праця, земля і капітал. На підставі цього прибуток проголошується винагородою підприємцям за «продуктивну послугу», так само, як заробітна плата – винагорода за працю [58, 249].

Досить оригінальною теорією прибутку була теорія утримання, з якою виступив англійський економіст Нассау Сеніор. Він стверджував, що вклавши капітал у виробництво, підприємці переживають, жертвують своїм добробутом, ризикують, очікуючи ефекту від капіталовкладень. Винагородою за їх утримання й ризик є прибуток [58, 250].

Марксистська економічна теорія визначає прибуток як перетворену форму додаткової вартості, що створює сутність капіталістичних відносин, маскуючи справжнє джерело прибутку, яким є неоплачена праця найманих робітників [34, 129].

К.Маркс розробив свою теорію прибутку, яка значною мірою перекликала з поглядами представників класичної політекономії (спиралася на трудову теорію вартості) і суттєво відрізнялася від концепції прагматичної політекономії. На відміну від економістів-прагматиків, які в своєму теоретичному аналізі прибутку прагнули виправдати його привласнення власниками засобів виробництва, К.Маркс аналізує природу прибутку й джерела його виникнення. Зокрема, він довів, що прибуток – це перетворена форма додаткової вартості. А додаткова вартість є неоплачена праця найманих робітників. Отже, по-перше, прибуток – категорія виробництва, а не сфери обігу. І по-друге, привласнення його підприємцями здійснюється не на основі того, що вони беруть певну участь у виробництві (як їхня заробітна плата) і не тому, що вони утримуються від споживання, а тому, що вони є власниками засобів виробництва, робітники ж їх (засобів виробництва) не мають і тому змушені продавати свою здатність до праці

(робочу силу), яка і є джерелом прибутку. Останній привласнюється підприємцями безоплатно [19, 250].

Сучасна немарксистська економічна теорія найчастіше пов'язує прибуток з капіталом, трактуючи його як винагороду за підприємницьку діяльність, тобто пов'язує з таким чинником виробництва, як підприємницький талант, підприємницькі здібності.

Сучасні західні економісти, як правило, розвивають теорії прибутку економістів кінця 19 початку 20 ст., пристосовуючи їх до нових умов. Серед них можна виділити чотири основні концепції:

- ❖ теорія «продуктивності капіталу», згідно з якою прибуток є результатом капіталу як фактора виробництва;
- ❖ теорія «утримання», яка проголошує прибуток психологічним фактором;
- ❖ теорія, яка визначає прибуток як «трудовий дохід» підприємців за підприємницьку діяльність;
- ❖ теорія, в якій прибуток розглядається в якості доходу, породженого монополіями [58, 250].

Теорія «продуктивності капіталу» має досить широке розповсюдження в сучасних умовах. Проте якихось суттєвих змін в неї внесено не було. Вона лише доповнилася новими «факторами виробництва»: технічним прогресом, наукою і державою. Так, американський економіст Ф.Найт вважає, що прибуток – це тимчасовий дохід, який отримується завдяки складним і непередбаченим технічним нововведенням. Професор колумбійського університету Д.Дьюї в книзі «Сучасна теорія капіталу» пише, що прибуток перестав бути економічною проблемою й залежить тільки від технології виробництва, розширення знань і технологічного прогресу. На думку П. Самуельсона прибуток є винагородою за підприємницьку діяльність і введення технічних удосконалень [19, 351].

Відповідно до «психологічних» теорій, прибуток начебто створюється дією психологічних факторів або часом, який сам по собі породжує прибуток. Так, на думку П.Самуельсона, прибуток значною мірою зумовлений ризиком і невпевненістю підприємців у майбутніх доходах. Він вважає, що підприємці, які поміщають свої капітали у виробництво нових товарів, розробку природних ресурсів або ті, які відкривають нові ринки збуту товарів, не впевнені у прибутковому прикладанні капіталу, а тому повинні отримувати прибуток як компенсацію за ризик і невпевненість у майбутніх прибутках [58, 251].

Багато сучасних економістів трактують прибуток як трудовий доход, тобто різновид заробітної плати. Так, англійський економіст Р.Харрод пише, що прибуток люди заробляють службою, особистою старанністю, інтелектуальною діяльністю, мужністю. Таку ж точку зору поділяє й американський економіст Е. Сайке, який стверджує, що доход підприємця повністю відповідає його праці, тій послугі, яку він надає суспільству, керуючи підприємством [53, 232].

Теорії прибутку як «монопольного доходу». Найбільш відомими представниками цих теорій є П. Самуельсон, Е. Чемберлін. У своїй «Теорії монополістичної конкуренції» Е. Чемберлін ототожнює монополію взагалі з монополією інноваційною, і на цій підставі монопольний прибуток ототожнюється з будь-яким додатковим доходом, що отримується в результаті застосування науково-технічних досягнень. На думку представників цих теорій, поза монополістичними умовами, прибутку не існує, а є лише доходи підприємців як винагорода за їхню підприємницьку діяльність або як результат «продуктивності капіталу» [19, 221].

Поряд з модернізацією старих теорій прибутку, сучасні економісти Заходу висунули ряд нових. Досить поширена серед них концепція революції в доходах. До найбільш активних пропагандистів цієї концепції належать американські економісти Д.Голбрейс, А.Берлі, С.Кузнець. Основна ідея

концепції полягає в тому, що з розвитком корпоративної власності підприємці відходять від керівництва господарством, передаючи управління найманим менеджерам. Тому змінюється і мета підприємництва, і як правило, рушійним мотивом виробництва стає не прибуток сам по собі, а задоволення потреб усього суспільства [58, 252].

Таким чином, можна стверджувати, що західні економісти виводять сутність прибутку із природи підприємницької діяльності, трактуючи його як:

- плату за послуги підприємця, ініціативу поєднання економічних ресурсів;
- винагороду за новаторство, нововведення, управлінський талант підприємця;
- плату за ризик та невизначеність підприємницької діяльності;
- форму доходу підприємця, який здійснив капіталовкладення з метою досягнення комерційного успіху, тощо [53, 262].

За А.Чухном, ближче до істини ті теорії, які джерело прибутку вбачають у безпосередньому виробництві й пов'язують його з додатковим продуктом, адже на поверхні економічних явищ прибуток виступає як надлишок над витратами виготовлення товару. Якщо із валової виручки або суми продаж, вирахувати витрати виробництва, то це і буде чиста виручка або прибуток. Але це лише поверхове уявлення про прибуток, адже прибуток є формою додаткового продукту [19, 330].

Оскільки економічний зміст даного поняття є досить широким, багатогранним і різноманітним, узагальнюючи його ми дійшли власного визначення: прибуток є одним з показників фінансового стану підприємства, ефективного управління ним, запорука успіху не лише окремого підприємства, а й держави загалом.

В економічній теорії і господарській практиці розрізняють бухгалтерський, нормальний, засновницький та економічний прибуток.

Бухгалтерський прибуток являє собою загальну виручку фірми за мінусом зовнішніх витрат або витрат на залучення ресурсів [58, 141]. Нормальний прибуток – це той мінімальний виторг, який повинен заробити підприємець, якщо він хоче залишитися у своєму бізнесі і продовжувати діяльність. Засновницький прибуток – це дохід, який одержують засновники акціонерного підприємства (товариства) при відкритій підписці на акції у формі різниці між сумою, що одержана від реалізації, і статутним капіталом товариства. Цей вид прибутку утворюється за рахунок продажу акцій за ціною, що перевищує номінальну вартість акції [4, 195].

Економічний прибуток – це загальна виручка за мінусом валових витрат (зовнішніх і внутрішніх, включаючи в останні і нормальний прибуток підприємця) по залученню ресурсів з урахуванням їх альтернативної вартості. Якщо сума грошових надходжень перевищує економічні витрати фірми, то будь-який залишок нагромаджується в руках господарського суб'єкта. Цей залишок і є економічним, або чистим прибутком, який може бути або позитивним, або негативним [7, 342].

Слід зауважити, що саме чистий прибуток є джерелом коштів для розвитку та розширення виробництва, задоволення соціальних потреб та матеріального заохочення працівників. Зростання прибутку передусім досягається за рахунок розширення виробництва, збільшення виручки від реалізації продукції та зниження її собівартості.

Таким чином, прибуток є дійовим інструментом управління економікою, стимулом для її ефективного функціонування. Значення прибутку в умовах ринку істотно зростає. По-перше, раніше прибуток розглядався як грошове вираження додаткового продукту. Це означає, що він не міг бути використаний для задоволення особистих потреб людини. Сьогодні прибуток вже не вважають тільки додатковим продуктом. Частина прибутку може становити винагороду підприємцям (так званий нормальний прибуток). Більше того, у розподілі прибутку можуть брати участь і

працівники підприємства. Отже, не весь прибуток є додатковим продуктом, частина його використовується для задоволення особистих потреб.

По-друге, деякі економісти визначали прибуток як частину чистого доходу. Іншу частину цього доходу вони відносили до податку з обороту, який був одним з головних складових доходу державного бюджету. Сьогодні податок з обороту не застосовується, і тому прибуток уже є частиною чистого доходу.

В ринкових умовах господарювання прибуток є узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності підприємств, метою їх діяльності. Він є рушійною силою функціонування та розвитку економіки, основним спонукальним мотивом підприємницької діяльності, джерелом соціально-економічного розвитку підприємництва та держави в цілому.

Така важлива роль прибутку в умовах ринку виявляється в тому, що він є основною метою підприємницької діяльності; сприяє найефективнішому розподілу та використанню ресурсів, впровадженню досягнень науки і техніки, скороченню витрат, поліпшенню якості продукції та її споживчих властивостей; являється основним показником ефективності діяльності, оскільки сама наявність прибутку свідчить про ефективність діяльності підприємства; на макрорівні – прибуток є базою економічного розвитку держави, так як через систему оподаткування мобілізуються необхідні грошові ресурси до державного бюджету, а на мікрорівні – прибуток є джерелом зростання ринкової вартості підприємства.

З огляду на це, в отриманні прибутку зацікавлені насамперед підприємства, а також банки, підприємства-контрагенти, власники, держава, суспільство, що свідчить про значимість прибутку в умовах ринкової економіки як на макро- так і на мікрорівні.

1.2. Особливості формування результатів діяльності підприємства в системах фінансового та управлінського обліку

Розвиток ринкових відносин, перехід України до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вимагає нових підходів до управління формуванням та розподілом прибутку, котрий є узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства.

До 2000 року фінансовий результат на підприємствах України визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації і повною собівартістю продукції. В основі такого підходу до фінансового результату була теорія додаткової вартості К.Маркса [6, 92]. У свою чергу, в зарубіжних системах обліку вихідним моментом і метою є визначення фінансового результату, що віддзеркалює ефективність використання вкладеного власником капіталу.

На сьогодні існує три методи визначення фінансового результату. Головний із них – метод «витрати – випуск», що базується на моделі В.Леонтьєва. Другий метод спирається на формулу балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Третій – визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду. Для розрахунку фінансового результату за кожним методом передбачені певні моделі у планах рахунків, які, в свою чергу, пов'язані зі структурою фінансових звітів [42, 64]. Сутність кожного методу визначення фінансового результату, джерело даних для розрахунку та сфера застосування відображені в додатку А.

Перший метод, за яким фінансовий результат обчислюється шляхом вирахування з вартості активів власного капіталу і зобов'язань, технічно можна подати як різницю суми залишків активних і пасивних рахунків. Цей спосіб можливий тому, що всі операційні рахунки (рахунки доходів і витрат)

закриваються на дату складання балансу і залишків не мають. До речі, зіставлення фінансового результату, обчисленого за першим і третім методами, дає можливість перевірити правильність обліку. Якщо результати обох розрахунків збігаються, то прибуток обчислено правильно.

На підприємствах зарубіжних країн головним способом визначення фінансового результату є спосіб, що ґрунтується на зіставленні доходів і витрат, тобто третій. Перший і другий – використовуються для підприємств малого бізнесу в умовах спрощеного оподаткування. З аналітичною метою їх може використовувати будь-який користувач фінансової звітності [4, 207].

Так, для визначення фінансових результатів у бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів і витрат, здійснених для отримання цих доходів від усіх видів діяльності. Розрізняють кілька видів діяльності, які відображено на рисунку 1.1.

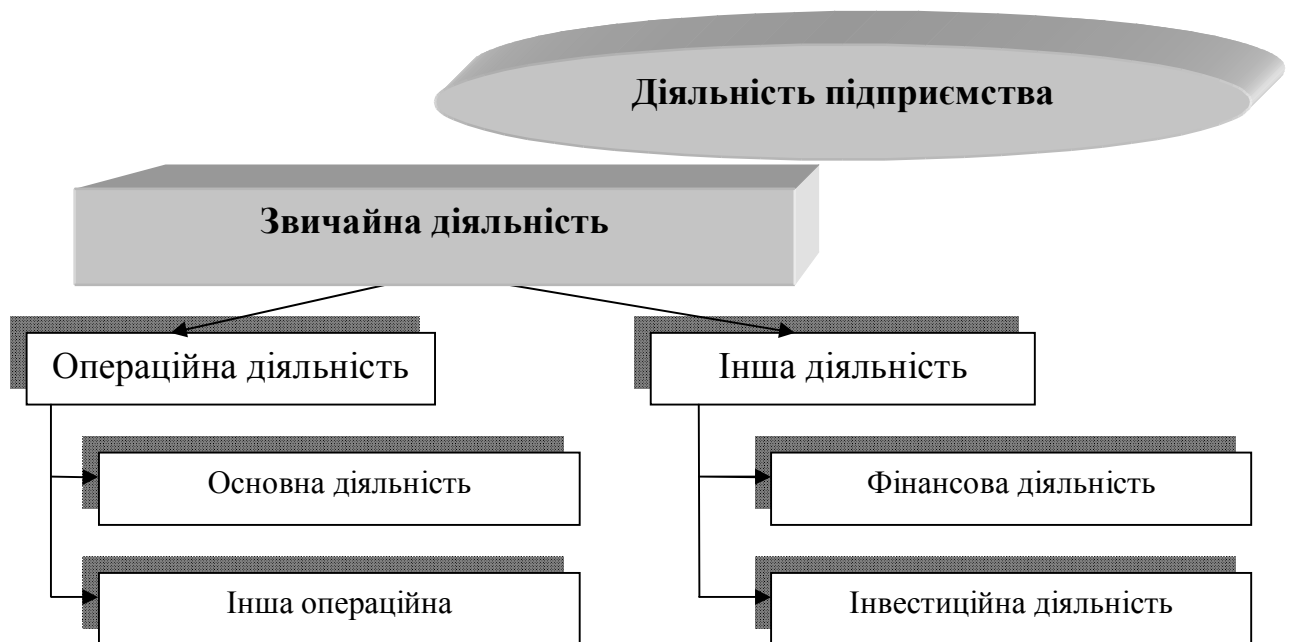


Рис. 1.1. Класифікація діяльності підприємства [7, 292]

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її, або які виникають внаслідок здійснення такої діяльності [6, 92]. Звичайна діяльність в свою чергу поділяється на операційну та іншу (фінансову та інвестиційну).

