

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки та менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового**  
**бізнесу**

**ГЛИНЯНКО Ірина Станіславівна**

**Методика і організація обліку і аналізу фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства. / Methods and organization of accounting and analysis of financial results and the entity profits distribution.**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи  
ОПЗзм – 21 І. С. Глинянко

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

Допущено до захисту

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ Р.Ф. Бруханський

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>6</b>
1.1. Теоретичні основи сутності, формування і використання прибутку підприємства.....	6
1.2. Методологічні та організаційні засади обліку формування і розподілу фінансових результатів діяльності.....	15
1.3. Система показників оцінки, значення, завдання та джерела інформації для аналізу фінансових результатів.....	20
<b>Висновки до розділу 1.....</b>	<b>24</b>
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І РОЗПОДУЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>25</b>
2.1. Загальна економічна характеристики об'єкта дослідження.....	25
2.2. Особливості обліку фінансових результатів аграрних підприємств..	32
2.3. Облік розподілу та використання прибутку господарського товариства.....	44
<b>Висновки до розділу 2.....</b>	<b>52</b>
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>53</b>
3.1. Загальна оцінка фінансових результатів підприємства.....	53
3.2. Аналіз показників і факторів рентабельності та розподілу прибутку	65
3.3. Аналітичне забезпечення управління прибутковістю підприємства..	72
<b>Висновки до розділу 3.....</b>	<b>77</b>
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>78</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>80</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>88</b>

## ВСТУП

*Актуальність теми дослідження.* Результативність діяльності підприємства виявляється у фінансово-економічних показниках, які в узагальненому вигляді відображають підсумки діяльності та потенціал економічного розвитку суб'єкта господарювання. Основним підсумковим показником результативності господарської діяльності є прибуток, значення якого в умовах складної економічної ситуації в країні, обмеженості банківського кредитування суб'єктів господарської діяльності, низького рівня конкурентоспроможності та інноваційного розвитку підприємств складно переоцінити.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Питання теоретичного дослідження фінансових результатів та управління ними досліджували чимало відомих зарубіжних та вітчизняних вчених: А. Бабо, С.Л. Брю, І.О. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, З.В. Гуцайлюк, А.М. Герасимович, М.Я. Дем'яненко, П. Дойль, К. Друрі, В.В. Ковалев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, К.Р. Макконнелл, Н.М. Малюга, В.О. Мец, М.Ф. Огійчук, Н.Л. Правдюк, Г.В. Савицька, В.К. Савчук, П. Самуельсон, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Е.С. Хендріксен, М.Г. Чумаченко та інші.

У працях В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та інших висвітлюються питання особливостей обліку біологічних перетворень, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. Однак, потребують вирішення окремі теоретичні та практичні аспекти формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності в нових умовах застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та інших нормативних документів. Все це зумовлює актуальність теми та доцільність продовження наукових пошуків у цій царині.

**Метою випускового кваліфікаційного дослідження** є висвітлення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності та розподілу прибутку для підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Для реалізації цієї мети поставлено такі **завдання**:

- висвітлити теоретичні основи сутності, формування і використання прибутку підприємства;
- розкрити методологічні та організаційні засади обліку формування і розподілу фінансових результатів діяльності;
- охарактеризувати систему показників оцінки, значення, завдання та джерела інформації для аналізу фінансових результатів;
- дати загальну економічну характеристику об'єкта дослідження;
- з'ясувати особливості обліку фінансових результатів аграрних підприємств;
- викласти порядок обліку розподілу і використання прибутку господарського товариства;
- здійснити загальну оцінку фінансових результатів підприємства;
- проаналізувати показники і фактори рентабельності та розподілу прибутку;
- розрити зміст аналітичного забезпечення управління прибутковістю підприємства.

**Об'єктом дослідження** є фінансові результати та розподіл прибутку у Сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю ім. Лесі Українки с. Колодяжне Ковельського району Волинської області.

**Предмет дослідження** становлять теоретичні й прикладні аспекти методології та організації обліку і аналізу фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства. підприємства.

**Методологію дослідження** складають наукові положення сучасної економічної теорії, фундаментальні та прикладні дослідження вітчизняних та

зарубіжних науковців і практиків у сфері обліку, фінансового, що містяться у монографічній, навчальній, спеціальній фаховій періодичній літературі; матеріалах наукових і науково-практичних конференцій. У роботі використано такі загальнонаукові методи пізнання, як: спостереження, абстрагування, комплексного, системного, історичного і логічного підходу, індукції, дедукції, аналізу, синтезу, експерименту. У процесі дослідження застосовано складові методи бухгалтерського обліку, економіко-статистичні та економіко-логічні методи аналізу.

**Інформаційною базою** є фінансова та статистична звітність СТЗОВ, нормативно-правові та інструктивні документи.

**Наукова новизна дослідження** полягає в теоретичному узагальненні вітчизняного досвіду у обліку та аналізу фінансових результатів і розподілу прибутку підприємства, запропонованих методах розв'язання актуальних проблем, пов'язаних з управлінням прибутковістю діяльності.

**Практичне значення роботи.** Пропозиції автора щодо удосконалення управління прибутковістю, методика та організації обліку та аналізу фінансових результатів і розподілу прибутку СТЗОВ мають прикладне значення і можуть бути використані у практичній діяльності.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі результати проведеного дослідження апробовано у формі наукової публікації «Аналіз в управлінні беззбитковістю діяльності підприємства» у збірнику матеріалів науково-практичної конференції «Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи». (м. Тернопіль, 7 листопада 2019 р.). Тернопіль, ТНЕУ, 2019. С.

**Структурні елементи дипломної роботи.** Дипломна робота структурно складається із вступу, трьох розділів, висновків і рекомендацій; становить рукопис обсягом 80 сторінок комп'ютерного тексту, містить 20 таблиць, 15 рисунків. При написанні роботи автором використано 69 літературних джерел.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Теоретичні основи сутності, формування і використання прибутку підприємства

Характерною ознакою підприємства в ринкових умовах господарювання є його економічна відособленість та організація фінансово-господарської діяльності на засадах повного самофінансування і самоокупності. У зв'язку з цим питання з'ясування сутності фінансових результатів (прибутку або збитку) має особливе значення. Адже прибуток є головною метою та мотивом підприємницької діяльності, матеріальним джерелом економічного та соціального розвитку, інвестиційної та інноваційної діяльності, посідає чільне місце у системі вартісних інструментів товарного виробництва. Прибуток є важливим інструментом переливання капіталів до галузей, що визначають науково-технічний прогрес, та концентрації фінансових ресурсів на підприємствах, адміністрація і власники яких ефективно управляють ними.

Прибуток – це економічна категорія, яка є сукупністю економічних відносин, що відображають результат взаємодії всіх факторів виробництва у формі додаткового продукту, і є частиною доходу підприємства, що залишається після покриття понесених у процесі господарської діяльності витрат.

Як об'єктивна економічна категорія прибуток створюється в сфері виробництва та реалізується в процесі обміну. Проте абсолютний розмір прибутку не може бути достатньою підставою для характеристики ефективності роботи підприємства, адже величина прибутку, яку воно отримує, залежить (за інших рівних умов) від обсягу виробництва, який зумовлюють багато інших чинників. Тому ефективність роботи господарюючого суб'єкта

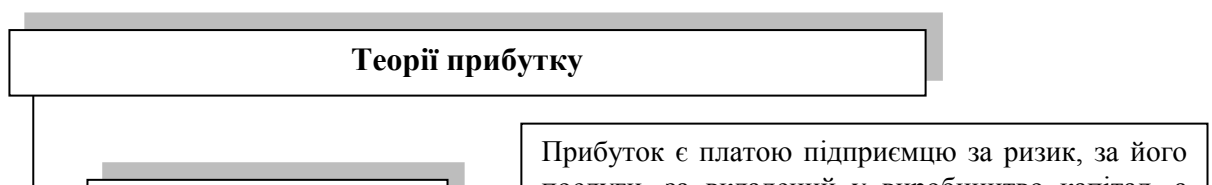
визначають за відносними показниками, які відображають ступінь прибутковості щодо того чи іншого фактора виробництва.

Термін «прибуток» є наріжним каменем у системі економічних категорій і від правильності його трактування значною мірою залежить об'єктивність оцінки економічної ефективності через систему відповідних показників та правильність розуміння критерію ефективності. За цих умов дослідження теоретичних основ сутності прибутку набуває важливого значення. Сучасні дослідники здебільшого розвивають теорії економістів XIX – початку XX ст., пристосовуючи їх до нових умов. З певною мірою узагальнення розмаїття методологічних підходів до визначення сутності прибутку, можна виділити такі основні теорії прибутку, що зображені на рис. 1.1.

Аналіз літературних джерел стосовно передумов формування і визначення фінансових результатів діяльності свідчить про неоднозначність поняття «прибуток». У різних трактуваннях причинний зв'язок походження прибутку найчастіше не стільки доводиться, скільки передбачається.

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.

Узагальнення тлумачення «прибуток» різними авторами дозволило зробити висновок, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.



**Рис. 1.1. Основні теорії прибутку та їх стисла характеристика [15, с.82]**

Прибуток є однією з основних економічних категорій, що відображає відносини, які складаються в процесі виробництва. Це узагальнюючий показник, що синтезує всі сторони, всі аспекти діяльності суб'єктів господарювання і забезпечує стабільне їх функціонування.

Розглядаючи сутність прибутку, слід у першу чергу відмітити такі його основні характеристики:

- прибуток є формою доходу підприємця, який вклав свій капітал у певний вид діяльності з метою досягнення певного комерційного успіху;
- прибуток не є гарантованим доходом підприємця на вкладений капітал у той чи інший бізнес, а результатом вмілого й успішного здійснення цього бізнесу. Тому прибуток, у певній мірі, – це плата за ризик здійснення



підприємницької діяльності. Рівень прибутку і рівень підприємницького ризику знаходяться між собою у прямо пропорційній залежності;

– прибуток характеризує не весь дохід, одержаний у процесі підприємницької діяльності, а лише ту частину доходу, яка «очищена» від понесених витрат на здійснення цієї діяльності;

– прибуток є вартісним показником, який виражений у грошовій формі.

Отже, прибуток – це виражений у грошовій формі результат підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності, та виражає собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами, понесеними в процесі здійснення цієї діяльності. [12, с. 76].

В умовах ринкових відносин, як свідчить світова практика, існує три основних джерела одержання прибутку:

– перше джерело утворюється за рахунок монопольного становища підприємства по випуску тієї чи іншої продукції (унікальності продукту). Однак, таке джерело має нестабільний характер через антимонопольну політику держави і зростаючу конкуренцію з боку інших підприємств;

– друге джерело зв'язане безпосередньо з виробничою і підприємницькою діяльністю. Ефективність його використання залежить від знання підприємством кон'юнктури ринку й уміння адаптувати розвиток виробництва під його зміну. Щоб прибуток підприємства зростав, воно повинне: здійснювати маркетингові дослідження і обґрунтувати свою виробничу програму; нарощувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг (чим більший обсяг виробництва, тим більша маса прибутку); розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції; впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників; зменшувати витрати на виробництво (реалізацію) продукції (тобто її собівартість); створювати конкурентоспроможні умови продажу своїх товарів і надання послуг (ціна, терміни постачання, обслуговування покупців, рівень

сервісу і т.д.); грамотно будувати договірні відносини з постачальниками і покупцями; вміти найбільш доцільно розміщати (вкладати) одержаний раніше прибуток з точки зору досягнення оптимального ефекту;

– третє джерело пов'язане з інноваційною діяльністю підприємства. Його використання пов'язане з постійним оновленням послуг, забезпеченням її конкурентоспроможності, ростом обсягів реалізації і збільшенням маси прибутку. [12, с. 77]

Проте, для практичного використання потрібна інтерпретація цієї дефініції під кутом зору прикладних економічних наук, до яких належить і бухгалтерський облік. У цьому контексті деякі дослідники [17] розглядають прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку, при цьому С. О. Кучеркова зазначає, що «бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку» [17, с. 80].

Щодо «бухгалтерського прибутку», то це інша класифікація, згідно з якою економісти-теоретики, як правило, розрізняють такі види прибутку:

- 1) економічний;
- 2) бухгалтерський;
- 3) нормальний [27, с. 355].

Проте існує й інша думка, відповідно до якої в сучасній економічній науці розглядають три концепції прибутку: бухгалтерська, економічна та податкова [26, с. 138].

Традиційно вважається, що бухгалтерський прибуток визначається як різниця між виручкою підприємства та його бухгалтерськими (явними, зовнішніми) витратами, а економічний прибуток є величиною, що може бути одержана за умови найбільш ефективного використання ресурсів, тобто він розраховується як різниця між виручкою підприємства та його економічними (явні плюс приховані) витратами. Виходячи з того, що приховані (внутрішні) витрати розрахувати дуже складно, а інколи й неможливо, то цей вид прибутку має більш теоретичне, ніж прикладне значення. Тому прибуток має визначатися

за даними бухгалтерського обліку, адже лише бухгалтерський прибуток характеризує реальний рівень господарювання підприємств.

У контексті викладеного вище академік М. Я. Дем'яненко у своїй публікації зазначає, що, на думку багатьох економістів, доцільно розрізнити два види прибутку: бухгалтерський, який показує збільшення капіталу незалежно від джерел його утворення, та економічний, що має показувати ту його частину, яка створена в результаті комерційної (виробничої) діяльності господарюючого суб'єкта власними силами і, на думку автора, обчислювати економічний прибуток слід як різницю між доходами й витратами підприємства [11], що суперечить усталеним поглядам та викладеному вище.

Проведене дослідження логічно підводить до проведення певної паралелі між баченням прибутку економістами й бухгалтерами. Так, економісти, особливо теоретики, як правило, визначають прибуток як міру покращення благоустрою господарюючого суб'єкта за даний період часу. Бухгалтери ж традиційно дотримуються іншої точки зору на прибуток, згідно з якою він є величиною, яку одержують, віднімаючи від виручки, собівартість реалізованої продукції, інших витрат або втрат [52, с. 20-21].

В Україні згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» виділяють обліковий (сума прибутку до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку й відображена у звіті про фінансові результати) та податковий прибуток (сума прибутку, визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування) [48].

Звідси стає очевидним, що обліковий прибуток розглядається в класичному розумінні цього поняття, а податковий прибуток є дещо умовною величиною, що розраховується за правилами податкового законодавства. І тут природно виникає питання, чи повинна відрізнитися величина податкового прибутку від облікового? Така постановка є цілком обґрунтованою з огляду хоча б на те, що існують дві принципово протилежні точки зору щодо відповіді на дане питання.

Так, деякі дослідники [9] вважають, що податковий прибуток повинен суттєво відрізнитись від бухгалтерського, аргументуючи це різними цілями податкового та бухгалтерського обліку, при цьому наголошується, що ця проблема по-різному вирішується і в міжнародному масштабі. У той же час інші вчені [31] стверджують, що поділ прибутку на обліковий та податковий уводить в оману користувачів фінансової звітності, тим самим заважає приймати правильні управлінські рішення.

Як переконують дослідження академіка В. Г. Андрійчука й фактичні дані діяльності підприємств, існуюча методика визначення податкового прибутку побудована так, що за своєю абсолютною величиною він, як правило, перевищує бухгалтерський. Це є причиною парадоксальної ситуації, що часто має місце на практиці, коли за даними бухгалтерського обліку підприємство має збиток, у той час як за даними податкового обліку – прибуток, якого реально не існує, але він оподатковується [1, с. 39].

Отже, податковий прибуток для визначення економічної ефективності роботи підприємств використовувати неможна. Для цього доцільно застосовувати обліковий прибуток, який більш правдиво відображає фінансові результати підприємства. Разом із цим обліковий прибуток також не завжди відповідає своєму реальному наповненню. У цьому зв'язку деякі вчені зазначають, що «не дивлячись на популярність показників прибутку як критерію оцінки успішної роботи підприємства, його слабкість є очевидною» [10, с. 97].

На користь цієї точки зору автори, звертаючись до праці П. Дойля, наводять такі аргументи:

- а) як свідчить практика, мають місце факти маніпуляції розмірами прибутку;
- б) показники прибутковості можна легко збільшити, фінансуючи розвиток підприємства за рахунок позичкових коштів;

в) прибуток ні в якому разі не можна вважати показником цінності підприємства, оскільки він не відображає потенціалу його успішної роботи в майбутньому;

г) заходи, спрямовані на підвищення прибутку, є нічим іншим як «вижиманням останніх соків» з наявних засобів [22, с. 26].

З метою більш глибокого та правильного розуміння прибутку важливо звернути увагу на підходи до класифікації прибутку за різними критеріями. У цьому зв'язку за даними деяких авторів [17], нині існує більше, ніж 20 класифікаційних ознак прибутку, що вже само по собі красномовно демонструє стан проблеми й ставить під сумнів можливість її однозначного вирішення (Табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Класифікація прибутку за основними ознаками [37, с.101]**

Класифікаційна ознака	Види прибутку
Залежно від методики розрахунку	Бухгалтерський, економічний.
Залежно від мети обліку	Обліковий, податковий.
Залежно від виду діяльності	Операційний, інвестиційний, фінансовий.
Залежно від інфляційних процесів	Реальний, номінальний.
Залежно від цільового використання	Реінвестований, спожитий.
Залежно від алгоритму розрахунку	Валовий, операційний, до оподаткування, після оподаткування (чистий).
За об'єктами визначення	Прибуток по підприємству в цілому, в розрізі сфер діяльності, за структурними підрозділами, за окремими операціями, в розрізі окремих видів продукції.
За регулярністю формування	Прибуток від звичайної діяльності, що формується регулярно, прибуток, що формується епізодично від надзвичайних подій (благодійність на користь підприємства тощо).
За періодом формування	Прибуток звітного періоду, прибуток минулих періодів.

Прибуток виконує ряд функцій:

*Функція оцінки.* Прибуток – важливий комплексний показник, що у вартісній формі відображає кінцевий результат роботи підприємства. У ньому акумулюються підсумки всіх сторін його діяльності: зростання виробництва

продукції та її реалізації, ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових результатів, наявних в його розпорядженні.

Від рівня виконання плану з прибутку залежить фінансовий стан підприємства, виконання його зобов'язань перед бюджетом, банками, постачальниками матеріальних ресурсів. Використання цієї функції повною мірою можливе тільки в умовах ринкової економіки, яка передбачає свободу встановлення цін, вибору постачальника і покупця [32].

*Розподільча функція.* Її зміст полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу чистого доходу суспільства на частину, що акумулюється в бюджетах різних рівнів та залишається в розпорядженні підприємства і є джерелом його розширеного відтворення. Об'єктом економічних інтересів держави є частина прибутку, яка сплачується у вигляді податків та обов'язкових платежів.

Економічний інтерес підприємства як товаровиробника знаходить своє узагальнення в обсязі прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства і використовується для вирішення виробничих та соціальних завдань його розвитку.

