ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
КАФЕДРА АГРАРНОГО БІЗНЕСУ І ОБЛІКУ

ПОРЯДОК ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Виконав:

студент V курсу, групи ОАПВзм-51
напряму підготовки:
0305 «Економіка і підприємництво»
спеціальності:
8.03050901 «Облік і аудит»

Вус Ігор Романович
(прізвище та ініціали)
Керівник Гуменюк О.О.
(прізвище та ініціали)
Рецензент Полюхович А.Д.
(прізвище та ініціали)

Тернопіль – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ І.
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ 6
1.1. Економічний зміст і особливості обліку фінансових результатів за міжнародними і національним стандартами 6
1.2. Хронологія трактування сутності категорії «прибуток» 14
1.3. Відмінності фінансового і податкового обліку у формуванні фінансових показників підприємства 26
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ І 37
РОЗДІЛ ІІ.
ПОРЯДОК ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ 38
2.1. Облік реалізації продукції на підприємстві як основа визначення фінансових результатів діяльності 38
2.2. Мінливість формуванні прибутку підприємства при застосуванні фінансового і податкового обліку 45
2.3. Порядок розподілу прибутку підприємства 53
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ ІІ 62
РОЗДІЛ ІІІ.
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ 63
3.1. Оптимізація оцінки фінансових результатів діяльності з позицій управлінського обліку 63
3.2. Автоматизований алгоритм формування фінансового результату та розподілу прибутку 71
3.3. Удосконалення методики обліку формування фінансових показників діяльності підприємства 78
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ ІІІ 85
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 93

ВСТУП

Актуальність. Сучасні мінливі та динамічні ринкові умови господарювання в Україні наполегливо вимагають удосконалення інструментів і технологій управління сільськогосподарськими підприємствами з метою підвищення ефективності діяльності та максимізації прибутку. У зв'язку з цим необхідно створити систему обліку, аналізу і контролю фінансових результатів, спроможну задовольняти запити всіх користувачів облікової інформації, особливо потреби оперативного менеджменту. Потреба в якісній економічній інформації, що достовірно характеризує фінансові результати, стала невідкладною, особливо для сільськогосподарських підприємств в умовах загострення продовольчої кризи. Але, як свідчить практика, економічна інформація не завжди відповідає вимогам менеджменту. Відповідно удосконалення методики обліку, контролю та аналізу визначення фінансових результатів і розподілу прибутку є безперечно актуальним завданням для економіки сільського господарства України.

Хронологія поглядів на економічну сутність фінансових результатів діяльності відображена в наукових працях відомих вчених в галузі економічної теорії, бухгалтерського обліку, фінансів, менеджменту. В економічній літературі питання прибутку та результатів діяльності широко розглянуті як у теоретичному, так і у практичному аспектах. Цим питанням присвячені роботи Бланка І.О., Дерія В.А., Гуцайлюка З.В., Кочерги О.І., Крупки Я.Д., Литвина Ю.Я., Палюха М.С., Пушкаря М.С., Савицької Г.В., Савчука В.П., Скирпан О.П., Сопка В.В., Хомина П.Я. та інших.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломного дослідження є обґрунтування теоретичних аспектів обліку і аналізу формування фінансових результатів і розподілу прибутку та розробка рекомендацій щодо вдосконалення методичних підходів, прийомів і процедур з обліку й аналізу фінансових результатів на підприємствах сільського господарства України.

Для досягнення поставленої мети вирішено наступні завдання:

1) дослідження фінансово-економічної сутності доходів, витрат і результатів діяльності та методики їх відображення у фінансовій звітності;
2) розмежування особливостей використання фінансового та податкового обліку при формуванні фінансових показників;
3) визначення впливу податкового навантаження на розмір прибутку;
4) уточнення порядку розподілу прибутку підприємства;
5) впровадження елементів управлінського обліку для оцінки фінансових результатів діяльності підприємства;
6) удосконалення методики обліку формування фінансових показників діяльності підприємства;
7) застосування програмного забезпечення облікового алгоритму формування фінансового результату та розподілу прибутку.

Об'єктом дослідження є Сільськогосподарський виробничий кооператив «Серницький» с.Серники Зарічненського району Рівненської області.

Предметом дослідження є організаційно-методичні проблеми обліку та напрями удосконалення обліково-аналітичних параметрів фінансових результатів та механізму формування і розподілу прибутку підприємства.

Методи дослідження. У дипломній роботі використовувались такі методи як: історичний підхід – для дослідження виникнення, формування і розвитку предмета дослідження у хронологічній послідовності; термінологічний метод – для вивчення історії термінів і позначуваних ними понять; системний аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення аспектів методики функціонування предмета дослідження; інформаційне моделювання – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу та синтезу теорії й практики організації та методики обліку фінансових результатів і розподілу прибутку сільськогосподарського підприємства; операційного важеля – для визначення впливу структури витрат і доходу на рентабельність продукції; порівняння – для зіставлення даних підприємства у динаміці; відносних і середніх величин – для вивчення аналізованих процесів; монографічний – для

дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених; розрахунково-конструктивний – для обґрунтування пропозицій.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в адаптації до потреб Сільськогосподарського виробничого кооперативу «Серницький» і частковому удосконаленні: 1) методики визначення фінансових результатів і розподілу прибутку, що дозволило підвищити аналітичні можливості обліку для прийняття управлінських рішень; 2) застосування методу операційного важеля для ефективного управління прибутком в системі «витрати-обсяг-прибуток», його поведінки при зміні обсягу випуску продукції. За результатами проведеного дослідження уточнено найменування та призначення окремих рахунків бухгалтерського обліку.

Практичне значення отриманих результатів визначається тим, що запропоновані пропозиції реалізовано у практичній діяльності Сільськогосподарського виробничого кооперативу «Серницький», отже є вони реальними, і можуть бути застосовані на інших підприємствах. Практичне значення дослідження засвідчує довідка встановленого зразка.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення дипломної роботи апробовано 9 квітня 2013 року на Студентській науковій конференції, проведеній з нагоди Днів науки Тернопільського національного економічного університету.

РОЗДІЛ І
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ

1.1. Економічний зміст і особливості обліку фінансових результатів за міжнародними і національним стандартами

Більшість держав із розвинутою економікою бухгалтерський формує облік відповідно до встановлених міжнародних стандартів. Це пояснюється тим, що економіка вже досить давно не обмежується національними кордонами, потребує міжнародної регламентації, забезпечення єдиних методологічних принципів побудови обліку в різних країнах.

Проте міжнародні стандарти мають лише рекомендаційний характер та беруться до уваги при розробці внутрішніх (національних) стандартів, які є первинними для кожної окремої країни [17, с.27].

В Україні перехід до організації обліку за міжнародними стандартами призвів до розробки національних стандартів бухгалтерського обліку, спрямованих на отримання взаємоузгодженої, цілісної системи бухгалтерського обліку, яка є надійним джерелом достовірної інформації про фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства. Господарська діяльність підприємства в ринкових умовах може супроводжуватися як прибутком, так і збитками. Тому, перш ніж розглядати прибуток в якості універсального джерела фінансування діяльності підприємства, необхідно уточнити економічний зміст показників, визначених як доходи, витрати і результати діяльності, а також порядок їх формування і обліку.

В процесі реформування бухгалтерського обліку форма звіту про фінансові результати зазнала окремих змін, спрямованих на оцінку результатів діяльності підприємств у розрізі видів діяльності, уточнення змісту окремих показників. Загалом проведені зміни розширили можливості прийняття важливих управлінських рішень.

Інформація звіту про фінансові результати допомагає не лише зрозуміти, а й спрогнозувати результати діяльності майбутніх звітних періодів. Саме фінансові результати становлять найбільший інтерес для реальних і потенційних користувачів фінансової звітності [14, с.89].

В процесі дослідження підходів до формування показників Звіту відокремлено декілька основних проблем:

1) формат звіту про фінансові результати;
2) поняття фінансового результату;
3) ступінь розгорнутості фінансового результату;
4) ступінь деталізації даних про доходи і витрати.

Ці питання є важливими аспектами подання інформації у фінансовій звітності, оскільки, формат звіту про фінансові результати значною мірою визначає можливість та напрями аналізу й прогнозування фінансових результатів підприємства.

Вивчення зарубіжного досвіду засвідчує, що в міжнародній практиці цей звіт має одноступінчату форму (горизонтальний формат), коли окремо групуються всі доходи і всі витрати, а чистий прибуток визначається як різниця між ними, або багатоступеневу форму (вертикальний формат), яка припускає послідовне зіставлення відповідних доходів і витрат; чистий прибуток у цьому випадку визначається шляхом послідовних розрахунків.

Структура Звіту може бути різною, а саме:

1) паралельною: зліва відображаються витрати, а справа – доходи (або навпаки), а різниця, тобто фінансовий результат (прибуток або збиток) – записується на сильну чи слабу сторони;

2) послідовною: зверху відображаються доходи, нижче витрати, а різниця між доходами і витратами - фінансовий результат;

3) шаховою (матричною) формою: рядки відображають витрати, а стовпчики – доходи. Перші дві форми достатньо традиційні, а заповнення третьої форми відрізняється складністю, так як необхідно кожний вид витрат скоординувати з відповідним доходом. Така відповідність доходів і витрат може

носити штучний характер, але втім спрощує процедуру аналізу і планування. В такому випадку вдається максимізувати фінансовий результат, тобто одержати максимум результатів за мінімум витрат.

В структурі звіту повинна бути відображена тільки та інформація, яка впливає на фінансовий результат звітного періоду. Крім того, розрізняють два варіанти складання Звіту, за яких статті витрат поділяються на підкласи: за методом характеру витрат та за методом функцій витрат. За використання першого методу витрати не перерозподіляються між функціональними напрямками всередині підприємства, а об'єднуються у Звіті відповідно їх характеру (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати). Формат складання Звіту з групуванням витрат за елементами використовують у Франції (горизонтальний і вертикальний), Німеччині (вертикальний), Бельгії (горизонтальний і вертикальний), Іспанії (горизонтальний), Португалії (горизонтальний) [39, с.143].

Другий метод передбачає подання витрат у Звіті на функціональній основі (витрати на сировину та матеріали, витрати на заробітну плату, амортизаційні витрати та інші), що характерно для США, Канади, Великобританії, Франції, Німеччини, Греції, Бельгії, Японії, які використовують вертикальний формат. За використанням цього методу у фінансовій звітності або примітках до неї наводиться додаткова інформація про характер витрат.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку формат Звіту про фінансові результати не регламентується, що уможливлює застосування обох методів. Оскільки кожний метод подання має переваги для різних типів підприємств, норми МСБО 1 «Подання фінансових звітів» передбачають обрання такої класифікації, яка найдостовірніше відображатиме елементи результатів діяльності підприємства [48, с.156].

При складанні Звіту підприємства України використовують багатоступінчастий формат, який широко застосовується в міжнародній обліковій практиці. За його використання та розрахунок показника чистого прибутку (непокритого збитку) здійснюється з визначенням проміжних показників

фінансового результату за умовними кроками. Перший крок – визначення прибутку (збитку) від основної діяльності, зокрема від реалізації товарів (робіт, послуг) шляхом порівняння доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) з витратами в сумі собівартості реалізованих активів чи послуг. Другий крок – визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності шляхом розрахунку результату від основної і іншої операційної діяльності. Третій крок – визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, шляхом додавання до суми прибутку (збитку) від операційної діяльності, суми фінансових та інших доходів, і вирахування суми фінансових та інших витрат. Визначений показник прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування коригується на суму витрат з податку на прибуток. Четвертий крок – визначення чистого прибутку (збитку) від звичайної діяльності з врахуванням сум доходів чи втрат від надзвичайних подій шляхом алгебраїчного складання попереднього показника з результатом від надзвичайних подій [52, с.6].

Для забезпечення потреб ведення поточного бухгалтерського обліку і узагальнення інформації про доходи і витрати від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій призначений Клас 7 «Доходи і результати діяльності» і Клас 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків. Структуру Плану рахунків орієнтовано на потреби фінансової звітності, тому в ньому чітко розмежовано балансові рахунки і номінальні рахунки з обліку доходів, витрат і фінансових результатів. Методику відображення інформації про доходи, витрати за рахунками побудовано так, що протягом року аналітичні і синтетичні рахунки не закриваються, відтак інформація накопичується, а обороти за кожним рахунком відбивають значення конкретного показника Звіту. Інформаційні аналітичні дані всіх рахунків класу 7 «Доходи» і 9 «Витрати» беруться до уваги в сумі дебетових чи кредитових оборотів і залишків в формуванні показників Звіту за звітний період.

Оскільки ключовими елементами в процесі визначення фінансових результатів діяльності підприємства є доходи і витрати розглянемо порядок

їх формування, принципи оцінки та визнання з врахуванням міжнародного досвіду.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року «доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [48].

У міжнародній практиці доходи визначаються згідно МСБО 18 «Дохід» як: валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

Метою МСБО 18 «Дохід» та П(С)БО 15 «Дохід» є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті наступних операцій:

1) реалізація продукції (товарів);
2) надання послуг;
3) використання активів підприємства іншими сторонами, що призводить до виникнення доходу у вигляді процентів, роялті, дивідендів.

Таким чином, вищеназвані стандарти охоплюють головним чином дохід, який є результатом певних операцій та подій звичайної діяльності, за винятком доходів, пов'язаних з: договорами оренди; дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страховою діяльністю; змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань; змінами вартості інших поточних активів; природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства; видобування корисних копалин [23, с.23].

Відповідно до МСБО 18 «Дохід» та П(с)БО 15 «Дохід»: справедлива вартість визначається як сума, за якою може бути здійснений обмін активу,

або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Відповідно до П(с)БО 15 «Дохід», не визнаються доходами наступні надходження від інших осіб: сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума задатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів [52].

Інформація про доходи звітного періоду накопичується на рахунках 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи». Рахунки бухгалтерського обліку, які рекомендовано для застосування підприємствами України, побудовано за принципом «витрати-результат», що відповідає рекомендаціям Комітету з міжнародних стандартів та Міжнародної Федерації Бухгалтерів. Для формування інформації про результати діяльності підприємства загалом, і за окремими рівнями управління необхідно не тільки посилити оперативні та аналітичні можливості системи обліку з огляду на потреби користувачів, але й досягти тісної взаємодії з такими сферами діяльності, як організація виробництва, аналіз, контроль, стимулювання з метою забезпечення системи управління прогнозними даними на майбутнє [23, с.3].

В зарубіжній та сучасній вітчизняній практиці витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Так, на практиці, списання матеріалів на виробництво є зменшенням активів; нарахування заробітної плати, внесків на соціальне страхування, податків – це збільшення зобов'язань.

Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають визначенню витрат звітного періоду; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до інших П(С)БО.

Для обліку витрат призначені два класи рахунків:

1) клас 8 «Витрати за елементами»;
2) клас 9 «Витрати діяльності».

З одного боку, всі витрати операційної діяльності підприємства можна класифікувати по таких елементах: матеріальні витрати (рахунок 80); витрати на оплату праці (рахунок 81); відрахування на соціальні заходи (рахунок 82); амортизація (рахунок 83); інші операційні витрати (рахунок 84).

З іншого боку, витрати можна класифікувати за допомогою 9 класу «Витрати діяльності» як: витрати, що входять до собівартості реалізованої продукції (рахунок 90); загальновиробничі витрати (рахунок 91); адміністративні витрати (рахунок 92); витрати на збут (рахунок 93); інші витрати операційної діяльності (рахунок 94) [53].

Для визначення фінансового результату підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій звітного періоду призначений синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати», обороти за яким ведуться на основі накопичення протягом року. Питання обліку фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку досить важливе. При затвердженні Плану рахунків найбільші зміни торкнулися саме рахунків доходів, витрат, фінансових результатів. Зміни завершили формування оновленої методики обліку доходів і витрат організації. У широкому розумінні рахунок 79 «Фінансові результати» є системою, елементи якої представлені рахунками доходів і витрат. В межах цієї системи ведеться систематичне спостереження за процесом формування фінансового результату діяльності підприємства протягом звітного періоду,

що забезпечує процес складання звіту про фінансові результати на підставі системних облікових записів. Інформаційна структура рахунку 79 «Фінансовий результат», який застосовується для формування інформації щодо фінансового результату, повинна забезпечити одержання системної, достовірної інформації про прибуток як показник, необхідний для оцінки фінансово-майнового стану підприємства; інформації про суму прибутку, яка може бути спрямована на виплату дивідендів за підсумками господарсько-фінансового року. Інформація накопичується в розрізі субрахунків 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій", 793 "Результат від іншої звичайної діяльності", 794 "Результат надзвичайних подій". Кожний із субрахунків призначений для накопичення інформації в розрізі видів діяльності, що важливо для формування показників Звіту про фінансові результати. Фінансовий результат господарської діяльності підприємства узагальнює показник прибутку чи збитку, як різниця між сумою доходів і витрат підприємства за звітний період, який призводить відповідно до збільшення чи зменшення власного капіталу.

Слід також зазначити, що у Звіті про фінансові результати чистий прибуток підприємства розраховується як сума чистого прибутку від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків з надзвичайного прибутку. Згідно Плану рахунків сума витрат з податку на прибуток накопичується на рахунку 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій" і в звіті відображається за окремою статтею.

Витрати від надзвичайних подій фіксуються на рахунку 99 "Надзвичайні витрати", доходи – на рахунку 75 "Надзвичайні доходи", а фінансовий результат визначається через записи на субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій". У статтях "Надзвичайні доходи" і "Надзвичайні витрати" відображаються відповідно невідшкодовані втрати від надзвичайних подій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат за рахунок інших джерел. Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від

звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Це означає необхідність відобразити у Звіті суми прибутку чи збитку від надзвичайних подій, втім показники "Надзвичайні доходи" і "Надзвичайні витрати" не відповідають змісту інформації. Для накопичення інформації про прибутки і збитки достатньо вести тільки результативний рахунок 794 "Результат від надзвичайних подій", за кредитом відображати доходи, а за дебетом – витрати визнані внаслідок надзвичайних подій.

Передбачення у Звіті про фінансові результати окремих рядків для відображення прибутку та збитку від усіх видів діяльності збільшує обсяг звітної форми, однак знижує рівень їх сприйняття. Доцільно, фінансові результати від певного виду діяльності відображати за одним рядком.

1.2. Хронологія трактування сутності категорії «прибуток»

Трактування прибутку є доволі складним і різнобічним. Прибуток називають об’єктивною економічною категорією товарно-грошових відносин, важливим фінансовим синтетичним показником діяльності підприємства, а також джерелом фінансових ресурсів підприємства, які відіграють вирішальну роль у фінансовому забезпеченні підприємницької діяльності. Також прибуток відносять до складового елементу ринкових відносин, що займає особливе місце в створенні ринку засобів виробництва, предметів народного споживання, цінних паперів. Прибуток відіграє важливу роль в ліквідації бюджетного дефіциту, стабілізації господарства, здоланні кризових явищ.

Теорія прибутку має специфічні риси, які відрізняють її від тих розділів економічної теорії, які трактують інші доходи суспільства: заробітна плата, відсоток за користування капіталом і рента.