Операційна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, котрі не є інвестиційними чи фінансовими. Основна діяльність – це діяльність, пов’язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є визначальною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходу [8, 367].

Інвестиційною називається діяльність, пов’язана з придбанням і реалізацією необоротних активів, а також із фінансовими інвестиціями, які не відносяться до еквівалентів грошових засобів [45, 136].

Фінансовою називається діяльність, пов’язана з придбанням цінних паперів та інших активів, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів, роялті), зростання власного капіталу або інших вигод для інвестора.

Таким чином, чистий прибуток (збиток) в бухгалтерському обліку формується поступово та включає:

- * чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- * валовий прибуток (збиток);
- * фінансовий результат від операційної діяльності;
- * фінансовий результат до оподаткування;
- * чистий фінансовий результат (прибуток/збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо (див. рис. 1.2).

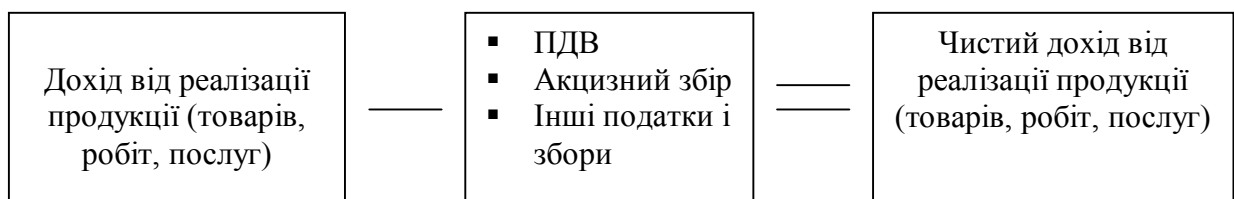


Рис. 1.2. Визначення чистого доходу від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг) [5, 185]

Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком). Схему визначення валового прибутку (збитку) подано на рисунку 1.3.

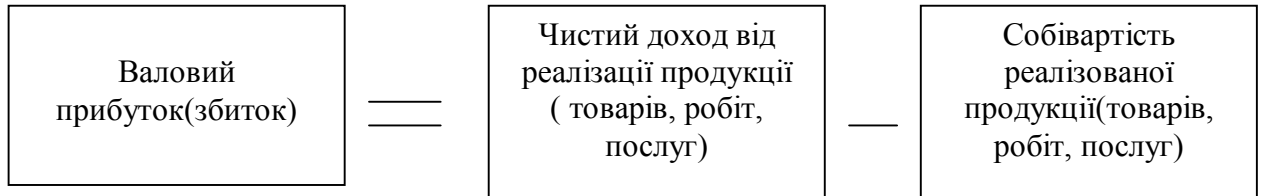


Рис. 1.3. Визначення величини валового прибутку [5, 185]

Що стосується фінансового результату від операційної діяльності, то він визначається шляхом вирахування з валового прибутку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (рис. 1.4).

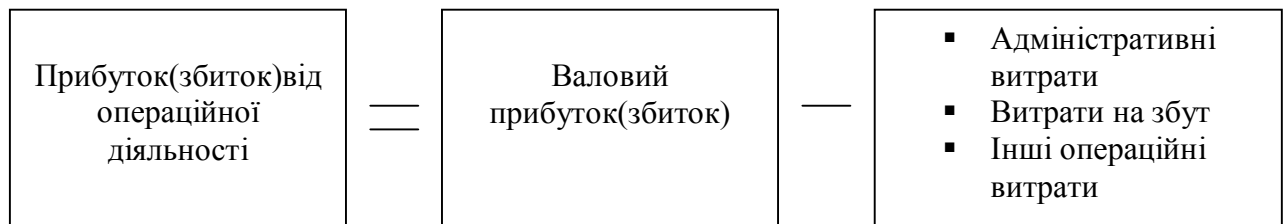


Рис. 1.4. Визначення прибутку(збитку) від операційної діяльності [5, 185]

Фінансовий результат від операційної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших витрат (див. рис. 1.5).

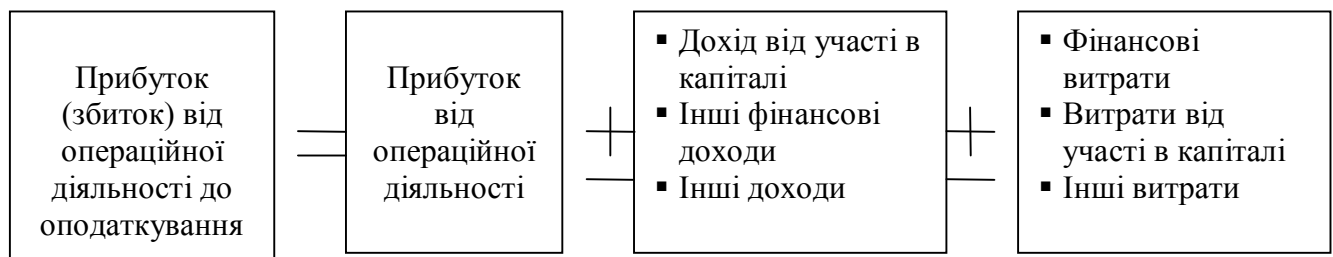


Рис. 1.5. Визначення прибутку(збитку) від операційної діяльності до оподаткування [5, 185]

Остаточний фінансовий результат діяльності підприємства – чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період.

Слід зауважити, що в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату основного виду діяльності в фінансовому обліку. При цьому в управлінському обліку фінансовий результат встановлюється на основі обліку витрат по статтях калькуляції. Крім того, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається по внутрішніх сегментах (центрах відповідальності, центрах відповідальності за прибутком) і зовнішніх сегментах (географічних зонах реалізації продукції, представництвах в інших країнах, каналах реалізації, категоріях споживачів).

Враховуючи те, що результатом будь-якої діяльності є співставлення витрат і доходів, управлінський облік існує з метою управління доходами і витратами. А оскільки фінансовий результат формується на різних рівнях управління, то управлінський облік повинен здійснюватись по видах діяльності, функціях, центрах відповідальності та сегментах діяльності.

Результати діяльності підприємств будуть залежати від подальшого удосконалення та взаємозв'язку систем управлінського і фінансового обліку. Це буде проявлятися у підвищенні результативності та ефективності обліку внаслідок постійного співставлення витрат та результатів діяльності. Наведена система обліку забезпечить потреби внутрішніх користувачів підприємства всіх рівнів управління та відповідатиме сучасним проблемам ринку. Це важливо ще й тому, що ускладнення проблем управління в сучасних умовах вимагають створення інструменту активного економічного управління.

Таким чином, розмір і характер прибутків та збитків за кожен період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками його роботи. Значна роль прибутку в розвитку підприємства та забезпеченні

інтересів його власників і персоналу визначає необхідність ефективного та безперервного управління ним. Управління прибутком є процесом розробки та прийняття управлінських рішень з усіма основними аспектами його формування, розподілу та використання. Тому, поряд із формуванням прибутку на кожному підприємстві повинно бути забезпечене ефективне управління його розподілом. При цьому, кожна стадія розподілу прибутку звітного періоду – це одночасно і процес забезпечення ефективних умов його формування в наступних періодах та реалізації цілей стратегічного розвитку підприємства. Проте, слід пам'ятати, що на формування прибутку впливає такий чинник як облікова політика, про що йтиметься в наступному питанні.

1.3. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток підприємства

Розробляючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми визнаних витрат чи доходів, фінансові результати і на суму оподаткованого прибутку. Зазвичай, облікова політика, сформована підприємством, уточнює моменти визнання витрат і сприяє поданню достовірної фінансової інформації.

Для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємства використовують методи обліку, які ґрунтуються на певних оцінках. Внаслідок невизначеності підприємницької діяльності не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, а тільки попередньо оцінені [50].

Відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Для практичних працівників розуміння відмінностей в облікових оцінках і методах облікової політики є важливим при відображенні змін, які відбуваються в обліку. Може виникнути потреба в перегляді попередньої оцінки, виходячи зі зміни обставин, на яких ґрунтувалась оцінка, або через появу нової інформації, накопичення досвіду. За певних обставин облікова політика підприємства може змінитися.

Згідно з вимогами П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» зміна облікових оцінок і облікової політики відображається в обліку по-різному.

Перегляд облікових оцінок не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку, оскільки стосується поточного і майбутніх періодів та ґрунтується на розрахунках. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї самої статті Звіту про фінансові результати, яка застосовується для відображення доходів і витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки (п.7 П(С)БО 6). Якщо зміна облікової оцінки впливає на фінансові результати наступних періодів, то це відображається в майбутніх періодах. Внаслідок зміни облікової оцінки бухгалтерський запис не змінюється, а уточнюється сума витрат поточного і наступних звітних періодів.

Згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» облікова політика може змінюватись тільки тоді, коли:

- змінюються статутні вимоги;
- змінено вимоги органу, що затверджує П(С)БО;
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [26, с.31].

Оскільки користувачі фінансової звітності повинні мати можливість порівнювати звіти з метою аналізу минулих звітних періодів і прогнозування фінансового стану на майбутні звітні періоди, то зміни бажано проводити з початку звітного періоду за умови, що для цього є достатнє обґрунтування.

Зміни повинні бути відображені в фінансовій звітності, а причини і наслідки змін розкриті у примітках.

Відображення у фінансовій звітності впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів здійснюється шляхом:

- ❖ коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- ❖ повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів [63, с.23].

Варіантність вибору елементів облікової політики, а відповідно й ведення бухгалтерського (фінансового) обліку дає змогу підприємству оптимізувати як результати фінансово-господарської діяльності, так і суму сплачуваних податків, зокрема тих, для яких базою оподаткування є прибуток.

Змінними, що впливають на величину витрат і фінансові результати діяльності підприємства, є практично усі елементи облікової політики, зокрема: порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, облік величини зношення малоцінних та швидкозношуваних предметів, система обліку і метод оцінки виробничих запасів, порядок обліку витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції, метод оцінки незавершеного виробництва, визначення виторгу від реалізації продукції тощо.

Вплив облікової політики на фінансово-економічні показники діяльності підприємства і на суму сплачуваних підприємством податків, для яких базою оподаткування є прибуток, графічно зображено на рисунку 1.6.

У ситуаціях, коли зміну облікової оцінки чи облікової політики відрізнити важко, то розглядається зміна облікової оцінки, а отже вплив змін відображається в поточному і наступних звітних періодах. У такому разі не коригуються суми нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду, але нова політика відображається з моменту впровадження зміни [12, с.69].

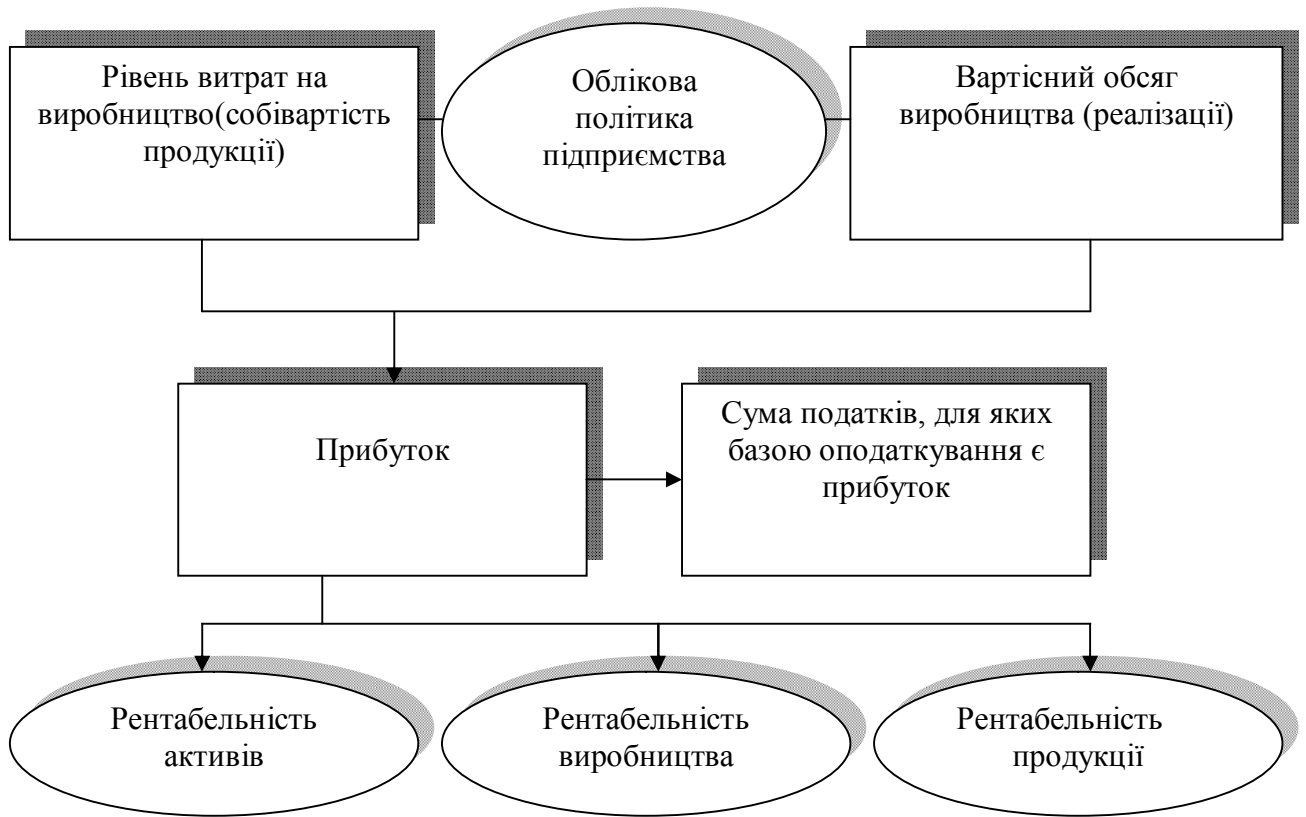


Рис.1.6. Вплив облікової політики підприємства на фінансово-економічні показники і на суму сплачених податків [11, с.59].