Економічний інтерес робітників пов'язаний передусім з розміром прибутку, який спрямовується на соціальний розвиток. Власника підприємства цікавить у першу чергу розмір фонду виплати дивідендів і та частина прибутку, котра пов'язана з виробничим розвитком, реконструкцією і технічним переозброєнням виробництва, удосконаленням технології, приростом капіталу.

*Стимулююча функція.* Одержання прибутку стимулює найбільш ефективно використання економічних ресурсів, зниження витрат, впровадження досягнень науково-технічного прогресу, освоєння нових виробництв. [12, с. 78]

## **1. 2. Методологічні та організаційні засади обліку формування і розподілу фінансових результатів діяльності**

Для визначення фінансових результатів у бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів і витрат, здійснених для отримання цих доходів від усіх видів діяльності [10, с. 98].

У бухгалтерському обліку існує декілька методик визначення фінансових результатів: одна з них ґрунтується на веденні обліку з вирахуванням собівартості продукції у великих підприємствах, а друга, яка передбачає визначення результатів діяльності в цілому, - у підприємствах, які підпадають під статус малих. Окрема методика розрахунків передбачена для сільськогосподарських підприємств, згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» [50].

Після завершення звітного фінансового року в бухгалтерії підбивають остаточні підсумки роботи підприємства за рік – порівнюють доходи звітного періоду та витрати, понесені для їх отримання, і визначають фінансовий результат [37].

Методологія формування інформації про доходи і витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності встановлена стандартами бухгалтерського обліку. Так, підприємства, які ведуть облік: за національними стандартами – застосовують норми П(С)БО 15 «Дохід» [46] і П(С)БО 16 «Витрати» [47]; а за міжнародними – норми МСБО 18 «Дохід» [25]. Спеціального стандарту для визнання та відображення у звітності витрат у МСБО немає. Тому такі підприємства для узагальнення інформації про витрати повинні керуватися іншими стандартами МСБО, у яких викладено критерії визнання активів і зобов'язань для тих або інших господарських операцій.

Фінансовий результат визначають в розрізі кожного виду діяльності підприємства (операційна, фінансова, інша) із періодичністю, яка установа в обліковій політиці підприємства (місяць, квартал, рік) [64].

Для узагальнення інформації про фінансові результати у бухгалтерському обліку призначено однойменний рахунок 79 [45], який має три субрахунки:

– 791 «Результат операційної діяльності». За кредитом субрахунка відображаються в порядку закриття рахунків доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – у порядку закриття рахунків обліку собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративні, збутові, інші операційні витрати (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»);

– 792 «Результат фінансових операцій». За кредитом субрахунка відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат із рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі»;

– 793 «Результат іншої діяльності». За кредитом субрахунка відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат із рахунка 97 «Інші витрати». Зазначимо, що для узагальнення інформації про витрати підприємства мають право застосовувати тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (без застосування рахунків класу 9). Вони списують у дебет субрахунків рахунка 79 суми із кредиту рахунків 23 «Виробництво» і рахунків класу 8 у порядку закриття цих рахунків [].

Наведемо вищезазначене у таблиці 1.2.

Після визначення фінансового результату до оподаткування бухгалтеру необхідно розрахувати та закрити на рахунок 79 суму податку на прибуток.

Підприємствам, які коригують фінансовий результат для цілей оподаткування, податок на прибуток необхідно відобразити на рахунку 98 з урахуванням положень П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [48] або МСБО 12 «Податки на прибуток» [25].



Таблиця 1.2.

### Порядок формування фінансового результату підприємства

Вид діяльності	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку	
	Дт	Кт
Операційна	70, 71	791
	791	90-94
	791*	80-84
Фінансова	72,73	792
	792	95,96
	792*	85 (в частині фінансових витрат)
Інша	74	793
	793	97
	793*	85 (в частині витрат, які пов'язані з інвестиційною та іншою діяльністю)
* Для підприємств, які застосовують тільки рахунки класу 8.		

При цьому слід враховувати тимчасові різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою і на кінець року розрахувати відстрочені податкові активи (однойменний рахунок 17) або відстрочені податкові зобов'язання (однойменний рахунок 54).

З урахуванням поточного податку на прибуток, суму якого визначено в рядку 17 декларації з податку на прибуток (форма затверджена Наказом № 897), а також коригувань за рахунком 17 або 54, рахунок 98 може бути закритий списанням як у дебет, так і в кредит рахунка 79:

Дт 98 – Кт 17, 48, 54, 64, 79;

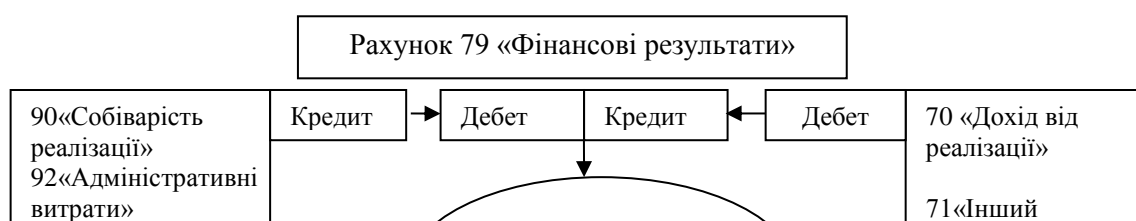
Дт 17, 54, 64, 79 – Кт 98.

Остаточко сформований на рахунку 79 фінансовий результат списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

Дт 791–793 – Кт 441 – при отриманні прибутку;

Дт 442 – Кт 791–793 – при отриманні збитку.

Зобразимо схематично закриття рахунка 79 «Фінансові результати» і списання фінансових результатів на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» на рисунку 1.2.



### Рис. 1.2. Визначення фінансового результату діяльності.

Методику обліку використання отриманого чистого прибутку зображено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

#### Методика обліку використання отриманого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Списано сальдо рахунку 79 «Фінансові результати», отримано прибуток	79	441
2.	Частина отриманого чистого прибутку спрямовано для використання	441	443
3.	Акумуляція запланованих сум використання прибутку на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу	443	444
4.	Нараховано суму дивідендів, сформовано резервний капітал, погашено збитки минулих періодів	444	671, 43, 442
5.	Відображення на рахунках нерозподіленого прибутку	441	445
6.	Збільшено суму нерозподіленого прибутку на суму залишку невикористаного чистого прибутку	444	445
7.	Виплачено суму дивідендів	671	311

Формування фінансових результатів відображено у фінансовій звітності.

Як відомо, загальними критеріями визнання статті у фінансових звітах є ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цією статтею, та можливість достовірного визначення оцінки статті. Вони встановлені НП(С)БО 1 [44]. НП(С)БО 1 деталізує ці критерії щодо доходу і затрат. Точніше, дохід має відображатись у звіті про фінансові

результати, коли у результаті господарської операції збільшуються економічні вигоди у вигляді надходження активів або зменшуються зобов'язання, що веде до зростання власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників). Витрати визначаються у Звіті про фінансові результати:

- на момент зменшення активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємств (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена;

- на основі систематичного та раціонального розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди, пов'язані з використанням відповідного активу;

- негайно, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню їх як активу балансу.

Отже, фінансовий результат діяльності підприємства – це не тільки підсумковий показник роботи підприємства за рік, але й інформація для прийняття подальших управлінських рішень. Тому користувачам фінансової звітності важливо знати не тільки розмір отриманого прибутку або збитку, але й те, від якої діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) отримано результати [62].

Як правило, визначальну частину прибутку підприємство отримує від операційної (основної) діяльності й далеко не кожне підприємство здійснює фінансові та інвестиційні операції. Але якщо вони наявні в діяльності підприємства, розширюється коло джерел утворення прибутку.

### **1.3. Система показників оцінки, значення, завдання та джерела інформації для аналізу фінансових результатів**

Управління прибутковістю (беззбитковістю) діяльності є першочерговим завданням підприємства, тому аналізу фінансових результатів та факторам їх формування приділяється велика увага.

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

Абсолютними показниками є суми прибутку (чи збитку) за структурою його утворення чи розподілу і використання. На сьогоднішній день згідно НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розрізняють такі показники фінансових результатів:

- валовий прибуток (збиток), як різниця між величиною отриманого доходу (виручки) від реалізації продукції та виробничої собівартості реалізованої продукції;
- фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток), як різниця між сумою операційних доходів та операційних витрат;
- фінансовий результат до оподаткування (прибуток / збиток);
- чистий прибуток (збиток).

Крім того, доречно згадати про правомірність розрахунку таких показників фінансових результатів, як: фінансовий результат від окремо взятої господарської операції, та фінансовий результат (прибуток/збиток) окремого виду продукції чи виробу.

Крім абсолютних показників фінансових результатів у аналізі широко використовують відносні показники прибутковості (рентабельності) [57,с.99].

Якщо сума одержаного прибутку показує абсолютний ефект, то показник рентабельності характеризує міру цієї ефективності, тобто відносний ступінь прибутковості. У загальному випадку коефіцієнт рентабельності розраховують як відношення прибутку до витрат чи застосовуваних ресурсів (капіталу).

Рентабельність вимірюють у %. Для цього коефіцієнт прибутковості множать на 100%. [58, с.56]

Від внутрішньої побудови коефіцієнта (комбінування показників у чисельнику та знаменнику) залежить його економічний зміст, інтерпретація та застосування. Найбільш вживаними показниками рентабельності є: рентабельність активів (економічна рентабельність), загальна рентабельність (рентабельність виробничого капіталу); рентабельність власного капіталу (фінансова рентабельність); рентабельність реалізації (комерційна рентабельність); рентабельність окремого виду продукції або виробу [57, с.100].

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

Зароблений підприємством прибуток за результатами року підлягає певному розподілу.

Деяка частина прибутку використовується на виплату дивідендів власникам, формування резервного капіталу, а інша є джерелом розширеного відтворення діяльності.

Механізм розподілу прибутку повинен сприяти подальшому розвитку підприємства, зростанню його економічного потенціалу, забезпеченню виконання статутних вимог та задоволенню інтересів власників і засновників підприємства.

При аналітичному дослідженні розподілу прибутку слід мати на увазі, що співвідношення чистого прибутку товариства у вигляді дивідендів, реінвестованої частини прибутку та вільного залишку від нерозподіленого прибутку залежать від ряду чинників: характер утворення товариства, період його функціонування, галузева належність, обсяг отриманих фінансових результатів, частки засновників і розміри доходу на інвестований капітал, міркування що до реінвестування [57, с.98].

У ході аналізу фінансових результатів вирішують такі завдання:

1. Оцінити рівень фінансових результатів у в цілому та співвідношення між окремими показниками.
2. Дослідити динаміку фінансових результатів підприємства за ряд періодів та виявити основні тенденції їх зміни.
3. Оцінити якість фінансових результатів.
4. Виявити вплив факторів на зміну операційного прибутку та валового прибутку від реалізації товарної продукції.
5. Здійснити аналіз беззбитковості діяльності і виявити ступінь операційного ризику підприємства.
6. Проаналізувати показники використання (розподілу) прибутку.
7. Оцінити рівень, динаміку та фактори зміни показників рентабельності діяльності.
8. Виявити резерви зростання фінансових результатів і рентабельності діяльності підприємства та розробити систему заходів, спрямованих на їх мобілізацію [68, с.86].

Під час проведення аналізу фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах.

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

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

Для зовнішнього аналізу використовують такі джерела інформації, як: річну фінансову звітність, а саме: «Звіт про фінансові результати (Сукупний дохід)» за формою № 2; «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за формою № 1; «Звіт про власний капітал» за формою № 3, та «Примітки до річної фінансової звітності» за формою № 5.

Якщо аналіз здійснюється у межах підприємства (так званий внутрішній аналіз), то окрім вищезазначеної інформації, для поглибленого аналізу доречно залучити: реєстри синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку (Журнал 6), дані за рахунками 7, 8, 9 – го класів Плану рахунків бухгалтерського обліку і окремих рахунків 2 – го класу (р. 23 “Виробництво”) первинні документи; наказ про облікову політику на підприємстві; фінансовий план або бізнес-план; позасистемну інформацію (матеріали усних опитувань, анкетувань, спостережень, акти ревізії, висновки аудиторських та консалтингових фірм, податкових декларацій тощо [68, с.86].

Найбільш вичерпну інформацію про фінансові результати підприємства відображено у спеціальній формі фінансової звітності за №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Розділ 1 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) побудовано згідно з класифікацією доходів і витрат за видами діяльності та функціями, що забезпечує їх послідовне зіставлення для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду (Табл. 1.4.).

Слід зазначити, що у «Звіті про фінансові результати» відсутні статті, які б безпосередньо відображали результативність інвестиційної і фінансової діяльності на основі зіставлення доходів та витрат на ці види діяльності.

Зміст рисунків 1.2 і 1.3 свідчить, що фінансові результати діяльності підприємств мають багатогранний характер і є синтезованим відображенням взаємозв'язків і взаємообумовленості усіх складових діяльності.

Це означає, що аналіз фінансових результатів повинен проводитися у рамках системного підходу, який передбачає вивчення комплексу абсолютних і відносних показників та факторів фінансових результатів на всіх стадіях їх обґрунтування, формування й отримання, розподілу і використання [59, с.183].

*Таблиця 1.4*

**Відповідність доходів і витрат у звіті про фінансові результати**

<b>Статті доходів</b>	<b>Статті витрат</b>
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
Валовий прибуток (збиток)	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
Інший операційний дохід	Інші операційні витрати
	Витрати на розвідувальні роботи
Реалізація іноземної валюти	Собівартість реалізованої іноземної валюти
Реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	Собівартість реалізованих виробничих запасів
Операційна оренда активів (дохід)	Операційна оренда активів (витрати)
Операційна курсова різниця (позитивна)	Витрати від операційної курсової різниці
Одержані пені, штрафи, неустойки	Визнані пені, штрафи, неустойки
Відшкодування раніше списаних активів	Втрати від знецінення запасів
Списання кредиторської заборгованості	Нестачі і втрати від псування цінностей
Одержані гранти та субсидії	Сумнівні та безнадійні борги
Інші операції	Інші витрати операційної діяльності
<b>Фінансові результати від операційної діяльності</b>	
Дохід від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі:
Інвестиції в асоційовані підприємства	від інвестицій в асоційовані підприємства
Спільна діяльність	від спільної діяльності
Інвестиції в дочірні підприємства	від інвестицій у дочірні підприємства
Інші фінансові доходи	Фінансові витрати
Дивіденди одержані	Відсотки за кредит
Відсотки одержані	Інші фінансові витрати
Інші доходи від фінансових операцій	
Інші доходи	Інші витрати
Реалізація фінансових інвестицій	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
Реалізація майнових комплексів	Собівартість реалізованих майнових комплексів
Неопераційна курсова різниця	Втрати від неопераційних курсових різниць
Безкоштовно отримання активу	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
Інші доходи діяльності	Списання необоротних активів
	Інші витрати операційної діяльності
<b>Фінансовий результат до оподаткування</b>	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	
<b>Чистий фінансовий результат – прибуток (збиток)</b>	

### **Висновки до розділу 1.**

Під фінансовими результатами розуміють величину прибутку або збитку. Фінансовий результат визначають за кожним видом діяльності шляхом



співставлення доходів і витрат. У загальному випадку прибуток – це перевищення доходів від діяльності над витратами з нею пов'язаними. У протилежному випадку - має місце збиток.

Прибуток є одним із найважливіших комплексних якісних показників ефективності діяльності підприємства, який у вартісній формі відображає кінцевий підсумок всіх сторін роботи: виробництва та реалізації продукції, використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, наявних в його розпорядженні. Від його величини залежить стабільність фінансового стану підприємства, виконання зобов'язань перед бюджетом, кредиторами.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо відсутнє), а рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

Отримані підприємством фінансові результати підлягають розподілу. Деяка частина прибутку використовується на виплату дивідендів власникам, формування резервного капіталу, а інша є джерелом розширеного відтворення діяльності.

Інформацію про формування фінансових результатів підприємства відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), який надає користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності за звітний період.

Управління прибутковістю (беззбитковістю) діяльності є першочерговим завданням фінансового менеджменту, а тому аналізу абсолютних і відносних показників фінансових результатів та факторам їх формування приділяють значну увагу.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДУЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Загальна економічна характеристики об'єкта дослідження

Повна назва підприємства – Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю імені Лесі Українки (СТЗОВ ім. Лесі Українки). Код за ЄДРПОУ: 03736842.

Місцезнаходження та адреса підприємства: 45061, Україна, Волинська область, с. Колодяжне, вул. Лесі Українки, буд. 11.

Організаційно-правова форма – товариство з обмеженою відповідальністю. Дата реєстрації товариства – 14.12.1992 р. Форма власності – недержавна власність.

Статутний капітал СТЗОВ ім. Лесі Українки становить 1 млн. 870 тис. грн. Його засновниками є: Компанія «Калина», внесок: 1 млн. 122 тис. грн, (60%); Герез С. С., внесок 280,5 тис. грн, (15%); Римарчук В. М., внесок 205,7 тис. грн, (11%); Свінчук О. В., внесок 205,7 тис. грн, (11,%); Самчук І. М., внесок 56, 1 тис. грн, (3%), власником істотної участі є Смітюх І. Є..

Керівник підприємства – Герез С. С.; бухгалтер – Кевшин О. Ю.; кількість працівників – 116 осіб.

СТЗОВ ім. Лесі Українки – займається рослинництвом і тваринництвом. Оскільки воно географічно знаходяться поблизу Європи, то переймає зарубіжний досвід польських колег, втілюючи нові ідеї у своєму господарстві. Основний вектор розвитку рослинництва – зернові культури.

Поля господарства знаходяться у радіусі 60 км. Загальна площа земель у обробітку – 3,5 тис. га. У структурі посіву 70% площ відводять під зернові культури що, можливо, не зовсім доречно з агрономічної точки зору, але економічні умови змушують господарство обрати саме таку модель.

Основна діяльність (спеціалізація підприємства) за КВЕД – 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Підприємство виробляє такі види продукції як: культури зернові та зернобобові (пшениця яра твердих сортів, кукурудза на зерно, ячмінь, жито, овес, культури зернобобові сушені); боби сої; насіння ріпаку й кользи; насіння соняшнику; культури овочеві відкритого ґрунту; культури плодові; культури ягідні; силос із культур кормових; сінаж із культур кормових; сіно; солома та полова культур зернових; комбікорми (суміші для годівлі тварин, суміші для годівлі великої рогатої худоби); продукція тваринництва (велика рогата худоба), молоко корів стада молочного, мед. *(Додаток Е)*.

Вартість і структуру виробництва продукції підприємства за основними групами наведено у таблиці 2.1.

*Таблиця 2.1.*

**Виробництво продукції підприємством  
СТзОВ ім. Лесі Українки у 2017 році**

*(тис. грн.)*

Назва виду продукції	Обсяг виробництва	Частка від загального обсягу у %
Культури зернові та зернобобові	158 796	50,27
Боби сої	7 557	2,39
Насіння ріпаку й кользи	29 786	9,43
Насіння соняшнику	4 184	1,32
Культури овочеві	713	0,23
Силос із культур кормових	32 390	10,25
Сінаж із культур кормових	29 899	9,46
Сіно	6 240	1,98
Солома та полова культур зернових (без стебел кукурудзи)	21 700	6,97
Культури плодові	731	0,23
Культури ягідні	1 414	0,45
Комбікорми	2 913	0,92
Молоко	19 541	6,19
Мед натуральний	30	0,01
Всього	315 894	100,00

Як видно із даних таблиці 2.1, у структурі виробництва товариства домінує продукція рослинництва, яка становить 93, 8% від загального випуску, тоді як продукція тваринництва сягає лише 6, 2 % (молоко – 6,19% і мед – 0,01%).

Найбільшу питому вагу (понад 50%) у загальному обсягу виробництва продукції підприємства у 2017 році становлять зернові і зернобобові культури, обсяги виробництва яких за аналізований період сягають 158 млн. 796 тис. грн. Далі – силос із культур кормових – 32 390 тис. грн. (10,25%) і сінаж із кормових культур – 29 899 тис. грн. (9,46%). Незначно поступаються їм обсяги виробництва насіння ріпаку і кользи – 29 786 тис. грн., або (9,43%).

Здійснимо більш ретельне вивчення структури виробництва продукції за позицією «Зернові та зернобобові культури» підприємства СТЗОВ ім. Лесі Українки у 2017 р. у Таблиці 2.2.

*Таблиця 2.2.*

**Виробництво зернових і зернобобових культур підприємством  
СТЗОВ ім. Лесі Українки у 2017 році.**

*(тис. грн.)*

Назва виду продукції	Обсяг виробництва	Частка від загального обсягу у %
Культури зернові та зернобобові, усього,	158 796	100
у т.ч.:		
пшениця	83 282	52,45
кукурудза на зерно	45 500	28,65
ячмінь	4 005	2,52
жито	18 333	11,55
овес	2 568	1,62
культури зернобобові сушені	5 108	3,22

З наведених у таблиці 2.2 даних випливає, що найбільше значення і частку у структурі зернових і зернобобових культур господарства становить пшениця, а саме її вироблено на 82 млн. 282 тис. грн., або 52,45 % від загального випуску зернових і зернобобових, на другому за значенням місці – вирощування кукурудзи на зерно – на 45 млн. 500 тис. грн., або 28,65 %, а третє за значенням місце належить житу – 18 333 тис. грн., або 11,55%.

У діяльності аграрного підприємства певне значення мають перехідні залишки готової продукції, які є необхідними і зумовлюють деякі розходження між значеннями показників виробленої і реалізованої продукції, а також спожитої на власні потреби продукцією. За деякими позиціями значення перехідних залишків відсутні, тобто вони рівні 0. Наявність і рух продукції у СТЗОВ у 2017 році подано у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

**Наявність і рух продукції сільського господарства  
СТЗОВ ім. Лесі Українки у 2017 р.**

(тис. грн.)

Назва виду продукції	Обсяг продукції, наявної на початок року	Обсяг продукції, що надійшла протягом року, (включаючи власне виробництво)	Обсяг продукції, що вибула протягом року	Обсяг продукції, наявної на кінець року
Культури зернові та зернобобові	33 252	165 867	136 141	62 978
Боби сої	1 045	8 712	9 726	31
Насіння ріпаку й кользи	315	29 915	28 647	1583
Насіння соняшнику	-	4 200	4 200	-
Культури овочеві	-	713	713	-
Силос із культур кормових	30 049	32 390	39 849	22590
Сінаж із культур кормових	9 013	29 899	31 253	7 659
Сіно	6 902	6 240	7 537	5 605
Солома та полова культур зернових (без стебел кукурудзи)	31 556	21 700	25 986	27270
Культури плодові	731	731	731	731
Культури ягідні	992	1 414	2 406	-
Комбікорми	186	10 277	10 221	242
Тварини сільськогосподарські живі та продукція їх розведення	x	x	1 366	x
Молоко	20	19 541	19 561	-
Мед натуральний	-	300	300	-
Всього	114 061	331 899	318 637	128 689

З даних таблиці 2.3. випливає, що загалом обсяг надходження продукції (331 899 тис. грн.), включаючи продукцію власного виробництва, переважав над її вибуттям (318 677 тис. грн.), внаслідок чого загальний залишок готової

продукції протягом року зріс на 14 628 тис. грн., або на 12,82% і становить 128 689 тис. грн..

Окремо слід виділити позицію тварини сільськогосподарські та продукція їх розведення, за якою мало місце вибуття в обсязі 1 366 тис. грн. без сум вхідних залишків і надходження.

Проаналізуємо наявність і рух профільної продукції – зернових і зернобобових культур у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

**Наявність та рух продукції зернових і зернобобових культур  
СТЗОВ ім. Лесі Українки у 2017 р.**

*(тис. грн.)*

Назва виду продукції	Обсяг продукції, наявної на початок року	Обсяг продукції, що надійшла протягом року, (включаючи власне виробництво)	Обсяг продукції, що вибула протягом року	Обсяг продукції, наявної на кінець року
Культури зернові та зернобобові	33 252	165 867	136 141	62 978
у тому числі:				
пшениця	6 714	86 530	60 972	32 272
кукурудза на зерно	11 291	45 711	44 829	12 173
ячмінь	5 801	4 005	9 673	133
жито	6 111	20 564	16 981	9 694
овес	1 240	3 776	942	4 074
культури зернобобові сушені	1 660	5 281	2 098	4 843

За продукцією зернових і зернобобових культур спостерігається суттєве зростання залишків на кінець року на 29 726 тис. грн., або в 1,89 рази. Особливо слід відзначити зростання залишків пшениці на 25 558 тис. грн., або у 4,8 рази.

За усіма іншими позиціями, окрім ячменю, залишки готової продукції на кінець року зросли, що може свідчити про проблеми зі збутом зернових для підприємства або можливі інші причини.

Для виконання сільськогосподарських робіт підприємство використовує не орендовану, а власну спецтехніку. У господарстві є як менш потужні вітчизняні, так і сучасні іноземні моделі.

У господарстві діє сучасний зерносушильний комплекс, який працює з використанням альтернативних видів палива.

У СТЗОВ ім. Лесі Українки працює молочно-товарна ферма з доїльним залом європейського зразка та додержанням сучасних стандартів виробництва і якості продукції. Тут запроваджена автоматизована система управління стадом. Завдяки впровадженню сучасних технологій створюються умови для ефективного менеджменту стада, виробництва високоякісного молока Екстра класу. У 2019 році наказом Міністерства аграрної політики СТЗОВ ім. Лесі Українки присвоєно статус підприємства племінної справи.

За продуктивністю дійного стада з результатом 6447 кг надою на 1 корову підприємство займає 13-те місце серед господарств області, друге місце на Волині за валовим збором озимого жита – 1701 т., а з показником 56,8 га – дев'яте місце серед суб'єктів господарювання, які мають найбільші площі з вирощування плодово-ягідних культур.

Відміна спецрежиму з ПДВ вплинула на СТЗОВ ім. Лесі Українки, як і на інші господарства. Власних коштів для розвитку аграрного бізнесу не вистачає, тому підприємство бере кредити в банку.

Підприємство експортує продукцію до Литви та імпортує продукцію з Нідерландів (насіння однорічних овочевих культур та насіння цибулі).

## 2.2. Особливості обліку фінансових результатів в аграрних підприємствах

Беручи до уваги всю складність управління прибутковістю і врахувавши при цьому специфічні для галузі особливості кругообігу фінансових ресурсів, суб'єкту господарювання в аграрній сфері потрібно забезпечити життєздатність бізнесу, його достатню ефективність та платоспроможність.

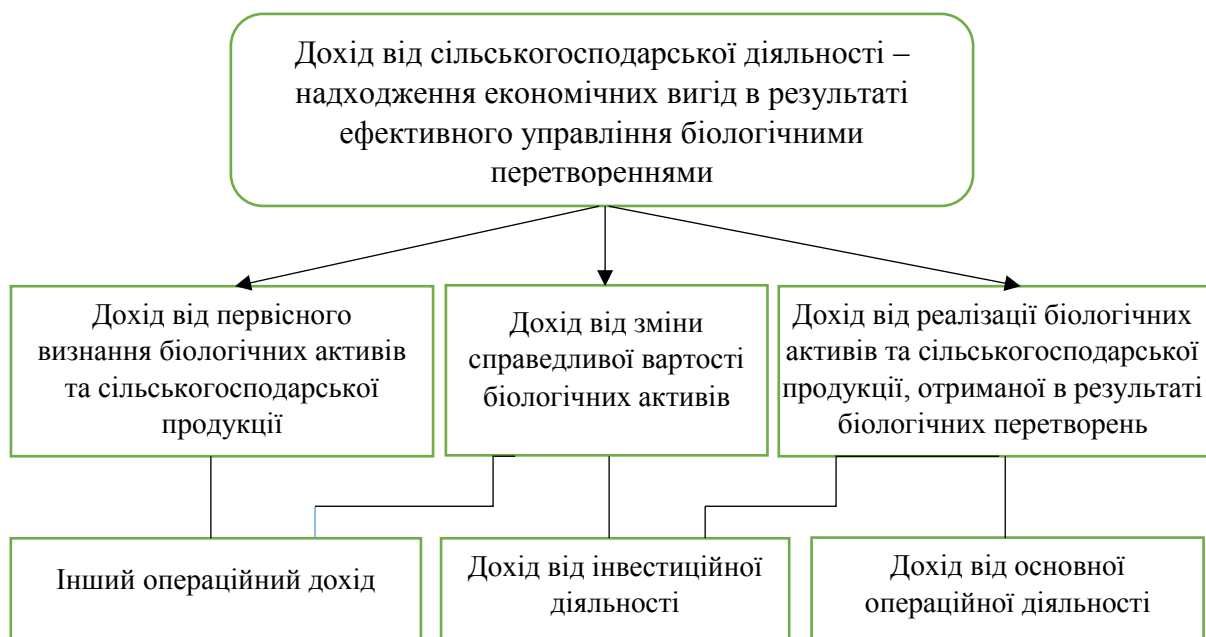
Управління фінансовими результатами та процесом розподілу прибутку неможливе без достовірної інформації про витрати і доходи, як визначальні складові фінансових результатів.

Якісно нового змісту набуло поняття доходу з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» [50]. Дохід у сільськогосподарській діяльності визнано окремою обліковою категорією. У бухгалтерському обліку запроваджено методику визначення та узагальнення інформації про доходи від сільськогосподарської діяльності, засновану на МСФЗ [25].

Поняття доходу від аграрної діяльності потребує уточнення, адже при цьому має враховуватися збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів, одержаних у результаті відокремлення від біологічного активу, призначених для продажу і зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу за звітний період, а також створюють економічну основу для покриття всіх видів витрат. Суттєвий вплив на ці вигоди мають природно-кліматичні умови.

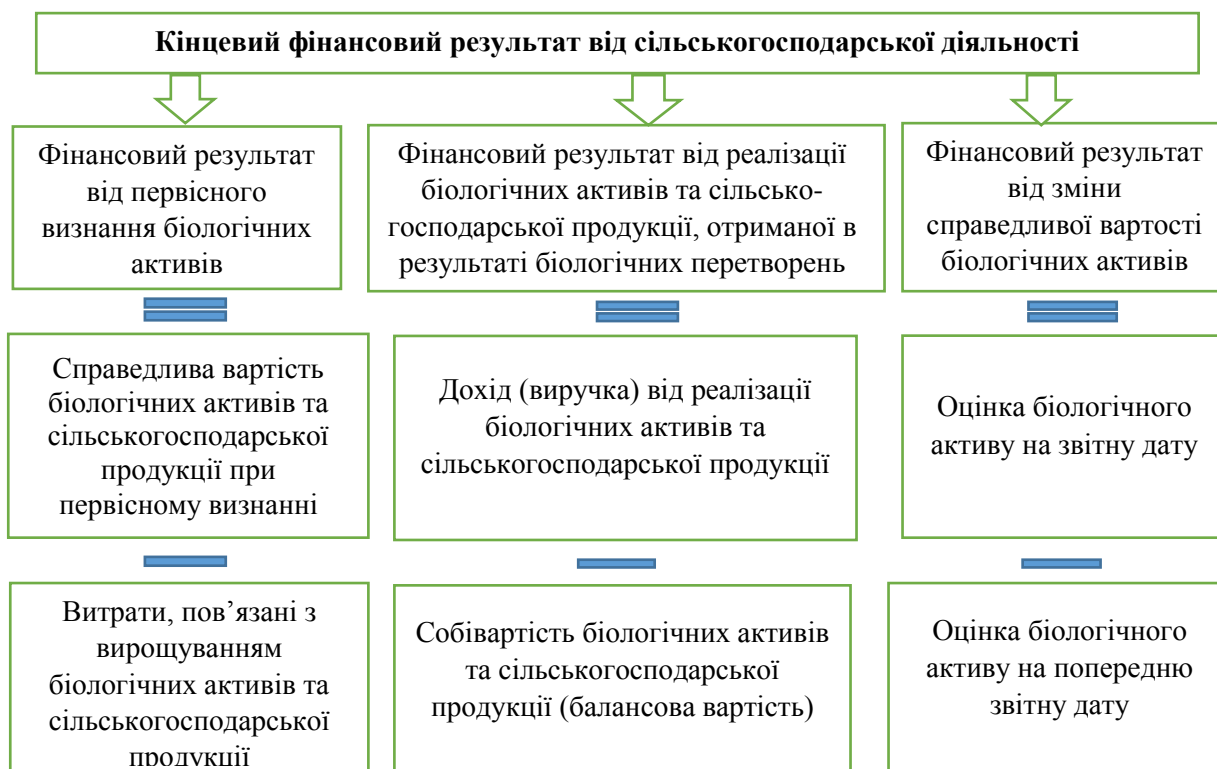
На основі узагальнення та систематизації концептуальних основ і практики ведення обліку доходів, обґрунтуємо поняття «дохід від сільськогосподарської діяльності» (рис. 2.1). Дохід від сільськогосподарської діяльності визначено як надходження економічних вигід в результаті ефективного управління біологічними перетвореннями. Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділено три складові доходу від сільськогосподарської діяльності.





**Рис. 2.1. Складові доходу від сільськогосподарської діяльності [34].**

Кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток), що визначається на кінець звітного року, а фінансові результати – це перевищення доходів, отриманих підприємством за відповідний період над витратами, здійсненими за той же період, або збиток. З введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» поняття фінансового результату розширилось ( рис. 2.2.).



**Рис. 2.2. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності [12].**

Слід зауважити, що в Україні в цілому методика обліку біологічних активів, доходів і витрат та фінансових результатів сільськогосподарської діяльності узгоджується з основними вимогами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [25], який введений в дію з 2003 року з наступними змінами та доповненнями для запровадження з 1 січня 2009 року.

На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей, серед яких основною є залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів. Це задає специфічні вимоги до організації і методики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому п. 9 і п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи», та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат)[34].

Поняття «первісне визнання» є відносно новим в обліку фінансових результатів. М. М. Коцупатрий зазначає, що первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюється, якщо:

- підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена [14, с.219].

Виходячи з порядку розрахунку фінансового результату від первісного визнання, первісне визнання – це визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів в момент їх відокремлення від біологічних активів як окремих активів за справедливою вартістю.

Однак, така норма призводить вступати у конфлікт із закріпленим у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» положенням, що пріоритетною оцінкою активів є їх оцінка за історичною (фактичною) собівартістю, тобто первісною вартістю.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [49].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [50], Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [43] визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію [2, с.198].

Практично здійснювати розрахунок справедливої вартості на різні види сільськогосподарської продукції і біологічні активи досить складно: на окремі види активів відсутні ринкові ціни, або від виробництва одержують продукцію, яка відрізняється за своєю якістю. Тому, як справедливо зазначають Жук В.М., Сук Л.К та інші, «найбільш ефективним шляхом по вирішенню проблем оцінки

є створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції» [29, с.51].

Первісному визнанню підлягає вся сільськогосподарська продукція та біологічні активи, що відповідають раніше зазначеним умовам, і в момент їх відокремлення від біологічного активу. На нашу думку, слід уточнити, що первісне визнання активу не завжди збільшує суму доходів чи витрат від первісного визнання, а лише на ту величину, на яку продукція визнана товаром для продажу.

При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів можливі такі три випадки:

- 1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості (що рідко коли може співпадати);
- 2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості;
- 3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

У першому і другому випадках не виникає ніяких проблем з відображення в обліку відповідних операцій: у першому випадку всі виробничі витрати списуються на вихід продукції; у другому випадку – продукція оприбутковується за справедливою вартістю (на дебет рахунків 27, 21) та на різницю – на дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит рахунку 23 – за фактичною собівартістю [34].

Отже, при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Дт 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» Кт 23. Таким чином, за кредитом рахунку 23 відображається не планова собівартість активів, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено витрати відносити на рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а доходи – на рахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [43].

Проблема виникає у третьому випадку, коли на суму визнаного доходу необхідно збільшити витрати за дебетом рахунку 23 «Виробництво»: Дт рахунку 23, Кт субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Але такий порядок є нереальний, адже ми не можемо змінювати фактичні витрати на виробництво (Дт рахунку 23) і штучно їх завищувати на суму сумнівного доходу (ще не одержаного і взагалі невідомо, чи підприємство його коли не-будь одержить), бо вони відображають виробничу собівартість продукції.

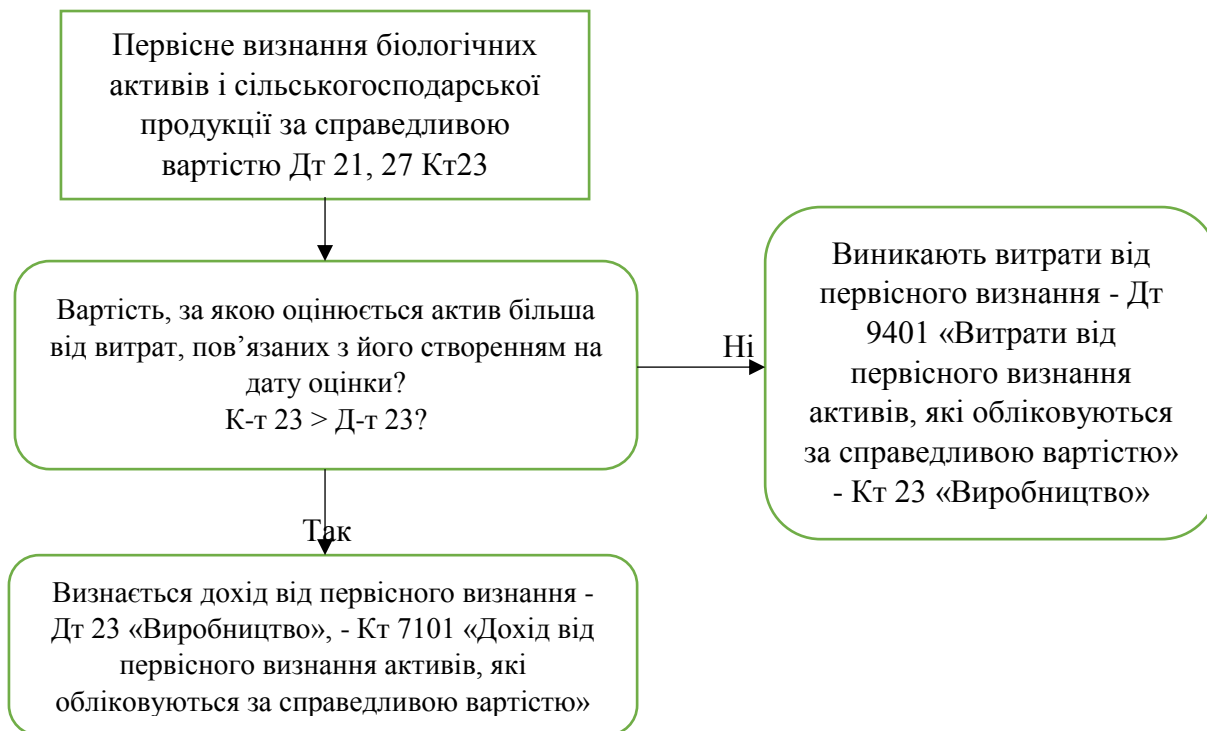
Це суперечить економічному змісту витрат на виробництво, які формуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво». До виробничої собівартості продукції включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [47]. Тобто, згідно П(С)БО 16 «Витрати» на дебеті рахунку 23 «Виробництво» повинні накопичуватися фактичні виробничі витрати [12].

Щоб вирішити проблему відображення доходу від первісного визнання продукції, доцільно оприбуткувати продукцію на Дт рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з Кт рахунків: 23 – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на різницю, на яку справедлива вартість перевищує фактичну собівартість продукції. Таке відображення різниці між справедливою і фактичною собівартістю продукції та біологічних активів було б цілком логічним і підтверджує думку вчених (Сука Л. К. та інших) [63; 29].

Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів без зміни дебету рахунку 23 «Виробництво» забезпечить одержання інформації про суму фактичних

витрат на виробництво, з одного боку, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з іншого боку.

Для визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції може бути розроблено алгоритм, який подано на рис. 2. 3.



**Рис. 2.3. Послідовність визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції [34].**

Фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання достовірно визначити можливо лише в кінці року. Це зумовлено двома причинами.

Перша причина – на момент первісного визнання підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів, які будуть відомі лише в кінці року [10, с. 97].

Друга – на момент первісного визнання підприємство не завжди може визнати яка сільськогосподарська продукція буде виробничим запасом, а яка – товаром для продажу. Адже, частина виробленої продукції, як правило, використовується для внутрішньогосподарського споживання, наприклад, зерно на посіви на майбутній рік. Тоді зерно, що буде використане на посів

зернових, оцінюватиметься за справедливою вартістю, що викривить сам фінансовий результат, а у майбутньому – витрати на вирощування зернових. Цей момент є важливим в практичній діяльності аграрних підприємств. Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений в кінці року, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) протягом року. Тому останній необхідно відкоригувати.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковується як запаси. Відповідно, при подальших операціях з такою продукцією необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси». Продукція може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Для обліку реалізації продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації».

Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації [11].

Витрати пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами покупцеві вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов передбачених договором, тобто без

участі установ банків. Реалізація продукції підприємств-виробників забезпечує отримання ними основної частки доходів.

У світлі стандарту 30 «Біологічні активи» доцільним є виділення у складі рахунка 70 субрахунку 706 «Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Інформація, накопичена за кредитом даного субрахунку, розкриває суттєву частку доходів основної операційної діяльності аграрного підприємства, що спрощує пошук даних при оцінці показників операційної діяльності підприємства [34].

За дебетом рахунка 90 буде відображена не виробнича собівартість продукції, як це передбачено в П(С)БО 16 «Витрати» [47], а її балансова вартість (продукція оцінена за справедливою вартістю при первісному визнанні). Крім того, сюди відносять нерозподілені загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Якщо сільськогосподарське підприємство прийме рішення про включення частини постійних загальновиробничих витрат у собівартість реалізованої продукції, про що необхідно зазначити в наказі про облікову політику, - то на ці витрати збільшиться вартість реалізованої продукції. Це ж стосується і наднормативних виробничих витрат, які також відносяться до собівартість реалізованої продукції [34].

Тому, по-перше, доречно внести зміни до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, де зазначити, що в разі реалізації сільськогосподарської продукції, що оцінена за справедливою вартістю, за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції. Доречним у цьому випадку було б змінити і назву рахунку, наприклад «Реалізація». По-друге, в кінці року сільськогосподарські підприємства подають річну статистичну звітність, зокрема, форму №50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

У частині 1 «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції» у графі 6 наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції, інформація про яку на сьогодні береться з рахунку 90. Після введення в дію П(С)БО 30 для заповнення цієї графи не потрібно робити вибірки. Крім того, ф. № 50-с.г.



доповнена окремою таблицею, в котрій повністю наводиться інформація про собівартість продукції.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу. Справедлива вартість біологічних активів змінюється в процесі біологічних перетворень (росту, збільшення маси) в бік збільшення, а також у бік зменшення (уцінка, зменшення продуктивності, зменшення маси тощо).

Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств [34].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [6] на дату балансу необхідно провести коригування: на перевищення справедливої вартості – дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок); на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок), кредит рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи».

Переоцінка біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю дає можливість використовувати при отриманні

сільськогосподарськими підприємствами інвестицій та кредитів банків. Довгострокові біологічні активи необхідно переоцінювати на дату балансу, тобто визначати їх справедливу вартість.

Таким чином, при перевищенні справедливої вартості над фактичною собівартістю на підприємстві виникає «віртуальний» дохід, виникнення якого суперечить принципам історичної (фактичної) собівартості та обачності, зафіксованим у Законі про бухгалтерський облік і звітність в Україні.

У зв'язку з цим викликає сумніви порядок відображення доходів від оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на рахунку 71 «Інший операційний дохід» з наступним віднесенням на рахунок 79 «Фінансові результати» і рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Більш правильним було б такі доходи відображувати на окремому рахунку, який можна назвати «Потенційні доходи».

При застосуванні справедливої вартості при дооцінці основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» ніякого доходу не виникає, сума перевищення справедливої вартості окремих об'єктів над балансовою включається до додаткового капіталу. Аналогічно, на нашу думку, повинен відображатися результат переоцінки довгострокових біологічних активів, які раніше, до введення в дію П(С)БО 30 обліковувалися в складі основних засобів. Тому суму збільшення справедливої вартості (тобто суму дооцінки) об'єктів довгострокових біологічних активів пропонується включати до складу додаткового капіталу, а суму зменшення, тобто суму уцінки, - до складу витрат.

На сьогоднішній день, на думку багатьох авторів, активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано, і тому проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості поточних біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, а її вплив на фінансовий результат значний [2].

Відображення зміни справедливої вартості біологічних активів у складі додаткового капіталу (що є власним джерелом формування активів підприємства), а не фінансового результату (за вимогами П(С)БО 30), дасть

можливість внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів сільськогосподарського підприємства для прийняття рішень, зокрема рішень щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, виходу засновників зі складу учасників підприємства або реорганізації та інших.

Раціональна побудова формування та відображення фінансового результату займає центральне місце в організації системи бухгалтерського обліку і звітності.

Документами, в яких фіксують облік фінансових результатів, є довідки або розрахунки бухгалтерії, які здійснюють в довільних формах. Необхідною є розробка типової для аграрних підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів та складання фінансової звітності (ф. №2 «Звіт про фінансові результати»). Документ слід заповнювати за даними реєстрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей за рахунками доходів та витрат, які мають місце в господарствах.

Для спрощення складання фінансової звітності Н.В. Прохар та О.Ю. Ночовною запропоновано ведення Книги обліку доходів (витрат) від первісного визнання та зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів, яка містить інформацію про фактичну собівартість продукції і біологічних активів, їх справедливу вартість, очікувані витрати на місці продажу, дохід (витрати) та фінансові результати від первісного визнання, від зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції [53 ].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 «Фінансові результати», до якого

відкривають субрахунки фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової, іншої.

Фінансові результати сільськогосподарської діяльності формуються на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Для того, щоб формувати фінансові результати за напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання; від реалізації; від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції та біологічних активів [63, с.39].

У кінці облікового періоду здійснюються необхідні коригуючі записи і всі рахунки витрат та доходів закриваються на зведений рахунок фінансових результатів, після чого визначається фінансовий результат діяльності .

### **2. 3. Облік розподілу і використання прибутку господарського товариства**

Прибуток є визначальним об'єктом та інструментом управління, в якому сконцентровано інтереси майже всіх суб'єктів економічної діяльності, водночас він є джерелом фінансових ресурсів суб'єктів господарювання.

Визначений на рахунку 79 «Фінансові результати» чистий прибуток списують з дебету рахунку 79 «Фінансові результати» у кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток – за дебетом рахунку 442 «Непокриті збитки». Аналітичний облік на рахунку 44 здійснюється за напрямками використання нерозподіленого прибутку [53].

Розподіл прибутку передбачає формування відповідних фондів за напрямками визначеними законодавчо як обов'язкові та напрямками, передбаченими установчими документами підприємства [66, с. 995]. Для запобігання виникненню можливих конфліктів у товаристві, порядок розподілу його прибутків та збитків потрібно чітко обумовлювати в договорі.

Власний капітал є фінансовою основою при створенні і в подальшому розвитку господарського товариства, це – власні фінансові ресурси

підприємства, які були сформовані при його заснуванні або з'явилися у результаті господарської діяльності після обов'язкових відрахувань.

У таблиці 2.5. відображено джерела зміни складових власного капіталу.

Таблиця 2. 5.

**Джерела зміни складових власного капіталу[66]**

Назва статті	Збільшується за рахунок	Зменшується за рахунок
<i>Зареєстрований капітал</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–внесків акціонерів;</li> <li>–додаткової емісії акцій;</li> <li>–реінвестиції дивідендів без встановлення нової номінальної вартості акцій;</li> <li>–реінвестиції дивідендів при встановленні нової номінальної вартості акцій;</li> <li>–прибутку;</li> <li>–резервного капіталу.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–зменшення кількості акцій в обігу;</li> <li>–зменшення номінальної вартості акцій;</li> <li>–анулювання акцій існуючої номінальної вартості, викуплених у їх власників.</li> </ul>
<i>Капітал у дооцінках</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–дооцінки необоротних активів;</li> <li>–дооцінки фінансових інструментів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–уцінки необоротних активів;</li> <li>–уцінки фінансових інструментів.</li> </ul>
<i>Додатковий капітал</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–емісійного доходу;</li> <li>–безоплатно одержаних активів;</li> <li>–накопичених курсових різниць.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–збитку від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу.</li> </ul>
<i>Резервний капітал</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–відрахувань від статутного капіталу;</li> <li>–відрахувань від прибутку;</li> <li>–інші відрахування.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–списання невідшкодованих збитків;</li> <li>–списання на виплату дивідендів за привілейованими акціями;</li> <li>–на інші виплати.</li> </ul>
<i>Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–нерозподіленого прибутку;</li> <li>–прибутку, використаного у звітному періоді.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–на виплату дивідендів;</li> <li>–на формування резервного капіталу;</li> <li>–на збільшення статутного капіталу.</li> </ul>
<i>Вилучений капітал</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–викупу акцій власної емісії;</li> <li>–перепродажу викуплених акцій власної емісії.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–викупу акцій власної емісії;</li> <li>–перепродажу викуплених акцій власної емісії;</li> <li>–анулювання викуплених акцій власної емісії.</li> </ul>

До моменту визначення прибутку винагорода партнерів за вкладений ними капітал не розглядаються як витрати товариства. Ці суми не обліковуються на рахунках витрат і не зіставляються з доходами для визначення фінансового результату.

За Законом про ТОВ [51] прибуток розподіляється пропорційно до часток у статутному капіталі товариства. Якщо, наприклад, у товаристві є два учасники з рівними частками, то кожному з учасників дістанеться половина прибутку.

У таблиці 2.6. Систематизовано порядок облікового відображення використання нерозподілених прибутків для господарських товариств.

Виплата винагороди партнерам за вкладені кошти розглядається в товаристві як вилучення капіталу. Тому на кожного із власників відкривається окремий рахунок «Вилучення капіталу». Розподілений прибуток оподатковується у складі доходів кожного із партнерів, як індивідуальний дохід громадянина. Проте учасники товариства можуть обмежитися частковим спрямуванням прибутку на виплату винагороди, або повністю відмовитися від неї, адже розподіл прибутку належить до виключної компетенції загальних зборів учасників.

Дивіденди – це частина прибутку, що розподіляється між акціонерами (учасниками). При цьому щодо ТОВ (товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю) і АТ (акціонерні товариства) під прибутком розуміється саме прибуток бухгалтерський.

Прийняте загальними зборами учасників рішення про нарахування і виплату дивідендів повинне бути закріплене протоколом цих зборів. Ця норма не зобов'язує товариство виплачувати дивіденди 1 раз на рік. Адже розпорядження прибутком – внутрішня справа кожного ТОВ. Це питання виключної компетенції загальних зборів.

При цьому необхідно дотримуватися правил про скликання і проведення загальних зборів учасників товариства, які прописані у статуті товариства. Бажано в процесі прийняття рішення визначитися з тим, у який спосіб товариство перераховуватиме дивіденди: на банківські рахунки (картки) учасників чи готівку видаватимуть через касу підприємства.

*Таблиця 2.6.*

**Облікове відображення використання нерозподілених прибутків  
(непокритих збитків) для господарських товариств [66]**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Визначення фінансового результату діяльності товариства			
<i>Визначено фінансовий результат діяльності товариства:</i>			
1.	Прибуток	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
	Збиток	442 «Непокриті збитки»	79 Фінансові результати»
<i>Використання нерозподіленого прибутку для нарахування та виплати дивідендів:</i>			
2.	Нараховано дивіденди засновникам	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
	Виплачено дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Готівка в національній валюті»
<i>Використання нерозподіленого прибутку для створення резервного капіталу:</i>			
3.	Відображено в обліку використання прибутку на створення резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
4.	Прибуток використаний у звітному році списано за рахунок нерозподіленого прибутку (в кінці року)	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
<i>Збільшення статутного капіталу товариства за рахунок реінвестиції дивідендів:</i>			
5.	Відображено нарахування дивідендів на користь учасників товариства і відповідну заборгованість з їх виплати	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
	Зареєстровано і відображено в обліку збільшення статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
	Здійснено взаємозалік нарахованих дивідендів та додаткових внесків до статутного капіталу	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	46 «Неоплачений капітал»
	Відображено у кінці року закриття сальдо за субрахунком 443 у кореспонденції із субрахунком 441	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Товариство може виплатити дивіденди в натуральній формі, але для цього необхідно, щоб таке рішення було одностайним. Це означає, що, по-перше, на загальних зборах мають бути присутніми всі учасники (або їх представники), а по-друге, потрібно, щоб усі учасники підтримали таке

рішення. Для виплати готівкою достатньо більшості голосів усіх учасників товариства, що мають право голосу із цього питання.

На підставі рішення загальних зборів директор видає наказ про виплату дивідендів, після чого здійснюється виплата дивідендів на банківську карту учасника або через касу підприємства. Для акціонерів розмір дивідендів визначається з розрахунку на одну належну акціонерів акцію певного типу та/або класу.

Право на отримання дивідендів мають учасники, які були такими на день прийняття рішення про виплату дивідендів. Наприклад, особа була учасником товариства у день прийняття рішення про виплату дивідендів, а потім вирішила продати частку. У цьому випадку дивіденди слід виплачувати попередньому власнику. Якщо учасник вирішить вийти з товариства, його останніми будуть дивіденди, прийняття рішення про виплату яких він застав у статусі учасника. Незважаючи на те, що Закон про ТОВ деталізує правила нарахування і виплати дивідендів, усе ж у товариств залишається певне місце для маневру й індивідуалізації.

Для акціонерних товариств [38] щорічні загальні збори скликаються протягом 6 місяців року, що йде за звітним, якщо інше не встановлене законом. До порядку денного щорічних зборів обов'язково вносяться питання про розподіл чистого прибутку товариства, про виплату дивідендів і про їх розмір.

Виплата дивідендів здійснюється згідно переліку осіб, які мають право на таку виплату. Дата складання цього переліку визначається наглядовою радою АТ. Складати перелік власників простих акцій можна не раніше ніж через 10 робочих днів після прийняття рішення про виплату дивідендів, а власників привілейованих акцій – протягом місяця після закінчення звітного року. Якщо акціонер здійснив відчуження акцій після дати складання переліку, але до моменту виплати дивідендів, то дивіденди отримає не новий власник цінних паперів, а акціонер зі списку (тобто попередній акціонер).

Закон про акціонерне товариство виокремлює два типи акцій – прості та привілейовані. Відрізняються вони, способом обчислення дивідендної суми.



За простими акціями розмір дивідендів визначається рішенням загальних зборів, виходячи з номінальної вартості кожного цінного паперу з урахуванням їх кількості в кожного власника.

За привілейованими акціями розмір дивідендів визначається у статуті акціонерного товариства. Це може бути фіксований мінімальний розмір дивідендів за відсутності прибутку і додаткові виплати у разі, якщо він з'являється. За привілейованими акціями дивіденди необхідно виплатити в будь-якому випадку. Якщо підприємство отримало чистий прибуток, то насамперед здійснюються виплати за привілейованими акціями. За умови недостатності або відсутності прибутку використовуються кошти резервного капіталу товариства або спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

В АТ дивіденди виплачуються виключно в грошовій формі [38].

Обмеження у виплаті дивідендів для ТОВ і АТ наведено у таблиці 2.7. Крім того, статутом товариства можуть бути додатково передбачені інші обмеження щодо виплати дивідендів.

Публічне АТ, щодо акцій якого здійснена публічна пропозиція та/або акції якого допущені до торгів на фондовій біржі, здійснює виплату дивідендів виключно через депозитарну систему України. Водночас інші АТ (наприклад, приватне АТ) виплачують дивіденди або через депозитарну систему або безпосередньо акціонерам. Конкретний спосіб виплати зазначається в рішенні загальних зборів, що закріплене у протоколі цих зборів.

Товариство зобов'язане в порядку, встановленому статутом, повідомити акціонерів про дату, розмір, порядок і строки виплати дивідендів. При цьому публічне АТ протягом 10 днів з дня прийняття рішення про виплату дивідендів за простими акціями повідомляє про це на фондову біржу, у реєстрі якої перебуває це товариство.

*Таблиця 2.7.*

**Обмеження у виплаті дивідендів в акціонерному товаристві (АТ) і товаристві з обмеженою відповідальністю (ТОВ)**

Обмеження у ТОВ	Обмеження в АТ
<p>1. ТОВ не може прийняти рішення про виплату дивідендів або виплатити їх, якщо:</p> <p>а) товариство не розраховалося зі своїми учасниками у зв'язку з припиненням їх участі в товаристві або з правонаступниками (спадкоємцями) учасників товариства;</p> <p>б) майна товариства недостатньо для задоволення вимог кредиторів за зобов'язаннями, строк виконання яких настав, чи буде недостатньо внаслідок прийняття рішення про виплату дивідендів або здійснення виплати.</p> <p>2. Товариство не може виплатити дивіденди учасникові, який не вніс вклад повністю або частково.</p> <p>3. Товариство повинне враховувати обмеження на готівкові розрахунки у разі виплати дивідендів готівкою через касу підприємства.</p>	<p>1. АТ не може прийняти рішення про виплату дивідендів і виплатити їх за простими акціями, якщо:</p> <p>1) не зареєстровано звіт про результати розміщення акцій;</p> <p>2) власний капітал товариства менший за суму статутного і резервного капіталу, а також розміру перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їх номінальною вартістю.</p> <p>2. Товариство не має права виплачувати дивіденди за простими акціями, якщо:</p> <p>1) воно зобов'язане викупити акції відповідно до ст. 68 Закону про АТ;</p> <p>2) за привілейованими акціями поточні дивіденди повністю не виплачені.</p> <p>3. Товариство не має права приймати рішення про виплату дивідендів і виплачувати дивіденди за привілейованими акціями, якщо не зареєстровано звіт про результати розміщення акцій.</p> <p>4. Товариство не має права виплачувати дивіденди за привілейованими акціями певного класу до виплати поточних дивідендів за такими ж акціями, власники яких мають перевагу за черговістю отримання дивідендів.</p>
<i>Спільні обмеження для ТОВ і АТ</i>	
<p>1) майно, яке стане джерелом дивідендів, - під податковою заставою. У цьому випадку будь-яке використання такого майна необхідно узгоджувати з контролюючим органом (п. 92.1 ПКУ). Право податкової застави виникає у разі наявності податкового боргу. Під таким видом застави виявляється виключно те майно, яке потрапило до акту опису (п. 89.3 ПКУ)*;</p> <p>2) арешт майна, яке стане джерелом дивідендів, у межах виконавчого провадження та/або в порядку, встановленому ст. 94 ПКУ;</p> <p>3) перебування товариства в процесі банкрутства. Виплата дивідендів у такому разі повинна узгоджуватися з розпорядником майна.</p>	

Для товариств строк виплати дивідендів – не пізніше 6 місяців з дня прийняття відповідного рішення загальними зборами. Інший строк може встановлюватися в статуті або в самому рішенні загальних зборів про виплату дивідендів [58].

При цьому нараховуватися дивіденди можуть за будь-який період, кратний кварталу. Проте, якщо в статуті встановлено інший період (наприклад, місяць), то пріоритет віддається саме положенням статуту.

Строки виплати дивідендів для АТ залежать від типу акцій. За простими акціями строк виплати не повинен перевищувати 6 місяців з дня прийняття загальними зборами акціонерів рішення про виплату дивідендів. При цьому загальні збори можуть своїм рішенням зменшити цей строк. За привілейованими акціями строк не повинен перевищувати 6 місяців, але після закінчення звітного року. За привілейованими акціями дивіденди виплачуються незалежно від прийняття або неприйняття рішення про їх виплату [38].

Також важливим нововведенням Закону про ТОВ є відповідальність посадових осіб за введення в оману учасників товариства з приводу фінансового положення товариства. Спотворення даних фінансової звітності з метою здійснення неправомірних виплат дивідендів учасникам ТОВ, посадовими особами ТОВ (зокрема директором і головним бухгалтером) загрожує серйозними проблемами [51].

## **Висновки до розділу 2.**

Обране нами як об'єкта дослідження – СТзОВ ім. Лесі України займається рослинництвом (вирощування зернових культур) і тваринництвом (молочне скотарство).

Виробництво сільськогосподарської продукції відзначається певними особливостями, які визначають методологію та організацію бухгалтерського обліку, і особливо, при визначенні фінансового результату діяльності аграрного підприємства.

Поряд із загальноприйнятими стандартами бухгалтерського, якими керуються сільськогосподарські підприємства для формування облікової інформації та складання фінансової звітності, у діяльності аграрних підприємств використовуються такі специфічні галузеві стандарти, як МСФЗ 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

При формуванні облікової інформації суттєву увагу приділяють фінансовому результату від основної діяльності підприємства, пов'язаної з виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва та тваринництва, що є головною метою його створення, дозволяє підприємству отримати основну частку доходу.

Відповідно фінансовий результат від основної діяльності формується з таких складових: фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів; фінансового результату від реалізації запасів (сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу); фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів.

Успішна діяльність сільськогосподарського товариства залежить і від правильного вибору джерел формування власного капіталу та напрямів розподілу й використання прибутків, що знаходиться у його розпорядженні.

### РОЗДІЛ 3

## АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

### 3.1. Загальна оцінка фінансових результатів підприємства

Аналіз фінансових результатів підприємства доцільно розпочати із загальної оцінки їх рівня та динаміки за ряд періодів, використовуючи інформацію, наведену у розділі I «Фінансові результати» ф. № 2 річної фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (Додатки Б, Ж).

Тут доречно зазначити, що перевагою цієї форми звітності є спосіб представлення інформації у ній: поруч із показниками у графі 3 «За звітний період» передбачено заповнення графи 4 «За аналогічний період попереднього року», що є зручними для порівняльного аналізу. У ході аналізу виявляють абсолютні та відносні відхилення або темпи зміни показників.

Таблиця 3.1.

#### Фінансові результати підприємства 2016-2017 рр.

(тис. грн.)

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
А	1	2	3	4
1. Валовий прибуток (збиток) (рр. 2090, 2095)	16 667	32 993	16 326	97,95
2. Фінансовий результат від операційної діяльності (рр. 2190, 2195)	15 069	32 464	17 395	115,43
3. Фінансовий результат до оподаткування (рр.2290, 2295)	14 010	31 541	17 531	125,13
4. Витрати з податку на прибуток (р. 2300)	-	-	-	-
5. Чистий прибуток (збиток)(рр.2350, 2355)	14 010	31 541	17 531	125,13

З проведених у таблиці 3.1 розрахунків випливає, що:

а) підприємство одержало позитивне значення фінансових результатів за всіма критеріями оцінки, тобто прибутковою була основна операційна

діяльність, операційна діяльність загалом, звичайна діяльність (операційна, інвестиційна і фінансова) та позитивного значення набув чистий фінансовий результат (прибуток), що слід вважати позитивним;

б) за всіма показниками фінансових результатів підприємства у 2017 році відзначається зростання приблизно у 2 рази. Так проти аналогічного показника попереднього року валовий прибуток зріс на 16 326 тис. грн., або на 97,95 %. Фінансовий результат від операційної діяльності зріс на 17 395 тис. грн, або на 115,43%. Фінансовий результат до оподаткування збільшився на 17 351, або на 125, 13 %. Оскільки підприємство не сплачувало податку з прибутку, то чистий фінансовий результат (прибуток) співпадає з значенням фінансового результату до оподаткування. Така зміна показників у динаміці заслуговує однозначної позитивної оцінки.

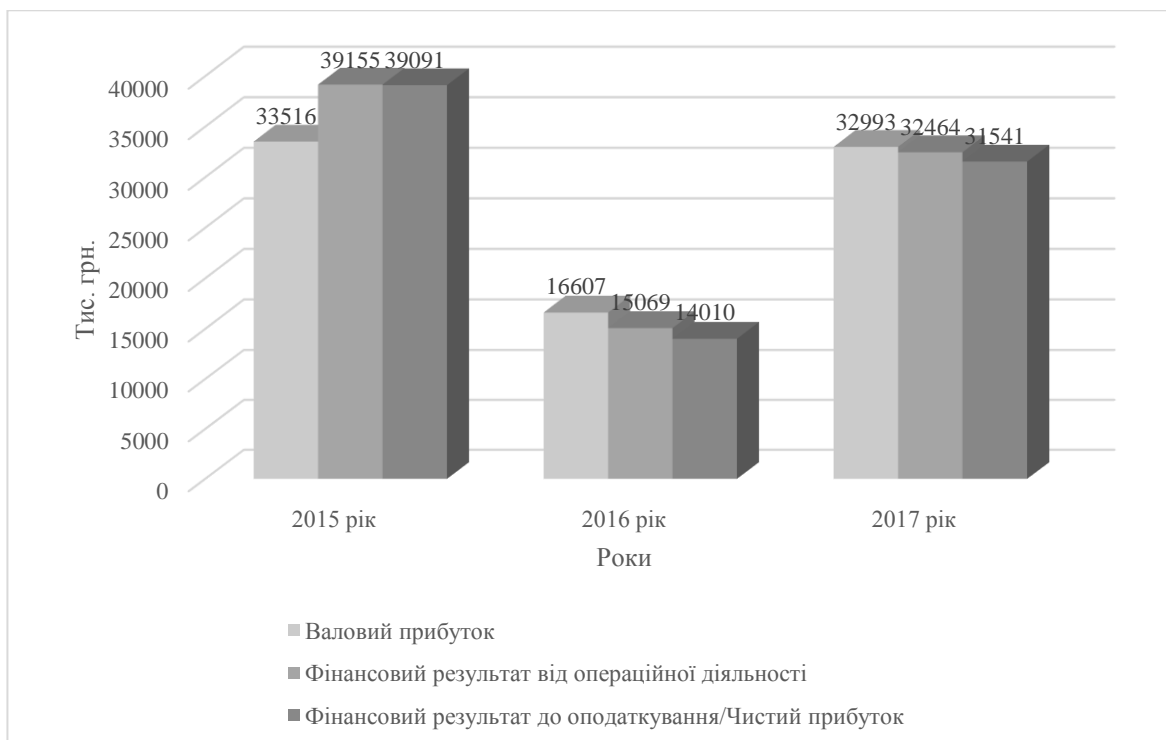
Здійснимо так званий вертикальний аналіз, тобто проаналізуємо співвідношення між окремими показниками фінансових результатів. А саме, виявимо пропорції між валовим та операційним прибутком, операційним прибутком та фінансовим результатом до оподаткування (чистим прибутком).

Так, відсоток операційного прибутку до валового прибутку в поточному періоді становить 98,40%, тоді як у попередньому році співвідношення становило 90,41%; відсоток прибутку до оподаткування у операційному прибутку звітного року 97,16%, тоді як у попередньому – 92,97%. Зближення абсолютних значень операційного і валового прибутку свідчить про зниження частки сальдо операційних доходів і витрат, а прибутку до оподаткування і операційного прибутку – зниження частки доходів і витрат від інших видів діяльності (фінансової та інвестиційної).

Це певною мірою свідчить про те, що підприємство визначальним чином формує фінансові результати у сфері своєї операційної діяльності, у першу – операційної, а отже якість прибутку підприємства є відносно високою, при цьому в динаміці за два періоди вона поліпшилася.

Доцільно також здійснити порівняння показників за ряд попередніх періодів та виявити тенденцію, закономірність їх зміни. На рис. 3.1.

Продемонструємо динаміку цих показників за період 2015-2017 рр., оскільки матеріали фінансової звітності дозволяють це зробити.



**Рис. 3.1. Показники фінансових результатів підприємства у 2015-2017 рр.**

Як видно з рисунка 3.1., хоча показники фінансових результатів у 2017 році значно зросли у порівнянні з їх значеннями у 2016 році, усі вони все ж є нижчими у порівнянні з аналогічними показниками 2015 року. Тобто 2017 рік був відносно успішним для підприємства, однак рівня 2015 року не досягнуто. Так, у 2017 році відносно базового року валовий прибуток знизився на 523 тис. грн., або на 1,56%, операційний прибуток – на 6 691 тис. грн., або на 17,09%, а чистий прибуток – на 7 550 тис. грн., або на 19,31%.

Проаналізуємо в динаміці показники, що характеризують фінансові результати підприємства від операційної діяльності, використавши для цього аналітичну таблицю 3.2.. З даних розрахунків випливає, що зростання прибутку від операційної діяльності визначальним чином відбулося внаслідок зростання валового прибутку на 16 326 тис. грн., або на 97,95%, а також у результаті зниження інших операційних витрат на 2 913 тис. грн., або на 42,09%. Водночас

дещо скоротилися інші операційні доходи – на 228 тис. грн., або на 2,90%, адміністративні витрати зросли на 1 432 тис. грн., або на 69,08%, та витрати на збут на 184 тис. грн., або на 38,9%.

Таблиця 3.2.

**Фінансові результати від операційної діяльності  
підприємства 2016-2017 рр.**

(тис. грн.)

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
			абсолютна	відносна, %
А	1	2	3	4
1. Валовий прибуток (р. 2090)	16 667	32 993	16 326	97,95
2. Інші операційні доходи (р. 2120)	7 869	7 641	-228	-2,90
3. Адміністративні витрати (р.2130)	2 073	3 505	1 432	69,08
4. Витрати на збут (р. 2150)	473	657	184	38,90
5. Інші операційні витрати (р. 2180)	6 921	4 008	-2 913	-42,09
2. Фінансовий результат від операційної діяльності (р. 2190)	15 069	32 464	17 395	17 395

Продемонструємо динаміку показників і факторів, що формують операційний прибуток підприємства, з врахуванням показників за базовий рік на рис. 3.2.

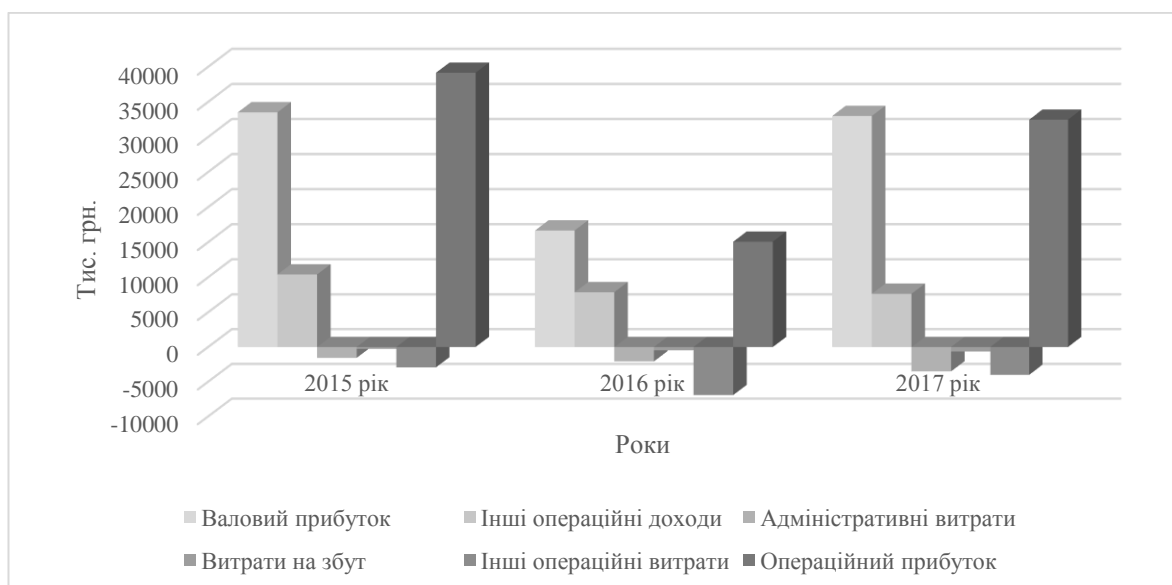


Рис. 3.2. Показники і фактори операційного прибутку у 2015-2017 рр.



Як наочно показано у діаграмі на рисунку 3.2, у 2017 році порівняно з 2016 роком фінансовий результат від операційної діяльності зріс за рахунок валового прибутку та зниження інших операційних витрат.

У зрівнянні з 2015 роком бачимо зниження операційного прибутку внаслідок зниження валового прибутку на 523 тис. грн., або на 1,56%, зниження інших операційних доходів на 2 761 тис. грн., або на 26,54%, та збільшення адміністративних витрат на 1 941 тис. грн., або на 124,10%, витрат на збут на 389 тис. грн., або на 145% та інших операційних витрат на 1 077 тис. грн., або на 36,75%. Це свідчить про зростання ролі накладних витрат у структурі операційного фінансового результату.

Проаналізуємо в динаміці за два роки валовий прибуток підприємства та показники, що його визначають.

Таблиця 3.3.

### Формування валового прибутку підприємства у 2016-2017 рр.

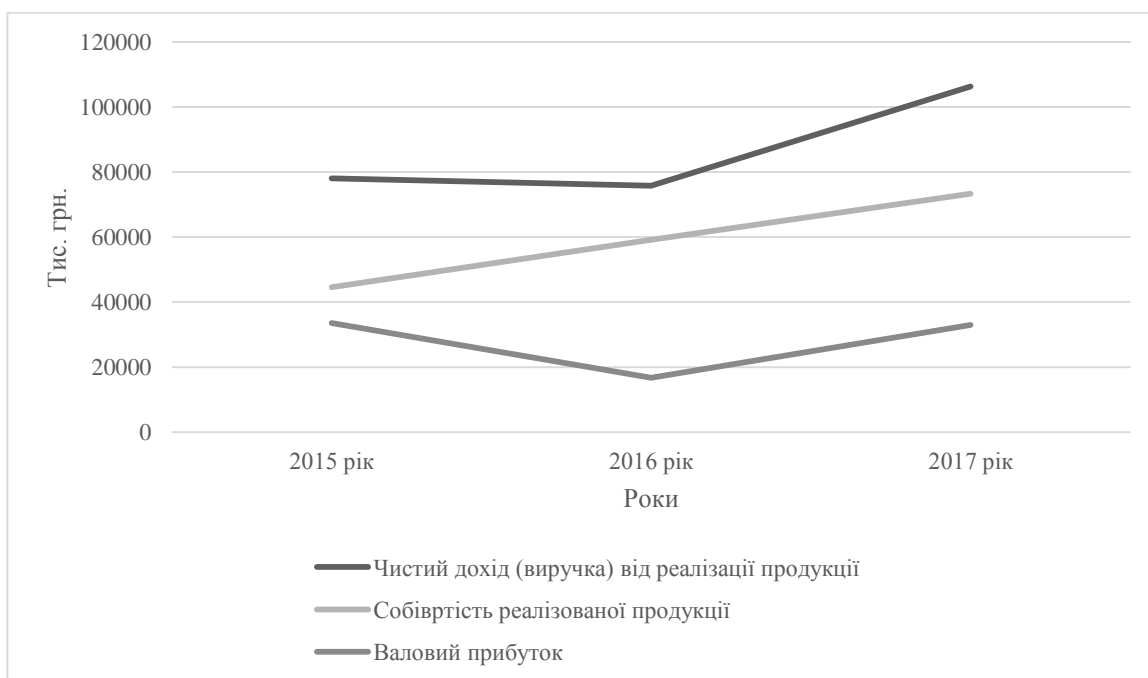
(тис. грн.)

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
			абсолютна	відносна, %
А	1	2	3	4
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції	75 783	106 338	30 555	40,32
2. Виробнича собівартість реалізованої продукції	59 116	73 345	14 229	24,07
3. Валовий прибуток	16 667	32 993	16 326	97,95

Як бачимо, на зростанні валового прибутку підприємства позитивним чином позначилося збільшення чистого доходу на 30 555 тис. грн., або на 40,32%, а негативним – зростання виробничої собівартості реалізованої продукції на 14 229 тис. грн., або на 24,07%.

Проілюструємо динаміку показників чистого доходу (виручки) від реалізації продукції, виробничої собівартості продукції та валового прибутку (Рис. 3.3.).

На рисунку 3.3. спостерігаємо зростаючу поведінку витрат, що наближена до прямої лінії, а траєкторія валового прибутку певною мірою повторює обриси зміни чистого доходу.



**Рис. 3.3. Показники, що визначають валовий прибуток підприємства у 2015-2017 рр.**

З огляду на зміст показників доходу від реалізації продукції та виробничої собівартості реалізованої продукції, факторами впливу на валовий прибуток підприємства є :

- зміна обсягу реалізованої (фактор масштабу) продукції;
- зміна структури і асортименту реалізованої продукції (структурний фактор) ;
- зміна виробничої собівартості продукції (фактор рівня витрат);
- зміна цін на реалізовану продукцію (фактор ціни)[57, с. 96].

Здійснимо відповідні розрахунки впливів факторів на валовий прибуток за даними таблиці 3.3.

Для того розрахунку впливу зміни обсягу реалізованої продукції необхідно базову величину валового прибутку помножити на відхилення коефіцієнта зміни чистого доходу, розрахованого за собівартістю.

$$\Delta П_{воб} = П_{в_0} \times (K_2 - 1), \text{ де } K_2 = C_{в_\phi} : C_{в_0};$$

$$K_2 = 59116 : 73345 = 0,806;$$

$$\Delta \text{Пв}_{об} = 16\,667 \times (0,81 - 1) = -3\,233,41 \text{ (тис. грн.)}$$

Здійсимо розрахунок впливу асортиментно-структурних зрушень на величину відхилення валового прибутку за формулою:

$$\Delta \text{Пв}_{стр} = \text{Пв}_0 \times (K_1 - K_2), \text{ де } K_1 = \text{Ч}_{д\phi} : \text{Ч}_{д_0};$$

$$K_1 = 106\,338 : 75783 = 1,403;$$

$$\Delta \text{Пв}_{стр} = 16667 \times (1,403 - 0,806) = 9\,950,199 \text{ (тис. грн.)}$$

Для розрахунку зміни виробничої собівартості необхідно різницю між фактичним і базовим рівнем витрат на 1 грн. реалізованої продукції помножити на фактичний обсяг виручки від реалізації продукції. Вплив цього фактора є оберненим, тому перед дужками слід поставити мінус.

$$\Delta \text{Пв}_{Св} = - (\text{Св}_\phi : \text{Ч}_{д\phi} - \text{Св}_0 : \text{Ч}_{д_0}) \times \text{Ч}_{д\phi};$$

$$\Delta \text{Пв}_{Св} = - (73345 : 106338 - 59116 : 75783) \times 106\,338 = - (0,6897 - 0,7801) \times 106338 = 9\,612,96 \text{ (тис. грн.)}$$

Вплив зміни середньої ціни можна визначати через використання індексу гуртових цін, або сальдовим способом:

$$\Delta \text{Пв} = \Delta \text{Пв}_{об} + \Delta \text{Пв}_{стр} + \Delta \text{Пв}_{Св} + \Delta \text{Пв}_{ц}; \text{ звідки:}$$

$$\Delta \text{Пв}_{ц} = 16\,326 - (-3\,233,41 + 9\,950,20 + 9\,612,96) = -6\,470,56 \text{ (тис. грн.)}$$

Таким чином, з результатів проведених розрахунків випливає, що зниження фізичних обсягів реалізованої продукції призвело до зниження валового прибутку товариства на 3 233,41 тис. грн., асортиментно-структурні зрушення у складі реалізованої продукції за рахунок зростання частки рентабельних її видів призвели до зростання валового прибутку на 9 950,2 тис. грн., зниження собівартості одиниці продукції зумовило додаткове отримання валового прибутку в сумі 9 612, 96 тис. грн., а зниження середніх цін на продукцію зумовило зниження валового прибутку на 6 470, 56 тис. грн.

Резервом зростання величини валового прибутку можна вважати: потенційні можливості підприємства щодо збільшення фізичних обсягів реалізації сільськогосподарської продукції на суму 3 233,41 тис. грн. і у

результаті підвищення гуртових цін на сільськогосподарську продукції в сумі 6 470,56 тис. грн. Загальна величина резерву зростання валового прибутку становить 9703, 97 тис. грн. при умові усунення цих впливів.

Доречно також за даними V розділу Приміток до фінансової звітності «Доходи і витрати» (*Додаток Д*) оцінити динаміку та структуру доходів і витрат від іншої операційної та неопераційної діяльності підприємства щоб з'ясувати чи існують резерви зростання фінансового результату. Однак, у цьому розділі Приміток дане підприємство на розкриває змісту, складу напрямків витрачання Інших операційних витрат (4008 тис. грн.), які показані за рядком 490 поруч із загальною сумою інших операційних доходів без детального розкриття.

У частині фінансових доходів і витрат по рядку 540 відображена сума сплачених процентів в обсязі 1511 тис. грн. та 588 тис. гривень в графі Доходи за рядком 560 Інші фінансові доходи і витрати, що узгоджується з відповідними сумами і рядками розділу I Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

У зв'язку з тим, що система показників фінансових результатів значною мірою пов'язана з показниками витрат, доречно дослідити склад та динаміку, показників, представлених у II розділі Елементи операційних витрат ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Для аналізу операційних витрат скористаємося аналітичною таблицею 3.4. Розрахунки, здійснені у таблиці 3.4., свідчать про збільшення загальної суми операційних витрат у 2017 року проти попереднього на 25681 тис. грн., або на 30,17%. При цьому сума матеріальних затрат зросла на 10 259 тис. грн., або на 14, 02 %, а їх частка в загальному обсязі операційних витрат знизилася на 10,66%. Витрати на оплату праці зросли на 867 тис. грн., або на 20,52%, питома вага у загальному обсязі знизилася на 0,3%. Відрахування на соціальні заходи зросли на 202 тис. грн, або на 22,15%, а їх частка у загальній структурі операційних витрат знизилася на 9,06%.

Амортизаційні відрахування зросли 2398 тис. грн., або на 142,15%, частка зросла на 1,01%.

Таблиця 3.4.

## Елементи операційних витрат підприємства у 2016-2017 рр.

(тис. грн.)

Назва статті	Попередній рік		Звітний рік		Динаміка		
	сума	частка, %	сума	частка, %	абсолютна	відносна, %	частки, %
А	1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні затрати (р. 2500)	73174	85,95	83433	75,29	10 259	14,02	- 10,66
Витрати на оплату праці (р. 2505)	4 226	4,96	5093	4,60	867	20,52	- 0,36
Відрахування на соціальні заходи (р. 2510)	912	10,07	1114	1,01	202	22,15	- 9,06
Амортизація (р. 2515)	1687	1,98	3310	2,99	2398	142,15	1,01
Інші операційні витрати (р. 2520)	5136	6,03	17866	16,12	12730	247,86	10,09
<b>Разом</b>	<b>85135</b>	<b>100,00</b>	<b>110816</b>	<b>100,00</b>	<b>25681</b>	<b>30,17</b>	<b>-</b>

Найбільшою мірою зросли інші операційні витрати – на 12 730 тис. грн., або на 247, 86%, а їх частка у структурі операційних витрат збільшилася на 10,09%. Динаміку елементів операційних витрат підприємства зобразимо на Рис. 3.4.

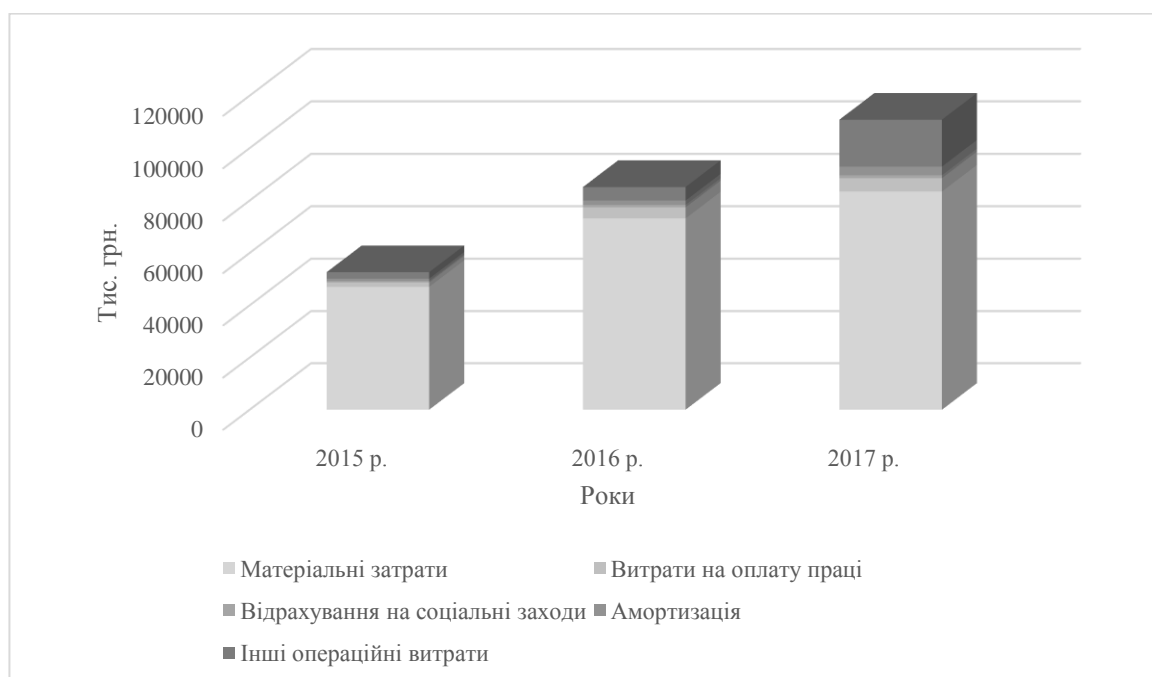


Рис. 3.4. Елементи операційних витрат підприємства у 2015-2017 рр.

У 2017 р. до порівняння з 2015 р. загальна вартість операційних витрат товариства зросла на 58 176 тис. грн., або на 110,52 %.

Як видно з рисунка, 3.4., ріст відбувся за всіма елементами операційних витрат, однак, як у відносному вираженні, так і за часткою витрат, особливо активно зростає такий елемент операційних витрат, як інші операційні витрати. Оскільки цей вид витрат має здебільшого накладний характер, то це і є перспективним напрямком для пошуку резервів зниження витрат підприємства, а отже, - зростання його фінансового результату від операційної діяльності.

Доречно також дослідити структуру собівартості за видами продукції сільського господарства у таблиці 3.5., з якої випливає, що у загальній виробничій собівартості виробленої продукції 75, 52 % становлять прямі матеріальні витрати; 4, 16 % становлять прямі витрати на оплату праці, а 20,31% – інші прямі витрати та загальновиробничі витрати.

Таблиця 3.5.

**Структура собівартості за видами продукції  
сільського господарства у 2017 р.**

*(тис. грн. з десятковим знаком)*

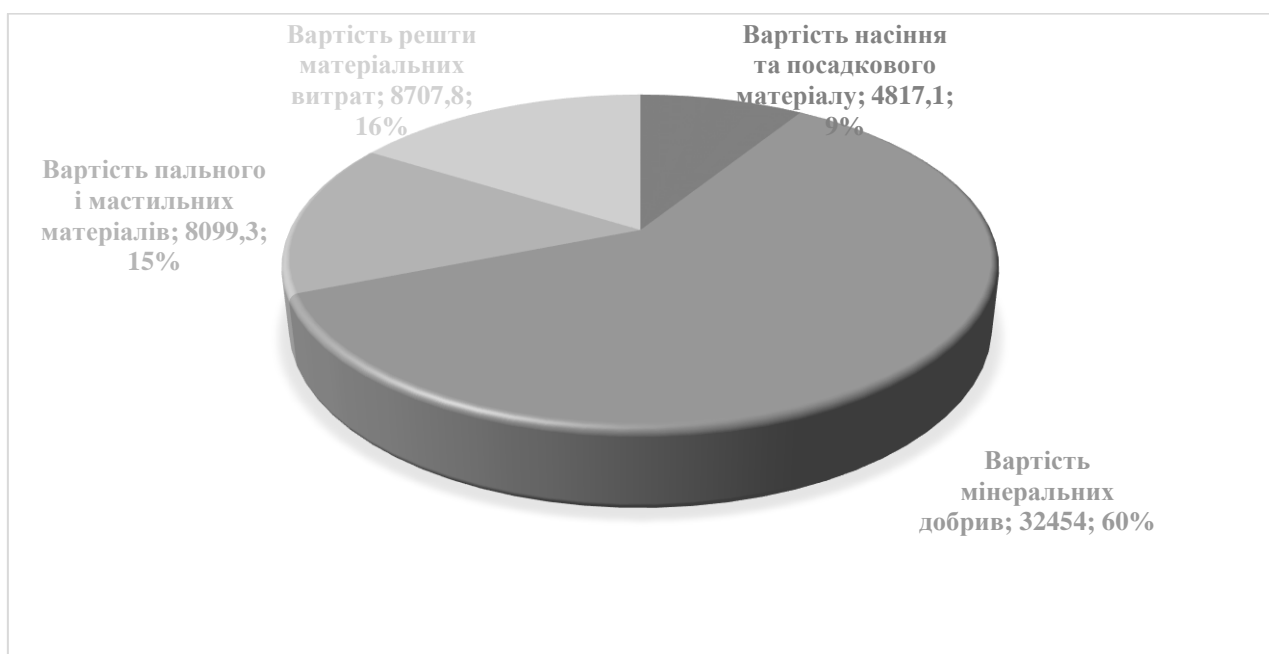
Назва виду продукції	Виробнича собівартість виробленої продукції	у тому числі:		
		прямі матеріальні витрати	прямі витрати на оплату праці	інші прямі витрати та загальновиробничі витрати
А	1	2	3	4
Продукція рослинництва	74 377,8	54 078,2	2 439,5	17 860,1
у % до витрат	100,00	72,71	3,27	24,02
у % до виробничої собівартості загалом	78,74	75,80	62,01	93,06
Продукція тваринництва	20 087,3	17 262,6	1 493,6	1 331,1
у % до витрат	100,00	85,94	7,44	6,63
у % до виробничої собівартості загалом	21,26	24,20	37,99	6,94
Загалом	94 465,1	71 340,8	3 933,1	19 191,1
у % до виробничої собівартості загалом	100,00	75,52	4,16	20,31

У виробничій собівартості рослинництва прямі матеріальні витрати становлять 72,71%, прямі витрати на оплату праці – 3,27%, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати складають 24,02%.

Що стосується виробничої собівартості виробленої продукції тваринництва, то прямі матеріальні витрати у ній становлять 85,94%, прямі витрати на оплату праці – 7,44%, а інші прямі витрати та загальновиробничі витрати складають 6,63%.

Отже, оскільки галузь є ресурсозатратною, то основним напрямком зниження витрат, а отже і зростання показників фінансових результатів слід визнати прямі матеріальні витрати, де і криються, як правило, приховані резерви.

Структуру прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості виробленої продукції рослинництва дослідимо у діаграмі на рис. 3.5.

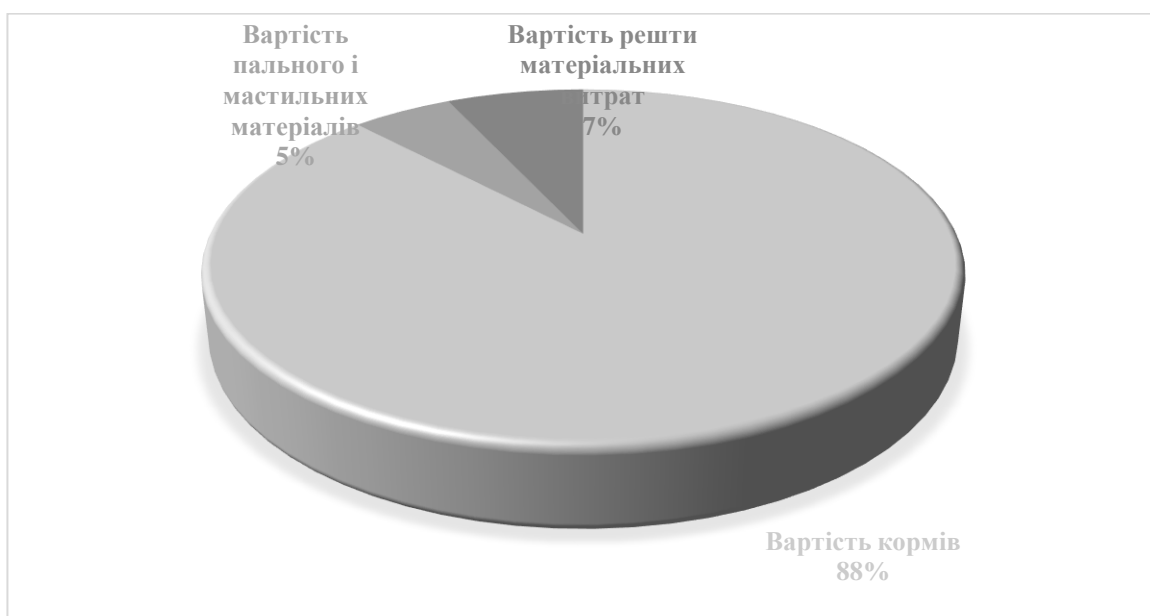


**Рис. 3.5. Структура прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості виробленої продукції рослинництва у 2017 р.**

Як видно на рисунку 3.5., найбільшу питому вагу у прямих матеріальних витратах собівартості виробленої продукції рослинництва підприємства становить вартість мінеральних добрив 32454 тис. грн. або 60%, вартість насіння і посадкового матеріалу становить 4817,1 тис. грн., або 9%, вартість пального і мастильних матеріалів 8099,3, або 15%, а вартість решти матеріальних витрат складає 8707,8 тис. грн., або 16%.

Слід зазначити, що у господарстві, дотримуються філософії, що «землю не обдуриш», а тому секрет успіху вбачають у виконанні трьох умов: якісному посівному матеріалі, дотриманні агро-технології та правильному виборі попередників культур. Тому посівному матеріалі намагаються не економити. Перевагу надають імпортному, який хоч і дорожчий, але характеризується хорошою схожістю та високою урожайністю, а також є більш економним з позицій витрачання на одиницю площі. Те ж саме стосується і мінеральних добрив та протруювачів, без яких сьогодні не обійтись.

Структуру прямих матеріальних витрат у собівартості виробленої продукції тваринництва товариства у 2017 році продемонструємо на рис. 3.6.



**Рис. 3.6. Структура прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості виробленої продукції тваринництва, тис. грн.**

Як видно з рисунку 3.6, 88% відсотків від прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості виробленої продукції тваринництва становить вартість кормів, 5% – вартість палива і мастильних матеріалів, 8% – вартість інших прямих матеріальних витрат.

Звісно, на кормах для худоби економити не варто, однак, слід раціонально підходити до їх використання, не допускати псування і втрат через безгосподарність та недбалість, використовувати корми належної якості, по-



можливості власного виробництва, дотримуватися збалансованого раціону при утриманні для забезпечення належних надоїв та приросту живої маси тварин від відгодівлі та нагулу.

### **3. 2. Аналіз показників і факторів рентабельності та розподілу прибутку**

Як вже зазначалося, показники рентабельності показують відносну міру прибутковості діяльності. За даними фінансової звітності (форми № 1, 2) підприємства за 2 роки розрахуємо та здійснимо оцінку в динаміці ряду показників рентабельності (активів; загальної (економічної) рентабельності; фінансової рентабельності (власного капіталу); рентабельності реалізації; операційної діяльності) підприємства у таблиці 3.6..

Як впливає з проведених у таблиці 3.6. розрахунків, за аналізований період зросли всі показники рентабельності діяльності підприємства. Зокрема: рентабельність активів в абсолютному виразі збільшилася на 8,60%, а у відносному – на 58,27%; загальна (економічна) рентабельність зросла на 8,079%, або на 31,56%; рентабельність реалізації зросла на 9,04%, або на 41,11%; рентабельність операційної діяльності збільшилася на 18,77% або на 73,64%. Така динаміка показників є позитивною, а тому заслуговує позитивної оцінки.

Серед досліджуваних показників найбільшою мірою зріс показник рентабельності власного капіталу, який характеризує рівень прибутковості, авансованого учасниками товариства. Він показує, скільки грошових одиниць прибутку припадає на одиницю інвестованого учасниками сільськогосподарського товариства.

*Таблиця 3.6.*

#### **Розрахунок та аналіз показників рентабельності діяльності підприємства за 2016-2017 рр.**

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
			абсолютна	відносна, %
А	1	2	3	4
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції, (тис. грн.)	75 783	106 338	30 555	40,32
2. Валовий прибуток (збиток), (тис. грн.)	16 667	32 993	16 326	97,95
3. Прибуток від операційної діяльності (тис. грн.)	15 069	32 464	18 454	122,46
4. Прибуток до оподаткування, (тис. грн.)	14 010	31 541	17 531	125,13
5. Чистий прибуток, (тис. грн.)	14 010	31 541	17 531	125,13
6. Середньорічна вартість активів, (тис. грн.)	94 899	135 015	40 116	42,27
7. Середньорічна вартість власного капіталу, (тис. грн.)	85 197	110 090	24 893	29,22
8. Середньорічна вартість основних засобів, (тис. грн.)	14 157	30 596	16 239	114,71
9. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, (тис. грн.)	36 149	55 494	19345	53,51
10. Собівартість реалізованої продукції (тис. грн.)	59 116	73 345	14 229	24,07
11. Витрати операційної діяльності, (тис. грн.)	85 135	110 810	25 681	30,17
12. Рентабельність активів, (4:6) %	14,76	23,36	8,60	58,27
13. Загальна (економічна) рентабельність, (4: (8+9)) %	27,85	36,64	8,79	31,56
14. Фінансова рентабельність, (5:7) %	16,44	28,65	12,21	74,27
15. Рентабельність реалізації (2:1) %	21,99	31,03	9,04	41,11
16. Рентабельність операційної діяльності, (3:10) %	25,49	44,26	18,77	73,64

Оскільки коефіцієнт рентабельності власного капіталу (*РВК*) визначається як результат ділення чистого прибутку (*П*) до середньорічної вартості власного капіталу товариства (*ВК*), то він є результатом співвідношення величин у чисельнику і знаменнику дробу при його розрахунку.

$$РВК = \frac{П}{ВК}$$

Факторами першого порядку є показник чистого прибутку (зв'язок прямий) та середньорічна вартість власного капіталу (зв'язок обернений). При факторному аналізі використовують прийоми елімінування, зокрема прийомом ланцюгових підстановок (скоригованих показників). Вплив зміни прибутку визначають як різницю між базовою рентабельністю, скоригованою на

фактичний прибуток, та її базовим значенням; а вплив зміни вартості інвестованого власного капіталу як різницю між фактичною величиною рентабельності та її скоригованим значенням.

$$\Delta PK_{\Pi} = PK^I - PK_0;$$

$$\Delta PK_{\Pi} = (31541 / 85197) * 100 - 16,44 = 37,02 - 16,44 = 20,58 (\%);$$

$$\Delta PK_{BK} = PK_I - PK^I;$$

$$\Delta PK_{BK} = 28,65 - (31541 / 85197) * 100 - 16,44 = 28,65 - 37,02 = - 8,37 (\%);$$

Перевірка розв'язку: разом вплив становить:  $20,58 - 8,37 = 12,21 (\%)$ .

У результаті факторного аналізу нами виявлено, що під впливом збільшення чистого прибутку на 17 351 тис. грн, рентабельність власного капіталу зросла на 20, 58%, а внаслідок збільшення середньорічної вартості власного капіталу на 24 893 тис. грн, показник рентабельності власного капіталу знизився на 8,37%. Оскільки і чисельник і знаменник дробу зростали, темп зміни чисельника був вищим, а тому результативний показник зріс.

З метою ефективного управління власністю засновників, темп зміни сукупних активів повинен перевищувати темп зміни власного капіталу, що повинно виявлятися постійним зростанням валюти балансу, здебільшого за рахунок зростання присутності сторонніх джерел у формуванні майна та боргових прав підприємства. Тобто з точки зору інтересів власника (засновника) «золоте правило економіки», сформульоване як:

$$T_{\text{чп}} > T_{\text{чд}} > T_{\text{А(СК)}} \geq 100\% \text{ набуває доповнення виду :}$$

$$T_{\text{чп}} > T_{\text{чд}} > T_{\text{А(СК)}} > T_{\text{ВК}} \geq 100\%$$

$$\text{або у нашому випадку: } 224,94 > 146,10 > 142,34 > 133,44 \geq 100\%$$

Таке співвідношення динаміки визначальних фінансових індикаторів зумовлене дією та ефектом фінансового важеля і пояснює відмінність у позиціях власників підприємства (засновників товариства) та фінансового управління з одного боку, а також кредиторів і контрагентів, з іншого, у їх ставленні до оцінки зростання фінансового ризику підприємства.

Що стосується міркувань щодо динаміки власного капіталу товариства, то його зміна залежить від: зареєстрованого (пайового) капіталу; коригувань

внаслідок зміни облікової політики, переоцінки активів, інших змін у сумі додаткового вкладеного капіталу та іншого додаткового капіталу; внаслідок операцій щодо розподілу прибутку (виплат учасникам, спрямування прибутку до пайового і резервного капіталу згідно статутних вимог), та нерозподіленого прибутку, у зростанні якого зацікавлений кожен власник, оскільки це означає його реінвестування (тезаврацію), що сприяє подальшому зростанню масштабів відтворення діяльності та ринкової вартості підприємства.

За даними I розділу Балансу товариства спостерігаємо, що у 2017 р. зміна підсумку розділу відбулася виключно за рахунок приросту за статтею Нерозподілений прибуток (р. 1420) на суму 31545 тис. грн., або на 225,16 % відносно залишку за цією статтею на початок року, який становив 14 010 тис. грн.

Важливим показником рентабельності є рентабельність операційної діяльності. Здійснимо її аналіз у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7.

**Рентабельність операційної діяльності товариства у 2016-2017 рр.**

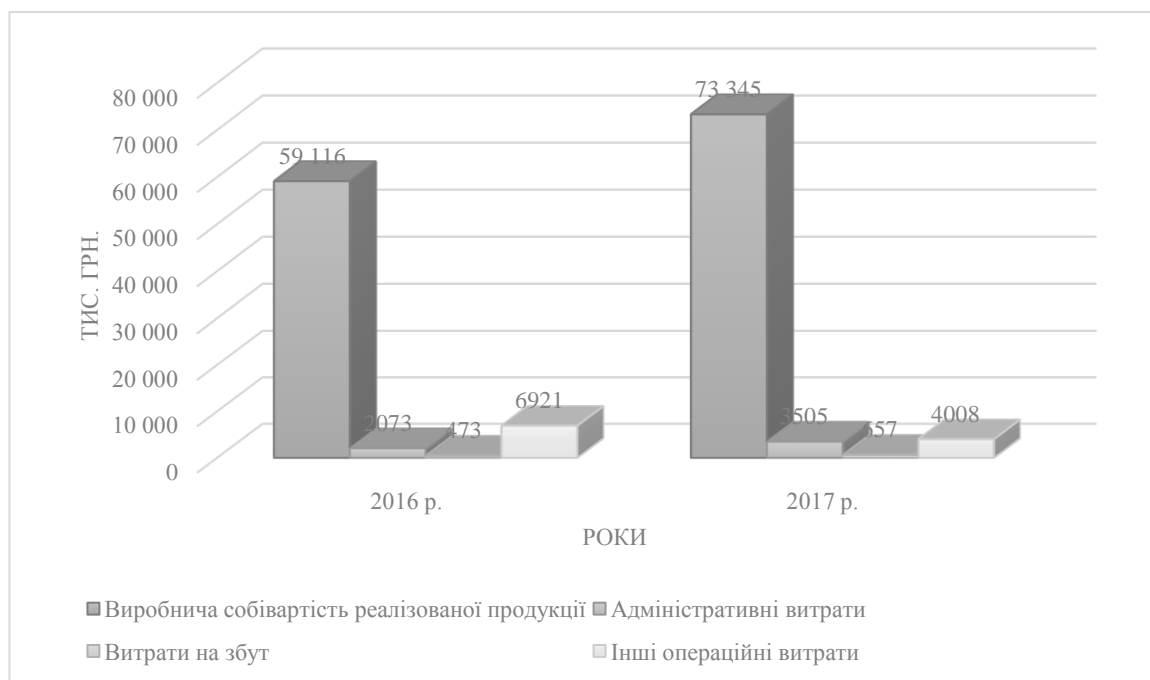
Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
			абсолютна	відносна, %
1. Прибуток від операційної діяльності, (тис. грн.)	15 069	32 464	17 395	115,43
2. Виробнича собівартість реалізованої продукції, (тис. грн.)	59 116	73 345	14 229	24,07
3. Адміністративні витрати, (тис. грн.)	2 073	3 505	1 432	69,08
4. Витрати на збут, (тис. грн.)	473	657	184	38,90
5. Інші операційні витрати, (тис. грн.)	6 921	4 008	-2 913	-42,09
6. Разом операційних витрат, (тис. грн.)	68 153	81 515	13 362	19,61
7. Рентабельність операційної діяльності за показником операційних витрат, % (1:2)	22,11	39,83	17,72	3,62

З таблиці 3.7. випливає, що рентабельність операційної діяльності за показником повних операційних витрат у 2017 р. зросла проти рівня 2016 р. в абсолютному вираженні зросла на 17,72%, а у відносному – на 3,62%, що слід розцінити як позитивну зміну. У той час, як загальна сума операційних витрат

зросла на 13 362 тис. грн., або на 19,61%, прибуток від операційної діяльності збільшився на 17 395 тис. грн., або на 115,43%, або у 2,15 рази.

Тобто темп зміни чисельника дробу у коефіцієнті рентабельності значно випереджав темп зміни знаменника.

Проілюструємо на рис. 3.6. динаміку складових операційних витрат на виробництво реалізованої продукції.



**Рис. 3.6. Витрати операційної діяльності підприємства у 2016-2017 рр.**

У складі операційних витрат чільне місце належить виробничій собівартості реалізованої продукції, яка зросла у 2017 р. на 14 229 тис. грн., або на 24,07%, адміністративні витрати зросли на 1432 тис. грн., або на 69,08%, витрати на збут збільшилися на 184 тис. грн., або на 38,9 %, а інші операційні витрати скоротилися на 2913 тис. грн., або на 42,09%.

За результатами роботи протягом року в розпорядженні підприємства залишається його кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток. На загальних зборах акціонерів (засновників товариства) розглядають і затверджують Звіт про роботу товариства та порядок використання його прибутку.

Певна його частина повинна бути спрямована на виплату дивідендів власникам (акціонерам), інша скеровується на формування резервного капіталу, а решта приєднується до власного капіталу у формі нерозподіленого прибутку. При аналізі вивчають обсяги окремих складових, їх частку та співвідношення між ними, тобто вивчають відносні показники структури та координації.

Оскільки аналізоване підприємства СТЗОВ ім. Лесі Українки не розподіляло прибутку, а всю його суму скеровувало до власного капіталу, то здійснення такого аналізу є неможливим, тому загальні положення методики аналізу розподілу прибутку подаємо як концептуальні моменти.

Для аналізу розподілу прибутку використовують такі коефіцієнти:

- коефіцієнт оподаткування прибутку, як відношення суми податку на прибуток до величини прибутку до оподаткування;
- коефіцієнт чистого прибутку як відношення чистого прибутку до прибутку до оподаткування;
- коефіцієнт співвідношення між сумою податків та інших обов'язкових платежів, виплачених за рахунок прибутку, до величини чистого прибутку.

Для оцінки пропорцій між спожитою власниками та капіталізованою частиною чистого прибутку:

- коефіцієнт дивідендних виплат, як відношення суми виплачених дивідендів власникам до величини чистого прибутку;
- коефіцієнт капіталізації, як відношення капіталізованої частини прибутку до величини чистого прибутку;
- коефіцієнт співвідношення між величиною виплачених дивідендів та капіталізованою частиною прибутку.

Для оцінки капіталізованої частини прибутку використовують:

- коефіцієнт резервування прибутку як відношення відрахувань до резервного капіталу до величини капіталізованого прибутку або загальної величини чистого прибутку;

– коефіцієнт інвестування прибутку як відношення величини прибутку, що інвестується на приріст активів підприємства до величини капіталізованого прибутку або загальної величини чистого прибутку;

– коефіцієнт співвідношення між резервованою та інвестованою частиною капіталізованого прибутку.

Крім того, аналізують показники чистого прибутку, що припадає на власний капітал підприємства, а також на величину пайового капіталу, співвідношення між сумою виплачених дивідендів та величиною зареєстрованого (пайового капіталу). Ці показники порівнюються з аналогічними в динаміці та виявляються основні тенденції їх зміни. Здійснимо такий аналіз у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8.

**Нерозподілений прибуток як елемент власного капіталу  
підприємства у 2016 – 2017 рр.**

Показники	На кінець 2016 р.	На кінець 2017 р.	Динаміка	
			абсолютна	відносна, %
Зареєстрований (пайовий) капітал, (тис. грн.)	1 870	1 870	-	-
Додатковий капітал, (тис. грн.)	21 365	21 365	-	-
Резервний капітал, (тис. грн.)	57 074	57 074	-	-
Нерозподілений прибуток, (тис. грн.)	14 010	45 551	31 541	225,13
Усього власний капітал, (тис. грн.)	94 319	125 860	31 541	33,44
Нерозподілений прибуток у % до зареєстрованого (пайового) капіталу	749,20	2 435,88	1 686	225,13
Нерозподілений прибуток у % до всього власного капіталу	14,85	36,19	22,05	148,88

Отже, власний капітал підприємства зріс у 2017 р. на 31541 тис. грн., або на 33,44%. При цьому нерозподілений прибуток товариства за аналізований період також зріс на 31 541 тис. грн., але на 225,13%. Вартість додаткового і резервного капіталу протягом періоду не змінювалася. Тобто весь приріст власного капіталу відбувся за рахунок нерозподіленого прибутку. Що

стосується частки прибутку у власному капіталі, то на кінець 2016 р. вона становила 14,85%, а на кінець 2017 р. – 36,19%.

На кінець 2016 р. нерозподілений прибуток покривав суму зареєстрованого капіталу у 7,49 рази, а на кінець 2017 року – у 24,36 рази.

Політика розподілу прибутку зумовлена специфікою завдань, які ставляться перед кожним конкретним підприємством, відмінністю внутрішніх та зовнішніх умов їхньої господарської діяльності.

Ідеальна модель розподілу прибутку, яка б мала універсальний характер, відсутня. В основу механізму розподілу прибутку повинен бути покладений аналіз внутрішніх (менталітет власників, стадія життєвого циклу підприємства, рентабельність діяльності, інвестиційні можливості реалізації високорентабельних проектів) і зовнішніх (інституційні обмеження, податкова система, динаміка норми прибутку на інвестований капітал, наявність альтернативних зовнішніх джерел фінансування, темпи інфляції, кон'юнктура ринку продукції підприємства) факторів впливу.

### **3.3. Аналітичне забезпечення управління прибутковістю підприємства**

В умовах ринку основною метою підприємства є одержання максимального прибутку, величину якого керівництво повинно аналітично обґрунтувати, а в період загострення конкуренції визначити свій граничний обсяг продажу, який хоч і не дозволить одержати прибуток, але гарантуватиме відшкодування пов'язаних з випуском і збутом витрат.

Дослідження взаємозв'язку обсягу продажу, витрат, ціни та прибутку називають аналізом беззбитковості (маржинальним аналізом), який дозволяє виділити роль окремих факторів у формуванні прибутку підприємства [58].

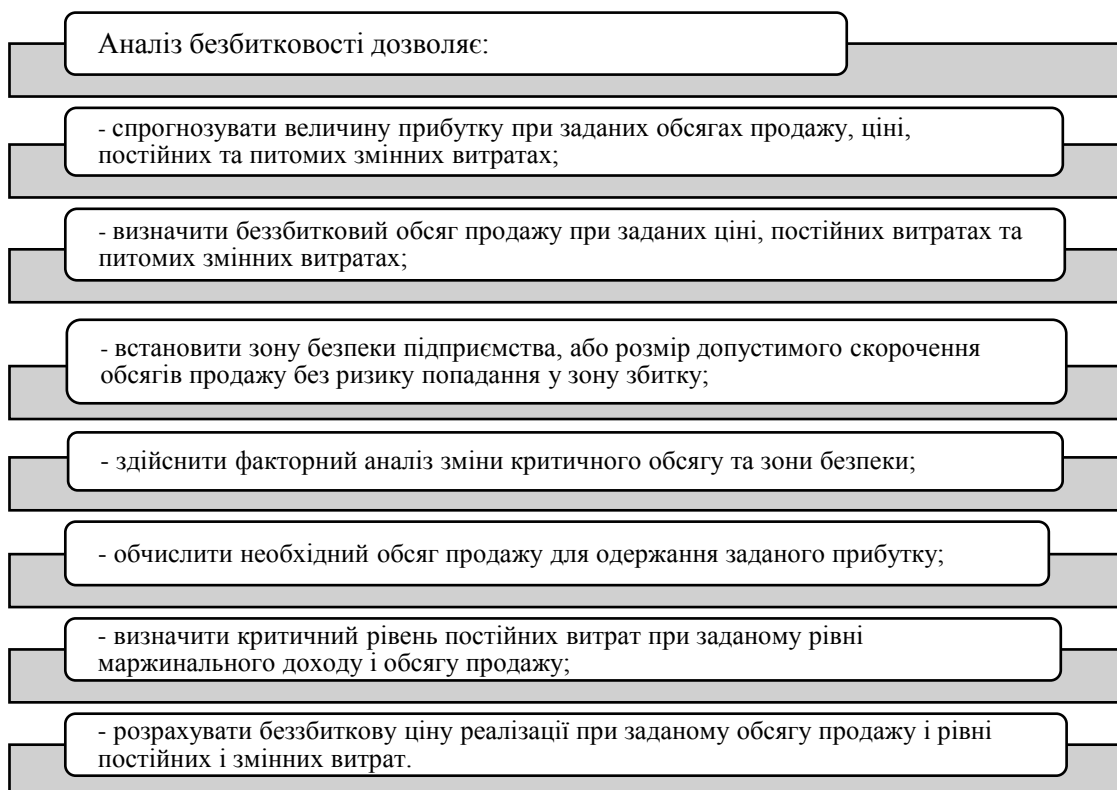
При аналізі беззбитковості додержуються таких обмежень і умов:

- обсяг виробництва дорівнює обсягу продажу (попит еластичний);
- витрати виробництва є функцією обсягу виробництва (реалізації);



- постійні витрати є стабільними для будь-якого обсягу виробництва;
- ціна реалізації є фіксованою (обсяг продажу є функцією кількості товару і його ціни);
- асортимент незмінний і зіставний.

Аналітичні можливості, зумовлені концепцією беззбитковості, наведено на рис. 3.7.



**Рис. 3.7. Аналітичні можливості, зумовлені концепцією беззбитковості.**

Аналітичне представлення основної факторної моделі має вигляд:

$$Q = VC + FC + GI;$$

де: Q - обсяг продажу у вартісному виразі (q x p);

VC- змінні витрати;

FC- умовно-постійні витрати;

GI- прибуток.

У критичній точці  $GI = 0$ , тому для розрахунку беззбиткового обсягу основна формула набуває виду:

$$q_{кр} = FC : (p - v),$$

де:  $q_{кр}$  - критичний обсяг продажу продукції в натуральному вираженні (порог рентабельності, мертва точка);

$p$  - ціна одиниці продукції;

$v$  – питомі змінні витрати.

$(p - v)$ -питомий маржинальний дохід.

Для розрахунку обсягу продажу, що забезпечує певний очікуваний прибуток  $GI$ ,

$$Q_{GI} = (FC + GI) : (p - v);$$

Розраховують також зону безпеки або запас міцності підприємства:

В абсолютному вираженні:  $Q_i - Q_{кр}$ ;

У % :  $((Q_i - Q_{кр}) : Q_i) \times 100\%$ .

Зона безпеки (запас міцності показує, який процент зниження виручки може витримати підприємство без серйозної загрози для свого фінансового стану (залишитись в зоні беззбитковості). Зниження зони безпеки означає зниження платіжної здатності підприємства та підвищення імовірності банкрутства [58].

Маржинальний дохід є основною категорією маржинального аналізу і визначається як різниця між доходом від реалізації та змінними витратами. Можна відзначити, що чим вищий рівень маржинального доходу, тим швидше будуть відшкодовуватись постійні витрати, і підприємство буде отримувати прибуток у достатньому обсязі. Для менеджера є досить важливим фактом визначення питомого маржинального доходу для кожного конкретного виду продукції. Маржа покриття на одиницю продукції показує вклад кожної додатково виробленої одиниці в сукупному маржинальному доході, котрий і є джерелом покриття постійних витрат і генерування прибутку.

Розмежування постійних і змінних витрат дозволяє використовувати механізм управління прибутком від операційної діяльності, відомий в економічній літературі як «операційний важіль». Дія цього механізму ґрунтується на тому, що між операційним прибутком підприємства і обсягом

реалізації продукції відсутня прямо пропорційна залежність: при зростанні обсягу реалізації, прибуток зростає вищими темпами. Характер такого співвідношення обумовлений складом операційних витрат, а саме присутністю у їх складі постійних витрат.

Іншими словами, постійні витрати самим фактом свого існування викликають непропорційно більш високу зміну суми прибутку від основної (операційної) діяльності при будь-якій зміні обсягу реалізації. Як свідчить практика, рівень такої чутливості прибутку до зміни обсягу реалізації визначається часткою постійних витрат у загальній сумі операційних витрат. Ця частка отримала назву коефіцієнта операційного важеля.

Розрахуємо основні показники беззбитковості і операційного важеля за показниками досліджуваного підприємства у таблиці 3.9.

Як видно із розрахунків таблиці 3.9, аналізоване підприємство отримує позитивний ефект операційного важеля. При прирості обсягу реалізації на 1% операційний прибуток зростає на 2,86% за умови, що частка постійних витрат у складі операційних (коефіцієнт операційного важеля) складає 10,18%.

Оскільки приріст обсягу реалізації складає 40,32%, то приріст операційного прибутку становить 115,43% ( $2,86 \times 40,32 = 115,44\%$ ).

За аналізований період суттєво зросла зона безпеки підприємства. Якщо у 2016 році без ризику отримання збитку підприємство могло скоротити обсяги реалізації на 45,77%, то у 2017 р. – на 94,05%.

Тобто зона безпеки зросла у 2,05 рази. Причиною цього стало зниження обсягу постійних витрат на 867 тис. грн., або на 9,59%, та їх частки в операційних витратах на 2,46%.

*Таблиця 3.9.*

**Вихідні показники та розрахунок беззбитковості та операційного важеля**  
(тис. грн.)

Показники			Динаміка
-----------	--	--	----------

	Базовий період	Звітний період	абсолютна	відносна, %
А	1	2	3	4
1. Змінні витрати	59 116	73 345	14 229	24,07
2. Постійні витрати	9 037	8 170	- 867	- 9,59
3. Загальна сума операційних витрат (ряд.1 + ряд.2)	68 153	81 515	13 362	19,61
4. Прибуток від операційної діяльності	15 069	32 464	17 395	115,43
5. Дохід (виручка) від реалізації	75 783	106 338	30 555	40,32
6. Коефіцієнт операційного важеля (ряд.2 : ряд.3)	0,1326	0,1018	- 0,0246	-7,55
7. Ефект операційного важеля (ряд.4.гр.4 : ряд.5гр.4)	x	2,86	x	x
8. Маржинальний дохід (ряд.5 – ряд.1)	16 667	32 993	16 326	97,95
9. Питома вага маржинального доходу у чистому доході, % (ряд.8 : ряд.5)	21,99	31,03	9,04	41,11
10. Обсяг реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність (ряд.2 : ряд.9)	41 096	26 329	-14 767	-3,52
11. Зона безпеки, % (ряд.5 – ряд.10) : ряд.5	45,77	94,05	48,27	105,46

Основними напрямками збільшення суми прибутку СТзОВ ім. Лесі Українки є: зростання обсягів виробництва і реалізації продукції (а на цій основі – збільшення доходу (виручки)); підвищення якості товарної продукції (зростання ціни продажу); її реалізація на більш вигідних ринках збуту; зниження собівартості реалізованої продукції за рахунок скорочення прямих (змінних) витрат, економії на накладних (умовно-постійних витратах), недопущення непродуктивних витрат і втрат.

### Висновки до розділу 3.

На основі проведеного за даними фінансової звітності СТзОВ ім. Лесі Українки у 2016-2017 рр. аналізу фінансових результатів, нами з'ясовано, що:

– за аналізований період підприємство виявилось прибутковим і всі показники його фінансових результатів поліпшилися (практично подвоїлися), зокрема: валовий прибуток зріс на 16 326 тис. грн., або на 97,95%; фінансовий результат від операційної діяльності зріс на 17 395 тис. грн, або на 115,43%; фінансовий результат до оподаткування збільшився (він же – чистий прибуток, оскільки підприємство не сплачувало податку на прибуток) на 17 351, або на 125,13 %;

– дохід від реалізації продукції зріс на 30 555 тис. грн., або на 40,32%, проте собівартість реалізованої продукції теж зросла 14229 тис. грн, або 24,07%;

– підприємство отримує свої прибутки виключно від операційної, у тому числі та основної операційної діяльності, можна стверджувати, про певну його надійність і якість його фінансових результатів;

– зросли значення усіх показників рентабельності діяльності підприємства, зокрема: рентабельність активів збільшилася на 8,60%; загальна (економічна) рентабельність зросла на 8,79 %; рентабельність реалізації зросла на 9,04%; рентабельність операційної діяльності у відсотках до чистого доходу збільшилася на 18,77%; а рентабельність операційної діяльності у відсотках до загальної величини операційних витрат зросла на 17,72%, що слід розцінити як позитивну зміну;

– одержаний товариством у 2016 р. чистий прибуток не підлягав розподілу, а в повному обсязі був тезаврований у власний капітал, що зумовило його приріст на суму 31 541 тис. грн., або на 33,44%;

– за аналізований період зона безпеки підприємства зросла у 2 рази (причиною цього стало зниження обсягу постійних витрат на 867 тис. грн., або на 9,59%, та їх частки в операційних витратах на 2,46%).

## ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

У сучасних умовах аграрний сектор є базовою складовою національної економіки і відіграє провідну роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України. Рівень ефективності діяльності аграрних підприємств визначальним чином характеризують фінансові результати.

Під фінансовими результатами розуміють величину прибутку або збитку. Фінансовий результат визначають за кожним видом діяльності шляхом співставлення доходів і витрат. У загальному випадку прибуток – це перевищення доходів від діяльності над витратами з нею пов'язаними. У протилежному випадку - має місце збиток.

Прибуток є одним із найважливіших комплексних якісних показників ефективності діяльності підприємства, який у вартісній формі відображає кінцевий підсумок всіх сторін роботи: виробництва та реалізації продукції, використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, наявних в його розпорядженні. Від його величини залежить стабільність фінансового стану підприємства, виконання зобов'язань перед бюджетом, кредиторами.

На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей.

Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділено три складові доходу від сільськогосподарської діяльності: дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів, дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень. Відповідно ці види доходів формують на сільськогосподарських підприємствах аналогічні групи фінансових результатів.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Для формування фінансових результатів на субрахунку 791 за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів. Рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітної періоду закривається (сальдо відсутнє), а рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

Отримані підприємством фінансові результати підлягають розподілу. Деяка частина прибутку використовується на виплату дивідендів власникам, формування резервного капіталу, а інша є джерелом розширеного відтворення діяльності. Розподіл прибутку підприємства повинен з одного боку сприяти росту ефективності діяльності, а також відповідати інтересам власників.

Інформацію про формування фінансових результатів підприємства відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), який надає користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності за звітний період.

Оскільки управління прибутковістю (беззбитковістю) діяльності є першочерговим завданням фінансового менеджменту, тому аналізу абсолютних і відносних показників фінансових результатів та факторам їх формування приділяють значну увагу.

На основі проведеного за даними фінансової звітності СТЗОВ ім. Лесі Українки у 2016-2017 рр. аналізу фінансових показників, нами з'ясовано, що:

– за аналізований період підприємство виявилось прибутковим і всі показники його фінансових результатів поліпшилися (практично подвоїлися), зокрема: валовий прибуток зріс на 16 326 тис. грн., або на 97,95%; фінансовий результат від операційної діяльності зріс на 17 395 тис. грн, або на 115,43%; фінансовий результат до оподаткування збільшився (він же – чистий прибуток, оскільки підприємство не сплачувало податку на прибуток) на 17 351, або на 125,13 %;

– дохід від реалізації продукції зріс на 30 555 тис. грн., або на 40,32%, проте собівартість реалізованої продукції теж зросла 14229 тис. грн, або 24,07%;

– підприємство отримує свої прибутки виключно від операційної, у тому числі та основної операційної діяльності, можна стверджувати, про певну його надійність і якість його фінансових результатів;

– зросли значення усіх показників рентабельності діяльності підприємства, зокрема: рентабельність активів збільшилася на 8,60%; загальна (економічна) рентабельність зросла на 8,79 %; рентабельність реалізації зросла на 9,04%; рентабельність операційної діяльності у відсотках до чистого доходу збільшилася на 18,77%; а рентабельність операційної діяльності у відсотках до загальної величини операційних витрат зросла на 17,72%, що слід розцінити як позитивну зміну;

– одержаний товариством у 2016 р. чистий прибуток не підлягав розподілу, а в повному обсязі був скерований у власний капітал, що зумовило його приріст на суму 31 541 тис. грн., або на 33,44%;

– за аналізований період зона безпеки підприємства зросла у 2 рази (причиною цього стало зниження обсягу постійних витрат на 867 тис. грн., або на 9,59%, та їх частки в операційних витратах на 2,46%).

– діяльність досліджуваного підприємства у 2016-2017 рр. підлягає під «золоте правило економіки», тому що зіставлення темпів зміни основних індикаторів його діяльності підлягає такій послідовності нерівностей:

$$T_{\text{ЧП}} > T_{\text{ЧД}} > T_{\text{А(СК)}} > T_{\text{ВК}} \geq 100\% \quad (224,94 > 146,10 > 142,34 > 133,44 \geq 100\%)$$

Тобто: зросла прибутковість реалізації, поліпшилась ділова активність, а зміни у структурі фінансових ресурсів позитивним чином відобразилися на рентабельності капіталу, за аналізований період зріс економічний потенціал підприємства, тобто його здатність до відтворення власної діяльності.

Така динаміка показників фінансових результатів заслуговує схвальної оцінки.



**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 779 с.
2. Бланк И. А. Управление прибылью. Киев. Ника-Центр; 2007. 768 с.
3. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. Інноваційна економіка. 2018. Вип. № 9–10 (77) С. 197–203
4. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
5. Бруханський Р. Ф., Скирпан О.П. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 444 с.
6. Герасимчук І.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури. Облік і фінанси АПК. 2007. №11-12. С. 18-22.
7. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. Київ : Лібра, 2001. 840 с.
8. Господарський кодекс України. Документ №436-IV від 16.01.2003 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
9. Греченко Ю. А. До питання про визначення показників прибутку (на прикладі сільськогосподарських підприємств). Вісник ХНАУ. Серія «Економіка АПК і природокористування». 2009. №10. С. 212-220.
10. Гуцаленко Л.В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Облік і фінанси АПК. 2010. №11. С.96-99.
11. Дем'яненко М. Я. Фінансові чинники формування доходів у сільському господарстві. Економіка АПК. 2008. №5. С. 18-20.
12. Добрунік Т.П. Особливості управління фінансовими результатами аграрних підприємств. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016 . Випуск 5-1 (05) С. 76-83.

13. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры. Москва. Финансы и статистика, 2001. - 560 с.
14. Коцупатрий М.М., Яременко М.І., Організаційно-методичні аспекти розподілу прибутку в сільськогосподарських виробничих кооперативах. ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». 2016 С. 217 – 222.
15. Кучер Л.Ю. Науково – практичні основи формування прибутку в підприємствах. Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково– виробничий журнал. 2010. №15. С.82 – 89.
16. Кучеренко Т. Є. Теоретичне обґрунтування фінансових результатів в контексті моделі балансу. Вісник ХНАУ. Серія «Економіка АПК і природокористування». 2009.№13. С. 230-237.
17. Кучеркова С.О. Визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. Київ: “Юр-Агро-Веста”, 2006. – С. 92-93.
18. Лаговська О.А. Доходи та фінансові результати як об’єкти облікової політики. Вісник ЖДТУ. 2006. № 2(36) с. 53-59.
19. Лебедзевич Я.В. Проблеми обліку використання прибутку та відображення в фінансовій звітності. Вісник ЖДТУ. 2004. № 2(28) с.111-117.
20. Людвенко Д.В. Особливості відображення фінансових результатів операційної діяльності на підприємствах АПК. Економіка та управління АПК. 2012. Вип. 8. С. 89-92.
21. Макконнелл К. Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с 14-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2004. – XXXVI, 972 с.
22. Малюга Н.М. Прибуток як економічна категорія та об’єкт бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. 2004. № 2(28). С. 119-130.
23. Маренич Т.Г. Удосконалення методики обліку витрат і доходів сільськогосподарської діяльності. Реформування обліку, звітності та аудиту в

системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. Київ: "Юр-Агро-Веста", 2006. С. 55-56.

24. Мец В. О. Економічний аналіз фінансовий результатів та фінансового стану підприємства: Навч. посіб. К.: Вища шк., 2003. 278 с.

25. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. 224 с.

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

27. Мочерний С. В., Я.С. Мочерна. Політична економія: Навч. посіб. 2-ге вид; випр. і доп. К.: Знання, 2007. 684 с.

28. Назаренко О. В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 22. С. 19-25.

29. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник. [Лузан Ю. Я., Жук В. М., Гаврилюк В. М. і ін.]; за ред. В. М. Жука. Київ. ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.

30. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. моногр. Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.

31. Огійчук М. Ф., Беленкова М. І. Формування прибутку в аграрних підприємствах і його облік. Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. праць. Харків. Вид-во Хар. РІ НАДУ, 2002. №2 (13). С. 98-102.

32. Павлишенко М. М. Прибуток: його суть і механізм формування в умовах ринкової економіки. Науковий вісник НЛТУУ : Збірник науково-технічних праць. Львів : НЛТУУ. 2005, вип. 15.5. С. 321-330.

33. Пасенко В.В. Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: автореф. дис.канд. екон. наук: 08.00.09; Нац. наук. центр “Ін-т аграр. економіки” УААН. Київ, 2008. 21с.
34. Перчук О.В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. Економіка та управління. Економічний вісник європейського університету. 2015. № 27/1 С. 57-66.
35. Податковий кодекс України. Документ № 2755-ІУ від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
36. Посилаєва К. І. Підходи визначення прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства. Вісник ХНАУ. Серія «Економіка АПК і природокористування». 2008. №7. С. 83-87.
37. Приказюк О. В. Класифікація прибутку в сільськогосподарських підприємствах. Економіка АПК. 2008. № 3. С. 99-102.
38. Про акціонерні товариства. Закон України № 514-VI від 17.09.2008 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-14, від 16.11.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
40. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень Закон України № 2164-VIII від 05.10.2017 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
41. Про господарські товариства. Закон України № 1576-XII від 19.09.1991 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
42. Про затвердження Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 (зі змінами та доповненнями) URL: <http://www.uapravo.net/data/akt450/page1.htm>.

43. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06>
44. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/>
45. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
46. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Наказ міністерства фінансів України №290 від 29.11.99 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
47. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Наказ міністерства фінансів України №318 від 31.12.99 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0027-00>
48. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Наказ Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.00 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0047-01>
49. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Наказ Міністерством фінансів України № 163 від 07.07.1999 р. URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
50. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05>
51. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю. Закон України № 2275-VIII від 06.02.2018 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2275-19>

52. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період. Матеріали Десятих річних зборів Всеукр. Конгресу вчених економістів-аграрників. Київ : ННЦ ІАЕ, 2008. 101 с.
53. Прохар Н.В., Ночовна О.Ю. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.
54. Савицька Г. В. Економічний аналіз. Навчальний посібник - 2-ге вид., випр. і доп. Київ. Знання, 2005. 662 с.
55. Самуельсон П. Экономика. Том 2. Москва. МГП «Алгон». ВНИИСИ. 1992, 414 с.
56. Спільник І. В., Загородна О.М. Аналітичне підґрунтя формування дивідендної політики. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка». 2014. