

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку
та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему:**

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ НА
ПІДПРИЄМСТВІ**

Студентки 1 курсу, ОПЗм – 11
Спеціальності – 071 облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу
Гуньчик О.В.

Керівник: д.е.н., професор
Пархомець М.К.

Національна шкала _____
Кількість балів: ____ Оцінка ECTS _____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1.Обліково-аналітичне забезпечення та класифікація фінансових результатів.....	5
2.Організаційні основи обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів на підприємстві	11
3.Формування інформаційних ресурсів в системі рахунків бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів	17
4.Побудова та використання інформаційних ресурсів звітності для формування фінансових результатів підприємств.....	31
5.Обґрунтування аналітичних процедур для процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства.....	40
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	50

ВСТУП

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

Оскільки процес формування, розподілу та використання фінансових результатів через об'єктивні та суб'єктивні чинники може відхилятися від бюджетних (цільових) параметрів підприємства, виникає необхідність ухвалення своєчасних рішень щодо його коригування. Дієвість і результативність таких управлінських рішень значною мірою залежить від чітко організованого на підприємстві внутрішнього контролювання, що посідає важливе місце в загальній системі управління суб'єктів господарювання. В той же час, функціонування системи контролювання фінансових результатів неможливе без достовірної, оперативної, релевантної інформації та її аналітичного опрацювання.

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

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

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та

прикладних аспектів обліково-аналітичного забезпечення системи формування фінансових результатів та розподілу прибутку підприємств.

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

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

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

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

Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при формуванні та розподілі створеного прибутку було досягнуто оптимальність у задоволенні інтересів держави, підприємства, найманих працівників і власників. Власник суб'єкта господарювання зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, адже він є джерелом його доходів (дивідендна політика), основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази та продукції, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, за рахунок прибутку виконується частина зобов'язань

перед бюджетом, банками й іншими підприємствами. У такий спосіб прибуток стає найважливішим показником оцінки виробничої та фінансової діяльності підприємства.

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

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

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

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

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

Процес контролювання фінансових результатів як складова частина активної діяльності системи управління підприємством передбачає наявність трьох етапів: установлення бюджетних показників у створенні прибутку, що піддаються вимірюванню в обліку; зіставлення з ними реальних результатів та

визначення, аналіз і оцінювання відхилень; прийняття необхідних управлінських рішень. В той же час, наявність збитків свідчить про недостатньо ефективні дії управлінського персоналу щодо контролювання фінансових результатів підприємств. Зокрема, динаміка фінансових результатів підприємств України характеризується такими даними (табл. 1.).

Таблиця 1

Формування фінансових результатів до оподаткування на підприємствах
України

(млн. грн.)

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

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

Таблиця 2

Динаміка сплаченого податку на прибуток підприємствами України

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

Аналіз статистичних даних дає підстави стверджувати, що доходи і

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

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

Для того, щоб більш повно зрозуміти сутність прибутку (збитку), нами було досліджено, як його зміст трактується в різних економічних джерелах. На думку українського вченого Р.Ф. Бруханського, у загальному вигляді, прибуток це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення, він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва й реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці [6]. В економічному словнику за редакцією С.В. Мочерного прибуток визначається як одна із форм чистого доходу в умовах розвинутих товарно-грошових відносин, що виражає вартість додаткового і часткового необхідного продукту, за своєю величиною - це різниця між продажною ціною товару і витратами на його виробництво [50, с. 262]. Прибуток з кількісної сторони є приростом власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітної періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток - зменшенням власного капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу,

для отримання якого були здійсненні ці витрати; прибуток з якісної сторони доцільно розглядати як економічну форму додаткового продукту (доданої вартості) [57, с. 74].

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

Зміст категорій "прибуток" та "збиток" розкрито також у НП(С)БО №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", згідно якого прибуток - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток - це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [51].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є чистим збитком [44, с 58].

Таким чином, дослідивши визначення поняття прибуток (збиток), які

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

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

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

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

здійснити комплексний аналіз щодо його впливу на приріст вартості підприємства та визначити резерви зростання прибутковості діяльності.

2. Обліково-аналітичне забезпечення та класифікація фінансових результатів

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

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

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

Аналізуючи різні підходи вчених до трактування поняття обліково-аналітичне забезпечення, можна побачити, що деякі автори визначають його як

сукупність процесів (облікових та аналітичних) цілеспрямованого формування відповідних інформаційних потоків; інші - як систему збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу фінансової інформації, забезпечення її кількості і якості для ведення господарської діяльності [37, с 315]; треті як сукупність облікових та аналітичних процедур, які здійснюються у режимі реального часу [27, с. 370]. В той же час, майже всі автори зазначають, що призначенням обліково-аналітичної системи є забезпечення системи менеджменту (поточного, фінансового, стратегічного) відповідною кількістю якісної інформації для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