Неоднозначність поняття "прибуток" не була випадковою. Це обумовлювалась понад усе тим, що у різні періоди часу вчені по-різному трактували поняття прибутку, керуючись тим, що всі доходи пояснювались виходячи з принципу витрат тих чи інших виробничих ресурсів.

Таблиця 1.1

Визначення категорії «прибуток» в обліково-економічній літературі

Альтернативне тлумачення категорії «прибуток»	Автор, джерело інформації
1	2
Прибуток (чистий доход) підприємства є фінансовим результатом його господарської діяльності. Він визначається як різниця між продажною вартістю і повною собівартістю плюс податок з обороту. Якщо повна собівартість, яка сформувалась на підприємстві, буде вищою продажної вартості, то різниця буде збитком (с. 202)	Макаров В., Белоусов М. Теория бухгалтерского учета. – М.: Госфиниздат, 1955. – 288 с.
Чистий доход підприємства є частиною продукту, створеного працею робітників соціалістичного виробництва для суспільства, який залишається у підприємства і накопичується в грошовій формі. В господарській практиці чистий дохід підприємств має назву прибутку. Прибуток підприємства визначається як різниця між сумою виручки (після стягнення податку з обороту) і повною собівартістю продукції (с. 127)	Леонтьев Н.А., Умнов А.В. Основы бухгалтерского учета. – М.: ВЗУК, 1956. – 334 с.
Фінансовий результат роботи підприємства визначається розміром отриманого ним чистого доходу (прибутку). Розмір чистого доходу обчислюється як різниця між виручкою від реалізації і його повною фактичною собівартістю (с. 207)	Дембинский Н.В. Теория советского бухгалтерского учета. – Минск.: Государственное издательство БССР, 1957. – 312 с.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Прибуток – частина доходу підприємства, кінцевий фінансовий результат його господарської діяльності і один з джерел засобів на підприємстві (с. 34)	Быкова А. Теория бухгалтерского учета. – М.: Госфиниздат, 1962. – 44 с.
Прибуток – перевищення основної ціни продукції, що реалізується, над її фактичною повною собівартістю (с. 400)	Бражник А., Щеглов Б. Справочное пособие по бухгалтерскому учету на промышленном предприятии. – Мн: “Беларусь”, 1966. – 454 с.
Прибуток – частина чистого доходу, створеного у сфері матеріального виробництва (с. 67)	Киперман Г.Я. Реализация, прибыль, рентабельность. – М.: Статистика, 1968. – 223 с.
Прибуток – частина чистого доходу соціалістичних підприємств та господарських організацій (с. 108)	Костюк П.А. Бухгалтерский словарь. – Мн.: “Вышэйшая. Школа”, 1971. – 160 с.
Прибуток – це фінансовий результат господарської діяльності підприємства. За своєю економічною природою прибуток підприємства повинен бути часткою чистого доходу, створеного додатковою працею, що накопичується на підприємстві і використовується переважно на власні потреби (с. 40)	Балкин А.Ф. и др. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие для с-х. вузов. Издание 2-е, дополненное и переработанное. – М.: Статистика, 1976. – 42 с.
Прибуток є складовою частиною національного доходу: частину його, як правило, господарство перераховує в бюджет, яку використовують для суспільних потреб країни (с. 153)	Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Прибуток – це балансуючий показник. Взаємна рівновага господарських засобів (актив) та їх джерел (пасив) вказує на прибуток або збиток, показники яких дають змогу збалансувати всю систему (с. 79)	Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник / 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
Прибуток – узагальнюючий показник госпрозрахункової діяльності підприємства, один з основних видів його грошових доходів. Утворюється з виручки від реалізації продукції за вирахуванням витрат на її виробництво та реалізацію. Загальний прибуток підприємства є сумою прибутку від реалізації продукції, робіт, послуг та інших фінансових результатів, які враховуються при плануванні прибутку (с. 32)	Азбука полного хозрасчета / Под ред. В.М.Пинзеника. – Львов: Выща школа. Изд-во при Львовском ун-те, 1989. – 160 с.
Прибуток є грошовою формою вартості доданого продукту. Це не просто елемент виручки, а економічна категорія, за якою приховуються глибинні зв’язки, що притаманні товарному виробництву, вартісним відносинам, руху товару та грошей (с. 8)	Вальтер С.Б. Лишанский М.Л. Прибыль сельскохозяйственных предприятий ее распределение и использование. – М.: Агропромиздат, 1990. – 240 с.
Прибуток – загальний показник фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт та послуг і сумою всіх затрат підприємства на виробництво та збут (с. 53)	Рыночная экономика. 200 терминов. Популярный словарь: / Под общей ред. Г.Я. Киперманa. – М., 1991. – 160 с.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Прибуток – форма чистого доходу підприємства; один з узагальнюючих показників його господарської діяльності (с. 94)	Маркетинг: Толковый терминологический словарь-справочник. – М.: “Инфоконт”, СП “Медсервис Интернешнл”, 1991. – 224 с.
Прибуток – форма чистого доходу підприємства, один з узагальнюючих показників його діяльності. Визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і затратами на виробництво (с. 124)	Бойко В.М., Вашків П.Г. Бізнес: словник-довідник. – К.: Україна, 1995. – 157 с.
Прибуток (або збиток) – кінцевий фінансовий результат діяльності підприємств і організацій незалежно від форми власності, який складається з фінансового результату від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів та іншого майна підприємства і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях (с. 200)	Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Ч. 2. – Житомир: ЖІТІ, 1996. – 528 с.
Прибуток – перетворена форма додаткової вартості, яка визначається як перевищення доходів над виробничими затратами. Прибуток є найважливішим економічним показником, який характеризує фінансовий результат господарської діяльності (с. 186)	Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий. / сост. Е.Д. Чацкис. – Донецк: “Сталкер”, 1996. – 320 с.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Прибуток – важливий показник діяльності підприємств і банків, частина доходів, що залишаються після вирахування поточних витрат і відсотків за короткостроковими кредитами банків (с.188)	Словник термінів ринкової економіки / Під ред. проф. Науменка В.І. – К.: “Глобус”, 1996. – 288 с.
Прибуток – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства і основне джерело, за рахунок якого підприємство в процесі росту розвиває свою матеріальну базу, стимулює працю, виплачує дивіденди засновникам (с. 345)	Задорожний З.В., Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік: практичний посібник, нормативне забезпечення. – К.: ІЗИН МОЦ, 1996. – 414 с.
Прибуток – перевищення доходів над витратами чи послуг над витратами на виробництво та продаж цих товарів. Є одним із важливих показників фінансових результатів господарської діяльності підприємства та підприємців. Прибуток вираховується як різниця між виручкою від реалізації господарської діяльності й сумою затрат факторів виробництва на цю діяльність (с. 256)	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
Прибуток – форма чистого доходу підприємства, узагальнюючий показник його діяльності. Визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і витратами на виробництво та реалізацію (с. 55)	Бутинець Ф.Ф., Івахненков С.В. Інформаційні системи обліку. Курс лекцій. Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 1997. – 304 с.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Прибуток – перевищення сукупних доходів над сукупними витратам. Обчислюють як різницю між валовим виторгом (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг). Є основним узагальнюючим показником фінансових результатів виробничо-господарської діяльності підприємства (с. 360)	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. 2-ге вид., виправ. та доп. – Львів: “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
Прибуток – результат роботи підприємства, показник ефективності його господарської діяльності, який відображає створену і реалізовану додаткову вартість. В ньому знаходять відображення запроваджений на підприємстві режим економії та заходи щодо збільшення обсягу виробництва і підвищення якості продукції. Прибуток – основне джерело розширеного відтворення, частина його перераховується до бюджету у вигляді податків на прибуток, а решта залишається на підприємстві і спрямовується на створення фондів економічного стимулювання та спеціальних фондів тощо (с. 158)	Словник-довідник фінансиста АПК / За редакцією академіка УААН Саблука П.Т. та члена-кореспондента УААН Дем’яненка М.Я. – К., 1997. – 234с.
Прибуток – якісний показник фінансової діяльності, який в основному формується від реалізації продукції (с. 102)	Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Під ред. М.В. Кужельного; 5-те вид., доп. і перероб. – К.: А.С.К., 1998. – 223 с.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Прибуток – це співставлення дебетового і кредитового оборотів по рахунку “Прибутки і збитки” за звітний період (с. 69)	Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / 2-е изд., перераб. й доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256с.
Прибуток – це частина заново створеної вартості, виробленої і реалізованої, готової до розподілу. Підприємство одержує прибуток після того, як втілена у створеному продукті вартість пройде відповідну стадію обороту і набере грошової форми (с. 60)	Фінанси підприємств: Підручник / За ред. професора А.М. Поддєрьогіна. – К.: КНЕУ, 1998. – 368 с.
Прибуток – перевищення доходів від продажу товарів та послуг над витратами на виробництво та продаж цих товарів. Прибуток розраховується як різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності та сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність в грошовому вираженні (с. 349)	Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999.–574 с.

В діяльності підприємства на сьогодні мають місце декілька видів прибутку в залежності від певних ознак.

За характером використання в складі прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов’язкових платежів (чистого прибутку) виділяють: 1) капіталізований прибуток (використовують також термін "нерозподілений прибуток"). Він характеризує ту суму, яка спрямована на фінансування приросту активів підприємства, тобто це та частина прибутку, яка по-

вертається у виробництво чи торгівлю (оборот) для подальшого розширення, а не йде на споживання; 2) спожитий прибуток (або розподілений) – характеризує ту частину прибутку, яка витрачається на виплати власникам (акціонерам), персоналу чи на соціальні програми підприємства.

Ефективність політики управління прибутком підприємства визначається не лише результатами його формування, але й характером розподілу. Під розподілом прибутку необхідно розуміти спрямування його на формування доходів бюджетів різних рівнів, на фінансування виробничих, соціальних, економічних програм, погашення кредитів та інші цілі. Іншими словами, розподіл прибутку являє собою процес формування напрямків його майбутнього використання у відповідності з цілями та задачами розвитку підприємства. Важливим у розподілі прибутку є поєднання бюджетних, госпрозрахункових та особистих інтересів робітників. Виходячи з цього, господарська практика і економічна наука постійно займаються пошуком оптимальних критеріїв розподілу прибутку.

Характер розподілу прибутку визначає багато суттєвих аспектів діяльності підприємства, впливаючи на її результативність. Цей вплив проявляється в різних формах оберненого зв’язку розподілу прибутку з його формуванням в наступному періоді. Важливість ролі характеру розподілу прибутку визначається наступними основними положеннями:

1) Розподіл прибутку безпосередньо реалізує головну ціль політики управління ним – підвищення рівня добробуту власників підприємства. Це положення формує пропорції між поточними виплатами власникам доходу на капітал (у вигляді дивідендів, відсотків тощо) і зростанням цих доходів в наступному періоді (за рахунок забезпечення зростання вкладеного капіталу). При цьому власники підприємства самостійно формують ці напрямки задоволення своїх потреб в часі;

2) Розподіл прибутку є основним інструментом впливу на зростання ринкової вартості підприємства. В прямій формі цей вплив здійснюється через забезпечення приросту капіталу в процесі капіталізації частини розподі-

леного прибутку, а в непрямій формі вплив забезпечується основними пропорціями цього розподілу;

3) Пропорції розподілу прибутку визначають темпи реалізації стратегії розвитку підприємства. Ця стратегія реалізується в процесі інвестиційної діяльності підприємства, обсяги якої визначаються можливостями формування фінансових ресурсів, в першу чергу, за рахунок внутрішніх джерел, а реінвестований в процесі розподілу прибуток є основним з цих внутрішніх джерел;

4) Характер розподілу прибутку є важливим індикатором інвестиційної привабливості підприємства. В процесі залучення власного капіталу із зовнішніх джерел рівень дивідендів (чи інших форм інвестиційного доходу), що виплачує підприємство, є одним з основних критеріїв, що визначають результат очікуваної емісії акцій. Крім цього зростання рівня дивідендних виплат визначає відповідне зростання акцій на фондовому ринку, формуючи додатковий доход інвесторів;

5) Розподіл прибутку є однією з дієвих форм впливу на трудову активність персоналу підприємства. Обсяги та форми участі персоналу в прибутку визначають рівень трудової мотивації робітників, сприяє стабілізації персоналу та зростанню продуктивності праці;

6) Пропорції розподілу прибутку формують рівень забезпечення додаткового соціального захисту робітників. В умовах низької діяльності державних форм соціального захисту зайнятих робітників, ця роль розподільчого механізму прибутку на підприємстві дозволяє доповнити їх мінімальному соціальну захищеність;

7) Характер розподілу прибутку здійснює вплив на рівень поточної платоспроможності підприємства. Виплати прибутку, що передбачені до споживання власниками і персоналом підприємства, здійснюється, як правило, в грошовій формі, тобто у формі основного активу, що забезпечує платоспроможність по невідкладним фінансовим зобов’язанням. При великому обсязі виплат прибутку на цілі споживання, рівень платоспроможності підприємства в поточному періоді може суттєво знизитись [2, с.141-142].

Розподіл прибутку здійснюється у відповідності із спеціальною розробленою політикою, формування якої являє собою одну з найбільш важливих задач загальної політики управління прибутком підприємства. Ця політика повинна відображати вимоги загальної стратегії розвитку підприємства, забезпечувати підвищення його ринкової вартості, формувати необхідний обсяг інвестиційних ресурсів, забезпечувати матеріальні інтереси власників і персоналу. При цьому в процесі формування політики розподілу прибутку необхідно враховувати протилежні мотивації власників підприємства – отримання високих поточних доходів чи значне збільшення їх розмірів у перспективному періоді.

Основна ціль розподілу прибутку є оптимізація пропорцій між капіталізованою та спожитою його частинами. Виходячи з цієї цілі на підприємстві вирішуються наступні задачі:

а) забезпечення отримання власниками необхідної норми прибутку на інвестований капітал;
б) забезпечення приоритетних цілей стратегічного розвитку підприємства за рахунок капіталізованої частини прибутку;
в) забезпечення стимулювання трудової активності та додаткового соціального захисту персоналу;
г) забезпечення формування в необхідних розмірах резервного та інших фондів підприємства.

В зв’язку з цими задачами в процесі розподілу чистого прибутку формуються наступні грошові фонди цільового призначення:

1) фонд коштів на розвиток і вдосконалення виробництва, який витрачається на задоволення потреб, пов’язаних зі збільшенням обсягів виробництва, технічним переозброєнням, удосконаленням технології виробництва та інших потреб, що забезпечують зростання і вдосконалення матеріально-технічної бази підприємства. Конкретно ці витрати являють собою капітальні вкладення в будівництво нових виробничих площ, реконструкцію підприємств, придбання і монтаж нового устаткування, також природоохоронні

витрати й такі, що спрямовані на поліпшення умов праці та техніки безпеки, також витрати на проведення науково-дослідних і експериментально-конструкторських робіт, освоєння нових видів продукції. За рахунок частини чистого прибутку, що спрямовується в цей фонд, підприємства також сплачують заборгованість за довгостроковими банківськими кредитами на інвестиційні цілі, пов'язані з капітальним будівництвом, а також за процентами на ці кредити (слід підкреслити, що проценти за всі інші банківські кредити, крім прострочених, є елементом затрат на виробництво й обіг, тому з прибутку їх сплата не фінансується);

2) фонд коштів, спрямованих на соціальні потреби, який використовується переважно на такі витрати, які сприяють соціальному розвитку колективу підприємства, а саме:

а) будівництво, реконструкцію та капітальний ремонт житлових будинків та об'єктів соціально-культурної сфери;

б) утримання об'єктів соціально-культурної сфери, таких як дитячі дошкільні заклади, лікарні, будинки і бази відпочинку, клуби, палаци культури тощо;

в) проведення оздоровчих, культурно-масових заходів, придбання путівок на відпочинок і лікування;

г) інші подібні витрати (здешевлення харчування, оснащення клубів, гуртожитків апаратурою тощо);

3) фонд коштів для матеріального заохочення, який спрямовується на стимулювання зацікавленості працюючих в досягненні високих кінцевих результатів роботи. В даному напрямку прибуток використовується на виплату винагороди за загальні результати роботи за підсумком року, на одноразове преміювання окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань, виплату премій за інші досягнення в роботі, надання одноразової допомоги;

4) резервні (страхові) фонди можуть створюватись за рахунок прибутку на випадок різкого погіршення фінансового становища в результаті

тимчасової зміни ринкової кон'юктури, стихійних лих тощо. Що ж стосується акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та інших, створення ними резервних фондів за рахунок прибутку є обов'язковим у порядку й розмірах, що визначаються установчими документами;

5) прибуток, що залишається на підприємствах, (чистий) може бути використаний і на інші цілі. Це може бути створення спільних підприємств, у тому числі з участю іноземних інвесторів; придбання акцій, облігацій, інші цінні папери юридичних осіб; також підприємство може перерахувати кошти на спеціально відкриті рахунки благодійних фондів, робити добровільні внески установам культури, освіти, охорони здоров'я, спорту тощо.

Таким чином, з врахуванням реалізації основних задач здійснюється розподіл прибутку в різні фонди і за різними напрямками.

1.3. Відмінності фінансового і податкового обліку у формуванні фінансових показників підприємства

Залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, у внутрішній структурі системи обліку традиційно виділяють фінансовий, управлінський та податковий облік, які можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку, так і як окремі системи.

Поділ обліку на такі підсистеми є досить умовним, оскільки всі вони формують свої дані, базуючись на одних і тих же первинних документах, використовуючи одні й ті ж елементи методу, і фактично відокремлюються на рівні бухгалтерії як структурного підрозділу підприємства, яка повинна задовольняти потреби різних користувачів – управлінців, зовнішніх користувачів, податківців тощо. Саме призначення вихідної інформації і зумовлює поділ обліку на його види.

Фінансовий облік забезпечує бухгалтерське оформлення і реєстрацію господарських операцій, узагальнення інформації на рахунках і регістрах обліку, ведення зведеного обліку і складання фінансової звітності, здійснює

контроль за використанням ресурсів у процесі господарської діяльності, а також надає інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам. На основі даних фінансового обліку визначають результат діяльності підприємства (прибуток або збиток), складають фінансову звітність (баланс, звіт про фінансові результати). Аналіз визначень фінансового обліку дозволяє виділити основних користувачів інформації, таких, як фізичні і юридичні особи, в тому числі менеджери, інвестори, кредитори, постачальники, покупці, фінансові органи та інші, об'єкти обліку – засоби підприємства та джерела їх утворення та законодавчу основу фінансового обліку. Порядок ведення фінансового обліку у всіх країнах тією регламентується спеціальними загальноприйнятими принципами, положеннями, правилами та стандартами, дотримання яких є обов'язковою вимогою при формуванні облікової інформації.

Основними завданнями фінансового обліку є: 1) облік активів господарюючого суб'єкта (облік необоротних активів, запасів, грошових коштів, розрахунків з покупцями, готової продукції тощо); 2) облік джерел майна підприємства (облік власного капіталу, прибутку, видів кредиторської заборгованості, розрахунків з постачальниками сировини і матеріалів, заробітної плати працівників тощо); 3) облік розрахунків з бюджетом тощо.

Розповсюдження акціонерних товариств і фондових ринків в середині XIX ст. сприяло виникненню не тільки фінансового капіталу. Сам акціонерний капітал відокремився від його виробничого застосування. Власники капіталу стали інвесторами і доручили спеціалістам-менеджерам управляти використанням цього капіталу. Виникли відносини, що вимагали наявності звітності управлінців перед власниками з метою підтвердження ефективності управління. Але власники перетворились на акціонерів, їх акції вільно продавались і купувались. Безпосередньо власність на капітал не лише відокремилась у вигляді акцій, але й змінила правила гри через перехід акцій від одного власника до іншого. Необхідною стала публічна бухгалтерська звітність. Фінансовий облік, призначений для складання фінансової звітності, став окремим самостійним напрямом бухгалтерського обліку. Управляючі

компаній через фінансову звітність повинні були показати акціонерам і потенційним інвесторам, що вкладання капіталу в компанію є надійним та вигідним, а їх робота на даній посаді заслуговує на довіру.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою всім користувачам, вона повинна складатися за єдиними і загально відомими правилами. З'явилися загальноприйняті правила, які передували сучасним міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Однак не можна стверджувати, що фінансовий облік не використовується для внутрішньогосподарського управління, окрім тієї інформації, яка формується в ньому в рамках вимог МСБО або національних стандартів обліку та звітності. Твердження про те, що фінансовий облік не відповідає цілям управління фінансовою діяльністю підприємства лише тому, що додатково існує управлінський облік, який формує інформацію для внутрішнього управління, помилкове. Облік завжди і у всіх його видах та формах надає інформацію для управління, формує в системі управління поряд з аналізом контур зворотного зв'язку. Але фінансовий облік обмежується управлінням лише тими процесами, для обліку яких він призначений.

Щодо податкового обліку, то основним інформаційним продуктом, який він використовує, виступають дані, які стосуються оподаткування.

Встановлення нового порядку визначення суми оподатковуваного прибутку законодавчо відокремило податковий облік від фінансового.

Якщо порівняти організацію бухгалтерського обліку в нашій країні до початку його реформування з фінансовим обліком, то можна зазначити, що традиційний бухгалтерський облік, в основному, виконував функції фінансового обліку і не був придатний для вирішення завдань внутрішньо-господарського контролю і планування.

Податковий облік лише за сьогоднішніх умов податкової політики України став абсолютно окремим функціональним видом обліку. Встановивши новий порядок визначення суми оподатковуваного прибутку, законодавці відокремили податковий облік від фінансового. Податковий облік

пов’язаний з веденням додаткової і відмінної від фінансового обліку спеціальної документації та складанням податкової звітності.

Цілі та користувачі фінансового і податкового обліку – різні.

Норми, встановлені в податковому обліку, можуть застосовуватись в бухгалтерському обліку тільки в тому випадку, якщо вони введені до національних стандартів обліку. Виділяють дві основні моделі співіснування підсистем бухгалтерського обліку та оподаткування (рис. 1.1).

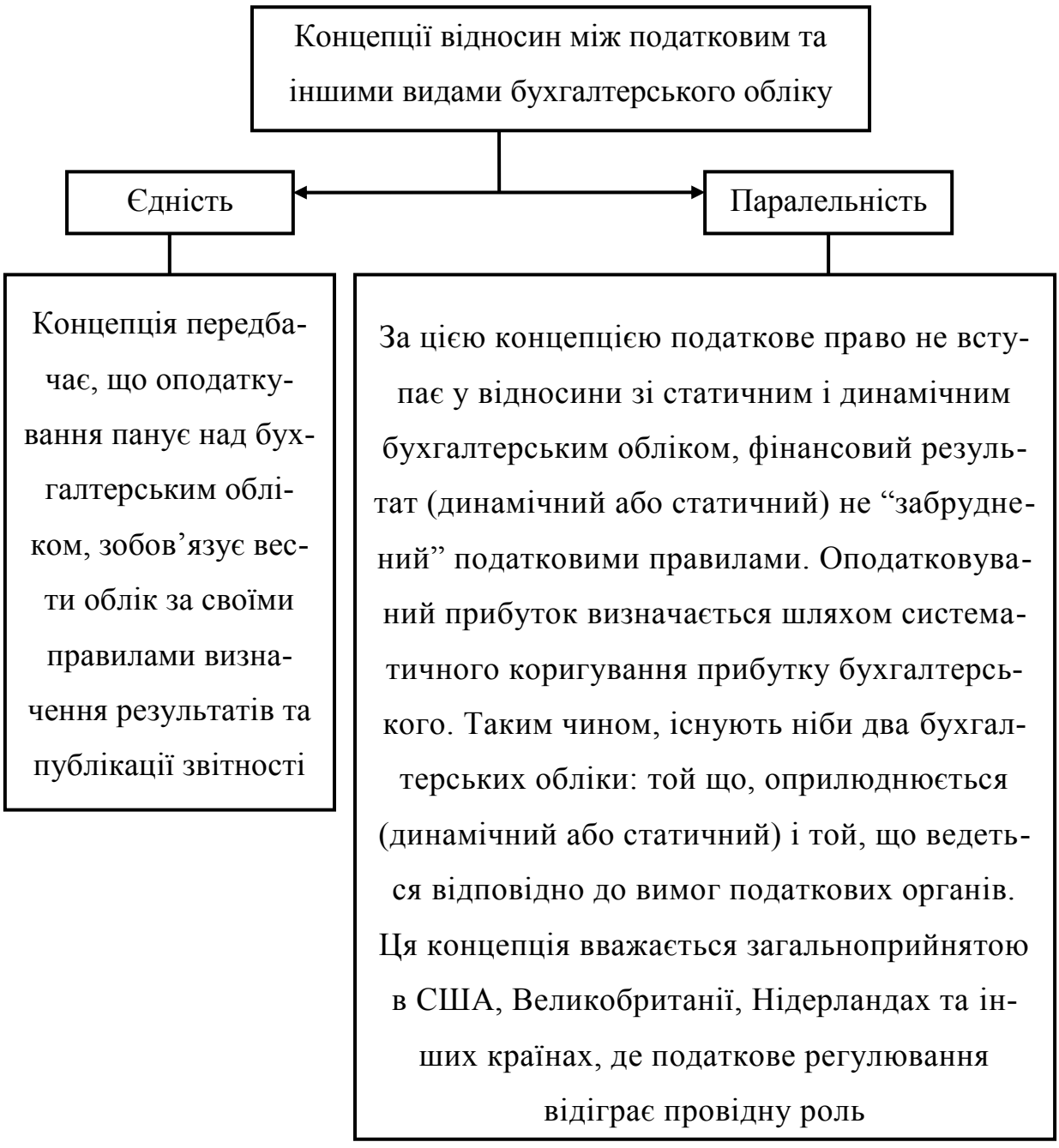


Рис. 1.1. Поєднання податкового й інших видів обліку

В першій моделі система бухгалтерського обліку оформлюється та функціонує під безпосереднім впливом оподаткування.

Друга модель передбачає паралельне існування бухгалтерського та податкового обліку як двох самостійних видів діяльності, які переслідують різні цілі, але використовують єдину вихідну базу – дані первинного обліку.

Поняття "податкового обліку" в українському законодавстві відсутнє. На теоретичному рівні його можна визначити як систему збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного визначення (обчислення) податкових зобов'язань платника.

Податковий облік, підвладний змінам у податковому законодавстві, розвивається сьогодні своїм шляхом, а фінансовий, зберігаючи традиції і притаманний йому консерватизм, – своїм. Основні відмінності фінансового та податкового обліку наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика фінансового та податкового обліку

Ознака порівняння	Фінансовий облік	Податковий облік
1. Обов'язковість використання	Регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", стандартами	Регламентується податковим законодавством
2. Користувачі інформації	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів	Податкова адміністрація
3. Точність інформації	Незначні відхилення у відображенні даних	Великі вимоги до точності
4. Об'єкт обліку та звітності	Підприємство в цілому	Підприємство в цілому
5. Мета обліку	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів	Надання інформації про нарахування та сплату податків податковим органам

Продовження таблиці 1.2.

6. Принципи обліку	Національні положення (стандарти) обліку (П(С)БО)	Сувора регламентація облікових процедур
7. Базова структура	Балансове рівняння: Актив = Капітал + Зобов'язання	Облік валових доходів та валових витрат
8. Часовий аспект інформації	Фіксація господарських фактів в обліку безносередньо після їх здійснення	Формування даних не обов'язково в день здійснення операцій
9. Вимірники обліку	Грошові, трудові, натуральні	Грошові
10. Частота подання звітності	Квартальна і річна	Квартальна, річна, місячна
12. Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність
13. Елементи методу обліку	Використовувати обов'язково	Використовувати не обов'язково
14. Ступінь відкритості інформації	Інформація є відкритою, публічною	Надається тільки податковим органам, але не є таємницею
15. Порядок розрахунку фінансових результатів	Фінансовий результат визначається від усіх видів діяльності підприємства і відображається на рахунку "Результати діяльності"	Прибуток = Скоригований валовий доход – Валові витрати – Амортизаційні відрахування
16. Зв'язок з іншими науками	Заснований на власному методі	Зв'язок фактично відсутній

Існує ряд об’єктивних факторів, які не дозволяють повністю відокремити податковий облік від фінансового:

а) підставою для ведення обох видів обліку є одні й ті ж облікові документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій;

б) робота з організації і ведення податкового обліку виконують в основному одні й ті самі працівники – бухгалтери з метою можливості використання даних бухгалтерського обліку в податкових розрахунках вносяться зміни до порядку ведення бухгалтерського обліку деяких господарських операцій.

Таким чином, головна риса, яка визначає спільність всіх підсистем, полягає в тому, що на основі інформації, створюваної кожною з підсистем, приймаються управлінські рішення. Так, інформація фінансового обліку про отримані фінансові результати діяльності дозволяє зовнішнім користувачам, зокрема, інвесторам, приймати рішення про можливості здійснення інвестицій в дане підприємство. Дані податкового обліку, на основі яких визначається величина податкових зобов’язань, в кінцевому підсумку дозволяють визначити суму прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, і порядок його розподілу.

На основі даних всіх підсистем обліку приймаються головні управлінські рішення як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. Основним джерелом цих даних може виступати:

1) інтерпретована інформація;
2) податкова звітність;
3) фінансова звітність.

Для прийняття управлінських рішень користувачів інформації цікавлять показники результативності фінансово-господарської діяльності, які характеризують потенційну та фактичну можливість підприємства розраховуватись по поточних зобов’язаннях, його фінансову стійкість та результативність роботи підприємств з позиції ефективності використання окремих видів ресурсів.

В загальному вигляді програму кількісного аналізу з позиції кількісної оцінки можна поділити на три типові процедури для проведення аналізу даних, створюваних кожною з підсистем обліку:

1) вертикальний аналіз;
2) горизонтальний аналіз;
3) побудова системи показників і аналітичних коефіцієнтів.

Стійкість фінансового стану підприємства в значній мірі залежить від доцільності та правильності вкладання фінансових ресурсів в активи. Активи динамічні по своїй природі. В процесі функціонування підприємства і величина активів і їх структура постійно підлягають змінам. І найбільш загальне уявлення про якісні зміни в структурі коштів та їх джерел, а також динаміку цих змін можна отримати за допомогою вертикального і горизонтального аналізу звітності.

Вертикальний аналіз балансу показує структуру коштів підприємства і їх джерел, коли суми по окремих статтях або розділах беруться в процентному співвідношенні до валюти балансу. Можна виділити дві основні риси, які обумовлюють доцільність проведення вертикального аналізу:

1) перехід до відносних показників дозволяє проводити міжгосподарські порівняння економічного потенціалу і результатів діяльності підприємств, які відрізняються розмірами використовуваних ресурсів та іншими об’ємними показниками;
2) відносні показники в певній мірі згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть суттєво викривити абсолютні показники фінансової звітності і тим самим заважати їх співставленню в динаміці.

Цей вид аналізу корисний при розгляді структури доходів і витрат.

Сутність горизонтального аналізу полягає в побудові декількох аналітичних таблиць, в яких абсолютні показники доповнюються відносними темпами росту. Як правило, беруться базисні темпи росту за ряд років (суміжних періодів), що дозволяє аналізувати не тільки зміни окремих показників, а й прогнозувати їх значення.

Таблиця 1.3

Класифікація та порядок розрахунку основних показників оцінки фінансового стану підприємства

Показники	Порядок розрахунку або джерело одержання вихідних даних
Показники оцінки майнового стану підприємства	
Питома вага активної частини основних засобів	Вартість активної частина основних засобів / вартість основних засобів × 100
Коефіцієнт вибуття основних засобів	Балансова вартість основних засобів, які вибули за звітний період / Балансова вартість основних засобів на початок періоду
Показники прибутковості	
Прибутковість інвестицій	Прибуток після сплати податків / інвестиції × 100
Прибутковість активів	Прибуток після сплати податків та дивідендів / (всього активів – нематеріальні активи) × 100
Обертання необоротних активів	Обсяг реалізації / обсяг необоротних активів
Прибутковість операційної діяльності	Фінансовий результат від операційної діяльності / обсяг випуску продукції × 100
Показники ліквідності та платоспроможності	
Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал
Маневреність грошових коштів	Грошові кошти / власний капітал
Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи / поточні зобов’язання
Коефіцієнт поточної ліквідності	Грошові кошти та їх еквіваленти / короткострокові позикові кошти

Продовження таблиці 1.3

Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Грошові кошти / поточні зобов’язання
Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи / усього активів
Показники фінансової стійкості та стабільності підприємства	
Коефіцієнт автономії	Власний капітал / майно підприємства
Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	Позикові кошти / власні кошти
Коефіцієнт залученого капіталу	Залучений капітал / усього коштів підприємства
Коефіцієнт структури залученого капіталу	Довгострокові зобов’язання / залучений капітал
Показники ділової активності	
Загальне обертання капіталу	Чиста виручка від реалізації / валюта балансу
Обертання матеріальних оборотних коштів	Чиста виручка від реалізації / другий розділ активу балансу
Середній строк обертання дебіторської заборгованості	360 × дебіторська заборгованість / виручка від реалізації
Обертання кредиторської заборгованості	Виручка від реалізації / кредиторська заборгованість
Показники рентабельності підприємства	
Рентабельність продажу	Прибуток від реалізації продукції / виручка від реалізації
Рентабельність основної діяльності	Прибуток від реалізації продукції / витрати на виробництво продукції та її реалізацію

Продовження таблиці 1.3.

Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / середня величина власного капіталу
Рентабельність усього капіталу підприємства	Чистий прибуток / підсумок балансу
Рентабельність змінного капіталу	Чистий прибуток / підсумок першого розділу пасиву балансу

Цінність горизонтального аналізу знижується в умовах інфляції.

Горизонтальний і вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного. Тому на практиці будують аналітичні таблиці, які характеризують як структуру звітності, так і динаміку окремих її показників. Обидва аналізи є цінними при міжгосподарських порівняннях, оскільки дозволяють порівнювати звітність різних по роду діяльності і об'ємах виробництва підприємств.

Інформаційно-аналітичну основу програми аналізу результативності господарської діяльності складає певна система показників. Існують різні класифікації системи аналітичних коефіцієнтів, які дозволяють отримати детальну характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства. Розглянемо відповідні розділи представленої методики аналізу поетапно.

Показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб усі ті, хто пов'язаний із підприємством економічними відносинами, могли одержати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин з підприємством. Показники оцінки фінансового стану мають бути такими, щоб кожний партнер зміг зробити вибір, виходячи з власних інтересів.

У цілому таблиця 1.3 включає показники, призначені для детальної та всебічної оцінки фінансового стану підприємства. Однак це не означає, що систематичний аналіз фінансового стану підприємства завжди має здійснюватись за всіма цими показниками.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ І

1. Оскільки ключовими елементами в процесі визначення фінансових результатів діяльності підприємства є доходи і витрати, було визначено існування різних теорій, які відображають місце та роль доходів, витрат і результатів діяльності в системі бухгалтерського обліку. Досліджено передумови виникнення доходів, витрат і результатів діяльності в історичному аспекті з урахуванням їх ролі для управління діяльністю підприємства.

2. До визначення поняття "прибуток" існує багато підходів. Розглянувши трактування "прибутку" різних вчених, можна сказати, що чистий прибуток (збиток) – різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період. Отриманий підприємством прибуток є об'єктом розподілу. У розподілі прибутку можна виділити два етапи: перший етап – це розподіл прибутку між є державою і підприємством. В результаті розподілу кожний з учасників одержує свою частку прибутку; другий етап – це розподіл і використання прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після здійснення платежів у бюджет, між учасниками створення фондів: резервного, розвитку виробництва, соціальних потреб і заохочення.

3. Дослідження суті фінансового та податкового обліку показало, що “фінансовий результат” є об’єктом спостереження усіх цих видів обліку. Виділення підсистем фінансового, управлінського та податкового обліку є досить умовним, оскільки всі вони формують свої дані, базуючись на одних первинних документах, використовуючи одні й ті ж елементи методу, але задовольняють потреби різних користувачів.

4. Стійкість фінансового стану підприємства в значній мірі залежить від доцільності та правильності вкладання фінансових ресурсів в активи. Активи динамічні по своїй природі. В процесі функціонування підприємства і величина активів і їх структура постійно підлягають змінам. І найбільш загальне уявлення про якісні зміни в структурі коштів та їх джерел, а також динаміку цих змін можна отримати за допомогою вертикального і горизонтального аналізу звітності.

РОЗДІЛ ІІ
ПОРЯДОК ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ

2.1. Облік реалізації продукції на підприємстві як основа визначення фінансових результатів діяльності

Визначення прибутку, як фінансового результату господарської діяльності, є одним із важливих питань методології бухгалтерського обліку в усі часи його функціонування. Особливого значення набула ця проблема в даний час. Із запровадженням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні відбулися суттєві зміни в методиці визначення фінансових результатів. Прийняті положення наближені за своїм змістом до міжнародних стандартів бухгалтерської фінансової звітності.

Більшість країн світу розглядають фінансовий результат з позиції, чи отриманий він в результаті звичайної чи надзвичайної діяльності. В загальних рисах фінансовий результат обчислюють як різницю між доходами та витратами. Доходи підприємства класифікуються за різними ознаками.

Залежно від виду діяльності розрізняють доходи від: звичайної діяльності; надзвичайної діяльності.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які не можна віднести до звичайної. Вони виникають внаслідок надзвичайних подій і, як правило, відбуваються не регулярно (стихійне лихо, пожежа та ін). Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу звичайну діяльність (фінансову і інвестиційну). Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Основна діяльність для сільськогосподарських підприємств – це діяльність, пов’язана з виробництвом і реа-

лізацією продукції рослинництва та тваринництва, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів операційну оренду активів, отримання доходів або понесених витрат від операційної курсової різниці. Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру власного та позикового капіталу підприємства.

Згідно із міжнародними та національними положеннями (стандартами) обліку, для визначення фінансового результату використовують принцип відповідності. Методом зіставлення доходів звітного періоду з витратами даного періоду, понесених для отримання цих доходів, визначають результат господарської діяльності. Методологічною базою застосування даного принципу є метод нарахування.

Метод нарахування означає, що результати операцій та інших подій слід відображати в облікових реєстрах та фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти. Тому доходи слід відображати в тому періоді, коли вони були зроблені, а витрати – на основі їх відповідності отриманим доходам.

В деяких країнах метод нарахування називається принципом нарощування або накопичення і відокремлений в самостійний принцип. В таблиці 2.1. представлено принципи нарахування в різних країнах.

Принцип нарахування тісно пов’язаний із принципом реалізації продукції, робіт, послуг. Так, згідно із Національним стандартом П(С)БО 15 “Дохід”, доход визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Таблиця 2.1

Сутність принципу нарахування в різних країнах

Країна	Зміст принципу
Великобританія	Принцип нарахування (відповідності) – при складанні звіту про прибутки та збитки доходи протиставляються витратам, завдяки яким вони були отримані у звітному періоді. Це означає, що доходи та витрати визнаються не тоді, коли вони оплачені грошима, а коли вони виникли
Естонія	Принцип обліку виникнення угоди – господарські операції відображаються тоді, коли вони відбулися, незалежно від надходження або сплати грошей
Іспанія	Накопичувальний метод – доходи та витрати повинні відображатись в момент їх фактичного здійснення, а не під час отримання або здійснення платежу
Португалія	Принцип нарахування – трактування показників надходжень та витрат повинно здійснюватись на момент реального проведення операцій, а не під час здійснення або отримання платежів
Росія	Умовність тимчасової визначеності фактів господарської діяльності – факти господарської діяльності організації відносяться в бухгалтерському обліку до того звітного періоду, в якому вони повинні мати місце, незалежно від часу надходження або виплати грошових коштів, пов’язаних з цими фактами
Франція	Принцип нарахування – трактування надходжень та витрат повинно проводитися в термінах реального потоку грошових коштів, незалежно від того, коли вони фактично отримані

Зосередимо увагу на обліку доходу від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), які обліковуються на рахунку 70 “Доходи від реалізації”. Він призначений для обліку кожного об’єкта за відповідними групами, для яких відкриваються наступні субрахунки:

701 “Доход від реалізації готової продукції”;

702 “Доход від реалізації товарів”;

703 “Доход від реалізації робіт і послуг”;

704 “Вирахування з доходу”;

705 “Перестрахування”.

За кредитом субрахунків 701-703 відображається загальна сума доходів разом із сумою непрямих податків. За дебетом – належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших відрахувань, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття суми чистого доходу на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Таким чином, рахунки класу 7 в кінці звітного періоду закриваються і залишку на них немає. Рахунки класу 7 починають новий звітний період з нульового сальдо, на них накопичується інформація про доходи і витрати за звітний місяць, що дає змогу складати проміжну звітність.

Записи на бухгалтерських рахунках згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій будуть наступними:

1. Відображати суму, на яку покупцеві (замовнику) пред’явлені розрахункові документи за реалізовану сільськогосподарську продукцію, слід в такій кореспонденції рахунків:

Д-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

К-т 70 “Доходи від реалізації”

2. Відображено суму нарахованого податку з доходу:

Д-т 70 “Доходи від реалізації”

К-т 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

За новим планом рахунків передбачено облік доходів і витрат за видами діяльності. Для кожного виду діяльності передбачено відповідні рахунки доходів і витрат, а на рахунку 79 “Фінансові результати” передбачено відповідні субрахунки для відображення фінансових результатів по кожному виду діяльності. Фінансовий результат розподіляють на прибутки (збитки) від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Призначений рахунок 79 “Фінансові результати” має такі субрахунки:

791 “Результат операційної діяльності”;

792 “Результат фінансових операцій”;

793 “Результат іншої звичайної діяльності”;

794 “Результат надзвичайних подій”.

Фінансовий результат від операційної діяльності включає фінансовий результат від основної, а також прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності. Відповідно до Плану рахунків для цього призначений рахунок 791 “Результат основної діяльності”.

За кредитом даного субрахунку відображається сума доходів від реалізації продукції в порядку закриття рахунків 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інші операційний доход”. За дебетом витрати в порядку закриття рахунку 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Для організації системи аналітичних рахунків, на яких протягом облікового періоду відображаються доходи та витрати підприємства, необхідно виходити із потреб внутрішнього менеджменту та вимог форм зовнішньої фінансової звітності і відповідних рахунків та субрахунків чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Метою аналітичного обліку фінансових результатів є формування інформаційної бази для визначення ефективності окремих сегментів діяльності; рентабельності виробництва окремих видів продукції (виконання робіт, надання послуг, реалізації товарів); результативності та ефективності окремих проектів, технологій.

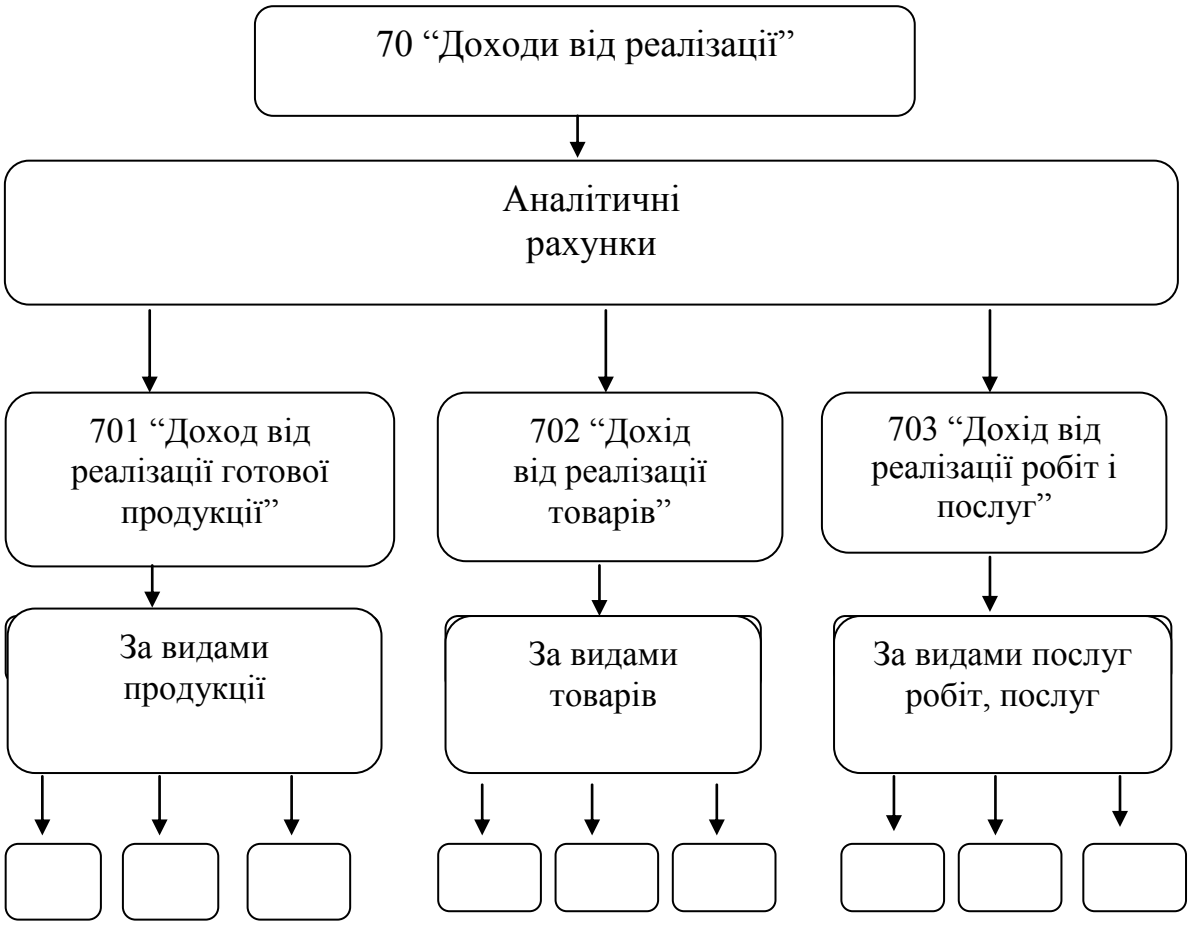


Рис. 2.1. Схема взаємозв’язку синтетичного і аналітичного обліку рахунку 70 “Доходи від реалізації”

Така інформація необхідна для оцінки: прогнозної рентабельності випуску нових видів продукції на базі вивчення ринків збуту; альтернативних варіантів розвитку підприємства, його фінансового стану на перспективу та прийняття відповідних управлінських рішень.

Для ведення синтетичного і аналітичного обліку у СВК „Серницький” застосовують первинні документи, книги, відомості, картки.

Таким чином, організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку реалізації продукції в СВК „Серницький” в основному відповідає встановленим правилам.

Розглянемо типові операції, які відображають реалізацію продукції на підприємстві та їх фінансові результати.

Таблиця 2.2

Облік реалізації продукції та формування фінансових результатів в СВК „Серницький” Зарічненського району Рівненської області

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Реалізована продукція на митній території країни	361	701
Відображено податкове зобов’язання по ПДВ (20 %)	701	641
Реалізована продукція іноземному покупцю	361	701
Відображено податкове зобов’язання по ПДВ (0 %)	701	641
Списана на реалізацію готова продукція за фактичною собівартістю	901	27
Надійшла оплата від покупця за отриману продукцію	311	361
Отриманий аванс від покупця в рахунок поставки продукції	311	681
Відображено податкове зобов’язання по ПДВ за ставкою 20%	643	641
Надано послуги вантажного автотранспорту іншому підприємству	361	703
Відображено податкове зобов’язання по ПДВ за ставкою 20%	703	641
Відображене надходження сировини від постачальника	201	631
Відображено податковий кредит по ПДВ	641	631
Списана на фінансові результати фактична собівартість продукції	791	901
Віднесена сума виручки від реалізації на фінансові результати	701	791

2.2. Мінливість формуванні прибутку підприємства при застосуванні фінансового і податкового обліку

Методика формування фінансових результатів і розподілу прибутку з позицій держави регламентує Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями, останні з яких внесені Законом України від 20.11.2012 року № 5503-VI, від 06.12.2012 року № 5519-VI).

Особливості податкового законодавства України призвели до ведення так званого податкового обліку, де для визначення податкового прибутку використовують іншу методику порівняно з методикою визначення фінансових результатів за допомогою прийомів бухгалтерського обліку. В основу податкових облікових прийомів покладено облік валових доходів і валових витрат. Питання податкової політики та її системи мають пряме відношення до обліку прибутку та інших економічних категорій, що використовуються при нарахуванні сум податків.

Методологічні засади формування в обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначаються у П(С)БО 17 "Податок на прибуток". Він визначає терміни бухгалтерського та податкового прибутку.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період. Це показник фінансової звітності, який наводиться у Звіті про фінансові результати за звітний рік.

Податковий прибуток – сума прибутку (збитку), яка визначається як різниця між скоригованим валовим доходом і сумами валових витрат і амортизаційних відрахувань. Отже, цей прибуток розраховується і наводиться у податковій Декларації про прибуток підприємства.

Методика визначення податкового прибутку побудована на жорстоких податкових правилах і не дає вірогідної інформації про фінансові результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств порівняно з

тим, як бухгалтерський прибуток розкриває реальну картину фінансового стану підприємства, незалежно від вимог податкового законодавства.

Застосування різних методик при визначенні податкового і бухгалтерського прибутку породжує розбіжність між ними, які слід розглядати у вигляді постійних і тимчасових різниць.

Під постійними різницями податкового і бухгалтерського прибутку розуміють різниці, які виникають у звітному періоді між показниками цих прибутків, і які в наступних звітних періодах не анулюються. Причиною виникнення постійних різниць є те, що окремі доходи і витрати визнаються лише при розрахунку бухгалтерського або податкового прибутку.

У П(С)БО не передбачено методи обліку постійних різниць, а тільки дається його визначення.

В обліку крім постійних виникають тимчасові різниці.

Тимчасові різниці – це різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно. Ці різниці виникають в одному звітному періоді, а анулюватися можуть в цьому або в наступних звітних періодах. Тимчасові різниці поділяються на тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, та тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

Тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню, – це тимчасові різниці, які включаються до податкового прибутку в майбутніх періодах, і у майбутньому призведуть до збільшення податкового прибутку.

Тимчасові різниці, які підлягають вирахуванню, – це тимчасові різниці, які у майбутніх періодах призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку).

Основна причина виникнення тимчасових різниць в тому, що валовий доход в податковому обліку – не завжди те саме, що доход в бухгалтерському обліку. В податковому обліку валовий доход – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі.

Валовий доход включає: загальні доходи від продажу продукції, робіт, послуг, доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг; доходи з інших джерел (суми, що не належать поверненню, фінансової допомоги, невикористаних страхових резервів, штрафів, пені, неустойок одержаних тощо).

У бухгалтерському обліку доход – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Відповідно і моменти визначення доходів і витрат в бухгалтерському і податковому обліку не збігаються. Податковим кодексом встановлено, що датою збільшення валового доходу виробництва вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

1) або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;
2) або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Датою збільшення валових витрат вважається та, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається якась з подій, що була раніше:

1) або дата списання коштів з банківських рахунків платника податків на сплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
2) або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №15 "Дохід", доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, ін. актив);
2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, ін. активами);
3) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов’язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Визначення прибутку супроводжується різними правилами, які встановлені Податковим кодексом та Національними стандартами бухгалтерського обліку, що призводить до отримання різних результатів.

У бухгалтерському обліку доходи визначаються лише за методом нарахування, а в податковому – за подією, яка відбулася раніше (перша або друга). Саме ця розбіжність є однією із причин, яка призводить до виникнення різниці сум податкового і бухгалтерського прибутку, які між собою не завжди збігаються. Одні суми беруть участь у формуванні бухгалтерського прибутку в одному звітному періоді, а податкового – в іншому, в той час як інші суми будуть формувати тільки бухгалтерський або тільки податковий прибуток. Таким чином, завжди виникає різниця між бухгалтерським і податковим прибутком.

Відображення валових доходів у податковому обліку здійснюють з метою визначення розрахунковим шляхом оподаткованого прибутку і показують його у декларації про прибуток підприємства. Відображення доходів від реалізації продукції, робіт, послуг у фінансовому обліку ведуть для забезпечення взаєморозрахунків із покупцями і замовниками, визначення фінансових результатів від реалізації у системі кореспонденції рахунків, забезпечення фінансової, статистичної і внутрішньої звітності про результати діяльності підприємства.

Таким чином, внаслідок існування в часі відображення доходів і витрат у податковому і бухгалтерському обліку виникають тимчасові різниці.

Виникнення тимчасових різниць свідчить про те, що у податковій політиці нашої держави ігнорується розуміння прибутку як економічної категорії, внаслідок чого підприємства переплачують або недоплачують податок на прибуток: його реальний фінансовий результат менший або більший від податкового прибутку. Слід зазначити, що і на практиці бухгалтерам не завжди легко визначати податкову базу активу чи зобов'язання. Тимчасові різниці ведуть до відстрочених податкових платежів. Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню на кінець звітного періоду і ставки податку на прибуток, є відстроченим податковим зобов'язанням на кінець звітного періоду. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню на кінець звітного періоду і ставки податку на прибуток, визнається відстроченим податковим активом на кінець звітного періоду.

Після визначення тимчасових різниць необхідно обчислити суму податку із цих різниць, які потім відображаються в бухобліку у вигляді відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

Сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства, в П(С)БО 17 має назву поточний податок на прибуток, і підлягає перерахуванню в бюджет.

Якщо визначена сума податку на прибуток у податковому обліку більша за суму, що визначена в бухгалтерському обліку, виникають відстрочені податкові активи, які обліковуються за дебетом рахунка 17 "Відстрочені податкові активи", а за кредитом цього рахунка відображається зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Сума податку на прибуток, яка обчислена за податковою декларацією і фактично підлягає перерахуванню в бюджет, відображається за кредитом рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами" і за дебетом рахунків 98 "Податок на прибуток" і на різницю між сумами податку обчисленого за податковою декларацією і сумою цього податку, обчисленого за даними фінансової звітності, – 17 "Відстрочені податкові активи".

Якщо визначена сума податку на прибуток в податковому обліку менша за суму, що визначена в бухгалтерському обліку, виникають відстрочені податкові зобов'язання, які обліковуються за кредитом рахунка 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", а за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань.

Сума податку на прибуток, яка розрахована відповідно до податкової декларації на прибуток, відображається за дебетом рахунка 98 "Податок на прибуток" і кредитуються рахунки 64 "Розрахунки за податками і платежами" – на суму податку на прибуток, обчисленого за податковою декларацією, і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" – на суму відстрочених податкових зобов'язань.

Отже, рахунок 98 "Податок на прибуток" визначає витрати на суму облікового прибутку. А податковий прибуток визначає суму податку, яку слід виплатити у бюджет, і впливає на рух грошових коштів більше, ніж на величину витрат по податку на прибуток.

Якщо в бухгалтерському обліку на кінець звітного періоду є сальдо по рахунках 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", треба зробити їх згортання для визначення остаточної суми відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового активу з метою відображення в Балансі за станом на кінець звітного року.

Розглянемо особливості формування прибутку за даними бухгалтерського обліку в СВК „Серницький" за І квартал 2013 р. (табл. 2.3).

Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення або скорочення маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створенню необхідної кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, формуванню збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції як у економічній структурі виробництва і обміну, так і у розвитку продуктивних сил. Все це впливає на розмір прибутку підприємства.

Таблиця 2.3

Визначення прибутку за даними фінансового обліку СВК „Серницький” Зарічненського району Рівненської області за І квартал 2013 року

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
Списана на реалізацію готова продукція за фактичною собівартістю	901	27	1861
Реалізована продукція на митній території України	361	701	1385
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ за ставкою 20 %	701	641	277
Реалізована продукція іноземному покупцю	361	701	1287
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ за ставкою 0 %	701	641	-
Списана на фінансові результати фактична собівартість продукції	791	901	1861
Віднесена сума виручки від реалізації на фінансові результати	701	791	2672
Віднесені адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	70
Віднесені витрати на збут на фінансові результати	791	93	276
Віднесені інший операційний доход на фінансові результати	71	791	275
Віднесені інші операційні витрати на фінансові результати	791	94	124
Визначено чистий прибуток	791	44	610

Розглянемо вплив податкового навантаження на формування прибутку в СВК „Серницький” та визначимо деякі його особливості (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка формування прибутку СВК „Серницький”
Зарічненського району Рівненської області за 2008-2012 роки

Показники	2008 рік	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2012 у % до 2008
Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)	4391	7092	7017	7546	7668	174,62
Податок на додану вартість	312	701	662	763	721	231,08
Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)	4079	6391	6355	6783	6947	170,31
Собівартість реалізованої продукції	2199	3756	4402	4770	4840	220,10
Валовий прибуток (збиток)	1880	2635	1953	2013	2107	112,07
Інші операційні доходи	95	495	730	683	717	754,73
Адміністративні витрати	-	283	119	203	183	-
Витрати на збут	-	-	703	721	719	-
Інші операційні витрати	487	316	318	317	323	66,32
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	1488	2531	1545	1455	1599	107,45
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	1488	2531	1545	1455	1599	107,45
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності після оподаткування	1488	2531	1535	1443	1584	106,45
Надзвичайні доходи	-	-	47	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	1488	2531	1582	1443	1584	106,45

Аналізуючи дані таблиці 2.4, можна відзначити наступні зміни, що відбулися в 2012 році порівняно з 2008 роком: дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) зріс на 74,62 %, разом з тим відбулось збільшення податку на додану вартість в 2,3 рази. На протязі 2008-2012 років підприємство не маючи інвестиційної та фінансової діяльності отримувало прибуток тільки від операційної діяльності, який порівняно з 2008 р. збільшився у 2012 році на 7,45 %.

2.3. Порядок розподілу прибутку підприємства

Економічно обґрунтована система розподілу прибутку, по-перше, повинна гарантувати виконання фінансових зобов'язань перед державою шляхом перерахування частини прибутку підприємства до державного та місцевих бюджетів й, по-друге, максимально забезпечити виробничі, матеріальні та соціальні потреби підприємства.

Розподіл і використання прибутку поряд із процесом його формування є важливою складовою ефективної політики управління прибутком підприємства, що визначає істотні аспекти його діяльності й впливає на його результативність. Такий вплив відбувається шляхом зворотного зв'язку розподілу прибутку (відповідно з метою й завданнями розвитку підприємства) та його формуванням у наступному періоді. У ринковій економіці розподіл прибутку ґрунтується на спеціально розробленій політиці, що має відображати пріоритетні цілі стратегічного розвитку підприємства, формувати у необхідному обсязі інвестиційні ресурси, забезпечувати не тільки суто матеріальні інтереси керівництва й персоналу, а й стимулювати виробничу активність та використовувати додатковий соціальний захист працюючих, а отже, спрямовуватись на збільшення ринкової вартості підприємства. Для успішного виконання поставлених завдань необхідним є врахування принципів розподілу:

1) прибуток підприємства, який він одержує в результаті проведення різних форм діяльності розподіляється між ним і державою. Частина прибут-

ку перераховується до відповідних бюджетів у вигляді податкових платежів із прибутку, порядок нарахування і сплати яких встановлюється законодавчо;

2) величина прибутку підприємства, що залишається в його роз порядженні після сплати податків, не повинна зменшувати його зацікавленість у зростанні обсягів виробництва й покращенні результатів діяльності господарюючого суб'єкта;

3) розподіл прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства має відображати процес формування його резервів, фінансування потреб розвитку виробничої і соціальної сфери;

4) пропорції розподілу прибутку визначають темпи реалізації стратегії розвитку підприємства. Прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства першочергово має спрямовуватись на нагромадження, що забезпечить його подальший розвиток, а тільки потім – на споживання.

5) обсяги інвестиційної діяльності підприємства, визначаються можливостями формування фінансових ресурсів, у першу чергу, за рахунок внутрішніх джерел. Реінвестований у процесі розподілу прибуток є головним внутрішнім джерелом.

Характерною особливістю існуючого сьогодні порядку розподілу є значно більша свобода та самостійність у використанні підприємством одержаного прибутку. Отже, підприємства мають право самостійно вирішувати, на які заходи і в яких розмірах спрямовувати прибуток, що лишається після сплати податків, обов'язкових платежів, інших відрахувань згідно законодавства. Ринкові умови господарювання самостійно визначають пріоритетні напрямки використання власного прибутку. Так, розвиток конкуренції викликає необхідність розширення виробництва, його вдосконалення, задоволення матеріальних і соціальних потреб трудових колективів.

У розподілі прибутку можна виділити два етапи.

Перший етап – це розподіл балансового прибутку. На цьому етапі учасниками розподілу є держава і підприємство. В результаті розподілу кожний з учасників одержує свою частку прибутку. Співвідношення розподілу прибут-

ку між державою і підприємствами має важливе значення для забезпечення державних потреб і потреб підприємств. Це одне з принципових питань реалізації фінансової політики держави, від правильного вирішення якого залежить розвиток економіки в цілому.

Рис. 2.2. Схема розподілу прибутку підприємства

Не зважаючи на законодавчо встановлене джерело сплати податків і податкових платежів в будь-якому разі вони зменшують величину прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, тобто ресурси підприємства

скорочуються. Натомість зростають державні ресурси. Це означає, що роль підприємства у формуванні фінансових ресурсів держави не обмежується лише податками, що сплачуються за рахунок прибутку.

Таким чином, при встановленні оптимальних співвідношень між тією частиною доходу підприємства, яка вилучається, і тією, що залишається підприємству, до уваги треба приймати всю кількість податків, сплачуваних підприємством.

Розподіл чистого прибутку являє собою процес формування напрямків його подальшого використання відповідно до цілей і завдань розвитку підприємства. Велика роль характеру розподілу саме чистого прибутку визначається наступними положеннями:

1) від зваженого підходу до розподілу прибутку залежить підвищення рівня добробуту власників підприємства. Формуються пропорції між поточними виплатами їм доходу на капітал (у формі дивідендів, процентів тощо) і зростанням цих доходів у майбутньому періоді (за рахунок забезпечення зростання вкладеного капіталу);

2) відносини розподілу не є пасивними, вони активно впливають на виробництво, прискорюючи або гальмуючи його розвиток;

3) характер розподілу прибутку є індикатором інвестиційної привабливості підприємства. Зростання рівня дивідендних виплат визначає зростання вартості акцій на фондовому ринку, формуючи додатковий дохід інвесторів;

4) розподіл прибутку є основним інструментом впливу на підвищення ринкової вартості підприємства. У прямій формі цей вплив виявляється у забезпеченні приросту капіталу в процесі капіталізації частини прибутку, призначеного до розподілу, а непрямо воно забезпечується основними пропорціями цього розподілу;

5) розподіл прибутку є однією з дійових форм впливу на трудову активність персоналу підприємства. Обсяги і форми участі персоналу в прибутках визначають рівень трудової мотивації працівників, сприяють стабілізації персоналу та зростанню продуктивності праці;

6) пропорції розподілу прибутку формують рівень забезпечення додаткового соціального захисту працівників. В умовах низької дієвості державних форм соціального захисту зайнятих робітників ця роль розподільчого механізму прибутку на підприємстві дозволяє доповнити їх мінімальний соціальний захист;

7) характер розподілу прибутку впливає на рівень поточної платоспроможності підприємства. Виплати прибутку для споживання власниками і персоналом підприємства, здійснюються, як правило, в грошовій формі, тобто у формі основного активу. При великому обсязі виплат прибутку на цілі споживання рівень платоспроможності підприємства в поточному періоді може знизитися.

За характером виникнення всі фактори, що впливають на розподіл прибутку, можна поділити на дві основні групи:

1) зовнішні (визначаються зовнішніми умовами діяльності підприємства);

2) внутрішні (визначаються особливостями господарської діяльності конкретного підприємства).

До зовнішніх факторів відносяться стан економіки країни та перспективи її розвитку, темпи інфляції, податкова система, рівень конкурентного тиску, стадія кон'юнктури товарного ринку, наявність альтернативних зовнішніх джерел формування фінансових ресурсів тощо.

Вирішальний вплив на пропорції розподілу прибутку мають внутрішні фактори, оскільки дозволяють формувати ці пропорції по відношенню до конкретних умов і результатів господарювання підприємства.

До числа найважливіших з цих факторів відносяться: 1) рівень рентабельності діяльності; 2) менталітет власників підприємства; 3) рівень ризиків здійснюваних операцій і видів діяльності; 4) рівень поточної платоспроможності підприємства; 5) наявність альтернативних внутрішніх джерел формування фінансових ресурсів; 6) необхідність завершення розпочатих інвестиційних програм тощо.

Залишений нерозподіленим за звітний рік прибуток (або непокритий поточними доходами збиток) перераховують на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” (субрахунок 441 “Прибуток нерозподілений” та 442 “Непокриті збитки”). На цих субрахунках сума обліковуватиметься, доки не постане потреба використовувати прибуток або до моменту покриття збитків відповідними коштами (за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо).

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 передбачено, що рахунок 44 кореспондує з кредитом рахунків:

40 "Статутний капітал";

41 "Пайовий капітал";

43 "Резервний капітал";

44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)";

67 "Розрахунки з учасниками";

79 "Фінансові результати".

Таким чином, згідно Інструкції № 291 використання прибутку можливе за наступними напрямками:

1) збільшення розміру статутного капіталу;
2) збільшення розміру пайового капіталу;
3) формування резервного капіталу підприємства;
4) розрахунки з учасниками.

Розглянемо напрямки використання прибутку після оподаткування та їх облік згідно П(с)БО (табл. 2.5).

Коментуючи данні таблиці 2.5 слід зазначити, що коли прибуток чи кошти резервного фонду направляються на покриття збитків, вартість майна організації не зменшується. Ці записи в обліку показують, що збитки самі по собі, представляючи зменшення вартості майна, компенсуються його накопичення в прибутку майбутніх періодів та зменшенням величини власного капіталу, вираженого у вигляді сальдо нерозподіленого прибутку.

Таблиця 2.5

Облік використання прибутку після оподаткування

Напрямки використання прибутку	Зменшення майна підприємства через використання прибутку	Рахунок
1. Витрати, які не відшкодовуються затратами на виробництво продукції	Ні	Дт 91 "Адміністративні витрати" 97 "Інші витрати"
2. Нараховані відсотки за простроченими банківськими кредитами	Ні	Дт 95 "Фінансові витрати"
3. Витрати, аналогічні втратам і збиткам організації	Так	Дт 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
5. Нарахування дивідендів та інших доходів власникам	Так	Дт 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
6. Покриття збитків	Ні	Дт 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
7. Збільшення розміру статутного капіталу	Так	Дт 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"

Підприємство самостійно визначає напрямок використання тієї частини прибутку, яка залишається в його розпорядженні. При цьому порядок розподілу і використання прибутку на підприємстві фіксується та визначається

положенням, розробленим відповідними економічними службами підприємства та затвердженим його керівництвом: на виплату учасникам відповідно до установчих документів відводиться до 50 %; на поповнення резервного та інших страхових фондів – до 5 %; на матеріальне стимулювання розвитку персоналу – до 10 %; залишена частина – на розширення виробництва та розвиток підприємства.

Розглянемо як розподіляться чистий прибуток в СВК „Серницький" Зарічненського району Рівненської області (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Розподіл чистого прибутку в СВК „Серницький"
Зарічненського району Рівненської області за 2008-2012 роки

Показники	2008		2009		2010		2011		2012		2012 % до 2008
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Кошти на виплату учасникам	640	43	1190	47	712	45	545	38	665	42	103,9
Поповнення резервного капіталу та інших фондів	75	5	126	5	79	5	71	5	79	5	105,3
Кошти на інвестування виробничого розвитку	684	46	187	39	680	43	731	51	713	45	104,2
Матеріальне стимулювання та соціальний розвиток персоналу	89	6	228	9	110	7	86	6	127	8	142,7
Всього	1488	100	2531	100	1582	100	1433	100	1584	100	106,4

Аналізуючи розподіл чистого прибутку на підприємстві за 2008-2012 роки можна стверджувати наступне – з розвитком виробництва СВК „Серницький” збільшило чистий прибуток на 6,4 %, тим самим мало змогу збільшити частку виплати учасникам – на 3,9 % та матеріальне стимулювання персоналу – 42,7 %. Відрахування до резервного фонду на потязі п'яти років складали 5%, але з підвищенням чистого прибутку поповнення до резервного фонду збільшились на 5,3 %. Підприємство з метою розширення виробництва постійно розподіляло значну частину коштів з чистого прибутку на виробничий розвиток, які порівняно з 2008 роком збільшились в 2012 році на 4,2 %.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ ІІ

На основі проведеної оцінки стану обліку та контролю за формуванням і розподілом прибутку в СВК „Серницький” Зарічненського району Рівненської області, можна зробити наступні висновки:

1. В процесі розгляду економічного стану підприємства було встановлено, що за період 2008-2012 років відбулося збільшення за такими показниками: вартість валової продукції – на 29,55 %; виручка від реалізації – на 70,31 %; прибуток – на 6,45 %; земельні площі – на 52,33 %; середньорічна чисельність робітників – на 51,43 %; середньорічна вартість основних фондів сільськогосподарського призначення – на 8,3 %. Зменшення відбулось за середньорічною вартістю оборотних фондів – на 1,43%.

2. Облік доходів, витрат та фінансових результатів СВК „Серницький” здійснює відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, норм податкового законодавства, інструкцій ДПА та іншим нормативних актів.

3. СВК „Серницький” сплачує податок на прибуток на загальних засадах. Після сплати податку на прибуток у підприємства залишався в розпорядженні чистий прибуток, який порівняно з 2008 роком збільшився у 2012 році на 6,45 %.

4. Вирішальний вплив на пропорції розподілу прибутку мають внутрішні фактори, оскільки дозволяють формувати ці пропорції по відношенню до конкретних умов і результатів господарювання підприємства.

5. За аналізований період 2008-2012 років на підприємстві збільшився чистий прибуток на 6,45 %. Господарство збільшило частку виплати учасникам на 3,9 % та стимулювання персоналу – 42,7 %. З підвищенням розміру чистого прибутку поповнення до резервного фонду збільшились на 5,3 %. З метою розширення виробництва СВК „Серницький” частину коштів з чистого прибутку розподіляє на виробничий розвиток, які в 2012 році збільшились порівняно з 2008 роком на 4,2 %.

РОЗДІЛ ІІІ
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ

3.1. Оптимізація оцінки фінансових результатів діяльності з позицій управлінського обліку

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо. Отже, управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в межах одного підприємства забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління і контролю за діяльністю підприємства. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій. Цей облік покликаний задовольняти інформаційні потреби тільки керівництва фірми. Основним чинником при цьому є своєчасність одержання докладної і правдивої інформації про доходи і витрати, як на підприємстві в цілому, так і на окремих його ділянках. У рамках управлінського обліку виробничих підприємств здійснюється докладний облік доходів і фінансових результатів діяльності.

Основними завданнями управлінського обліку є:

1) облік витрат і калькулювання собівартості продукції;

2) внутрішньофірмове бухгалтерське планування на основі використання облікової методології, принципу подвійного запису та бухгалтерських рахунків. Результатом такого планування є розрахунок майбутніх параметрів розвитку підприємства, які зводяться і узагальнюються у вигляді прогнозних показників в бухгалтерському балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових коштів;

3) складання внутрішньої звітності про витрати, обсяги виробництва і реалізацію продукції, спожиті ресурси і ефективність роботи структурних підрозділів підприємства;

4) аналіз співвідношення між витратами, обсягами продаж і прибутком підприємства;

5) планування, облік і аналіз доходів і результатів діяльності за напрямами, підрозділами, сегментами, центрами відповідальності тощо.

Основна вимога, що висувається до даного виду обліку – оперативність складання і подання внутрішньої звітності, що дозволяє щоденно здійснювати контроль за використанням ресурсів, виконанням договорів та рухом грошових коштів. Дані управлінського обліку потрібні керівнику підприємства при плануванні, контролі, оцінці операцій господарської діяльності і прийнятті управлінських рішень. Отже, управлінський облік постачає необхідну інформацію для прийняття оптимальних рішень. Виходячи із зазначеного, управлінський облік – це процес підготовки інформації, яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Велику роль в управлінні прибутком на основі управлінського обліку займає операційний аналіз або система “взаємозв'язок витрат, обсягу реалізації і прибутку”. Операційний аналіз – це елемент управління витратами підприємства, за допомогою якого визначають вплив структури витрат і виручки на рентабельність продукції або підрозділів підприємства. Поширеними є і інші назви операційного аналізу: аналіз беззбитковості і маржинального прибутку, аналіз “витрати-обсяг-прибуток” (“cost-volume-profit”)).

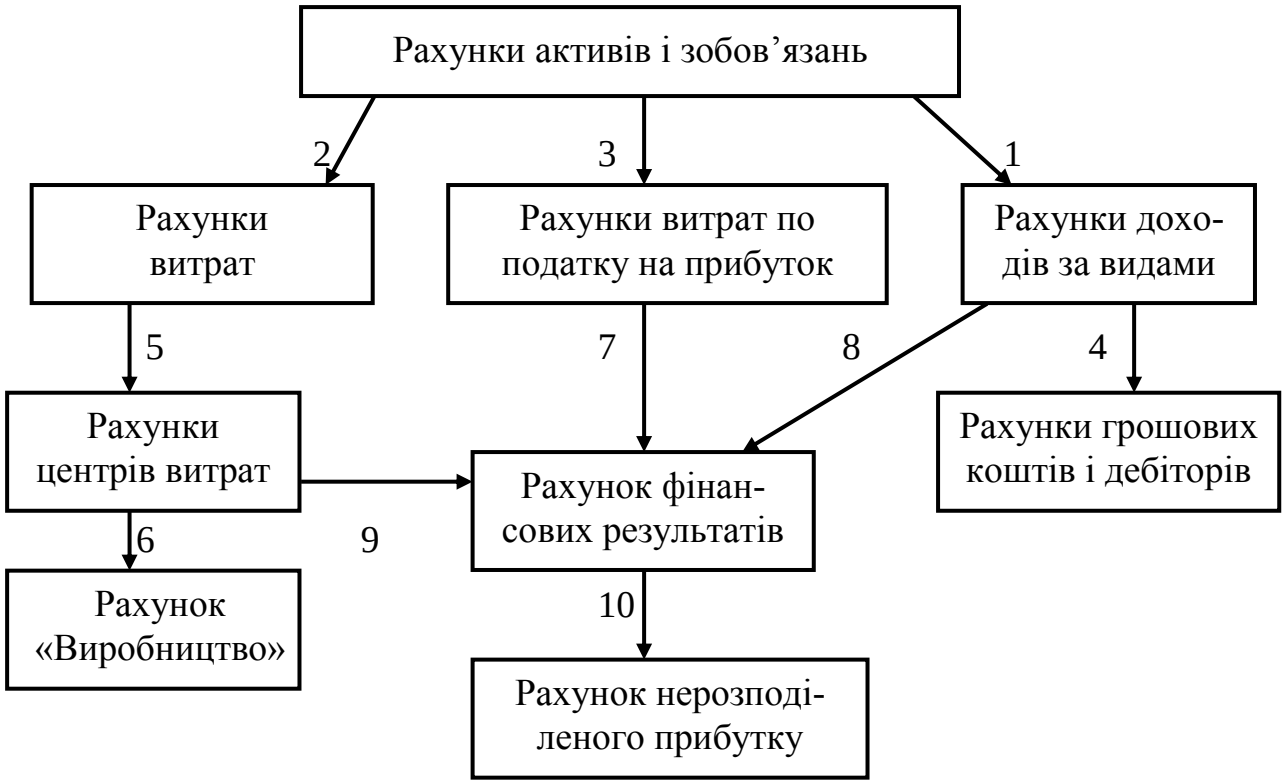
Ефективність операційного аналізу для розробки управлінських рішень визначається тим, що маркетингові дослідження, облік витрат, фінансовий аналіз і виробниче планування стають єдиним інструментом управління фінансами, що дозволяє проводити просте і ефективне моделювання впливу різних факторів на розмір прибутку, який отримує підприємство, а саме:

1) обсяг і структура виробництва і реалізації продукції;

2) склад і величина витрат (як змінних, так і постійних);

3) ціни на продукцію;

4) структурні зрушення в асортименті продукції.



1 – відображення доходів звітного періоду;

2 – відображення витрат звітного періоду;

3 – формування нарахованого за звітний період податку;

4 – нарахування доходів;

5 – перегрупування витрат за центрами загальна;

6 – сума виробничих витрат;

7 – списання нарахованого за звітний період податку;

8 – списання доходів;

9 – списання витрат;

10 – визначення нерозподіленого прибутку.

Рис. 3.1. Загальна структура управлінського обліку фінансових результатів діяльності

Операційний аналіз включає:

1) розрахунок рівня беззбитковості;
2) оцінку фінансової міцності і вкладу на покриття;
3) розрахунок операційного ліверіджу;
4) мінімізацію операційних ризиків підприємства (за показниками ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності) тощо.

Основними показниками операційного аналізу є:

1) маржинальний прибуток;
2) чистий прибуток;
3) точка беззбитковості – це такий обсяг реалізації, коли доходи підприємства дорівнюють його затратам, а підприємство не має ні прибутку, ні збитку;
4) запас фінансової міцності – це величина, на яку фактична (або запланована) виручка від реалізації перевищує беззбитковий оборот;
5) операційний ліверідж (від англ. leverage – важіль) – це механізм управління прибутком підприємства, який базується на оптимізації співвідношення постійних і змінних витрат.

Операційний аналіз дозволяє менеджеру визначити найбільш оптимальне співвідношення між змінними витратами на одиницю продукції, постійними витратами, ціною, обсягом випуску та обсягом реалізації продукції, а також зменшити ризик. Головним об’єктом в процесі операційного аналізу є витрати. В основу аналізу “витрати – обсяг – прибуток” покладено класифікацію витрат на змінні та постійні.

Класифікація за типом “поведінки” витрат в залежності від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найбільш важливою для цілей планування і контролю. Зростання або зниження обсягу виробництва (реалізації) викликає відповідне зростання або зниження рівня певних витрат. При цьому інші витрати залишаються незмінними.

Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва

(реалізації). Основними прикладами таких витрат є: прямі витрати матеріалів, сировини, палива, заробітна плата робочого персоналу та інші витрати виробничого призначення.

Один з цікавих аспектів поведінки змінних витрат полягає у тому, що змінні витрати залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції.

Постійні (умовно-постійні) витрати – це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягів діяльності.

Вони пов'язані з існуванням підприємства і повинні бути оплачені, навіть коли воно нічого не виробляє. Однак вони можуть змінюватись в разі реорганізації виробництва, внесення змін у законодавство тощо. До постійних витрат належать: рентні платежі, амортизаційні відрахування будівель, устаткування, орендна плата, заробітна плата адміністративно-керівного персоналу тощо.

Як було вже сказано вище, важливим елементом аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" є визначення критичного обсягу продажу за допомогою точки беззбитковості.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого:

1) доходи підприємства дорівнюють його витратам (тобто підприємство не має ні прибутку, ні збитків);
2) маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях, або у відсотках до нормальної потужності. Для ілюстрації аналізу „витрати – обсяг – прибуток" використаємо дані СВК „Серницький" по зернових культурах, що є об'єктом дослідження.

Точку беззбитковості у грошових одиницях можна вивести з рівняння:

$$Пр = Зв + Пв + Оп, \qquad (3.1)$$

де: Пр – продаж;

Зв – змінні витрати;

Пв – постійні витрати;

Оп – операційний прибуток.

Таблиця 3.1

Звіт про прибуток СВК „Серницький” по зернових культурах за 2012 рік з позицій управлінського обліку

Стаття	Разом, тис. грн.
Виручка від реалізації	2167,8
Змінні витрати	1040
Маржинальний дохід	1134,3
Постійні витрати	445,5
Операційний прибуток	682,3

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то:

$$BES = Зв + Пв, \quad (3.2)$$

де: BES – точка беззбитковості у грошових одиницях;

Позначивши кількість реалізованої продукції через „х”, отримаємо:

$0{,}055\ x = 0{,}026\ x + 445{,}5$

$0{,}029\ x = 445{,}5$

$x = 15362$ (ц)

$BES = 15362 \times 0{,}055 = 845$ (тис. грн.)

Для використання маржинального методу перетворимо рівняння (3.1) таким чином:

$$Ц \times Об_{\text{на одиницю}} = Зв \times Об + Пв, \quad (3.3)$$

де: Ц – ціна;

$Об_{\text{на одиницю}}$ – обсяг на одиницю;

Об – обсяг.

Звідси:

$$BEU = Пв / (Ц - Зв_{\text{на одиницю}}), \quad (3.4)$$

де: BEU – точка беззбитковості в натуральних одиницях;

$Зв_{\text{на одиницю}}$ – змінні витрати на одиницю.

Різниця між ціною продукту і сумарними змінними витратами на його виробництво називається вкладеним (маржинальним) доходом. Знаючи роз-

мір постійних витрат і величину вкладеного (маржинального) доходу можна розрахувати точку беззбитковості продукту, як обсяг продажу, при якому сукупний вкладений (маржинальний) дохід повністю покриває постійні витрати. Тоді:

$$BEU = Пв / Мд, \quad (3.5)$$

де: Мд – маржинальний доході.

$$BEU = 445,5 / 0,029 = 15362 \text{ (ц)}$$

Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дає підприємству чистий прибуток.

Для обчислення точки беззбитковості у грошових одиницях можна використовувати коефіцієнт маржинального доходу:

$$Кмд = Мд / Пр = Мд_{\text{на одиницю}} / Ц, \quad (3.6)$$

де: Кмд – коефіцієнт маржинального доходу;

$Мд_{\text{на одиницю}}$ – маржинальний дохід на одиницю.

$$Кмд = 0,029 / 0,055 = 0,527$$

Точку беззбитковості в грошових одиницях за допомогою коефіцієнту маржинального доходу обчислюють за формулою:

$$BES = Пв / Кмд \quad (3.7)$$

$$BES = 445,5 / 0,527 = 845 \text{ (тис. грн.)}$$

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продаж можна використати запас міцності (безпеки).

Запас міцності – величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу:

$$Зм = Пр – Тб, \quad (3.8)$$

де: Зм – запас міцності;

Тб – точка беззбитковості.

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику зазнати збитків.

$$Зм = 2167,8 – 845 = 1322,8 \text{ (тис. грн.)},$$

або $Зм = 39114 – 15362 = 23752$ (ц)

Використовуючи дані таблиці 3.1 побудуємо графік беззбитковості:

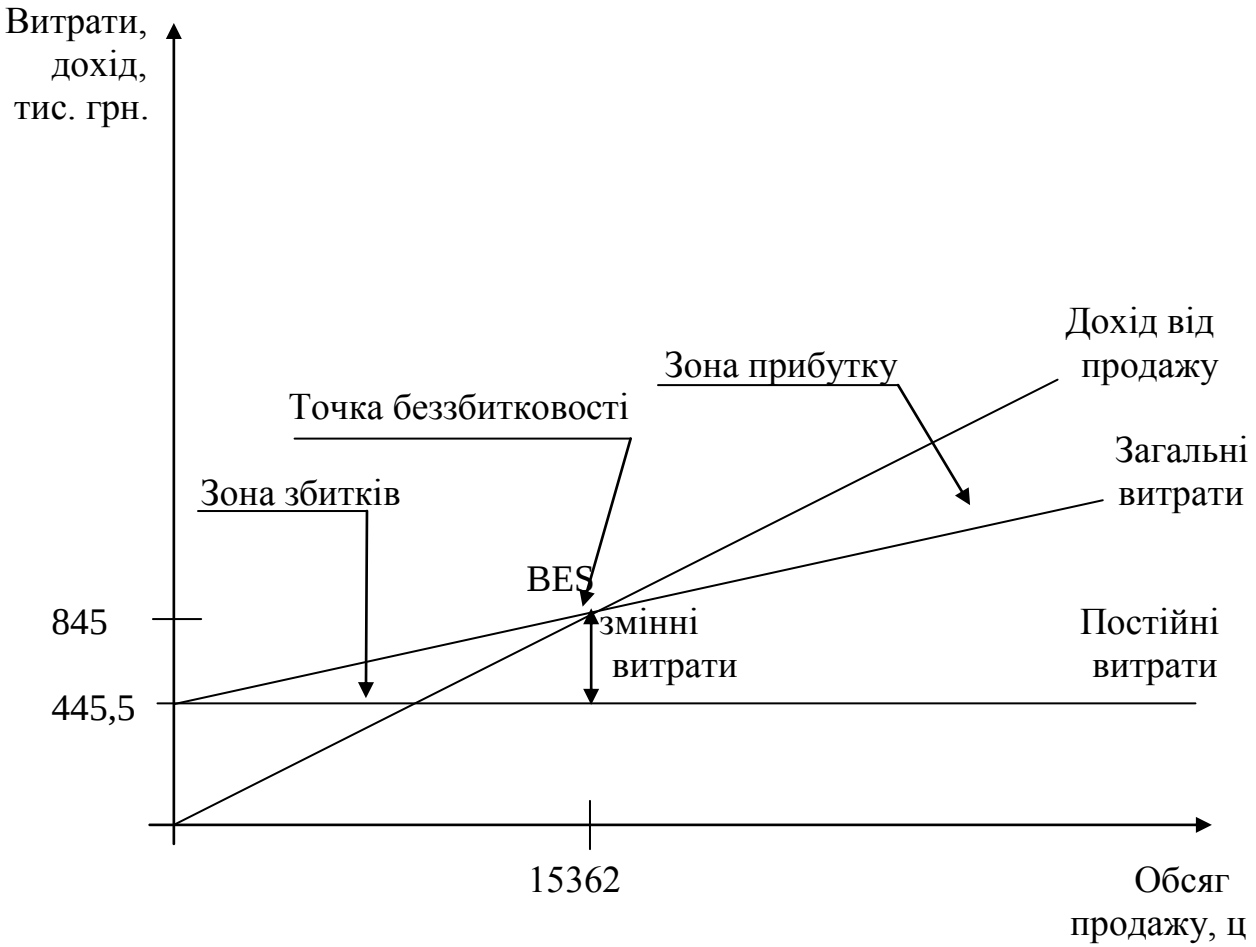


Рис. 3.2. Визначення точки беззбитковості СВК „Серницький” Зарічненського району Рівненської області за результатами 2012 року

Таким чином можна зробити висновок, що за реалізації продукції зернових у 15362 ц СВК „Серницький” досягає беззбиткового обороту. Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дає підприємству чистий прибуток. Якщо обсяг реалізації продукту нижче точки беззбитковості, то це означає, що виробництво даного виду продукції є для підприємства збитковим. За настання непередбачуваних обставин СВК „Серницький” може здійснювати реалізацію зернових без ризику зазнати збитків у розмірі 23752 ц.

3.2. Автоматизований алгоритм формування фінансового результату та розподілу прибутку

Впровадження автоматизованої системи обліку і аналізу дозволяє в межах функцій бухгалтерського обліку цілком регламентувати автоматизоване одержання даних, необхідних для ведення оперативного, синтетичного й аналітичного обліку, складання форм бухгалтерської звітності: даних, необхідних користувачам для оперативного аналізу господарської діяльності, вироблення і прийняття рішень. При повній комп'ютеризації господарської діяльності підприємства поняття форми обліку переходить в поняття системи обліку. Комп'ютерна система бухгалтерського обліку характеризується повною автоматизацією обробки і систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відображатися в обліку відразу після їх введення в інформаційну базу даних.

Систематизація і узагальнення облікових і аналітичних даних, що існують в інформаційній базі, здійснюється автоматично і відображається у результатних даних для обліку, контролю і аналізу. Узагальнення даних в синтетичному і аналітичному обліку здійснюється одночасно на підставі однієї і тієї ж інформації. Комп'ютерна система передбачає автоматизоване виконання задач бухгалтерського обліку як в регламентному, так і діалоговому (інтерактивному) режимах.

При використанні режиму діалогу збільшується оперативність обліку, контролю і аналізу, з'являється можливість отримання необхідних довідкових і аналітичних даних протягом звітного періоду, а не тільки по його закінченні. При цьому обсяг інформації, що надається користувачам, значно скорочується і обмежується тільки даними, що необхідні і достатні для виконання конкретних облікових робіт. В значній мірі автоматизується контроль ведення бухгалтерського обліку, що сприяє підвищенню достовірності і правильності облікових даних. На бухгалтерський апарат при цьому покладено в основному обов'язок контролювати виконання облікових робіт. Бух-

галтери при необхідності можуть перевірити показники, відображені у вихідних облікових документах.

Автоматизація обліку підвищує ефективність і прискорює процес обробки даних, надає оперативну інформацію для прийняття рішень. Тому досить часто доцільно впроваджувати автоматизовану систему обліку не з метою отримання глобального результату, а для того, щоб вирішити ряд локальних проблем. За умови автоматизації бухгалтерського обліку інформація що генерується програмою, повинна бути зрозумілою користувачу. На рівні комп'ютерної програми повинен зникнути поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та інші види. Якщо цей технічний крок буде зроблено і буде досягнута компактність, зручність, простота і надійність програмного забезпечення то, без сумніву, облік на підприємстві стане єдиним.

Комп'ютеризація обліку призводить до створення на підприємстві автоматизованих робочих місць (АРМ). АРМ бухгалтера призначене для автоматизованого виконання операцій на конкретній стадії облікового аналітичного процесів. Ця система є структурною одиницею автоматизованих систем управління, персональним засобом облікового працівника для планування, обробки фактичних даних і підготовки інформації для прийняття управлінських рішень. Придбання універсальної бухгалтерської програми, генерування і налагодження її основних процедур відповідно до форми обліку, системи документообігу, розподілу повноважень і аналітичних потреб підприємства. Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку (КСБО) пройшли великий шлях в своєму становленні та розвитку. Вони змінювалися паралельно із змінами інформаційних технологій, програмних і технічних засобів обробки інформації, методів і засобів розробки, концепцій побудови інформаційних систем. На сьогоднішній день існує велика кількість різноманітних програмних засобів автоматизації бухгалтерського обліку: від засобів автоматизації локальної задачі бухгалтерського обліку до повно функціональних комп'ютерних систем бухгалтерського обліку в складі інформаційних систем підприємства. Фірми-розробники комп'ютерних систем бухгалтерського об-

ліку пропонують широку номенклатуру програмних продуктів, які враховують потреби користувачів. Серед найбільш розповсюджених на сьогоднішній день програмних продуктів для забезпечення стандартних цілей бухгалтерського обліку лідером в нашій країні є 1С: Підприємство, яке є універсальною бухгалтерською програмою для ведення обліку будь-якої складності на підприємствах різних видів діяльності та форм власності.

Таблиця 3.2

Рейтинг фірм-розробників комп'ютерних систем бухгалтерського обліку

Місце	Назва фірми	Рейтинг
1	1С: Підприємство	91
2	Інтелект-Сервіс	78
3	Парус	77
4	Галактика	75
5	Діасофт	72
6	R-STYLE SOFTWARE LAB	70
7	COGNITIVE TECHNOLOGIES LTD	66
8	Інфін	63
9	Інфософт	60
10	Омега	58

Набір програм "1С: Підприємство" є універсальною програмою автоматизації діяльності підприємства, яка використовується для будь-яких розрізів економічної діяльності підприємства, в тому числі й різних ділянок бухгалтерського обліку. Програма "1С: Підприємство" має компонентну структуру. "1С: Бухгалтерія" є складовою частиною системи програм "1С: Підприємство" – її компонентою. "1С: Бухгалтерія 7.8" – це програма для ведення бухгалтерського обліку, що може застосовуватись на підприємствах різних форм власності та видів діяльності.

Класифікаційні ознаки програми наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Ознаки програми "1С: Бухгалтерія 7.8" та їх характеристика

№ з/п	Класифікаційна ознака	Характеристика ознак
1	Клас програми	Універсальна бухгалтерська програма
2	Призначення	Для ведення бухгалтерського обліку
3	Група споживачів	Невелика чисельність персоналу бухгалтерії
4	Об'єкт обліку	Малі та середні за розміром підприємства різних галузей діяльності
5	Спосіб реалізації облікових функцій	Перевага надається введенню операцій за шаблонами та за допомогою документів
6	Комплексність виконання функцій	Інтегрована програма зведеного обліку

Перед введенням будь-яких господарських операцій визначається План рахунків, за яким буде вестись бухгалтерський облік. План рахунків – програма бухгалтерських рахунків, що передбачає їх кількість, групування і цифрове позначення залежно від об'єктів і мети обліку. Програма рахунків залежить від облікової політики підприємства. Саме шляхом налагодження Плану рахунків організовується потрібна система обліку. Програма дозволяє вести необмежену кількість об'єктів аналітичного обліку: по товарах, матеріалах, організаціях, співробітниках, основних засобах і т.д. В програмі "1С: Бухгалтерія 7.8" аналітичний облік організується за допомогою спеціального механізму "субконто". На етапі конфігурування визначається перелік можливих видів субконто. Під видом субконто розуміють сукупність однотипних об'єктів аналітичного обліку. Так, всі основні засоби утворюють вид субконто "Основні засоби", всі матеріали, відповідно, – "Матеріали" і т.д.

Ведення аналітичного обліку по конкретному рахунку визначається налагодженням субконто, що задається в Плані рахунків. Якщо для рахунку ведення аналітичного обліку задано за допомогою набору видів субконто, то

такий аналітичний облік називається багаторівневим. З іншого боку, аналітичний облік може бути багаторівневим, якщо одним із субконто рахунку є багаторівневий довідник.

В програмі "1С: Бухгалтерія 7.8" існує можливість в межах одного синтетичного рахунку одержувати кілька різних систем аналітичних рахунків, які, в свою чергу, різнобічне відображають первинну інформацію. В кожній системі аналітичних рахунків інформація групується і узагальнюється для потреб управління за певним принципом, що визначається видами субконто. Програма "1С: Бухгалтерія 7.8" дозволяє вести бухгалтерський облік в кількох валютах. Бухгалтерські підсумки по таких рахунках автоматично будуть зберігатися в кожній з валют, що використовується в гривневому еквіваленті по кожній валюті окремо, та сумарно по всіх валютах (гривневе покриття).

Для автоматизації бухгалтерського обліку діяльність підприємства зручно представляти у вигляді послідовності окремих господарських операцій. Задача бухгалтера на початковому етапі полягає в тому, щоб із всієї сукупності характеристик господарської операції виділити необхідні параметри і ввести їх в програму, Для цього можуть бути використані діалогові форми "Операція" або "Документ". Програма "1С: Бухгалтерія 7.8" дозволяє виконувати реєстрацію облікової інформації кількома способами: введення проводок вручну; використання механізму типових операцій; введення документів з наступним формуванням проводок. Ручний режим введення господарських операцій використовується для виконання одиничних господарських операцій, підготовка документів по яких займатиме багато часу. Введення і редагування операції вручну виконується в програмі "1С: Бухгалтерія 7.8" при роботі з журналом операцій або журналом проводок. Режим ручного введення є максимально гнучким: можна зазначити будь-який зміст операції і ввести будь-які проводки. Крім того, цей режим не потребує попереднього налагодження і простий в опануванні. Режим типових операцій призначений для швидкого введення великої кількості однотипних операцій, а також для виконання дій, що часто повторюються, при яких необхідно вводити в журнал

операцій групу взаємопов'язаних проводок. До таких операцій належать операції, що супроводжуються розрахунками, а саме: нарахування ПДВ, заробітної плати тощо.

Для виконання типових операцій застосовують шаблон типової операції. Шаблон типової операції – це алгоритм виконання господарської операції, що містить: правила заповнення основних і додаткових реквізитів, які передбачені в формі операції; список проводок операції, правила заповнення реквізитів проводок – кореспондуючих рахунків, суми, субконто, кількості, валюти і суми у валюті та формули розрахунку сум проводок. Використання типових операцій значно зменшує час введення операцій і дозволяє уникнути помилок при розрахунках та визначенні кореспондуючих рахунків в проводці. Також в програмі передбачений найбільш ефективний засіб введення проводок за фактами господарської діяльності – складання кореспонденції рахунків за документами.

Документ – це комплексний засіб введення облікової інформації, що забезпечує технологічну процедуру виписки первинного документа, в електронному вигляді (діалоговій формі документу) та на паперовому бланку. Внесена в діалогову форму інформація використовується програмою для формування та друку первинної (паперової) форми документу і автоматичного формування бухгалтерських проводок.

Відображенням бази даних програми "1С: Бухгалтерія 7.8" є журнал операцій, що має вигляд списку господарських операцій, які відбулись на підприємстві . Кожному рядку журналу відповідає одна операція. Структура журналу операцій задається на етапі конфігурування, але для кожної операції зазначається номер, назва виду документа, якому належить операція, дата здійснення операції (дата документу), час, сума операції, користувач, що виконав операцію та зміст операції. "Журнал операцій" безпосередньо пов'язаний з "Журналом проводок", що містить проводки, які відповідають операціям. Програма дозволяє формувати велику кількість вихідних документів. Для формування вихідних документів використовуються різні команди з пун-

кту головного меню Звітність. Вибір цих команд можливий після розрахунку підсумків. В програмі реалізовано можливість роботи як з регламентованими, так і зі стандартними звітами.

В типову конфігурацію включено набір стандартних звітів. Стандартні звіти – це цілісна система, яка дозволяє формувати одні звіти на підставі інших, деталізуючи дані звіту. Вони призначені для отримання даних за підсумками по бухгалтерських проводках в різних розрізах. Такі звіти можуть бути складені при використанні Плану рахунків бухгалтерського обліку, що використовується в програмі, незалежно від змісту та призначення конкретних рахунків. Стандартні звіти можуть застосовуватись для отримання як узагальненої, так і детальної інформації по будь-яких ділянках обліку. В програмі також є набір регламентованих звітів – це передусім подат-кові та бухгалтерські звіти. Набір регламентованих звітів регулярно поновлюється.

Система дозволяє одержувати звіти довільної форми. Кожний звіт задається за допомогою текстового файлу, який містить форму звіту і формули розрахунку кожного показника. При їх використанні, звіти можна змінювати відповідно до встановленої форми звітності. Для формування звіту, слід вибрати команду Звіти з пункту меню Звітність. На екран виводиться список звітів, що містить практично всі документи, що вимагаються податковою інспекцією, пенсійною фундацією і статистичною службою: баланс, додатки до нього, розрахунки податків і т.д.

Структуру звіту можна створювати і змінювати за допомогою будь-якого текстового редактора. Всі звіти виводяться на екран і друк.

Отже, комп’ютеризація обліку на СВК „Серницький” надасть йому ряд преваг для ведення обліку серед яких:

1) оперативне ведення інформації, її обробка і формування вихідної інформації;
2) безпосереднє забезпечення контролю інформації;
3) збільшення швидкості обміну інформацією між управлінськими органами і керованими об’єктами;

4) скорочення ручної праці, пов’язаної з розрахунками аналітичних показників і заповненням форм внутрішньої бухгалтерської звітності;
5) зменшення витрат часу на підготовку інформації;
6) значне вдосконалення самого процесу організації обліку та формування показників бухгалтерської звітності.

3.3. Удосконалення методики обліку формування фінансових показників діяльності підприємства

У світовій практиці фінансовий результат діяльності визначають за певним видом діяльності. Фінансовий результат розглядають з позиції, чи отриманий він в результаті звичайної чи надзвичайної діяльності. Таким чином, можна стверджувати, що кінцевий фінансовий результат (прибуток чи збиток) складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, а також від операцій, які виникають як наслідок надзвичайних подій.

Визначення фінансових результатів діяльності, як і будь-яка дефініція, не може дати повної характеристики всьому різноманіттю ситуацій, пов’язаних з визначенням фінансових результатів підприємства в процесі його господарської діяльності. Існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів та формування фінансових результатів. Для того, щоб уникнути такої невідповідності у віднесенні операцій до того чи іншого виду діяльності, необхідно чітко розмежувати види діяльності та операції які до них відносяться.

Розглядаючи питання формування фінансових показників діяльності, слід зазначити, що в нормативних документах є певна невідповідність у визначенні класифікаційних ознак видів діяльності. Так, згідно з Планом рахунків формування показників здійснюється за наступними видами діяльності: звичайна, основна, операційна, фінансова, інвестиційна, від надзвичайних подій, інша діяльність. Проведеним дослідженням визначено, що у понятті “ін-

ша діяльність” передбачаються операції, які віднесено до інвестиційної і фінансової діяльності.

На нашу думку, для того, щоб уникнути плутанини у віднесенні операцій до того чи іншого виду діяльності, необхідно чітко розмежовувати види діяльності та операції, які до них відносяться. Така невідповідність має значний негативний вплив на формування фінансових показників діяльності, їх використання при прийнятті управлінських рішень. Отже, в залежності від предмету діяльності підприємства склад фінансових результатів в межах вказаних груп може принципово відрізнятися. Таким чином, виникає необхідність уточнення складу фінансових результатів залежно від предмету діяльності підприємства.

Так, відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” і до Плану рахунків доходи отримані від основної діяльності, називають “Доход від реалізації продукції (робіт, послуг)”. Основна діяльність – це операції, що пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції (робіт, послуг). Вони є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Так, доход, отриманий від основної діяльності, доцільно називати “Доход від основної діяльності”, а рахунок 70 “Доходи від реалізації” замінити назвою “Доходи від основної діяльності”.

Інформація про інші доходи від операційної діяльності узагальнюється за рахунком 71 "Інший операційний дохід". Облік витрат ведеться на відповідних рахунках 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". Інші операційні витрати обліковуються на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". За дебетом рахунків відображаються суми визнаних витрат в розрізі статей, встановлених П(С)БО 16 "Витрати", а за кредитом – їх списання на результативний рахунок 791 "Результат операційної діяльності". Структура рахунку дозволяє співставляти загальну суму отриманого доходу з сумою понесених витрат від основної і іншої операційної діяльності. Така ж невідповідність існує і між фінансовою та інвестиційною діяльністю й отриманими від неї доходами.

Ми пропонуємо внести деякі зміни до Плану рахунків. Так, рахунок 73 "Інші фінансові доходи" перейменувати у "Доходи від фінансової діяльності" з відповідними субрахунками:

Дохід від безоплатно одержаних активів (731);

Дохід від неопераційної курсової різниці (пов'язаний з фінансовою діяльністю) (732);

Дивіденди одержані (733);

Відсотки одержані (734);

Інші доходи від фінансових операцій (735).

Пропонуємо облік фінансових витрат вести на рахунку 95 "Витрати від фінансової діяльності" з відповідними субрахунками:

Відсотки за кредит (951);

Втрати від неопераційних курсових різниць (пов'язані з фінансовою діяльністю) (952);

Інші фінансові витрати (953).

Результат від фінансової діяльності буде узагальнюватися на рахунку 792 "Результат фінансової діяльності".

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснено в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Іншими словами, рахунок призначено для обліку доходів, одержаних від фінансових інвестицій. Тому цей рахунок пропонується перейменувати у "Доходи від інвестиційної діяльності" з відповідними субрахунками:

Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства (721);

Дохід від спільної діяльності (722);

Дохід від інвестицій в дочірні підприємства (723).

А також для обліку інших витрат інвестиційної діяльності призначити рахунок 74 "Інші доходи" з відповідними субрахунками:

Дохід від реалізації фінансових інвестицій (741);

Дохід від реалізації необоротних активів (742);

Дохід від реалізації майнових комплексів(743);

Дохід від неопераційної курсової різниці (пов’язаний з інвестиційною діяльністю) (744);

Інші доходи від інвестиційної діяльності (745).

Облік фінансових витрат пропонуємо вести на рахунках:

96 "Втрати від інвестиційної діяльності" з субрахунками:

1) втрати від інвестицій в асоційовані підприємства (961);
2) втрати від спільної діяльності (962);
3) втрати від інвестицій в дочірні підприємства (963);

97 "Інші витрати" з субрахунками:

1) собівартість реалізованих фінансових інвестицій (971);
2) собівартість реалізованих необоротних активів (972);
3) собівартість реалізованих майнових комплексів (973);
4) втрати від неопераційних курсових різниць (пов’язані з інвестиційною діяльністю) (974);
5) уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (975);
6) списання необоротних активів (976); інші витрати інвестиційної діяльності (977).

Результат від здійснення інвестиційної діяльності буде відображатися на рахунку 793 "Результат інвестиційної діяльності".

Запропоновані пропозиції представлені в таблиці 3.4.

На основі цих пропозицій формується єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності щодо використання понять “операційної”, “інвестиційної”, “фінансової” діяльності підприємства і “надзвичайних подій”, з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності.

Проведені дослідження з удосконалення обліку і відображення у звітності інформації про результати діяльності підтверджують необхідність запровадження єдиних класифікаційних ознак і більшої конкретики обліку доходів, витрат, що потребує зміни у формі звіту про фінансові результати і

методичних засадах формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.4

Пропонована за результатами дослідження класифікація доходів, витрат і фінансових результатів залежно від видів діяльності підприємства

Доходи	Витрати
Основна діяльність	
Дохід від основної діяльності (рахунок 70): 1. Дохід від реалізації готової продукції (701); 2. Дохід від реалізації товарів (702); 3. Дохід від реалізації робіт та послуг (703); 4. Вирахування з доходу (704); 5. Перестрахування (705).	Собівартість реалізації (рахунок 90): 1. Собівартість реалізованої готової продукції (901); 2. Собівартість реалізованих товарів (902); 3. Собівартість реалізованих робіт і послуг (903); 4. Страхові виплати (904). Адміністративні витрати (рахунок 92) Витрати на збут (рахунок 93)
Результат операційної діяльності (рахунок 791)	
Фінансова діяльність	
Доходи від фінансової діяльності (рахунок 73): 1. Дохід від безоплатно одержаних активів (721); 2. Дохід від неопераційної курсової різниці (пов’язаний з фінансовою діяльністю) (732); 3. Дивіденди одержані (733); 4. Відсотки одержані (734); 5. Інші доходи від фінансових операцій (735).	Витрати від фінансової діяльності (рахунок 95): 1. Відсотки за кредит (951); 2. Втрати від неопераційних курсових різниць (пов’язані з фінансовою діяльністю) (952); 3. Інші фінансові витрати (953).

Продовження таблиці 3.4

Інша операційна діяльність	
Інший операційний дохід (рахунок 71): 1. Дохід від реалізації іноземної валюти (711); 2. Дохід від реалізації інших оборотних активів (712); 3. Дохід від операційної оренди активів (713); 4. Дохід від операційної курсової різниці (714); 5. Одержані штрафи, пені, неустойки (715); 6. Відшкодування раніше списаних активів (716); 7. Дохід від списання кредиторської заборгованості (717); 8. Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (718); 9. Інші доходи від операційної діяльності (719).	Інші витрати операційної діяльності (рахунок 94): 1. Витрати на дослідження і розробки (941); 2. Собівартість реалізованої іноземної валюти (942); 3. Собівартість реалізованих виробничих запасів (943); 4. Сумнівні та безнадійні борги (944); 5. Втрати від операційної курсової різниці (945); 6. Втрати від знецінення запасів (946); 7. Нестачі і втрати від псування цінностей (947); 8. Визнані штрафи, пені, неустойки (948); 9. Інші витрати операційної діяльності (949).
Результат інвестиційної діяльності (рахунок 793)	
Надзвичайна діяльність	
Надзвичайні доходи (рахунок 75): 1. Відшкодування збитків від надзвичайних подій (751); 2. Інші надзвичайні доходи (752).	Надзвичайні витрати (рахунок 99): 1. Втрати від стихійного лиха (991); 2. Втрати від техногенних аварій (992); 3. Інші надзвичайні витрати (993).

Продовження таблиці 3.4

Результат фінансової діяльності (рахунок 792)	
Інвестиційна діяльність	
Дохід від інвестиційної діяльності (рахунок 72): 1. Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства (721); 2. Дохід від спільної діяльності (722); 3. Дохід від інвестицій в дочірні підприємства (723). Інші доходи (рахунок 74): 1. Дохід від реалізації фінансових інвестицій (741); 2. Дохід від реалізації необоротних активів (742); 3. Дохід від реалізації майнових комплексів (743); 4. Дохід від неопераційної курсової різниці (пов'язаний з інвестиційною діяльністю) (744); 5. Інші доходи від інвестиційної діяльності (745).	Втрати від інвестиційної діяльності (рахунок 96): 1. Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства (961); 2. Втрати від спільної діяльності (962); 3. Втрати від інвестицій в дочірні підприємства (963). Інші витрати (рахунок 97): 1. Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (971); 2. Собівартість реалізованих необоротних активів (972); 3. Собівартість реалізованих майнових комплексів (973); 4. Втрати від неопераційних курсових різниць (пов'язані з інвестиційною діяльністю) (974); 5. Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (975); 6. Списання необоротних активів (976); 7. Інші витрати інвестиційної діяльності (977).

Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів та витрат за джерелами та напрямками їх утворення дає можливість виявити найбільш прибуткові господарські операції.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ ІІІ

1. Ефективність операційного аналізу для розробки управлінських рішень визначається тим, що маркетингові дослідження, облік витрат, фінансовий аналіз і виробниче планування стають єдиним інструментом управління фінансами, що дозволяє проводити просте і ефективне моделювання впливу різних факторів на розмір прибутку, який отримує підприємство.

2. Впровадження програмного забезпечення по формуванню фінансових результатів та розподілу прибутку дасть змогу ефективніше формувати загальну базу даних для всіх функціональних підсистем обліку (фінансового, управлінського, податкового). Такий диференційований підхід забезпечує формування даних кожної підсистеми і окремих завдань з урахуванням потреб інших підсистем.

3. На нашу думку, для того, щоб уникнути плутанини у віднесенні операцій до того чи іншого виду діяльності, необхідно чітко розмежовувати види діяльності та операції, які до них відносяться. Така невідповідність має значний негативний вплив на формування фінансових показників діяльності, їх використання при прийнятті управлінських рішень. Отже, в залежності від предмету діяльності підприємства склад фінансових результатів в межах вказаних груп може принципово відрізнятися. Таким чином, виникає необхідність уточнення складу фінансових результатів залежно від предмету діяльності підприємства.

3. На основі пропозицій щодо удосконалення методики обліку формування фінансових показників діяльності підприємства формується єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності щодо використання понять “операційної”, “інвестиційної”, “фінансової” діяльності підприємства і “надзвичайних подій”, з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів та витрат за джерелами та напрямками їх утворення дає можливість виявити найбільш прибуткові господарські операції.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Еволюція формування наукової думки стосовно визначення поняття "прибуток" є доволі складною і багатогранною. Прибуток називають об'єктивною економічною категорією товарно-грошових відносин, важливим фінансовим синтетичним показником діяльності підприємства, а також джерелом фінансових ресурсів підприємства, які відіграють вирішальну роль у фінансовому забезпеченні підприємницької діяльності. Також прибуток відносять до складового елементу ринкових відносин, що займає особливе місце в створенні ринку засобів виробництва, предметів споживання, цінних паперів. Прибуток відіграє важливу роль в ліквідації бюджетного дефіциту, стабілізації економіки, подоланні кризових явищ. Теорія прибутку має специфічні риси, які відрізняють її від тих розділів економічної теорії, які трактують інші доходи суспільства: заробітна плата, відсоток за користування капіталом і рента. Неоднозначність поняття "прибуток" не є випадковою. Це обумовлено понад усе тим, що у різні періоди часу вчені по-різному трактували поняття прибутку, керуючись тим, що всі доходи пояснювались виходячи з принципу витрат тих чи інших виробничих ресурсів.

2. За змістом використання у структурі прибутку, що залишається після сплати податків та інших платежів, на нашу думку, доцільно виділяти: 1) капіталізований прибуток (нерозподілений прибуток), який характеризує ту суму, яка спрямована на фінансування приросту активів підприємства, тобто повертається у виробництво чи для подальшого розширення; 2) спожитий прибуток (розподілений прибуток) – характеризує ту частину прибутку, яка витрачається на виплати власникам (акціонерам), персоналу чи на соціальні програми підприємства.

3. Ефективність політики управління прибутком підприємства визначається не лише результатами його формування, але й характером розподілу. Під розподілом прибутку необхідно розуміти спрямування його на формування доходів бюджетів різних рівнів, на фінансування виробничих, соці-

альних, економічних програм, погашення кредитів та інші цілі. Виходячи з цього, господарська практика і економічна наука постійно займаються пошуком оптимальних критеріїв розподілу прибутку. Характер розподілу прибутку визначає багато суттєвих аспектів діяльності підприємства, впливаючи на її результативність. Цей вплив проявляється в різних формах оберненого зв'язку розподілу прибутку з його формуванням в наступному періоді. Основна мета розподілу прибутку є оптимізація пропорцій між капіталізованою та спожитою його частинами. Виходячи з цієї цілі на підприємстві повинні вирішуються наступні задачі: 1) забезпечення отримання власниками необхідної норми прибутку на інвестований капітал; 2) забезпечення приоритетних цілей стратегічного розвитку підприємства за рахунок капіталізованої частини прибутку; 3) забезпечення стимулювання трудової активності та додаткового соціального захисту персоналу; 4) забезпечення формування в необхідних розмірах резервного та інших фондів підприємства.

4. Стосовно методики визначення фінансових результатів в Україні співіснують три підсистеми бухгалтерського обліку: фінансовий, управлінський і податковий. Поділ обліку на такі підсистеми є досить умовним, оскільки всі вони формують свої дані, базуючись на одних і тих же первинних документах, використовуючи одні й ті ж елементи методу, і фактично відокремлюються на рівні бухгалтерії як структурного підрозділу підприємства, яка повинна задовольняти потреби різних користувачів – управлінців, зовнішніх користувачів, податківців тощо. Саме призначення вихідної інформації і зумовлює поділ обліку на його види. Однак не можна категорично стверджувати, що фінансовий облік не використовується для внутрішньогосподарського управління, окрім тієї інформації, яка формується в ньому в рамках вимог міжнародних або національних стандартів обліку та звітності. Твердження про те, що фінансовий облік не відповідає цілям управління фінансовою діяльністю підприємства лише тому, що додатково існує управлінський облік, який формує інформацію для внутрішнього управління, помилкове. Облік завжди і у всіх його видах та формах надає інформацію для управління,

формує в системі управління поряд з аналізом контур зворотного зв'язку. Але фінансовий облік обмежується управлінням лише тими процесами, для обліку яких він призначений. Щодо податкового обліку, то основним інформаційним продуктом, який він використовує, виступають дані, які стосуються оподаткування. Встановлення нового порядку визначення суми оподаткованого прибутку законодавчо відокремило податковий облік від фінансового. Цілі та користувачі фінансового і податкового обліку – різні. Норми, встановлені в податковому обліку, можуть застосовуватись в бухгалтерському тільки в тому випадку, якщо вони введені до національних стандартів обліку.

5. Доцільно виділяти дві основні моделі співіснування підсистем бухгалтерського обліку та оподаткування. В першій моделі система бухгалтерського обліку функціонує під безпосереднім впливом оподаткування. Друга модель передбачає паралельне існування бухгалтерського та податкового обліку як двох самостійних видів діяльності, які переслідують різні цілі, але використовують єдину вихідну базу – дані первинного обліку. Податковий облік, підвладний змінам у податковому законодавстві, розвивається сьогодні своїм шляхом, а фінансовий, зберігаючи традиції і притаманний йому консерватизм, – своїм.

6. Існує ряд об'єктивних факторів, які не дозволяють повністю відокремити податковий облік від фінансового: 1) підставою для ведення обох видів обліку є одні й ті ж облікові документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій; 2) робота з організації і ведення податкового обліку виконують в основному одні й ті самі працівники – бухгалтери з метою можливості використання даних бухгалтерського обліку в податкових розрахунках вносяться зміни до порядку ведення бухгалтерського обліку деяких господарських операцій. Таким чином, головна риса, яка визначає спільність всіх підсистем, полягає в тому, що на основі інформації, створюваної кожною з підсистем, приймаються управлінські рішення. Так, інформація фінансового обліку про отримані фінансові результати діяльності дозволяє зовнішнім користувачам, зокрема, інвесторам, приймати рішення про можливості

здійснення інвестицій в дане підприємство. Дані податкового обліку, на основі яких визначається величина податкових зобов'язань, в кінцевому підсумку дозволяють визначити суму прибутку, що залишається в розпорядженні бізнесу, і порядок його розподілу.

7. Метою аналітичного обліку фінансових результатів є формування інформаційної бази для визначення ефективності окремих сегментів діяльності; рентабельності виробництва окремих видів продукції (виконання робіт, надання послуг); результативності та ефективності окремих проектів, технологій. Така інформація необхідна для оцінки: прогнозної рентабельності випуску нових видів продукції на базі вивчення ринків збуту; альтернативних варіантів розвитку підприємства, його фінансового стану на перспективу та прийняття відповідних управлінських рішень.

8. На основі розгляду впливу податкового навантаження на формування прибутку в СВК „Серницький" можна відзначити такі зміни, що відбулися в 2012 році порівняно з 2008 роком: дохід від реалізації продукції зріс на 74,62 %, разом з тим відбулось збільшення обсягу податку на додану вартість в 2,3 рази. На протязі 2008-2012 років підприємство не маючи інвестиційної та фінансової діяльності отримувало прибуток тільки від операційної діяльності, який збільшився у 2012 році на 7,45 % порівняно з 2008 роком. Після сплати податку на прибуток у підприємства залишався в розпорядженні чистий прибуток, який у 2012 році збільшився на 6,45% порівняно з 2008 роком.

9. Залишений нерозподіленим за звітний рік прибуток (або непокритий поточними доходами збиток) перераховують на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" (субрахунок 441 "Прибуток нерозподілений" та 442 "Непокриті збитки"). На цих субрахунках сума обліковуватиметься, доки не постане потреба використовувати прибуток або до моменту покриття збитків відповідними коштами (за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо). СВК „Серницький" самостійно визначає напрямок використання тієї частини прибутку, яка залишається в його розпорядженні. При цьому порядок розподілу і використання

прибутку на підприємстві фіксується та визначається положенням, розробленим відповідними економічними службами підприємства та затвердженим його керівництвом: на виплату учасникам відповідно до установчих документів відводиться до 50 %; на поповнення резервного та інших страхових фондів – до 5 %; на матеріальне стимулювання розвитку персоналу – до 10 %; залишена частина – на розширення виробництва та розвиток підприємства.

10. Аналізуючи розподіл прибутку у СВК „Серницький” за 2008-2012 роки можна стверджувати наступне – з розвитком виробництва підприємство збільшило чистий прибуток на 6,4 %, тим самим мало змогу збільшити частку виплати учасникам – на 3,9 % та матеріальне стимулювання персоналу – 42,7 %. Відрахування до резервного фонду на потязі п'яти років складали 5%, але з підвищенням чистого прибутку поповнення до резервного фонду збільшились на 5,3 %. СВК „Серницький” з метою розширення виробництва постійно розподіляв значну частину коштів з чистого прибутку на виробничий розвиток, які в 2012 році збільшились на 4,2 % порівняно з 2008 роком.

11. Проведений аналіз беззбитковості продукції зернових культур дозволяє стверджувати, що за реалізації продукції зернових у кількості 15362 ц СВК „Серницький” досягає беззбиткового обороту. Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дасть підприємству чистий прибуток.

12. Комп’ютеризація обліку у СВК „Серницький” надасть ряд переваг для ведення обліку: 1) оперативне введення інформації, її обробка і формування вихідної інформації; 2) безпосереднє забезпечення контролю інформації; 3) збільшення швидкості обміну інформацією між управлінськими органами і керованими об’єктами; 4) скорочення ручної праці, пов’язаної з розрахунками аналітичних показників і заповненням форм внутрішньої звітності; 5) зменшення витрат часу на підготовку інформації; 6) значне вдосконалення процесу організації обліку і формування показників звітності.

13. Згідно П(С)БО 15 “Дохід” і Плану рахунків доходи отримані від основної діяльності, називають “Доход від реалізації продукції (робіт, послуг)”. Основна діяльність – це операції, що пов’язані з виробництвом і реалізацією

продукції (робіт, послуг). Вони є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Доход, отриманий від основної діяльності, доцільно називати “Доход від основної діяльності”, а рахунок 70 “Доходи від реалізації” замінити назвою “Доходи від основної діяльності”. Така ж невідповідність існує і між фінансовою і інвестиційною діяльністю й отриманими від неї доходами. Тому пропонуємо внести деякі зміни до Плану рахунків. Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" перейменувати у "Доходи від фінансової діяльності" з відповідними субрахунками: Дохід від безоплатно одержаних активів (731); Дохід від неопераційної курсової різниці (пов’язаний з фінансовою діяльністю) (732); Дивіденди одержані (733); Відсотки одержані (734); Інші доходи від фінансових операцій (735). Облік фінансових витрат пропонується вести на рахунку 95 "Витрати від фінансової діяльності" з відповідними субрахунками: Відсотки за кредит (951); Втрати від неопераційних курсових різниць (пов’язані з фінансовою діяльністю) (952); Інші фінансові витрати (953). Результат від фінансової діяльності буде узагальнюватися на рахунку 792 "Результат фінансової діяльності".

14. Проведені дослідження з удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів та розподілу прибутку підтверджують необхідність запровадження єдиних класифікаційних ознак і більшої конкретики обліку доходів і витрат, що потребує зміни у формі звіту про фінансові результати і методичних засадах формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів та витрат за джерелами та напрямками їх утворення дає можливість виявити найбільш прибуткові операції.

15. Для оптимізації методології обліку і аналізу формування фінансових результатів і розподілу прибутку у СВК „Серницький” пропонуємо: 1) запровадити управлінський облік витрат та доходів операційної діяльності в системі операційного аналізу "витрати-обсяг-прибуток". Це дасть можливість своєчасного одержання докладної і правдивої інформації про доходи і витрати, як на підприємстві в цілому, так і на окремих його ділянках, ефективно

управляти прибутком в ситуаціях, пов’язаних зі зміною обсягів виробництва продукції; 2) покращити методологію обліку формування фінансових результатів діяльності підприємства на основі розмежування обліку показників за операційною, інвестиційною і фінансовою діяльністю. Це дозволить показувати більш розгорнуто форму Звіту про фінансові результати та визначити єдиний підхід до формування фінансових результатів; 3) для покращення облікового алгоритму формування фінансових результатів та розподілу прибутку на основі управлінського обліку ввести програмне забезпечення автоматизованого обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеюк Л.О. Формування фінансових результатів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку / Алексеюк Л.О. // Економіка. Фінанси. Право. – 2008 – №1. – С. 15-17.
2. Андрушків Б.М. Основи менеджменту / Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. – Л.: Світ, 2011. – 296 с.
3. Аудит и ревизия. Справочное пособие / А.Л.Бавдей, И.Н.Белый, Н.П. Дробышевский и другие; Под ред. И.Н.Белого. – Мн.: ООО «Мисанта», 2010. – 220 с.
4. Балазюк О. Роль обліково-аналітичної інформації у системі виробничого менеджменту / Балазюк О., Ільченко Л. // Збірник тез доповідей VI міжнародної науково-практичної конференції ТНЕУ. – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ „Економічна думка”, 2009. – С.403-404.
5. Белоусенко Г.Ф. Оборотные средства сельскохозяйственных аграрно-промышленных предприятий и производственных объединений. 2-е издание, переработанное и дополненное / Белоусенко Г.Ф. – М.: Россельхозиздат, 2013. – 246 с.
6. Бєлай Г.С. Рейтингова оцінка фінансового стану підприємств АПК як метод обґрунтування управлінських рішень / Бєлай Г.С., Прохватілова Є.В. // Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи. Матеріали IV Міжнародного Форуму молодих вчених. У 2 томах Т. 1. – Харків: ХНТУСГ, 2010. – С. 166-168.
7. Бруханський Р. Ф. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 1. – С. 69-71.
8. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8. – С. 267-270.

9. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 (57). – С. 23-27.
10. Бруханський Р. Ф. Трансформація дивідендної політики сільськогосподарських підприємств з позицій стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – 2009. – Випуск 12. – С.218-220.
11. Бруханський Р. Ф. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Р. Ф. Бруханський // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. – Ч.1. – Матеріали ІІІ Міжнародної науково-практичної конференції 10-11 жовтня 2008 року. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 28-30.
12. Бруханський Р. Ф. Сучасні вимоги і параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Сталий розвиток економіки. – 2012 р. – Вип. 4 (14). – С. 217-221.
13. Бруханський Р. Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2010. – Випуск 5 (19). – С. 220-224.
14. Будько О.В. Оцінка фінансових результатів діяльності / Будько О.В. // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2013. – С. 87-92.
15. Бухгалтерський і податковий облік у сільському господарстві: Методичний посібник для бухгалтера. – Харків: Фактор, 2009. – 78 с.
16. Вдовенко Н. Шляхи удосконалення обліку фінансових результатів / Вдовенко Н. // Вісник ЖІТІ. – 2012. – № 7. – С. 92-96.
17. Вороніна В.Л. Особливості обліку фінансових результатів у зарубіжних країнах // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник доповідей на міжнар. науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2007. – С. 27-32.

18. Врубель Н. Управління виробничим потенціалом підприємств АПК України в умовах світової глобалізації / Врубель Н. / Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ч.1. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 28-30.
19. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.
20. Гарасим П. М. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навч. посіб. / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
21. Грачова Р.К. Облік фінансових результатів / Грачова Р.К. // Нова бухгалтерія. Бібліотека „Дебет-Кредит”. Том 3. – 212 с.
22. Грачова Р.К. Формування операційного прибутку (збитку) / Грачова Р.К. // Нова бухгалтерія. Бібліотека „Дебет-Кредит”. – Том 4. – 126 с.
23. Грачова Р.К. Формування фінансових результатів на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” / Грачова Р.К. // Дебет-Кредит. – Том 2. – С. 2-5.
24. Голов С. Проблеми і перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №11.
25. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704с.
26. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учёт и финансовая отчётность в Украине. – К.: ООО “Налоги и Бизнес”. – 2011. – 256 с.
27. Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. – Львів: ЛБІ, 2010. – 494 с.
28. Застосування кластерного підходу в адмініструванні податків : навч. посіб. / упоряд. К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільські області, 2004. - 18 с.
29. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV (із змінами і доповненнями,

останні з яких внесені Законами України від 13.04.2012 року № 4652-IV, від 02.10.2012 року № 5406-VI, від 16.10.2012 року № 5463-VI).

30. Закон України від 22.04.1993 року № 3126-XII «Про аудиторську діяльність» в редакції Закону № 140-V (140-16) від 14.09.2006 року (із змінами і доповненнями, останні з яких внесені Законом України від 01.07.2010 року № 2388-VI).
31. Закон України від 02.12.2010 року № 2756-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України».
32. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації обліку та аудиту. Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 250с.
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2012 року № 658).
34. Калабухова С.В. Основні напрямки управлінського аналізу оборотного капіталу / Калабухова С.В. – Донецьк, 2012. – 48 с.
35. Кім Г.В. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення. Навчальний посібник / Кім Г.В., Сопко В.В., Кім С.Г. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 440с.
36. Коміренко В. Документальне оформлення надходження від урожаю продукції рослинництва / Коміренко В. // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 63. – С. 4-7.
37. Кононенко Т.В. Організація обліку результатів діяльності сільськогосподарських підприємств за міжнародними стандартами / Кононенко Т.В. // Економіка АПК – 2010 – № 3. – С.26-29.
38. Лебедзевич Я.В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності. // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2010. – № 15. – С. 155-161.

39. Лебедзевич Я.В. Управління прибутком підприємства / Лебедзевич Я.В. // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2009. – № 14. – С. 142-145.
40. Лебедзевич Я.В. Доходи і результати діяльності в системі бухгалтерського обліку, їх місце та роль. // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2001. – № 16. – С. 63-70.
41. Лінник В.Г. Облік фінансових результатів підприємств за видами діяльності // Вісник КНУ ім. Т.Шевченка. Випуск 54. – 2001. – С. 5-7.
42. Ловінська Л.Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств // Фінанси України – 2003 – №11.
43. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05. 2001 року № 132 (із змінами).
44. Мец В. Економічний аналіз фінансових результатів і фінансового стану підприємства: Навч. пос. / Мец В.О. – К.: Вища школа, 2011. – 278 с.
45. Модернізація державної податкової служби України : навч. посіб. / упоряд. К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільські області, 2004. - 38 с.
46. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 345 с.
47. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Видавництво «Основа», 2013. – 274 с.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року.
49. Підвищення ефективності адміністрування ПДВ : навч. посіб. / упоряд. К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільські області, 2004. - 75 с.
50. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено нака-

зом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591).

51. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями, останні з яких внесені Законом України від 20.11.2012 року № 5503-VI, від 06.12.2012 року № 5519-VI).
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1591).
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (з змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1591).
54. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємства, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.01. 2001 р. № 49/121 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 04.01.2013 року № 2/23).
55. Проданчук М. Відображення на рахунках кінцевих фінансових результатів: історичний аспект. // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 16. – С. 145-153.
56. Пушкар М.С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 167с.
57. Робертсон Дж.К. Аудит / Робертсон Дж.К. – М.: KPMG и Контакт, 2010. – 496 с.
58. Рубан Т.Е. К вопросу о стимулирующей роли налога на прибыль предприятий в Украине // Материалы IV Меж. науч. конф. "Проблемы обеспечения экономического роста". – Донецк: ДонГТУ, 2009. – С. 163-164.
59. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.

60. Рябий Є.І. Облік в сільськогосподарських підприємствах. Навчальний посібник / Рябий Є.І. – 2009. – 107 с.
61. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учеб. - Мн.: ИП „Экоперспектива”, 2007. – 335 с.
62. Семенець І.В. Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Економіка АПК. – №11/98.
63. Скирпан О.П. Фінансовий облік: Навчальний посібник / Скирпан О.П., Палюх М.С. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
64. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Скирпан О.П., Бруханський Р.Ф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 292 с.
65. Смолякова Г.А. Фінансовий аналіз підприємства / Смолякова Г.А. – К.: МІМ-Київ, 2009. – 483 с.
66. Стецiв Р.І. Організація внутрішнього аудиту економічних об’єктів / Стецiв Р.І., Стецiв І.І // Матеріали науково-практичної конференції – Рівне: 2011. – С. 153–155.
67. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Сук Л., Сук П. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – №1. – С.36-40.
68. Управління конкурентоспроможністю підприємства: навчальний посібник / М.А.Потєєва. – Симферополь: ДІАЙПІ, 2010. – 344 с.
69. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
70. Фінанси сільськогосподарських підприємств / За ред. М.Я. Дем’яненка. – К.: ІАЕ, 2010. – 604 с.
71. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, 2007. – 286 с.
72. Хомин П.Я. Викривлення фінансових результатів як парадокс системи обліку і звітності / Хомин П.Я. // Розвиток науки про бухгалтерський облік. – Львів, 2000. С. 134-135.

73. Хомин П. Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика).– Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 453 с.
74. Чечета А.П. Анализ финансового состояния предприятий / Чечета А.П. // Бухгалтерский учет – 2005. – № 2. – С.9-13.
75. Чернелевський Л.М. Аудит. Навчальний посібник / Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. – К.: Міленіум, 2010. – 466 с.
76. Чорнявська Т.А. Особливості аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Чорнявська Т.А. // Наукові записки. – Чортків. – 2010. – Вип. 2. – С. 45-47.
77. Шило В.П. Організація обліку у підприємтвах сільськогосподарської галузі: Навчальний посібник / Шило В.П., Сопко В.В., Ільїна С.Б., Васьков В.П. – К: Кондор, 2011. – 268 с
78. Щирба І. Планування аудиту ефективності / Щирба І. / Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 366-368.
79. Юденко В.Ф. Аналіз фінансових результатів підприємства в умовах реформування бухгалтерського обліку / Юденко В.Ф. // Фінанси України – 2009 – № 8. – С. 22-23.
80. Ямборко Г.В. Вплив облікової політики на фінансові результати і оподатковуваний прибуток підприємства / Ямборко Г.В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 11-14.
81. Ярощук О. Оперативне прогнозування майбутньої платоспроможності підприємства / Збірник тез доповідей VI міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених ТНЕУ (26-27.02.2009 р.). – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ „Економічна думка, 2009. – С.456-457.
82. Яшкіна Н.В. Оцінка бізнесу: навчальний посібник / Н.В. Яшкіна. – К.: Алерта, 2010. – 440 с.