По суті п.11 П(С)БО 6 визначає відображення зміни облікової політики ретроспективно, тобто передбачає коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Тільки в тому випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку достовірно визначити неможливо, облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики (перспективно) [11, с.21].

Основними суттєвими моментами облікової політики, які впливають на фінансові результати є: вибір амортизаційної політики; облікова політика оцінки запасів; порядок створення резервів; порядок визнання доходу від наданих послуг, виходячи із ступеня завершеності операції [12, с.24].

Розглянемо докладніше кожний із суттєвих моментів облікової політики, обґрунтувавши доцільність вибору, порядок розкриття облікової політики в фінансовій звітності та вплив її змін.

а) Вибір і розкриття амортизаційної політики підприємства

Одним із проблемних питань керівника і бухгалтера підприємства є вибір методу нарахування амортизації основних засобів. При формуванні амортизаційної політики і встановленні облікових оцінок необхідно врахувати: фізичне і моральне старіння основних засобів; визначення первісної (переоціненої) вартості основних засобів; вплив суми амортизації на витрати звітного періоду, а відповідно, на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток, на собівартість готової продукції [71, 161].

Облікова політика підприємства щодо амортизації основних засобів формується відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 16 «Витрати».

В бухгалтерському обліку амортизація визначається витратами, виходячи з суми нарахованої амортизації, обчисленої на основі первісної вартості основних засобів, що амортизуються (зменшена на суму ліквідаційної вартості), строку корисного використання чи очікуваного обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Ми вважаємо за необхідне звернути увагу, що при застосуванні прискорених методів нарахування амортизації (методу подвоєного зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості, кумулятивного методу) сума нарахованої амортизації в перші роки перевищуватиме суму амортизації, нарахованої в останні роки і, як правило, відрізнятиметься від сум амортизації, що застосовується для податкових цілей. У бухгалтерському обліку згідно з класифікацією витрат, встановленою П(С)БО 16 «Витрати», сума нарахованої амортизації відноситься на витрати звітного періоду (дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»)

або включається в собівартість готової продукції, виконаних робіт (дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»).

Для ведення податкового обліку чинними нормативними документами не встановлено порядок коригування собівартості готової продукції на суму «бухгалтерської амортизації». Собівартість готової продукції включає суму нарахованої амортизації згідно з обліковою політикою і визначається тільки для цілей бухгалтерського обліку і прийняття управлінських рішень.

У податковому обліку визначається приріст (убуток) сировини і матеріалів, включених до суми незавершеного виробництва і до собівартості готової продукції. Обчислена сума приросту (убутку) коригує валові витрати (валові доходи) підприємства за звітний період. Тому сума нарахованої амортизації, яка включена до собівартості готової продукції в податковому обліку і не впливає на суму оподаткованого прибутку. Оскільки в податковому обліку визначається загальна сума амортизації згідно з нормами, встановленими ПКУ, то вона відноситься на зменшення скоригованого прибутку платника податку [54, с.127].

б) Формування облікової політики оцінки запасів

Облікова політика щодо обліку запасів, яка ґрунтується на методологічних засадах П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати» повинна передбачати розкриття такої інформації:

- методи оцінки вибуття запасів;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.

Перш ніж обрати один із вказаних методів, необхідно переглянути цілі і мету, яку ставить перед собою підприємство. Так, в період зростання цін на запаси метод ФІФО призведе до зниження собівартості, але збільшить прибуток і завищить оцінку залишків запасів у балансі. Тому, при виборі того

чи іншого методу оцінки запасів підприємству необхідно передбачити вплив кожного методу на фінансовий результат, на оцінку залишку активів, які відображаються в балансі, і на суму оподаткованого прибутку.

Оскільки методи оцінки вибуття запасів, що застосовуються в бухгалтерському обліку, впливають з одного боку, на оподатковуваний прибуток, а з іншого – на фінансовий результат, що подається засновникам, інвесторам, кредиторам, то обраний підприємством метод відображається в розпорядчому документі про облікову політику і розкривається в примітках до фінансової звітності. Підприємство має можливість вибрати найвигідніший для себе варіант обліку запасів, який забезпечить бажану величину прибутку.

в) Порядок створення резервів

Підприємства створюють резерви з метою рівномірного включення очікуваних майбутніх витрат до складу витрат звітного періоду і достовірного визначення фінансового результату. Прийняте рішення про створення резервів має бути зафіксовано у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. Методологічні засади створення резервів розкрито у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» і П(С)БО 11 «Зобов'язання». Підприємства мають право створювати резерви на:

- виплату зарплати за дні відпустки;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- резерв сумнівної дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги) .

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» передбачено нарахування резерву сумнівних боргів, величина якого визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. Нарахована сума резерву сумнівних боргів за звітний період включається до складу операційних витрат, але кожний метод

по-різному впливає на фінансовий результат. Резерв сумнівного боргу створюється на підставі результатів інвентаризації дебіторської заборгованості. Величина резерву залежить від обраного підприємством методу, платоспроможності дебітора і оцінки вірогідності погашення боргу. Суму невикористаного резерву сторнують і вважають доходом підприємства.

г) Порядок визнання доходу від надання послуг, виходячи із ступеня завершеності операції

Доходи, пов'язані з наданням послуг, визнаються виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити фінансовий результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності таких умов: можливість достовірної оцінки доходу; імовірність одержання економічної вигоди від продажу послуг; можливість достовірної оцінки ступеня завершеності операцій. Згідно з вимогами міжнародних і національних П(С)БО доходи і витрати з надання послуг мають бути визнані на звітну дату, незалежно від строку закінчення виконання робіт, що сприяє рівномірному визначенню фінансового результату.

Отже, застосовуючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати і на суму оподаткованого прибутку. Адже, облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

Висновки до розділу 1

Процес здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання передбачає ефективне поєднання великої кількості організаційних, трудових, матеріальних, фінансових ресурсів. Даний ефект вимірюється шляхом співставлення отриманого результату з витратами

живої і уречевленої праці на його досягнення. Якість і обсяг виробленої продукції, продуктивність праці, рівень собівартості характеризують фінансові результати діяльності.

У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються усі аспекти діяльності господарського суб'єкта: технологія і організація виробництва, система зовнішнього і внутрішнього управління, особливості діяльності. Результатом господарської діяльності є економічний її підсумок у грошовій формі, який має два «полюси» прояву: позитивний і негативний, тобто прибуток і збиток.

Оскільки економічний зміст поняття «прибуток» є досить широким, багатогранним і різноманітним, узагальнюючи його ми дійшли власного визначення: прибуток – це один із показників фінансового стану підприємства, ефективного управління ним, запорука успіху не лише окремого підприємства, а й держави загалом.

В умовах ринкової економіки прибуток є узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності підприємств, метою їх діяльності. Він є рушійною силою функціонування та розвитку економіки, основним спонукальним мотивом підприємницької діяльності, джерелом соціально-економічного розвитку підприємництва та держави в цілому. Така важлива роль прибутку в умовах ринку виявляється в тому, що він сприяє найефективнішому розподілу та використанню ресурсів, впровадженню досягнень науки і техніки, скороченню витрат, поліпшенню якості продукції та її споживчих властивостей; є джерелом розширення суспільного виробництва, примноженням національного багатства та задоволення соціальних потреб суспільства.

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності. При цьому, в управлінському обліку фінансовий результат визначається на основі обліку витрат по статтях калькуляції. Крім того, кінцевий фінансовий

результат в управлінському обліку визначається по внутрішніх сегментах (центрах відповідальності) і зовнішніх (географічних зонах реалізації продукції, представництвах, каналах реалізації тощо).

Правильне формування облікової політики сприяє достовірному визначенню фінансового результату та оподаткованого прибутку. Застосовуючи методи і принципи облікової політики підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, а відтак на фінансові результати і суму оподаткованого прибутку. Адже, облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

2.1. Облік формування фінансового результату підприємства та його оподаткування

Фінансовий результат діяльності підприємства на сьогоднішній день є основним індикатором оцінки ефективності роботи господарюючого суб'єкта, який відображає ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності: виробничою, збутовою, постачальницькою, фінансовою і інвестиційною. Зростання фінансового результату створює фінансову основу для самофінансування діяльності підприємства, здійснюючи розширене відтворення. В цих умовах особливої актуальності набуває правильна та науково обґрунтована організація обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства, зокрема в умовах зміни норм податкового законодавства.

На сьогоднішній час існують три підходи щодо визначення фінансового результату від господарської діяльності підприємства. Прибуток підприємства у класичному розумінні – це розрахункова величина звітного періоду між сумою господарських операцій, які формують дохід і витрати, що приймали участь у його створенні. За рахунок використання створеного прибутку підприємства провадять інвестиційні вкладення власникам, державі та в господарську діяльність, яка є визначальною складовою при формуванні та накопиченні національного багатства.

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

незалежними сторонами. На підставі балансу підприємства реальний прибуток визначається, як різниця між величиною власного капіталу (чистих активів) на початок і кінець звітного періоду до нарахування дивідендів (доходів власникам) [45, 137].

У податковому законодавстві наступне визначення – прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [56].

Починаючи з 01.01.2015 р. внаслідок запровадження податкової реформи відбувся перехід на новий порядок розрахунку податку на прибуток, який ґрунтується на визначенні фінансового результату за даними бухгалтерського обліку та його подальшому коригуванні на податкові різниці. Порядок відображення в податковому обліку окремих операцій безпосередньо залежить від того, чи проводить підприємство коригування визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування на податкові різниці, що виникають відповідно до положень розділу III Податкового кодексу.

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається: зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку) або збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається збільшення від'ємного значення фінансового результату до

оподаткування (збитку) або зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку) [56].

Отже, у зв'язку зі змінами податкового законодавства щодо оподаткування прибутку підприємства змінився й механізм розрахунку об'єкту оподаткування даним податком. Відповідно до ст. 134 ПКУ фінансовий результат до оподаткування визначається за даними бухгалтерського обліку у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2. Крім того, платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує 40 млн. грн., зобов'язані робити коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, при формуванні резервів (забезпечень), при здійсненні фінансових операцій та такі, що обумовлені особливостями оподаткування окремих видів діяльності та операцій (Додаток Б).

Податок нараховують за ставкою, визначеною ст. 136 ПКУ, а саме 18%, від бази оподаткування, визначеної за ст. 135 ПКУ, яка є нічим іншим як грошовим вираженням об'єкту оподаткування, визначеного відповідно до ст. 134 ПКУ. Відповідно до ст. 138 ПКУ різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, коригують фінансовий результат підприємства на суми, пов'язані із нарахуванням амортизації необоротних активів, їх переоцінкою, ліквідацією, продажем та іншими операціями, що змінюють вартість основних засобів і нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.

Згідно норм ст. 139 ПКУ фінансовий результат до оподаткування коригується (збільшується або зменшується) при створенні або використанні забезпечення майбутніх витрат і платежів та резерву сумнівних боргів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. Відповідно до п. 141.2 ст. 141 ПКУ фінансовий результат підприємства до оподаткування слід коригувати на

різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів. З цією метою платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Дотримуючись положень ст. 140 ПКУ, платники податку на прибуток повинні проводити коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій, а саме: різниці за витратами на відсотки за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами; різниці за доходами і витратами від участі у капіталі та дивідендах; різниці за збитками минулих звітних періодів; різниці за доходами і витратами від операцій з інструментами власного капіталу; різниці між звичайною ціною і ціною продажу або купівлі при здійсненні контрольованих операцій; різниці за покупками у нерезидентів з держав, визначених у переліку Кабінету Міністрів України (розпорядження № 449-р); різниці за витратами в частині роялті; різниці за операціями з неприбутковими організаціями.

Слід зауважити, що для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта

оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

В тому випадку, якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до положень цього розділу.

Отже, результати проведеного дослідження дозволяють зробити такий висновок, що однією з головних загальноекономічних проблем як у практичному, так і в науковому плані є проблема бухгалтерського обліку фінансового результату діяльності підприємства, методологія й методика його визначення й оподаткування в цілому.

2.2. Організація обліку використання прибутку

Як правило, основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства є чистий прибуток (збиток), який визначається в бухгалтерському обліку шляхом послідовного зіставлення всіх доходів і витрат звітного періоду.

Кінцевий фінансовий результат ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 „Фінансові результати”, і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом рахунку (див. рис. 2.1).

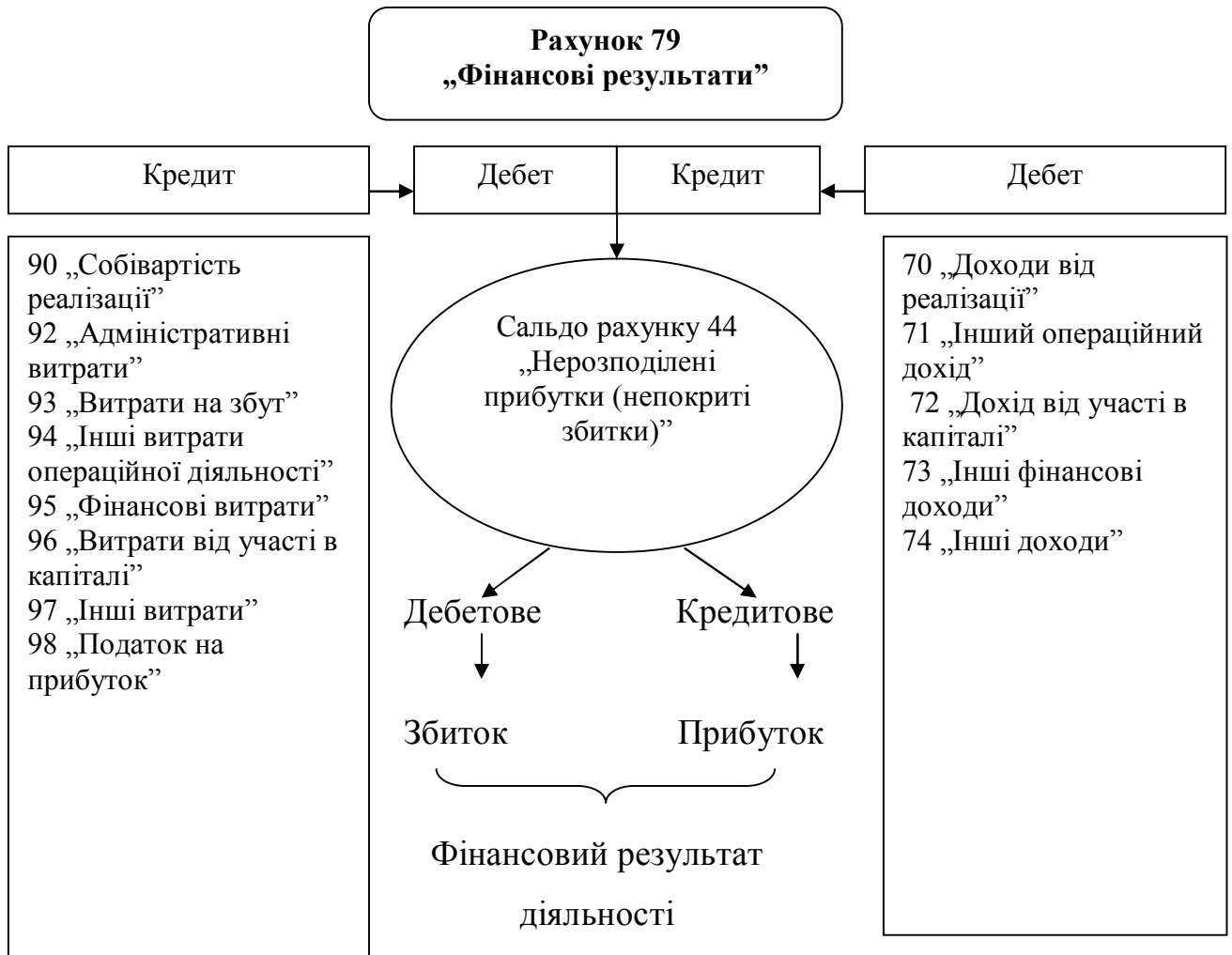


Рис. 2.1. Порядок формування кінцевого фінансового результату [67, с.238].

Отже, якщо оборот по кредиту рахунку 79 „Фінансові результати” більший за оборот по дебету, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 „Фінансові результати” більший кредитового, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток [71, 160].

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків на ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» призначений рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, за кредитом якого відображається прибуток, а за дебетом – збитки та використання прибутку на певні цілі.

Як правило, порядок використання прибутку визначає власник (власники) підприємства або уповноважений ним орган згідно зі статутом підприємства. За рахунок прибутку, в першу чергу, по встановлених нормативах здійснюються розрахунки з бюджетом, формуються цільові фонди на підприємстві, покриваються збитки минулих років. У випадку, коли суми нерозподіленого прибутку минулих років недостатньо для покриття збитку звітного періоду, то він покривається за рахунок резервного або додаткового капіталу.

Чистий прибуток, одержаний підприємством як результат його господарської діяльності після сплати податків до бюджету, а також інших платежів, спрямовується на виплату дивідендів учасникам товариства в розмірі, обумовленому зборами учасників товариства.

Сума, що залишилася, згідно з установчими документами спрямовується на формування фондів підприємства, наприклад:

– до резервного капіталу у розмірі не менше 25 % статутного капіталу товариства. Він використовується для покриття витрат, пов'язаних з відшкодуванням збитків та позапланових витрат. Резервний фонд створюється шляхом щорічних відрахувань у розмірі не менше 5 % чистого прибутку товариства до одержання необхідної суми. Кошти фонду зараховуються на спеціальний рахунок в установі банку. Рішення про використання коштів фонду приймається зборами учасників товариства;

– до фонду сплати дивідендів. Розмір планової і нарахованої за рік суми грошових коштів цього фонду затверджується зборами учасників товариства;

– до фонду соціально-культурного розвитку, який формується і використовується відповідно до рішень, затверджених зборами учасників товариства [31].

В разі потреби підприємство може формувати й інші фонди.

Збитки, що можуть виникнути в результаті діяльності товариства, покриваються з резервного капіталу, а у разі недостатності – з інших фондів, створених на підставі установчих документів.

Фінансовий результат, який призвів до збільшення власного капіталу, тобто прибуток, може залишатись на балансі нерозподіленим. Однак частіше його розподіляють за напрямками майбутнього використання.

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання в поточному періоді ведеться на субрахунку 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”.

На ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» аналітичний облік прибутку, використаному у звітному періоді організовується за напрямками використання. Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Дані субрахунку 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді” відображаються у Звіті про власний капітал. Типова кореспонденція рахунків з обліку використання нерозподіленого прибутку наведена в таблиці 2.1.

До операцій, пов'язаних з використанням прибутку, з наведених у таблиці способів збільшення статутного капіталу акціонерного товариства, зокрема і ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» можна віднести збільшення статутного капіталу за рахунок збільшення номінальної вартості акцій. Такі операції у регістрах обліку відображаються наступним чином:

Дт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 401 „Статутний капітал”

Таблиця 2.1

Облік використання нерозподіленого прибутку [26, с.53]

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Спрямовано частину пайового капіталу на покриття збитків звітного періоду	402 „Пайовий капітал”	442 „Непокріті збитки”
2	Спрямовано на покриття збитків звітного періоду частину додаткового капіталу	422 „Інший вкладений капітал”	442 „Непокріті збитки”
3	Спрямовано на покриття збитків звітного періоду частину резервного капіталу	403 „Інший зареєстрований капітал”	442 „Непокріті збитки”
4	Відображено частину прибутку, спрямованого на збільшення розміру статутного капіталу	443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”	401 „Статутний капітал”
5	Відображено частину прибутку, спрямованого на збільшення розміру пайового капіталу	443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”	402 „Пайовий капітал”
6	Відображено частину прибутку, спрямованого на формування резервного капіталу	443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”	403 „Інший зареєстрований капітал”
7	Списано частину прибутку, використану в звітному періоді на виплату дивідендів і формування резервного капіталу	441 „Прибуток нерозподілений”	443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”
8	Нараховано дивіденди за результатами звітного періоду	443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”	671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”

Що стосується інших господарських товариств (товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повного та командитного товариства), то в чинному законодавстві України передбачено, що їх статутний капітал повинен бути поділений на чітко визначені і, як правило, персоніфіковані частки, що погашаються засновниками та учасниками. Це означає, що збільшення статутного капіталу таких товариств не може здійснюватися за рахунок прибутку підприємства. А тому збільшення статутного капіталу зазначених товариств можливе за рахунок реінвестування прибутку, нарахованого як дивіденди засновникам (учасникам). Для відображення цих операцій у бухгалтерському обліку використовуються такі записи:

- нараховано дивіденди учасникам:

Дт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”

- дивіденди учасників спрямовано на збільшення розміру статутного капіталу:

Дт 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”

Кт 401 „Статутний капітал” [8, с.10].

Нерозподілений прибуток може використовуватися підприємствами як джерело для нарахування частини премій за облігаціями (решта нараховується за рахунок фінансових витрат підприємства). Відповідно в бухгалтерському обліку це відобразатиметься наступним чином:

Дт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 522 „Премія за випущеними облігаціями”

Слід зазначити, що порядок розподілу чистого прибутку ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» визначається вищим органом Товариства відповідно до Статуту та чинного законодавства України. Згідно даного статуту Товариство створює: резервний (страховий) фонд; фонд дивідендів; фонд розвитку виробництва; фонд розвитку персоналу; фонд соціального розвитку.

Резервний фонд ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» створюється в розмірі не менше 25 відсотків статутного фонду Товариства і використовується для покриття витрат, пов'язаних з відшкодуванням збитків, позапланових витрат тощо. Резервний фонд створюється шляхом щорічних відрахувань у розмірі не менше 5 відсотків чистого прибутку Товариства до отримання необхідної суми. Рішення про використання коштів фонду приймається Радою акціонерного Товариства.

Фонд дивідендів створюється за рахунок чистого прибутку Товариства. Розмір планової та нарахованої за рік суми цього фонду затверджується вищим органом Товариства. Кошти з фонду сплачуються акціонерам пропорційно до загальної вартості належних їм акцій. Виплата дивідендів здійснюється щороку до першого травня шляхом

перерахування на рахунок акціонерів або іншим чином за рішенням вищого органу Товариства тощо.

Фонд розвитку ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» створюється, як правило, за рахунок внесків акціонерів. У необхідних випадках при недостатній сумі коштів цього фонду для розвитку виробництва використовують позики банку. Надалі для забезпечення рентабельного ведення діяльності Товариства цей фонд поповнюють виключно за рахунок відрахувань від прибутку. При визначенні суми відрахувань від прибутку до фонду розвитку виробництва складають спеціальний розрахунок.

Крім згаданих фондів при розподілі прибутку на ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» проводяться відрахування в фонд соціального розвитку. Кошти цього фонду спрямовуються на здійснення соціально-побутових заходів, зокрема Товариство бере активну участь у благоустрої населеного пункту, де воно розміщене, в будівництві доріг, культурно-побутових закладів тощо.

Як правило, інформація про фінансові результати, прибутки та збитки, яка використовується для прийняття управлінських рішень, міститься в Звіті про фінансові результати та в Звіті про власний капітал. Особливості її відображення у цих формах звітності ми розглянемо в наступному питанні.

2.3. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами

Сучасна стратегія розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні спрямована на застосування міжнародних стандартів. Адже приведення вітчизняної облікової системи до загальноприйнятих у міжнародній практиці вимог є необхідною умовою її максимальної світової

інтеграції, активної співпраці із зарубіжними країнами, розширення зовнішньоекономічних зв'язків національних підприємств та спрощення їх взаємодії з іноземними інвесторами та партнерами. Особливо це стосується обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства. Адже використання МСФЗ дає змогу компаніям, які мають бізнес-інтереси на міжнародному ринку, надавати зацікавленим сторонам прозору, зрозумілу та об'єктивну інформацію про доходи, витрати, і як наслідок, фінансові результати діяльності за звітний період.

Згідно з останньою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складати та оприлюднювати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ зобов'язані:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро та/або чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; середня кількість працівників складає понад 250 осіб;

- публічні акціонерні товариства;

- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України [30, 216].

Решта українських підприємств можуть самостійно приймати рішення про застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності.

Уся детальна інформація про фінансові результати діяльності підприємства міститься у другій формі, що включена до фінансової звітності – Звіті про фінансові результати. Він зв'язує баланс за минулий та звітний періоди і показує, за рахунок чого відбулися зміни у звітному балансі порівняно з минулим. Звіт про фінансові результати покликаний відобразити величину доходів за видами діяльності, в результаті яких вони виникають, витрат, які були понесені для отримання цих доходів і, відповідно фінансових результатів. Таким чином, фінансовий результат сьогодні – це не тільки результат успішної (або невдалої, у випадку отримання збитку замість прибутку) роботи підприємства вчора, а й грошовий потік завтра [27, 40].

Основою для складання „Звіту про фінансові результати” ф.№2 є дані аналітичного обліку за рахунками, що належать до сьомого та дев'ятого класу.

У „Звіті про фінансові результати” відображають чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто дохід (виручку) від реалізації за вирахуванням: непрямих податків (ПДВ, акцизного податку); інших податків та зборів, що сплачуються з обороту; наданих знижок; вартості повернутих раніше проданих товарів; доходів, які за договорами належать комітентам. Їх суму підраховують на основі даних аналітичного обліку за дебетом рахунку 70 „Доходи від реалізації” і звіряють з записами цих сум за кредитом рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами” у журналі-ордері № 8. Після цього визначають власне виручку, яку у згаданій формі звіту відображають у рядку 2000 „ Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” як різницю між оборотом по кредиту рахунку 70 „Доходи від реалізації” та оборотом по дебету цього рахунку. Якщо підприємство надавало знижки покупцям чи вони повертали товари, то такі суми відображають у статті „Інші вирахування з доходу” за даними субрахунку

704 „Вирахування з доходу” і віднімають при визначенні показника чистого доходу (виручки).

За статтею „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)”, на основі даних Головної книги, відображають виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначають згідно з П(С)БО 9, П(С)БО 16 і П(С)БО 30. До цієї статті, крім виробничої собівартості, включають також постійні нерозподілені загальновиробничі витрати, що входять до складу собівартості реалізованої продукції. Якщо в оренду надають інвестиційну нерухомість або оренда — основний вид діяльності підприємства, у ряд. 2050 показують фактичну собівартість наданих послуг з оренди. Організації, основна діяльність яких — торгівля цінними паперами, відображають у цьому рядку балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Валовий прибуток (збиток) відображається у рядках 2090 або 2095 як різниця між часткою доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

У статті „Інші операційні доходи” (рядок 2120) Відображають суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема доход від операційної оренди активів; доход від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; доход від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

У статті „Адміністративні витрати” (рядок 2130) вказують загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням підприємством та його обслуговуванням.

Стаття „Витрати на збут” (рядок 2150) призначена для відображення витрат підприємства, пов’язаних із реалізацією продукції (товарів), витрат на

утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

Відповідно собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; відрахування для забезпечення наступних операційних втрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності (крім витрат, що включаються до собівартості продукції та послуг) відображаються у статті „Інші операційні витрати” (рядок 2180).

На підставі вище зазначених даних визначають прибуток (збиток) від операційної діяльності як алгебраїчну суму валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Статті „Доход від участі в капіталі”, „Інші фінансові доходи”, „Інші доходи” заповнюються на основі суми кредитових оборотів за синтетичними рахунками 72, 73, 74 із Головної книги. Аналогічно на основі Головної книги відображають дані за статтями „Фінансові витрати”, „Витрати від участі в капіталі”, „Інші витрати”, оскільки вони відповідають оборотам по дебету рахунків 95, 96, 97 відповідно.

З урахуванням наведених статей визначають „Фінансові результати до оподаткування: прибуток (збиток)”, як їх алгебраїчний підсумок. Він повинен бути звірений з оборотом по кредиту синтетичного рахунку 79 „Фінансові результати” у журналі-ордері ф. № 6 та Головній книзі.

Суму податку на прибуток від звичайної діяльності визначають за встановленими ставками на основі окремого розрахунку. Оскільки її записують за дебетом рахунку 98 „Податки на прибуток” та кредитом рахунку 64 „Розрахунки за податками й платежами”, то суму за згаданою статтею відображають на основі даних аналітичного обліку журналу-ордера ф. № 6, звірених з відповідними даними журналу-ордера ф. № 8. У зв'язку з тим, що субрахунки до синтетичного рахунку 98 відкривають за видами

податку на прибуток, то наступну статтю „Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток” визначають як різницю між загальним кредитовим оборотом рахунку 79 „Фінансові результати” та сумою цього податку. Якщо ж фінансовим результатом є збиток, а за даними податкового обліку нараховано податок з прибутку, загальну суму збитку за стандартом визначають як підсумок збитку і суми податку на прибуток.

За статтею „Чистий прибуток (збиток)” відображають згорнутий результат алгебраїчного підсумку ряд. 2290 (або 2295), ряд. 2300 і ряд. 2305.

У другому розділі Звіту про фінансові результати „Сукупний дохід” відображають суму сукупного доходу, що включає зміни у власному капіталі протягом звітного періоду в результаті господарських операцій та інших подій (крім змін капіталу за рахунок операцій з власниками). При цьому під іншим сукупним доходом розуміють доходи і витрати, не включені до фінансових результатів підприємства. Таким чином, у розділі II форми № 2 зазначають ті операції, які вплинули на зміни статей розділу I пасиву форми № 1 (за винятком операцій з власниками) і не були відображені на рахунку 79 (з подальшим списанням на рахунок 44).

У третьому розділі „Елементи операційних витрат” наводиться інформація про елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління, інші операційні витрати), здійснених підприємством протягом звітного періоду. При цьому сума внутрішнього обороту, тобто тих витрат, які складають собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої та спожитої самим підприємством, – не враховується.

Четвертий розділ „Розрахунки показників прибутковості акцій” заповнюють акціонерні товариства, чиї прості акції або потенційні прості акції відкрито продаються або купуються на фондових біржах, зокрема товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Для звичайних платників податку на прибуток поточним податком є значення рядка 06 декларації з податку на прибуток. Якщо підприємство –

платник податку на прибуток звільнене від його сплати, на наш погляд, поточним податком слід визнавати суму податку, що не підлягає перерахуванню до бюджету у зв'язку з наданням пільг. Як ми вже згадували, її нараховують проводкою: Дт рахунку 98 – Кт субрахунку 481.

У загальному випадку формула для визначення витрат (доходу) з податку на прибуток у бухгалтерського обліку (БП) виглядає так:

$$\text{БП} = \text{ПП} + \Delta\text{ВПЗ} - \Delta\text{ВПА},$$

де ПП – поточний податок на прибуток, визначений відповідно до вимог ПКУ;

$\Delta\text{ВПЗ}$ – зміна суми ВПЗ за звітний період, тобто сальдо за Кт рахунку 54 на 31.12.2019 р. мінус сальдо за Кт рахунку 54 на 01.01.2020 р.;

$\Delta\text{ВПА}$ – зміна суми ВПА за звітний період, тобто сальдо за Дт рахунку 17 на 31.12.2019 р. мінус сальдо за Дт рахунку 17 на 01.01.2019 р.

Визначену таким чином величину відображають у ряд. 2300 ф № 2. Причому якщо вийшли витрати з податку на прибуток (результат розрахунку згідно з формулою додатний), показник наводять у дужках і вираховують при визначенні чистого фінансового результату. Якщо ж у результаті розрахунку вийшов від'ємний показник, має місце дохід з податку на прибуток. Цей дохід збільшить чистий прибуток (зменшить чистий збиток).

2.4. Шляхи вдосконалення обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства

У процесі розвитку ринкових відносин усі підприємства України зіткнулися з рядом проблем щодо визначення фінансових результатів та відображення їх у обліку. На сучасному етапі велика кількість підприємств є неприбутковими або ж малоприбутковими, а одним з найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності

підприємства, є фінансовий результат: прибуток чи збиток. Фінансовий результат діяльності – це найважливіший показник, що цікавить всіх користувачів облікової інформації. Отже, проблема знаходження шляхів підвищення прибутковості підприємств є актуальною в умовах сьогодення.

При формуванні фінансового результату використовується один з найголовніших бухгалтерських принципів, принцип достовірності, що вимагається при складанні та поданні фінансових звітів, міжнародних стандартів фінансової звітності, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо. Передусім необхідне чітке розуміння поняття «фінансовий результат» – це одна з головних передумов формування обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення доцільного управлінського впливу на окремі його складові заради підвищення ефективності діяльності підприємств.

Наразі існують проблеми з чіткою класифікацією фінансових результатів. Підходи до класифікації фінансових результатів за різними ознаками містять суперечливі моменти, навіть на законодавчому рівні, так, наприклад, у 2013 році втратив чинність П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», в якому визначались основні види фінансових результатів, а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» запропоновано інший перелік показників, який досить сильно відрізняється від того, що застосовувався раніше. Так, за НП(С)БО передбачено оновлений перелік показників, зокрема: прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід [6, 92].

Згідно НП(С)БО 1 не передбачається відображення надзвичайних фінансових результатів з Плану рахунків виключено відповідні рахунки, але

не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення. На сьогоднішній день нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей.

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

➤ перший – МСФЗ, згідно яких для визначення фінансового результату застосовують метод «витрати-випуск». В обліковій практиці зарубіжних країн використовують два варіанти цього методу:

- передбачається визначення фінансового результату звітного періоду як різниці між доходами від реалізації і витратами періоду;
- фінансовий результат обчислюється як різниця між вартістю чистих активів на кінець і початок періоду з виключенням внесків капіталу і вилучень.

➤ другий – НП(С)БО, якими передбачено формування фінансових результатів за двома системами залежно від побудови фінансового обліку:

- передбачає зіставлення доходів із витратами, та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;
- фінансовий результат обчислюється як різниця між доходами підприємства та витратами, які акумулюють у звіті про фінансові результати згідно з їхніми характером.

У більшості країн світу чистий прибуток є ключовим показником фінансових результатів підприємства. У вітчизняних нормативних документах концепції розрахунку прибутку зазначено у НП(С)БО 1, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню, яким

передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

Для обліку фінансових результатів досить важливим є раціональний вибір облікової політики: вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів і т. ін. Все це істотно впливає на фінансовий стан, підприємства та у подальшому знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства.

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

У нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Самохін Л.В. вважає те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова діяльність. Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення [7]: до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»; до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності».

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [21] у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, що виникають, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності. Для того, щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка.

Отже, інформація про результати діяльності відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства. З метою покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним є: на законодавчому рівні закріпити сутність поняття «фінансові результати», уточнити перелік показників, які їх характеризують; розширити перелік класифікаційних ознак; запровадити єдині класифікаційні ознаки і розмежування їх за видами діяльності з використанням рахунків третього порядку; – впровадити реєстри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

Висновки до розділу 2

Узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства є прибуток (збиток), який відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансового стану підприємства.

Бухгалтерський облік фінансових результатів на ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» ведеться щодо результатів від кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно. Кінцевий фінансовий результат визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 „Фінансові результати”, і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом даного рахунку. Якщо оборот по кредиту рахунку 79 „Фінансові результати” більший за оборот по дебету, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 „Фінансові результати” більший кредитового, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків призначений рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, за кредитом якого відображається прибуток, а за дебетом – збитки та використання прибутку на певні цілі.

У фінансовій політиці фірми важливе місце займає розподіл і використання прибутку підприємства. Так, отриманий підприємством, в результаті фінансово – господарської діяльності, прибуток може бути використаний для задоволення різноманітних потреб. По-перше, він спрямовується на формування фінансових ресурсів держави, фінансування бюджетних видатків. Це досягається вилученням у підприємств частини прибутку в державний бюджет. По-друге, прибуток є джерелом формування фінансових ресурсів самих підприємств і використовується ними для забезпечення господарської діяльності.

Тому, розподіл і використання прибутку підприємства відіграє важливу роль в системі управління, оскільки від результатів цього розподілу залежать

не лише темпи розвитку підприємства на основі самофінансування, а й забезпечення інтересів власників, задоволення матеріальних та соціальних потреб персоналу, обґрунтування дивідендної політики. Як правило, порядок використання прибутку визначає власник (власники) підприємства або уповноважений ним орган згідно зі статутом підприємства. За рахунок прибутку, в першу чергу, по встановлених нормативах здійснюються розрахунки з бюджетом, формуються цільові фонди на підприємстві, покриваються збитки минулих років.

Таким чином, фінансовий результат сьогодні – це не тільки результат успішної (або невдалої, у випадку отримання збитку замість прибутку) роботи підприємства вчора, а й грошовий потік завтра.

РОЗДІЛ III

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Фінансовий результат, в умовах сьогодення, займає центральне місце в системі управління підприємством, оскільки характеризує ефективність його діяльності та можливість подальшого розвитку, що дає змогу оперативно реагувати на зміни зовнішнього середовища. Величина фінансового результату створює запас фінансової стійкості. В сучасний період розвитку ринкової економіки та наявності великої кількості саме збиткових промислових підприємств формування та аналіз фінансового результату діяльності, зниження витрат та збільшення доходів, й збільшення прибутку, набуває особливої актуальності. Так, необхідність і значення аналізу фінансових результатів полягає в тому, що прибуток відображає кінцевий результат діяльності підприємства та є джерелом розширення виробництва та іншої діяльності, формування державного і місцевого бюджетів. Першочерговим завданням аналізу фінансових результатів є оцінювання їх складу, динаміки, структури та факторів, які впливають на їх формування.

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

Основні методи аналізу об'єкта дослідження – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз (84,6 %).

Так, аналіз фінансового стану підприємства, за дослідженнями Петришиної Н.С. [54], є необхідним етапом для розробки планів і прогнозів фінансового оздоровлення підприємств та повинен охоплювати: горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом; вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури фінансових показників з оцінкою впливу різних факторів на кінцевий результат; трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від впливу індивідуальних особливостей окремих періодів (за допомогою тренду здійснюється екстраполяція найважливіших фінансових показників на перспективний період, тобто перспективний прогнозний аналіз фінансового стану); аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників; порівняльний аналіз – внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самого підприємства та його дочірніх підприємств (філій), а також міжгосподарський аналіз показників даної фірми порівняно з показниками конкурентів або із середньогалузевими та середніми показниками; факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник детермінованих (розділених у часі) або стохастичних (що не мають певного порядку) прийомів дослідження. На думку Петришиної Н.С., факторний аналіз може бути як прямим – «власне аналіз, коли результативний показник розділяють на окремі складові», так і зворотним – «синтез, коли його окремі елементи з'єднують у загальний результативний показник» [54].

Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %) [54].

Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи

економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень.

Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують CVP-аналіз і концепцію фінансового важеля [44].

На думку В.П. Чмутової [33], при проведенні аналізу фінансових результатів доцільно використовувати величину чистого грошового потоку для розрахунку показників рентабельності, оскільки величина чистого прибутку, яка вказана в звітності, не відображає реальної суми коштів, якими може розпоряджатися підприємство, через визнання доходів і витрат незалежно від того, отримані або сплачені відповідні грошові суми.

Мочаліна З. М. і Поспелов О. В. побудували алгоритм проведення аналізу фінансових результатів, в основі якого лежить структурно-динамічний аналіз у поєднанні з факторним аналізом, оцінкою коефіцієнтів, аналізом показників рентабельності й інтегральним аналізом та акцентували увагу на тому, що аналіз фінансових результатів слід проводити, спочатку аналізуючи узагальнюючі показники фінансових результатів за видами їх діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) в їх динаміці, а далі вивчається їх структура, визначається зміна в аналізованому періоді щодо базисного періоду або до бізнес-плану; виявляються фактори, дія яких призвела до змін [59].

Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. проводять факторний аналіз прибутку від операційної діяльності з використанням адитивної факторної моделі, яка містить узагальнені фактори – «дає змогу оцінити вплив кожного із узагальнених факторів (фактори першого порядку) на зміну прибутку від операційної діяльності», а для більш глибокої деталізації факторного аналізу необхідно розкрити структуру таких факторів за рахунок факторів другого порядку – елементів витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [28, с. 368].

Таким чином, для проведення аналізу фінансового стану і фінансових результатів підприємства виділяють такі основні методи оцінювання:

1) Коефіцієнтний метод передбачає розрахунок певних коефіцієнтів підприємства, які показують як впливають певні фактори на його фінансовий стан. Недоліком такого методу можна вважати трудомісткість. Такий метод можна застосовувати лише підприємствами, які мають час, для обробки таких результатів.

2) Комплексний метод виявляє проблемні напрями в діяльності підприємства, а також допомагає знайти причини, що їх зумовлюють. Недоліком цього методу є його трудомісткість (як і в коефіцієнтному методі) і відсутність нормативних значень більшості коефіцієнтів. Це унеможливорює використання даного методу на практиці.

3) Інтегральний метод ґрунтується на розрахунку інтегрального показника. Розрахунок такого інтегрального показника відбувається на базі узагальнюючих показників рівня платоспроможності, фінансової незалежності, якості активів тощо. Даний метод оцінки застосовується тоді, коли фінансовий стан необхідно виміряти якимось один сукупним (інтегральним) показником [42, с. 64]. Недоліком є виникнення певної неузгодженості понять «ліквідність» та «платоспроможність».

4) Беззбитковий метод базується на ролі операційного важеля у формуванні результатів діяльності підприємства, на можливості управління його витратами й результатами з метою досягнення необхідних показників беззбитковості виробництва. Критерієм оцінки фінансового стану підприємства в цьому випадку виступає запас фінансової міцності підприємства, тобто виторг від реалізації, що підприємство має після проходження порогу рентабельності.

При здійсненні аналізу фінансових результатів основним джерелом є дані обліку та фінансової звітності підприємства, а саме Форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та Форми №5 «Примітки до

річної фінансової звітності», порядок формування яких регламентує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Аналіз навчально-методичної літератури, у частині питання аналітичної оцінки фінансових результатів показав, що зазвичай учені аналіз цього об'єкта дослідження здійснюють за такими напрямками:

- оцінка рівня, динаміки й структури фінансових результатів та показників, що їх формують, тобто доходів і витрат;
- аналіз фінансового результату від операційної діяльності як основної діяльності підприємства;
- визначення впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарювання;
- аналіз показників рентабельності (рис. 3.1).

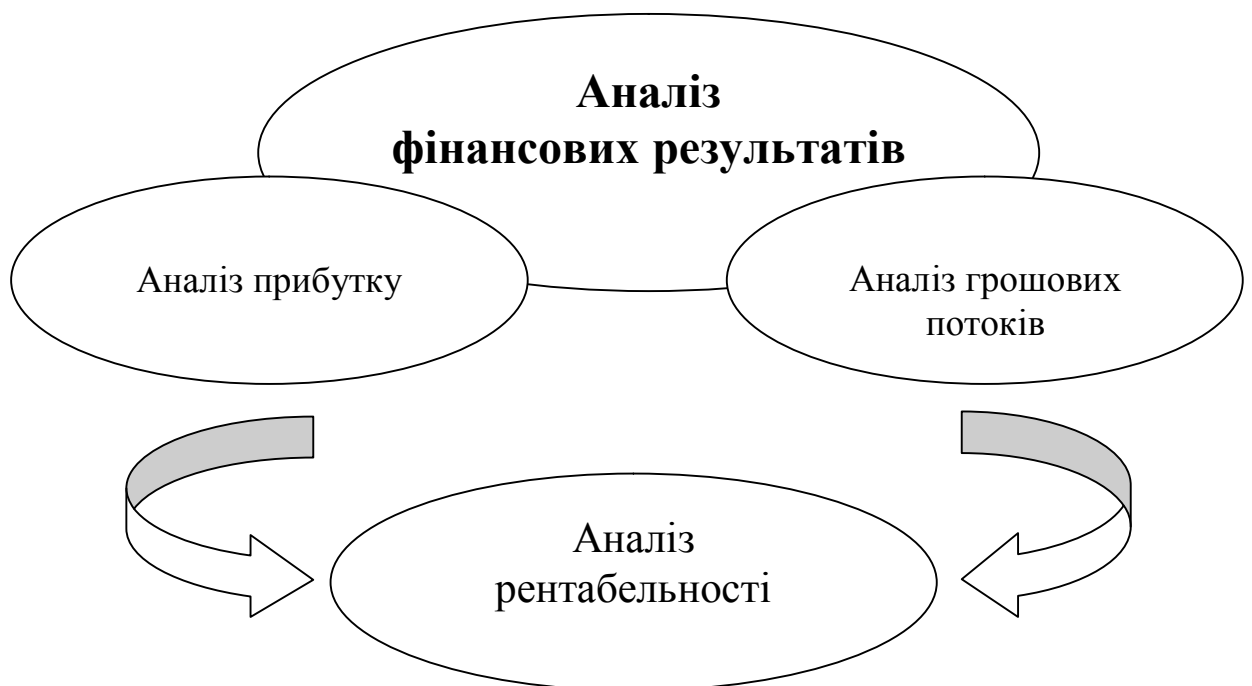


Рис. 3.1. Напрями аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Доходи та витрати – економічні категорії, рівень яких визначає величину прибутку й рентабельності підприємства. Доходи та витрати

визначають згідно з П(С)БО та відображаються у Звіті про фінансові результати в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження й сплати грошей. Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу. Прибуток може відрізнятись від реальної величини грошових коштів на величину несплаченої дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань і т. ін. У зв'язку з цим у фінансовій звітності може бути завищена величина прибутку й, відповідно, оцінка рентабельності буде висока, але підприємство при цьому може відчувати гострий дефіцит грошових коштів. І навпаки, величина прибутку може бути незначною, а фінансовий стан – цілком стійким. Крім того, на практиці більшість вітчизняних підприємств використовують схеми «оптимізації оподаткування», що призводить до спотворення прибутку з метою зниження бази оподаткування. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв'язку з оцінкою грошових потоків підприємства.

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

1. Рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення величини прибутку до середньорічної величини майна чи власного капіталу. Потрібно зауважити, що з появою Розділу II «Сукупний дохід» Форми № 2,

доречно при розрахунку вищезазначених коефіцієнтів у знаменнику використовувати не чистий фінансовий результат (р. 2350), а сукупний дохід (р. 2465).

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

3. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак, замість прибутку, у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів [12, с. 252]. У західній обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують цю методику. Доцільно впроваджувати цю методику й у вітчизняну практику, адже реальні можливості будь-якого підприємства, у підсумку, визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу розрахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами.

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

3.2. Аналіз фінансового стану підприємства в контексті ліквідності та платоспроможності

Ефективна діяльність будь якого підприємства потребує фінансової оптимізації необхідних ресурсів і джерел їх формування, що має принципове значення при формуванні фінансової стратегії. Особливого значення тут набуває своєчасна і об'єктивна оцінка фінансового стану як потенційна можливість збільшення прибутку підприємства, що здійснюється на основі систематичного аналізу його платоспроможності та ліквідності в умовах допустимого рівня ризику. Останнє характеризується сукупністю виробничих факторів і системою показників, відображаючи наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів, що в умовах ринкової економіки є однією з ключових характеристик фінансової діяльності підприємства та однією із складових управлінського впливу на перебіг господарських процесів.

У контексті економічної теорії поняття "ліквідність" і "платоспроможність" передбачає між собою тісний взаємозв'язок, однак різняться за своїм змістом, чим спонукає широке коло наукових дослідників до різнобічних підходів з трактування сутнісних їх категорій.

Так одна група авторів визначає, що ліквідність та платоспроможність характеризує здатність перетворення фінансових активів у грошові кошти з метою своєчасного повернення зобов'язань, де ліквідність розуміється як здатність активу швидко перетворитись на грошові кошти, а платоспроможність – достатність коштів для погашення в будь-який момент усіх короткотермінових зобов'язань перед кредиторами [9, с. 170; 17, с. 37]. Автори дають зрозуміти те, що наявність у підприємства грошових коштів та їх еквівалентів повинно бути достатньо для розрахунків з кредиторами.

В доповнення цьому, ліквідність характеризується спроможністю суб'єкта господарювання здійснювати розрахунки за своїми зобов'язаннями

як за рахунок грошових коштів отриманих від операційної діяльності, так і за рахунок коштів отриманих від реалізації окремих елементів майнового комплексу підприємства [18].

Друга група авторів схиляється до балансової ліквідності і в цілому вбачають ліквідність станом активів та їх співвідношенням з поточними зобов'язаннями, що визначається як ступінь покриття зобов'язань підприємства його активами, термін перетворення яких у гроші відповідає терміну погашення зобов'язань [9,17].

Такі визначення ліквідності надають можливість її відокремити від поняття платоспроможності підприємства, де платоспроможність означає наявність у підприємства фінансових можливостей для регулярного і своєчасного погашення своїх боргових зобов'язань при умові наявності у підприємства коштів [47, с. 59].

Узагальнюючи вищезазначене, під ліквідністю варто розуміти спроможність підприємства реалізувати активи й одержувати кошти для оплати зобов'язань, як відповідне співвідношення величини ліквідних активів і поточної заборгованості, тобто здатність активів підприємства швидко перетворюватись на грошові кошти. Звідси платоспроможність є здатністю підприємства в достатніх обсягах і вчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями. В цьому випадку простежується взаємозв'язок між ліквідністю і платоспроможністю, по-перше – це відповідний пошук активів для погашення зобов'язань, по-друге – вчасне погашення таких зобов'язань. Відповідно до цього можна зробити узагальнення: платоспроможність залежить від ліквідності підприємства, тобто чим більш ліквідними активами володіє підприємство, тим вищий рівень його платоспроможності.

Отже, ліквідність і платоспроможність є одним із важливих показників які характеризують фінансову стійкість підприємства за сучасних умов. Адже на сьогодні неможливо ставити конкретні цілі, аналізувати результати, виявляти відхилення від запланованих параметрів діяльності без управління

ліквідністю і платоспроможністю підприємства щодо розміщених ресурсів, які в короткий термін повинні перетворитися у грошові засоби задля безперервного фінансування виробничих процесів.

Відомо, що рівень ліквідності залежить від діяльності підприємства, де його активи і зобов'язання відіграють ключову роль у балансуванні між собою, і чим вище ступінь виконання зобов'язань, тим вищий рівень ліквідності підприємства. Це надає змогу вчасно відповідати за своїми борговими зобов'язаннями за допомогою ліквідних засобів і продовжувати безперебійну діяльність, що й визначає платоспроможність підприємства.

У цьому випадку ліквідність є обов'язковою умовою платоспроможності, а моніторинг за дотриманням ліквідності, відноситься до невід'ємної функції фінансового менеджменту підприємства.

Отримання найбільш інформативних параметрів, що дають об'єктивну картину фінансового стану підприємства щодо змін, які відбуваються в структурі активів і пасивів, є основною метою аналізу ліквідності та платоспроможності підприємства, і для досягнення такої мети необхідно вирішити основні завдання, а саме:

- своєчасно і об'єктивно оцінити фінансовий стан підприємства та виявити резерви його поліпшення;
- розробити конкретні пропозиції, спрямовані на більш ефективне використання фінансових ресурсів у зміцненні фінансового стану підприємства;
- спрогнозувати можливі фінансові результати і розробити модель фінансового стану при різних варіантах використання ресурсів.

Інструментарієм виконання таких завдань виступають загальновідомі економічні методи, які в умовах діяльності підприємства надають можливість приймати управлінські рішення, це методи вертикального та горизонтального аналізу, коефіцієнтний аналіз та аналіз грошових потоків, методи дискримінантного аналізу та ін. При цьому об'єднувальним чинником –

інформаційною базою для здійсненні таких методів є бухгалтерський баланс, як основне джерело відображення розрахунку показників рівня ліквідності та строковості платежів підприємства, відповідно відображених в активі і пасиві балансу з метою порівняння їх групового складу.

Платоспроможність підприємства визначають розраховуючи коефіцієнти ліквідності. Ліквідність означає здатність перетворити актив на гроші швидко і без втрат його ринкової вартості. Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань – короткострокової заборгованості.

При оцінці ліквідності розраховують три коефіцієнти:

1. коефіцієнт покриття;
2. коефіцієнт швидкої ліквідності;
3. коефіцієнт абсолютної ліквідності [18].

Коефіцієнт покриття дає загальну оцінку ліквідності активів, показуючи, скільки гривень поточних активів підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Якщо поточні активи перевищують за величиною поточні зобов'язання, підприємство може розглядатися як таке, що успішно функціонує. Даний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_{\text{п.}} = \frac{\text{оборотні активи} + \text{витрати майбутніх періодів}}{\text{поточні зобов'язання} + \text{доходи майбутніх періодів}} \quad (3.1)$$

На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» коефіцієнт покриття на початок і кінець звітного періоду відповідно становить 1.9 та 4.7 , це означає, що поточні активи перевищують поточні зобов'язання підприємства і підприємство здатне своєчасно погашати свої борги.

На відміну від попереднього, коефіцієнт швидкої ліквідності враховує якість оборотних активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки

при його розрахунку враховуються найбільш ліквідні поточні активи (запаси не враховуються). Даний коефіцієнт розраховують за формулою :

$$K_{\text{ш.л.}} = \frac{\text{оборотні - запаси} + \text{витрати майбутніх активів}}{\text{поточні зобов'язання} + \text{доходи майбутніх періодів}} \quad (3.2)$$

Коефіцієнт швидкої ліквідності на ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» становить 0.77 і 1.5 відповідно на початок і кінець звітного періоду. Це означає, що на кожну гривню поточної заборгованості підприємство мало на початок звітного періоду 77 коп., а на кінець 1.5 коп. ліквідних активів, що свідчить про зростання даного показника.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина поточних (короткострокових) зобов'язань може бути погашена негайно. Він розраховується за формулою:

$$K_{\text{а.л.}} = \frac{\text{грошові кошти та їх еквіваленти}}{\text{поточні зобов'язання} + \text{доходи майбутніх періодів}} \quad (3.3)$$

На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» даний коефіцієнт склав 0.004 та 0.002 відповідно на початок і кінець звітного періоду, що свідчить про зниження даного коефіцієнта.

Для оцінки платоспроможності і фінансової стійкості розраховують не лише співвідношення між поточними активами та поточними зобов'язаннями, але також визначають їх різницю. Різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями становить робочий капітал підприємства. На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» він становить 15609 на початок звітного періоду і 23101 на кінець. Це означає, що підприємство здатне не тільки сплатити поточні борги, але й має у своєму розпорядженні фінансові ресурси для розширення діяльності.

З позиції довгострокової перспективи фінансова стійкість підприємства характеризується структурою джерел коштів, залежністю від зовнішніх інвесторів і кредиторів. Джерелами коштів підприємства є власний і позиковий капітал. Співвідношення між цими величинами дозволить оцінити довгострокову платоспроможність.

Для аналізу довгострокової платоспроможності підприємства використовують наступні коефіцієнти:

1. Коефіцієнт автономії. Визначає частку коштів власників підприємства в загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства. Характеризує можливість підприємства виконати свої зовнішні зобов'язання за рахунок використання власних коштів, незалежність його функціонування від позикових коштів. Даний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_a = \frac{\text{власний капітал}}{\text{активи підприємства}} \quad (3.4)$$

На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» коефіцієнт автономії на початок і кінець звітної періоду відповідно склав 0.82 і 0.91. Це означає, що підприємство майже повністю фінансується за рахунок коштів його власників.

2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу характеризує частку позикових коштів у загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства. Розраховується за формулою:

$$K_{\text{к.п.к.}} = \frac{\text{позиковий капітал}}{\text{активи підприємства}} \quad (3.5)$$

Даний коефіцієнт на початок та на кінець звітної періоду відповідно становив 0.18 та 0.09, що свідчить про зменшення заборгованості підприємства, тобто зниження частки позикових коштів у фінансуванні підприємства.

3. Співвідношення позикового капіталу і власного. Даний показник дає більш загальну оцінку фінансової стійкості підприємства і розраховується як відношення позикового капіталу до власного. На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» значення даного показника на початок і кінець звітного періоду відповідно дорівнюють 0.22 і 0.09. Це означає, що на кожну 1 грн. власних коштів, вкладених в активи підприємства, на початок звітного періоду припадало 22 коп., а на кінець 9 коп. позикових коштів, що в свою чергу свідчить про зниження залежності підприємства від інвесторів і кредиторів, а відтак і про підвищення фінансової стійкості підприємства.

4. Коефіцієнт забезпеченості за кредитами показує ступень захищеності кредиторів від несплати відсоткових платежів. Він розраховується за формулою:

$$K_{з.к.} = \frac{\Phi P_{о.зв.д.} + B_{в.}}{B_{в.}}, \text{ де} \quad (3.6)$$

$K_{з.к.}$ – коефіцієнт забезпеченості за кредитами;

$\Phi P_{о.зв.д.}$ – фінансовий результат (прибуток) від звичайної діяльності до оподаткування;

$B_{в.}$ – витрати на виплату відсотків.

За допомогою даного коефіцієнту оцінюється потенційна можливість підприємства погасити позику. Зменшення значення коефіцієнта порівняно з аналогічним коефіцієнтом попереднього періоду свідчить про збільшення витрат підприємства на виплату відсотків за кредит. На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» коефіцієнт забезпеченості за кредитами в звітному році порівняно з попереднім зріс на 37.1, а отже зменшились витрати на виплату відсотків за кредит.

Таким чином, аналіз показників платоспроможності та ліквідності дає підстави стверджувати, що фінансовий стан досліджуваного підприємства ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» є задовільним.

3.3. Факторний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства

Провідна роль у вирішенні питань визначення й оптимізації величини фінансових результатів належить бухгалтерському обліку та економічному контролю, адже можливість отримання найбільшого ефекту при найменших витратах, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів значною мірою залежить від того, наскільки оперативно і точно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат і доходів.

Грамотна організація бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві дозволить не тільки об'єктивно і своєчасно відобразити витрати і доходи, вести оперативний контроль за виконанням плану й дотримання кошторисів витрат, але й виявити резерви зниження собівартості продукції, визначити шляхи оптимізації доходів і витрат, що дасть можливість істотно покращити фінансові результати підприємства та підвищити його конкурентоспроможність. Тому, з метою отримання ефективної організації обліку фінансових результатів діяльності ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» потрібно чітко визначити в Наказі про облікову політику об'єкти доходів та витрат, їх залежність та інше. А також в додатку до Наказу про облікову політику розробити робочий план рахунків відповідно до специфіки підприємства.

Оцінка фінансових результатів починається з аналізу динаміки й структури доходів і витрат, показників прибутку підприємства, шляхом порівняння фактичних даних за звітний період зі звітними даними за попередній період [37, с. 26].

Аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» показав, що за 2019 рік, в порівнянні з 2018 роком, чистий дохід від реалізації робіт зменшився. Аналіз динаміки та структури фінансових результатів ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» за 2018 – 2019 рр. подано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Аналіз динаміки та структури фінансових результатів ТОВ ОСП
«Корпорація «Ватра» за 2018 - 2019 рр. [складено автором]**

№ з/п	Найменування показників	Код рядка ф. №2	Сума, тис. грн.		Відхилення	
			2019	2018	Абсолютне	Відносне
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	40949	49555	-8606	-17,4
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	30812	40195	-9383	-23,3
3	Валовий прибуток (збиток)	2090 або 2095	10137	9360	777	8,3
4	Інші операційні доходи	2120	18312	7001	11311	161,6
5	Адміністративні витрати	2130	5616	6054	-438	-7,2
6	Витрати на збут	2150	1191	1367	-176	-12,9
7	Інші операційні витрати	2180	18842	9227	9615	104,2
8	Фінансові результати від операційної діяльності	2190 або 2195	2800	-257	-	-
9	Інші фінансові доходи	2220	14	-	14	-
10	Інші доходи	2240	1072	910	162	1,2
11	Фінансові витрати	2250	86	465	-379	-81,5
12	Інші витрати	2270	602	779	-177	-22,7
13	Фінансовий результат до оподаткування	2290 або 2295	3198	-621	-	-
14	Податок на прибуток	2300	608	290	318	109,7
15	Чистий прибуток (збиток)	2350 або 2355	2590	-911	-	-

За 2019 рік ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра», відповідно до звіту про фінансові результати отримано прибуток в сумі 2590,0 тис. грн., тоді як за відповідний період минулого року збиток в сумі 911,0 тис. грн. Прибутковість підприємства досягнуто за рахунок зменшення адміністративних витрат на 438, тис. грн., витрат на збут на 176,0 тис. грн. Валовий прибуток на підприємстві за 2018-2019 роки збільшився на 777 тис.

грн. або на 8,3%. Відбулось зростання операційного прибутку у 2019 році порівняно з попереднім періодом, збільшились і фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування.

Враховуючи, що на рівень прибутку, насамперед, впливають доходи і витрати, розглянемо по черзі динаміку їхніх змін та структуру.

Таблиця 3.2

**Аналіз складу, рівня, динаміки та структури доходів ТОВ ОСП
«Корпорація «Ватра» [складено автором]**

Показник	2019		2018		Відхилення		
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абсолютне	Відносне	Пунктів структури
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	40949	67,9	49555	86,2	-8606	-17,4	-18,3
Інші операційні доходи	18312	30,3	7001	12,2	11311	161,6	18,1
Інші фінансові доходи	14	0,02	-	-	14	-	0,02
Інші доходи	1072	1,8	910	1,6	162	1,2	0,2
Разом	60347	100	57466	100	2881	145,4	0,02

Отже, як свідчать дані табл. 3.2, у звітному періоді порівняно з попереднім періодом вирости інші операційні доходи на 11311,0 тис. грн, питома вага яких у сукупності доходів значна, інші фінансові доходи на 14,0 тис. грн. та інші доходи на 162,0 тис. грн. У сукупності доходи вирости всього на 2881,0 тис. грн.

Аналіз витрат ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» показує, що суттєве зниження витрат характерне для всіх видів витрат, окрім інших операційних витрат, які збільшились на 9615,0 тис. грн. В цілому витрати у звітному періоді зменшились порівняно з попереднім на 39,5%, що в сумі становить 1934,0 тис. грн. (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Аналіз складу, рівня, динаміки та структури витрат ТОВ ОСП
«Корпорація «Ватра» [складено автором]**

Показник	2019		2018		Відхилення		
	Сума, тис. грн.	Питома вага,%	Сума, тис. грн.	Питома вага,%	Абсо- лютне	Відно- сне	Пунктів структури
Податок на додану вартість	3583	5,8	4897	7,7	-1314	-26,8	-1,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	30812	50,2	40195	63,5	-9383	-23,3	-13,3
Адміністративні витрати	5616	9,2	6054	9,6	-438	-7,2	-0,4
Витрати на збут	1191	1,9	1367	2,2	-176	-12,9	-0,3
Інші операційні витрати	18842	30,7	9227	14,6	9615	104,2	16,1
Фінансові витрати	86	0,1	465	0,7	-379	-81,5	-0,6
Інші витрати	602	0,9	779	1,2	-177	-22,7	-0,3
Податок на прибуток	608	0,9	290	0,5	318	109,7	0,4
Разом	61340	100	63274	100	-1934	39,5	-0,3

Одним із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва є рентабельність. Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання, а також здатність підприємства створювати необхідний прибуток у процесі своєї господарської діяльності [40].

Основними показниками рентабельності підприємства є:

1. Рентабельність продажу показує, який прибуток з однієї гривні продажу отримало підприємство. Розраховується за формулою:

$$\text{Рентабельність продажу} = \frac{\text{чистий прибуток}}{\text{чистий дохід (виручка) від реалізації продукції}} \quad (3.7)$$

На ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» рентабельність продажу в 2019 році склала 6% ($2590 : 40949 = 0,06$ або 6%). Це означає, що після вирахування з отриманого доходу всіх витрат залишається 6 копійок прибутку від кожної гривні продажу.

2. Рентабельність активів. Даний показник характеризує наскільки ефективно підприємство використовує свої активи для отримання прибутку, тобто показує, який прибуток приносить кожна гривня, вкладена в активи підприємства [38, с. 192]. Визначається як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості активів:

$$\text{Рентабельність активів} = \frac{\text{чистий прибуток}}{\left(\frac{\text{активи на початок періоду} + \text{активи на кінець періоду}}{2} \right)} \quad (3.8)$$

Так, для підприємства ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» рентабельність активів в 2019 році склала 0,03 або 3%. Тобто кожна гривня активів принесла підприємству прибуток 3 копійки.

3. Рентабельність капіталу визначається за формулою:

$$\text{Рентабельність капіталу} = \frac{\text{чистий прибуток}}{\left(\frac{\text{власний капітал на початок періоду} + \text{власний капітал на кінець періоду}}{2} \right)} \quad (3.9)$$

Даний показник характеризує ефективність використання підприємством власного капіталу. На даному підприємстві рентабельність капіталу в 2019 році склала 0,017.

Отже, можна стверджувати, що фінансовий стан підприємства ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» є задовільним.

Висновки до розділу 3

В сучасний період розвитку ринкової економіки та наявності великої кількості саме збиткових промислових підприємств формування та аналіз фінансового результату діяльності, зниження витрат та збільшення доходів, й збільшення прибутку, набуває особливої актуальності. Так, необхідність і значення аналізу фінансових результатів полягає в тому, що прибуток відображає кінцевий результат діяльності підприємства та є джерелом розширення виробництва та іншої діяльності, формування державного і місцевого бюджетів. Першочерговим завданням аналізу фінансових результатів є оцінювання їх складу, динаміки, структури та факторів, які впливають на їх формування.

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

Основними та найбільш поширеними методами аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний методи (84,6%). Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %).

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

Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність

діяльності підприємства, а й відносно. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності. У західній обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують методику розрахунку рентабельності, де замість прибутку, у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів. Ми вважаємо, що дану методику доцільно впроваджувати й у вітчизняну практику, адже реальні можливості будь-якого підприємства, у підсумку, визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу розрахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами.

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

ВИСНОВКИ

Проведене магістерське дослідження дало змогу зробити науково обґрунтовані висновки щодо вдосконалення методики обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства. Застосування на практиці запропонованих нами рекомендацій сприятиме підвищенню ефективності управління на ТОВ «ОСП Корпорація Ватра». Узагальнюючи вищезазначений матеріал можна зробити такі висновки:

1. Узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь – якого підприємства є прибуток (збиток), який відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансового стану підприємства. Тому ми вважаємо, що на вітчизняних підприємствах питанню обліку та оподаткуванню фінансових результатів діяльності слід приділяти більшу увагу.

2. Враховуючи те, що в економічній теорії у різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом особливого вивчення, ми дійшли власного визначення цього поняття. На наш погляд, прибуток є одним з показників фінансового стану підприємства, ефективного управління ним, запорука успіху не лише окремого підприємства, а й держави загалом.

3. Аналіз літературних джерел дозволив визначити особливості формування результатів діяльності підприємства в системах фінансового та управлінського обліку. Таким чином, в фінансовому обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності. При цьому, в управлінському обліку фінансовий результат визначається на основі обліку витрат по статтях калькуляції. Крім того, кінцевий фінансовий результат в управлінському обліку визначається по внутрішніх сегментах (центрах відповідальності) і зовнішніх (географічних зонах реалізації продукції, представництвах в інших країнах, каналах реалізації, категоріях споживачів тощо). Ми вважаємо, що на ТОВ

«ОСП Корпорація Ватра» розвиток управлінського обліку на даний час є недостатнім, а тому пропонуємо ввести посаду облікового працівника, який би займався збором оперативної інформації про формування фінансового результату по внутрішніх та зовнішніх сегментах, що дасть змогу отримувати вищі прибутки, порівняно з підприємствами, які випускають аналогічну продукцію.

4. Ще одним важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є питання облікової політики, правильне формування якої сприяє достовірному визначенню фінансового результату та оподаткованого прибутку. Основними суттєвими моментами облікової політики, які впливають на фінансові результати є вибір амортизаційної політики; облікова політика оцінки запасів; порядок створення резервів; порядок визнання доходу від наданих послуг, виходячи із ступеня завершеності операцій. Підприємство зважено повинно підходити до питання формування та зміни його облікової політики.

Застосовуючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, а від-так на фінансові результати і суму оподаткованого прибутку. Адже, облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

5 Бухгалтерський облік фінансових результатів на ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» ведеться щодо результатів від кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно. Кінцевий фінансовий результат визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 „Фінансові результати”, і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом даного рахунку.

6. Ефективна діяльність будь якого підприємства потребує фінансової оптимізації необхідних ресурсів і джерел їх формування, що має принципове значення при формуванні фінансової стратегії. Особливого значення тут набуває своєчасна і об'єктивна оцінка фінансового стану як потенційна можливість збільшення прибутку підприємства, що здійснюється на основі систематичного аналізу його платоспроможності, ліквідності та рентабельності в умовах допустимого рівня ризику.

Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань – короткострокової заборгованості. Так, на ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» коефіцієнт покриття на початок і кінець звітного періоду відповідно становить 1.9 та 4.7, це означає, що поточні активи перевищують поточні зобов'язання підприємства і підприємство здатне своєчасно погашати свої борги. Коефіцієнт швидкої ліквідності становить 0.77 і 1.5 відповідно на початок і кінець звітного періоду. Це означає, що на кожну гривню поточної заборгованості підприємство мало на початок звітного періоду 77 коп., а на кінець 1.5 коп. ліквідних активів, що свідчить про зростання даного показника.

Для оцінки платоспроможності і фінансової стійкості розраховують не лише співвідношення між поточними активами та поточними зобов'язаннями, але також визначають їх різницю. Різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями становить робочий капітал підприємства. На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» він становить 15609 на початок звітного періоду і 23101 на кінець. Це означає, що підприємство здатне не тільки сплатити поточні борги, але й має у своєму розпорядженні фінансові ресурси для розширення діяльності.

З позиції довгострокової перспективи фінансова стійкість підприємства характеризується структурою джерел коштів, залежністю від зовнішніх інвесторів і кредиторів. Джерелами коштів підприємства є

власний і позиковий капітал. Співвідношення між цими величинами дозволить оцінити довгострокову платоспроможність.

На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» коефіцієнт автономії на початок і кінець звітного періоду відповідно склав 0.82 і 0.91. Це означає, що підприємство майже повністю фінансується за рахунок коштів його власників. Коефіцієнт концентрації на початок та на кінець звітного періоду відповідно становив 0.18 та 0.09, що свідчить про зменшення заборгованості підприємства, тобто зниження частки позикових коштів у фінансуванні підприємства. На ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» коефіцієнт забезпеченості за кредитами в звітному році порівняно з попереднім зріс на 37.1, а отже зменшились витрати на виплату відсотків за кредит.

Одним із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва є рентабельність. Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання, а також здатність підприємства створювати необхідний прибуток у процесі своєї господарської діяльності.

На ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» рентабельність продажу в 2019 році склала 6% ($2590 : 40949 = 0,06$ або 6%). Це означає, що після вирахування з отриманого доходу всіх витрат залишається 6 копійок прибутку від кожної гривні продажу. Рентабельність активів ТОВ ОСП «Корпорація «Ватра» в 2019 році склала 0,03 або 3%. Тобто кожна гривня активів принесла підприємству прибуток 3 копійки.

Таким чином, аналіз показників платоспроможності, ліквідності та рентабельності дає підстави стверджувати, що фінансовий стан досліджуваного підприємства ТОВ «ОСП Корпорація Ватра» є задовільним.

Список використаних джерел

1. Андросова О. Ф., Губарь А. О. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2011. № 4.
2. Арич М. І. Концептуальні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства. *Економіка та держава*. 2013. № 7. С. 66-69.
3. Бабіч В. В., Поддєрьогін А. М. Визначення фінансового результату для обчислення об'єкта оподаткування відповідно до нової редакції розділу III Податкового кодексу України. *Фінанси України*. 2013. № 9. С. 83-93.
4. Білик М. Д., Бабіч В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств. *Бізнес Інформ*. 2015. № 4. С. 207.
5. Білик М. Д., Павловська О. В., Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. Фінансовий аналіз: навч. Посібник. 2-ге вид. К.: КНЕУ, 2014. 592 с.
6. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств. *Управління розвитком*. 2013. №15. С. 91-94.
7. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник. /за ред. Р.П. Хом'яка. Львів: „Інтелект- Захід”, 2003. 820с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. /за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП „Рута”, 2003. 726с.
9. Вовк В., Бугай В. Ліквідність та платоспроможність: економічна суть та експертна оцінка. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 3. С. 169-173.
10. Вороніна О. О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства. Харків, 2009. 25 с.
11. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємства: навч. посібник. К.: Кондор, 2007. 180 с.

12. Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП): навчальний посібник. Тернопіль, 2003. 522 с.
13. Господарський кодекс України від від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
14. Грабовецький Б. Є. Економічне прогнозування і планування : навч. посібн. К. : Центр навчальної літератури, 2003. 188 с.
15. Грабовецький Б. Є., Шварц І. В. Фінансовий аналіз та звітність : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2011. 281 с.
16. Губарик О. М., Макуха К. О. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки. Серія «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»*. 2016. Вип. 14. С. 932-936.
17. Давиденко Н.М. Ліквідність та платоспроможність як показники ефективності фінансового менеджменту підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 2. С. 36-40.
18. Дорошенко А.П. Оцінка ліквідності та платоспроможності в контексті діагностики загального фінансового стану підприємства. *Ефективна економіка*. 2010. № 3. URL: www.economy.nauka.com.ua.
19. Економічна теорія: Політекономія: підручник. /за ред. В.Д. Базилевича. Київ: Знання-Прес, 2001. 581с.
20. Ємець О. І., Проців Т. Т. Економічний зміст та значення поняття “фінансові результати” *Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернетконференції “Актуальні проблеми розвитку суб’єктів господарювання в умовах інформатизації та глобалізації економіки”* (15-16 квітня 2014 р.). Тернопіль: Крок, 2014. С. 141-143.
21. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1: затв. наказом Мінфіну від 07.02.2013

№73 URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 11.09.2018).

22. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Яковець Т. А. Облік і оподаткування господарських процесів підприємства: навчальний посібник. Тернопіль : КРОК, 2019. 296 с.

23. Зінченко О. А. Показники і критерії якості прибутку підприємства на етапі його використання. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 7. С. 106-111.

24. Зінченко О. А. Управління якістю фінансового результату підприємства *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 1. С. 109-114.

25. Іващенко Г. А., Куліков П. М. Економіко-математичне моделювання фінансового стану підприємства : навч. посібн. Х. : ВД "ІНЖЕК", 2009. 109 с.

26. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : МАУП, 2001. 152 с.

27. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 12. С. 39-43.

28. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: підручник / за ред. проф. А.Г. Загороднього. 3-е вид. переробл. та допов. К. : Знання, 2008. 487 с.

29. Ковалевська А. В., Асєєв С.І. Критичний аналіз методів оцінки фінансового стану підприємства. *Бізнес Інформ*. 2012. № 3. С. 163-169.

30. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.4. С. 215-220.

31. Копитчук Т. М., Плахтій Т. Ф. Облік фінансових результатів URL: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/7_81994.doc.htm.

32. Косова Т. Д. Фінансовий аналіз: навч. Посібник. К.: Центр учбової літератури. 2013. 440 с.
33. Крамаренко Г. О., Чорна О. Є. Фінансовий аналіз : підручник. К. : Центр учб. л-ри, 2008. 392 с.
34. Крупка М.І., Островерх П.І., Реверчук С.К. Основи економічної теорії: підручник. Київ: Атіка, 2001. 344с.
35. Кузьменко Л. В., Кузьмін В. В., Шаповалова В. М. Фінансовий менеджмент: навч. Посібник. Вид-во Олді-плюс. 2003. 240 с.
36. Купріна Н.М., Терепенчук В.В. Особливості економічного аналізу фінансових результатів діяльності промислового підприємства. *Науковий вісник. Науки: економіка, політологія, історія*. 2010. С. 91-100.
37. Купріна Н.М., Терепенчук В.В. Факторний аналіз фінансових результатів від звичайної діяльності промислового підприємства // *Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук.пр.* Дніпропетровськ: ДНУ. 2010. Вип. 266. Т.1. С. 25-36.
38. Литвин Б.М., Стельмах М.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2013. 336 с.
39. Любушин Н. П., Лещева В. Б., Дьякова В. Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия : учебн. пособ. для вузов; под ред. проф. Н. П. Любушина. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 471 с.
40. Майстро Р. Г., Позднякова А. А. Важливість систематичного проведення аналізу фінансового стану підприємства. *Вісник НТУ «ХП»*. Серія: *Технічний прогрес і ефективність виробництва*. Х.: НТУ «ХП». 2013. № 20 (993) С. 163-168.
41. Макода С.Л. Економічний зміст та протиріччя в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки*. Харків: ХНТУСГ, 2015. Вип.161. 326 с.

42. Мельник Т. Ю. Формування інформаційних ресурсів управлінського обліку для контролювання фінансових результатів підприємства. *Молодий вчений*. 2015. № 8 (23). Ч. 2. С. 63-68.

43. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013р. № 433 URL: <http://dtkk.com.ua/show/2cid010035.html>

44. Мних Є. В., Барабаш Н. С. Фінансовий аналіз : підручник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 536 с.

45. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 2 (64). С. 135-141.

46. Мочаліна З. М., Поспелов О. В. Методичний інструментарій та сучасні проблеми аналізу фінансових результатів. *Комунальне господарство міст : наук.-техн. зб.* 2011. № 98. С. 221-227.

47. Науменкова С.В. Використання методів фундаментального аналізу в процесі оцінки фінансового стану підприємства. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2012. № 12. С. 54-65.

48. Наумчук А. В., Букало Н. А. Сутність та проблеми організації обліку фінансових результатів. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1013-1016.

49. Овсійчук О. В. Удосконалення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Управління розвитком*. 2013. № 10. С. 34-36.

50. Овсійчук О.В. Проблеми організації обліку фінансових результатів діяльності підприємства. *Управління розвитком*. 2013. № 15. С. 142-144. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_64.

51. Озеран А. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №6. С. 25-34.

52. Олександренко І.В. Діагностика ліквідності та платоспроможності підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 6 (156). С. 419-426.

53. Основи економічної теорії: підручник. /за ред. А. А. Чухна. Київ: Вища школа, 2001. 606 с.
54. Остап'юк Н. А. Методика оцінки фінансового стану підприємства в умовах інфляції. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1(55). С. 127-129.
55. Петришина Н. С., Кнець Ю. О. Методичні основи аналізу фінансових результатів діяльності промислового підприємства. *Наука й економіка*. 2014. № 2 (34). С. 52-54.
56. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755- VI URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
57. Поддєрьогін А. М., Білик М. Д., Буряк Л. Д. Фінанси підприємств: підруч. 6-те вид., перероб. та доп. К.: КНЕУ, 2006. 552 с.
58. Політична економія: навч. посібник / за ред. д-ра економ. наук, проф. К.Т. Кривенка. Київ : КНЕУ, 2001. 508 с.
59. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник .3-те вид., переробл. і доповн. К. : Знання, 2008. 630 с.
60. Прокопенко І. Ф. Комп'ютеризація економічного аналізу (теорія, практика) : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2005. 340 с.
61. Рета М. В., Пляка Г. О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник НТУ «ХП»*. 2015. № 25 (1134). С. 25-34.
62. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. К. : Знання, 2004. 302 с.
63. Самохін Л. В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення. *Наукові праці ДонНТУ*. 2005. № 91. С. 57.
64. Сарапіна О., Кутищенко Я. Вдосконалення обліку фінансових результатів. *Матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін»*. URL:

http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/vdoskonalennja_obliku_f finansovikh_rezultativ/52-1-0-896.

65. Стаднюк Т. С. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 127-132.

66. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / за заг. ред Т. Д. Косової, І. В. Сіменко. К. : Центр учб. л-ри, 2013. 440 с.

67. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.

68. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємств та її аналіз : навч. посіб. К. : Центр учб. л-ри, 2008. 568 с.

69. Чмутова В. П. Методические подходы к статистической оценке финансовых результатов деятельности предприятия. *Вісник*. 2001. № 1(17). С. 66-69.

70. Чуприна В. Ю. Фінансовий результат як облікова та економічна категорія. *Управління розвитком*. 2013. № 1. С. 7-9.

71. Яріш П.М., Касьянова Ю. В. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій. *Управління розвитком*. 2015. № 4(144). С. 159-162.

72. Zadorozhnyi Z.-M. V., Krupka Ya. D., Skasko O. I. [et al.] Conceptual approach to reforming of the national accounting system : [monograph]. Under scientific editorial supervision of Z.-M. V. Zadorozhnyi. Ternopil : TNEU, 2017. 236с.