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

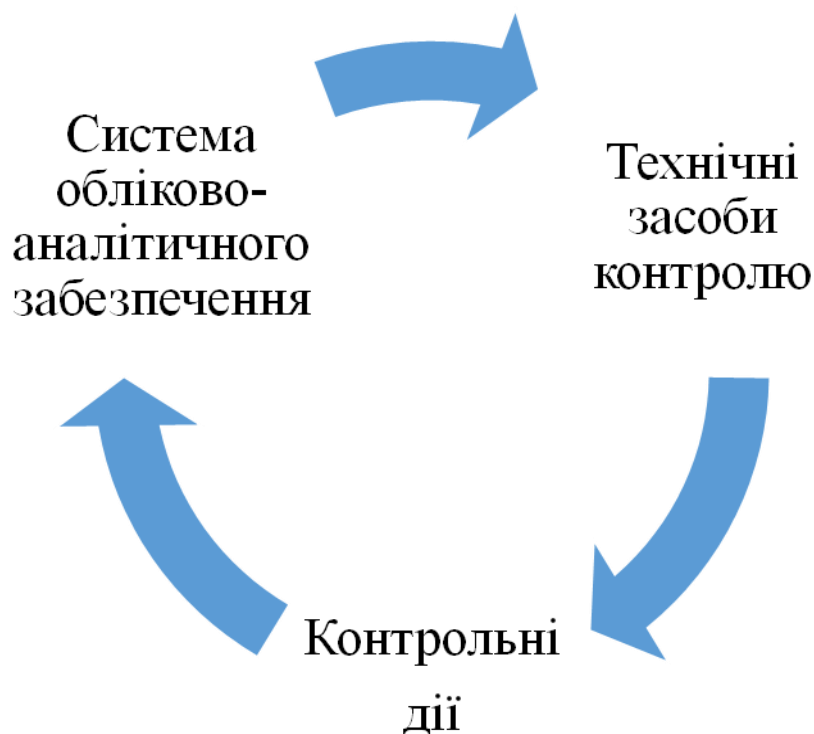


Рис. 1. Місце обліково-аналітичного забезпечення в системі контролювання фінансових результатів

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

На рис. 1. відображено місце обліково-аналітичного забезпечення в системі контролювання фінансових результатів підприємства.

З даних рисунку видно, що обліково-аналітична інформація є передумовою здійснення контрольних дій. Здійснення процесу контролювання фінансових результатів без неї не можливе, так як кількісні, вартісні та якісні характеристики, що відображають стан та динаміку явищ і процесів в об'єкті контролювання, є основою для розкриття допущених відхилень та факторів, що їх спричинили[52].

Інформація не існує сама по собі, її збір, реєстрація, нагромадження й обробка відбуваються в рамках певної системи, що припускає наявність трьох об'єктів - джерела інформації, споживачів інформації й передавального середовища.

Стосовно до нашої проблеми, джерелом інформації щодо стану та динаміки фінансових результатів виступають обліково-аналітичні дані, споживачами інформації є суб'єкти контролювання, а передавальним середовищем бухгалтерська (фінансова та управлінська) звітність, у тому числі і додаткові аналітичні дані (звіти), що якісно розкривають числові показники. Більшість авторів, розглядаючи будь-яку систему, використовують модель "чорного ящика", у якій будь-який процес має вхід, вихід і зворотний зв'язок. Якщо розглядати процес забезпечення інформацією суб'єктів господарювання у якості основного системоутворюючого фактору, необхідно говорити про інформаційну систему обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання, на параметри якої прямо будуть впливати дані суб'єкти,

оскільки їх інтереси й очікування повинні призвести до адекватних коригувальних дій системи. На "вході" даної системи перебуває обліково-економічна інформація й технологія її обробки, на "виході" - інформаційний ресурс (система показників). Таким чином, мова йде про систему обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень суб'єктами контролювання, метою створення якої є генерування і інформаційне моделювання даних, які одержуються у різних підсистемах обліку й аналізу, їх синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, які висуваються до звітності господарюючих суб'єктів і підготовка звітів у різних форматах.

На рис. 2 зображено складові обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів. Основою цієї структури є виділення для процесу контролювання двох напрямів інформації (внутрішня і зовнішня), які забезпечуються окремими видами обліку і аналізу та системою звітності.

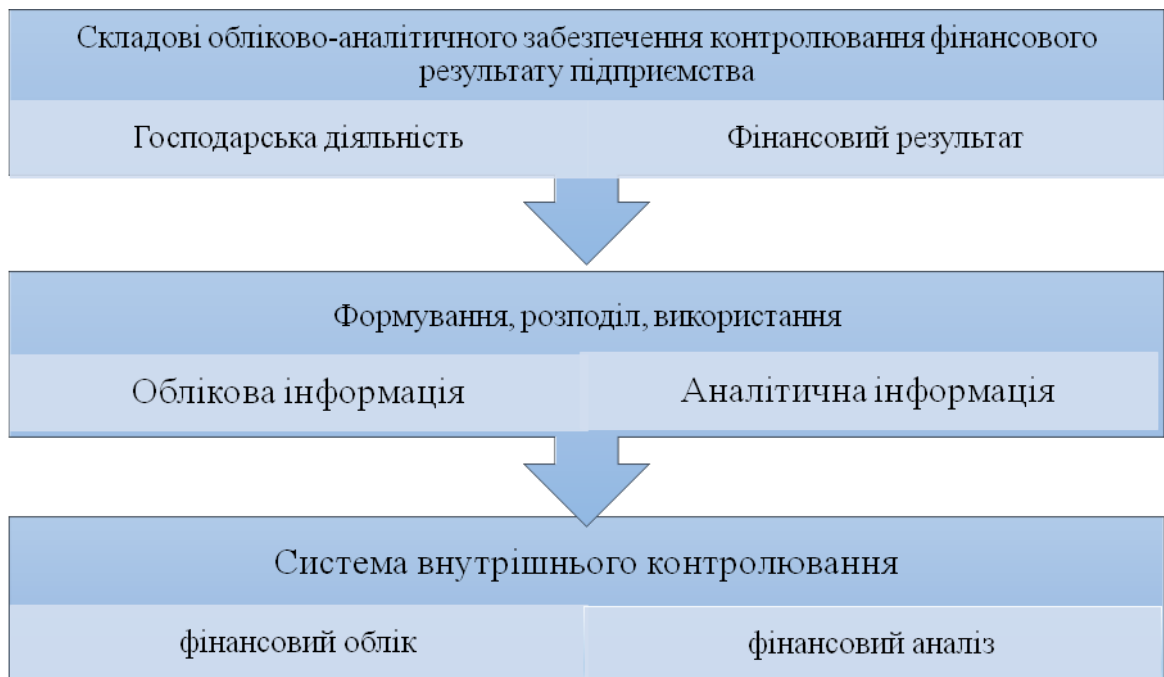


Рис. 2. Складові обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансового результату підприємства

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, містить всі особливості діяльності підприємства, вона повністю розкриває економічні,

технічні і технологічні особливості виробничих процесів та можливості виробництва, внутрішньовиробничі відносини. Саме тому, облікова інформація повинна забезпечувати створення дієвого інформаційного забезпечення для системи формування, розподілу і використання фінансових результатів підприємств.

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

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

Процес розподілу прибутку в минулому періоді має вплив на процес формування прибутку поточного періоду та на процес його розподілу в цьому ж таки періоді. У свою чергу, процес розподілу прибутку звітного періоду за аналогією впливає на формування та розподіл прибутку в майбутньому періоді. Процес формування прибутку звітного періоду впливає на процес розподілу та використання прибутку в майбутньому періоді. Таким чином, від якості організації контролювання за кожним із напрямів управління фінансовими результатами залежить ефективність управлінських рішень щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємств[58].

Процес розподілу сформованого фінансового результату можна поділити на два етапи. На першому етапі відбувається розподіл загального прибутку між підприємством і державою у вигляді нарахування та сплати податку на прибуток. Доходи та витрати відображаються як у бухгалтерському обліку, так і податкових розрахунках. Але щоб визначити об'єкт оподаткування всередині податкового обліку розрізняють, які доходи та витрати включати, а які не включати до об'єкта оподаткування. Отже, відмінність між бухгалтерським і податковим обліком зумовлена наявністю різних методик обчислення доходів та витрат, що призводить до появи певних податкових різниць (тимчасових і

постійних) у визначенні об'єкта оподаткування. Таким чином, об'єктами контролювання на даному етапі будуть виступати створений фінансовий результат (податковий та обліковий прибуток / збиток), податкові різниці та податок на прибуток.

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

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

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

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

фінансових результатів, можлива поява нових різновидів контролювання (тому наведена класифікація не є вичерпною для наступних періодів розвитку теорії і практики контролювання фінансових результатів).

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

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

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

Виходячи з цього, постає необхідність побудови адекватної ринковим відносинам системи бухгалтерського обліку формування фінансових

результатів в системі рахунків та показників фінансової звітності відповідно до джерел їх утворення, що дозволить отримати релевантну інформацію, проводити її аналіз та, відповідно, формувати інформаційну базу для системи контролювання й на основі контрольної інформації приймати раціональні управлінські рішення.

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

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

Отже, з метою удосконалення облікової стадії обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення та відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку. Саме від правильного

обліку (визначення), аналізу та контролювання фінансових результатів залежить фінансово-майновий стан та ефективність діяльності господарюючого суб'єкта.

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

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

Управління прибутком – складна багаторівнева система трансакцій, яка включає як мінімум три підсистеми: формування, розподіл, використання (рис. 3).



Рис. 3. Узагальнена схема системного підходу до управління прибутком підприємства

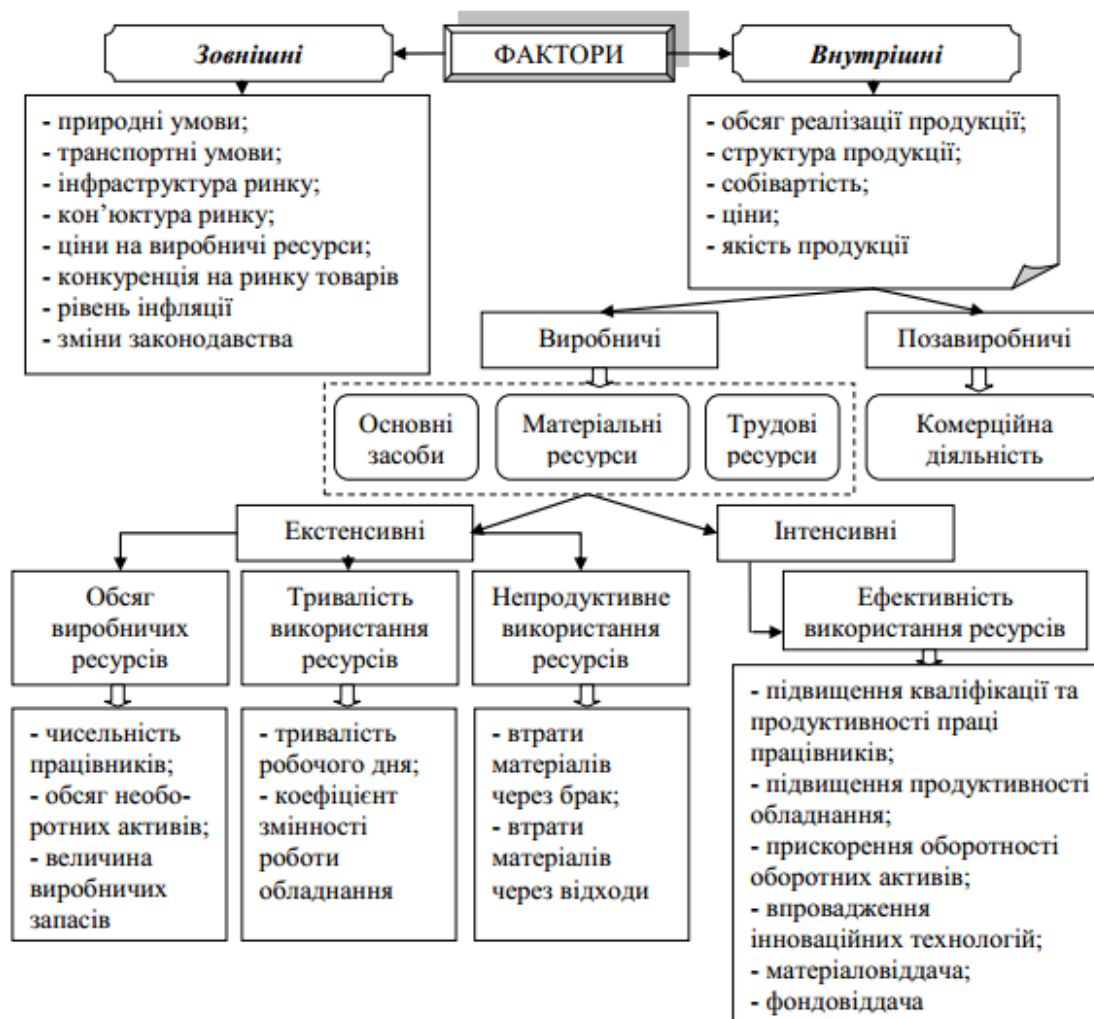


Рис. 4. Фактори впливу на формування прибутку підприємства

Для якісного контролювання та управління фінансовими результатами підприємства необхідно мати інформацію у розрізі різних видів прибутку (рис. 5).

На величину прибутку впливає сукупність багатьох факторів, які необхідно враховувати в процесі управління та контролювання фінансових результатів підприємства. Ці фактори можна розділити на дві великі групи: зовнішні, які не залежать від підприємства, і внутрішні, на які підприємство може впливати (рис. 4).



Рис. 5. Класифікація видів прибутку для здійснення облікового процесу та контролювання

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

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

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

Безумовно, не відображення валового прибутку на рахунках бухгалтерського обліку не може вважатися обґрунтованим. Так, по-перше, валовий прибуток – це економічний результат діяльності центрів

відповідальності підприємства, який характеризує, по суті, ефективність на стадії виробництва (створення) об'єктів діяльності, по-друге – це перевищення чистого доходу над змінними витратами (виробничою собівартістю), що забезпечує покриття постійних витрат і одержання чистого прибутку, по-третє, принциповим питанням слід вважати можливість обліку валового прибутку за аналітичними рахунками реалізованих об'єктів діяльності.

Для формування валового прибутку необхідно виділити окремий синтетичний рахунок 78 “Валовий прибуток (збиток)”, який повинен мати у своєму складі 3 субрахунки: 781 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації готової продукції”, 782 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації робіт і послуг”, 783 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації товарів”, а кожний субрахунок може мати необхідну кількість аналітичних рахунків. Такі зміни створять можливість розподілу валового прибутку за аналітичними рахунками реалізованих об'єктів діяльності, що покращить інформаційне забезпечення контролювання формування фінансових результатів на різних рівнях. При цьому, на рахунку 79 “Фінансові результати” буде відображатися створення чистого фінансового результату, що є підставою для зміни його назви на рахунок 79 “Чистий фінансовий результат”.

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

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

Нижче пропонуємо узагальнену кореспонденцію рахунків для відображення операцій з формування валового прибутку (збитку) (табл. 3).

Таблиця 3

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

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

Інформація щодо валового прибутку в процесі контролювання дозволяє:

1. визначити точку беззбитковості з позиції: кількість, виробнича

собівартість, ціна;

2. створити основу для управлінського обліку і бюджетування;
3. оптимізувати постійні витрати та виявляти відхилення від бюджетних показників;
4. забезпечити достовірність та контролювати витрати за центрами відповідальності;
5. підвищити оперативність прийняття управлінських рішень;
6. визначити величину індикаторів для оцінки рівня самофінансування підприємства.

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

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

Облік процесу формування чистого фінансового результату в цілому від господарської діяльності підприємства подано на рис. 5.

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

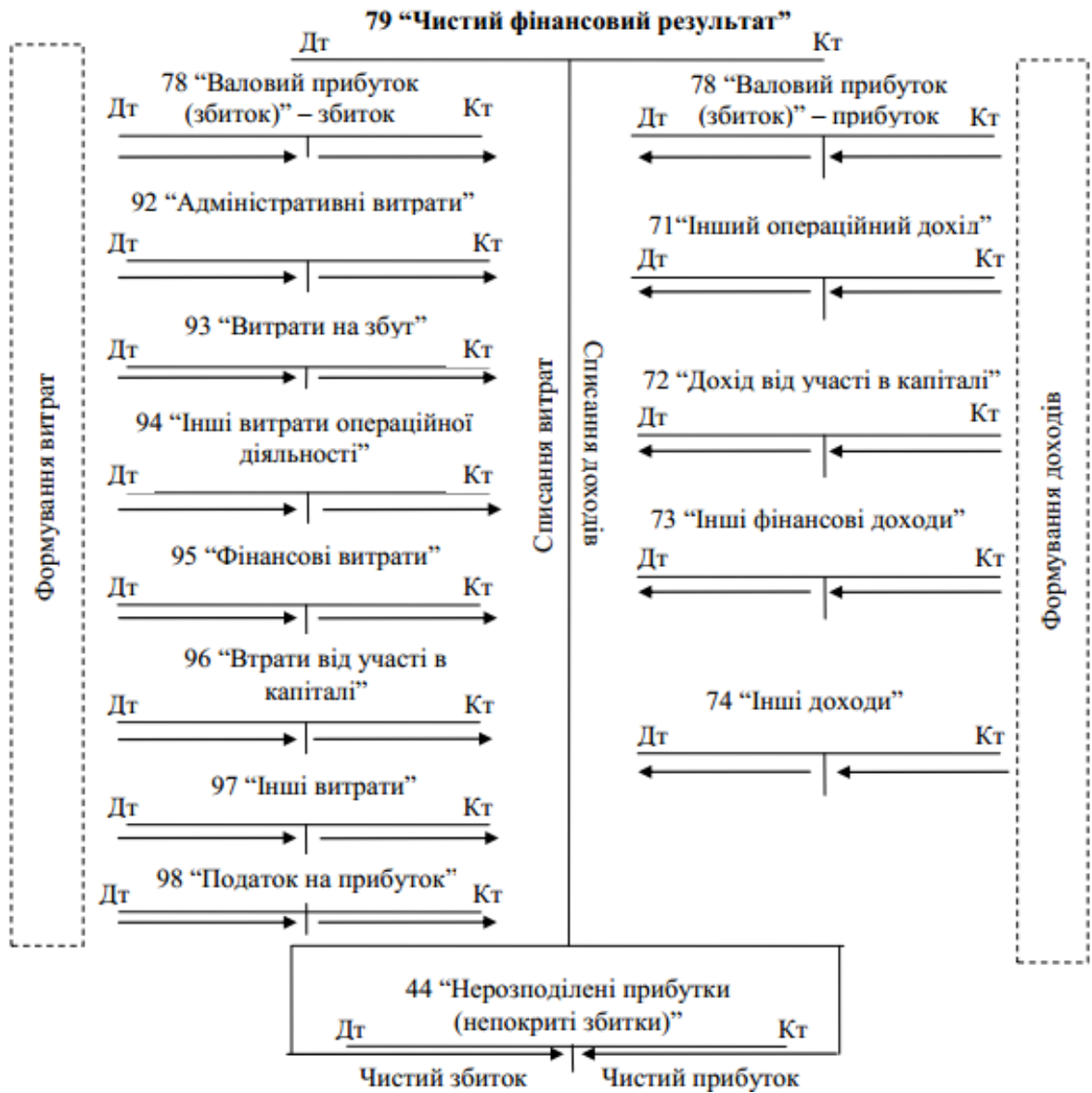


Рис. 5. Схема обліку процесу формування чистого фінансового результату від господарської діяльності підприємства при використанні запропонованого рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)”

Облік на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” ведуть за субрахунками 441 “Прибуток нерозподілений”, 442 “Непокріті збитки”, 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” наростаючим підсумком з початку року до його розподілу.

Узагальнена схема обліку створеного фінансового результату й його розподілу зображена на рис. 6.



Рис. 6. Схема обліку розподілу прибутку і списання збитку підприємства

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

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

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

Відповідно до чинного законодавства, на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства; на субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства; на субрахунку 793 “Результат від іншої діяльності” визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства [34].

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

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

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

управлінських рішень, пов'язаних з аналізом беззбитковості господарської діяльності.

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

В таблиці 4 відображено запропоновані зміни до класифікації видів діяльності та структури рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності" та 9 "Витрати діяльності".

Таблиця 4

Назва й структура рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності" та 9 "Витрати діяльності" згідно з Планом рахунків

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

Інформація про результати від інвестиційної діяльності формується за

доходами на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” в новій редакції “Доходи від інвестиційної діяльності” і витратами рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”, який доцільно назвати “Інвестиційні витрати”. Одночасно сума результатів діяльності підприємства за субрахунком 794 “Результат інвестиційної діяльності” буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від інвестиційної діяльності.

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

Щодо загальновиробничих витрат (рахунок 91), то порядок їх обліку підприємство визначає самостійно в своїй обліковій політиці шляхом розподілу на собівартість готової продукції (у відповідності до аналітичних рахунків на рахунку 23 “Виробництво”). Такий метод повністю суперечить принципу обліку та звітності “нарахування та відповідності доходів і витрат”, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставляти доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. Це пояснюється тим, що за рахунком 26 “Готова продукція” (собівартість якої включає, в тому числі, і загальновиробничі витрати) на підприємстві завжди є перехідний залишок.

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

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

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

На даний час на підприємствах України проблема полягає в тому, що при обліку кінцевого фінансового результату враховуються, окрім витрат і доходів від операцій, які безпосередньо пов'язані з основною метою діяльності підприємства, витрати і доходи від операцій, які виникають не в процесі створення об'єктів діяльності підприємства та їх реалізації у поточному періоді (тобто не пов'язані з основною метою створення підприємства). На нашу думку, для посилення контрольної функції обліку фінансових результатів необхідно визначити та відокремити ті доходи і витрати, які безпідставно завищують або занижують розмір кінцевого фінансового результату.

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

При організації обліку фінансових результатів варто відокремити від формування прибутку (збитку) господарські операції щодо витрат і доходів, які виникають не в процесі створення об'єктів діяльності підприємства та їх реалізації в поточному періоді, зокрема:

- дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 710);
- дохід від операційної курсової різниці (рахунок 714);
- відшкодування раніше списаних активів (рахунок 716);
- дохід від списання кредиторської заборгованості (рахунок 717);

- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (рахунок 718);
- дохід від відновлення корисності активів (субрахунок 742);
- дохід від неопераційної курсової різниці (субрахунок 744);
- дохід від безоплатно одержаних активів (рахунок 745);
- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 940);
- сумнівні та безнадійні борги (рахунок 944);
- втрати від операційної курсової різниці (рахунок 945);
- витрати від знецінення запасів (рахунок 946);
- нестачі і витрати від псування цінностей (рахунок 947);
- втрати від зменшення корисності активів (рахунок 972);
- втрати від неопераційних курсових різниць (рахунок 974);
- уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій (рахунок 975).

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

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

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

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

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

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності визначена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [51]. Цей стандарт значною мірою враховує основні вимоги до інформації, яку повинні розкривати суб’єкти господарювання стосовно відображення фінансових результатів протягом звітного періоду. Однак його критичний аналіз свідчить про те, що деякі методологічні положення даного документу вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та не забезпечують суб’єктів контролювання та управління якісною інформаційною базою щодо фінансових результатів.

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

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

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

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

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

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

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності зазнала змін та починаючи з 2013 року визначена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, яким передбачено складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [51]. У міжнародній практиці методика формування фінансових результатів визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 “Подання фінансових звітів”, яким передбачено складання Звіту про прибутки і збитки [44].

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

[50].

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

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

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

– фінансовий результат до оподаткування, який характеризує рівень формування прибутку підприємства до його оподаткування з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві;

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

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

Зважаючи на наявні проблеми та попереднє обґрунтування порядку формування фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне використовувати наступну форму фінансової звітності в частині I “Фінансові результати” та алгоритм її розрахунку (табл. 5).

Таблиця 5

Форма фінансової звітності про фінансові результати для
середніх та великих підприємств

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

Збиток	2455	442
--------	------	-----

Продовження табл.

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

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

Таким чином, зазначені зміни щодо формування інформації про фінансові

результати на бухгалтерських рахунках та у фінансовій звітності дозволять забезпечити суб'єктів контролювання якісною та релевантною обліковою інформацією про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо усіх її видів як окремо, так і у сумі загального підсумку, а також розкриють інформацію про розподіл отриманого прибутку.

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

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

Визначення бухгалтерського прибутку дозволяє уявити реальний фінансовий стан підприємства. При формуванні кінцевого фінансового результату, який є базою визначення податку на прибуток, відповідно до вимог бухгалтерського обліку, суб'єкт господарювання має можливість впливати на його остаточний розмір, тому що бухгалтерський облік є більш варіативним

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

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

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

Податок на прибуток має стимулювати розвиток всього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави. Ми вважаємо, що для усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим та бухгалтерським

обліком і поліпшенням системи контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках результат діяльності підприємства повинен визначатися показником його бухгалтерського прибутку, величина якого формується за єдиним принципом здійснення господарських операцій для всіх господарюючих систем.

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

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

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

(людських, фінансових, часу), задіяних у процесі перевірки достовірності складання податкової декларації.

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

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

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

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

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

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

При дослідженні значення аналізу (аналітичних процедур, способів і прийомів аналізу) у контрольній діяльності, одні вчені пов'язують його з ревізійними перевітками, інші – з проведенням аудиту, треті досліджують з позиції формування аналітичних даних для проведення зовнішнього контролю[52].

В економічній літературі є багато досліджень щодо використання аналітичних процедур (методів, прийомів) при проведенні аудиту. Це можна пояснити тим, що їх застосування є обов'язковим згідно з положеннями Міжнародних стандартів аудиту. Так, відповідно до МСА 520 п. 4 термін “аналітичні процедури” означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [45, с. 466].

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

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

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

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

На рис 7. відображено концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів.

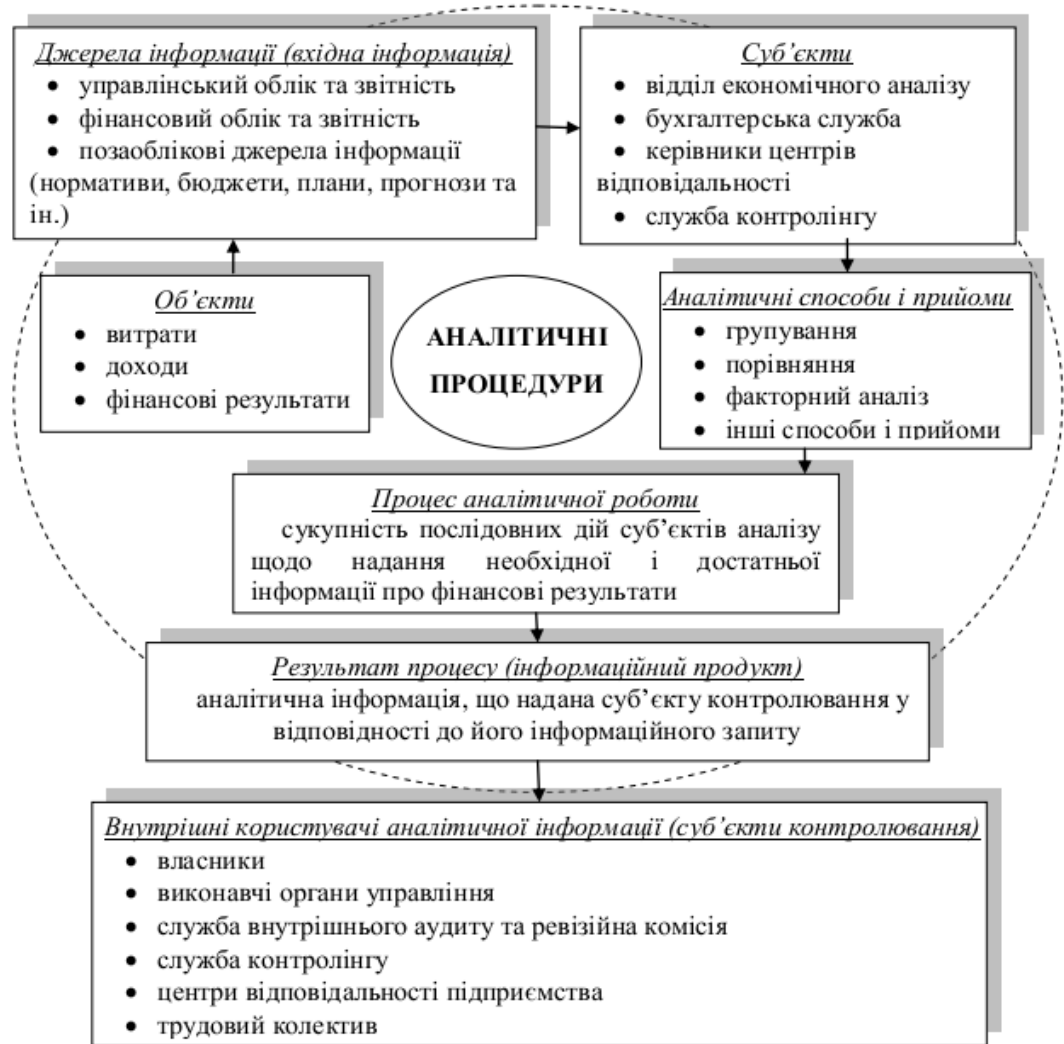


Рис. 7. Концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів

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

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

дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів та прогнозування їх майбутніх значень. Саме це дозволяє знайти вузькі місця і визначити ділянки, які потребують контролювання.

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

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

Отже, на сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи

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

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

Таким чином, враховуючи наявні погляди науковців та невирішені проблеми з досліджуваного питання, пропонуємо наступну систему аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів (табл. 6).

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

Таблиця 6

Система аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу
контролювання фінансових результатів

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

Продовження табл. 6

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

Групування полягає у формуванні з масиву даних, що аналізуються, класифікаційних груп за ознаками, істотними з точки зору розв'язання конкретних аналітичних задач. Дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники. Для оцінки рівня отриманих внаслідок аналітичного опрацювання фактичних показників використовують метод порівняння. Порівняльний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів необхідний для оцінювання кількісних та якісних змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей,

можливих наслідків і нових викликів.

Необхідною умовою для аналізу та контролювання поточної та планування майбутньої діяльності й прийняття управлінських рішень є розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. В цьому випадку, потужним інструментом для формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та прийняття рішень є аналіз беззбитковості виробництва. Аналітичні можливості аналізу беззбитковості зумовлюють його поширення в практичній діяльності для прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення.

Висновки та пропозиції

Результати дослідження дають підстави для таких висновків:

1. Обґрунтовано, що сучасні умови розвитку української економіки визначають підґрунтя для зростання важливості формування фінансових результатів підприємств.

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

3. Організацію обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів необхідно розглядати як безперервний, послідовний процес формування інформаційних потоків, що містить певну сукупність операцій (стадій, етапів) щодо збирання, обробки, зберігання та передачі інформації.

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

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

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

28. Голячук Н.В. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н.В. Голячук // Зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний

аналіз”. – 2010. – Вип. 6. – С. 408–410.

29. Дідковська Л.Г. Менеджмент: навчальний посібник / Л.Г. Дідковська, П.Л. Гордієнко. – К. : Алеута, КНТ, 2007. – 516 с.

30. Дікань Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : конспект лекцій / Л.В. Дікань, Н.М. Шульга; Харківський національний економічний ун-т. – Х.: ХНЕУ, 2005. – 60 с.

31. Дідоренко, Т. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 29-37.

32. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль: Вектор, 2016. - С. 108-109.

33. Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів.

35. Калюга Є.В. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення / Є.В. Калюга // Зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний аналіз”. – 2010. – Вип. 6. – С. 357–359.

36. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

37. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст і стадії / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 50. – С. 313–318.

38. Контроль і ревізія: навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, М.В. Корягін. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Львів: Інтелект-Захід, 2008. – 320 с.

39. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посібник / М.Д. Корінько (ред.), В.П. Бондар, В.П. Пантелеєв. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.

40. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.

41. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія і організація: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.

42. Куцик П.О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / С.А. Кошкарів, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці : Золоті

литаври, 2012. – 264 с.

43. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О. Куцик // Вісник Національного університету “Львів. політехніка”. – 2014. – № 797. – С. 248–254.

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/929_013.

45. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Пер. з англ. / [О.В. Селезньова, О.В. Гік, О.Л. Ольховікової, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківської та О.С. Кулікова]. – К. : Аудиторська палата України, 2007. – 1172 с.

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

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

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

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

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

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

52. Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики: зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.

53. Палюх, Микола. Контрольна функція бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол.: П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 161-164.

54. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: зб. наук. праць всеукр. наук.-практ.

конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол.: Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

55. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI.

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

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

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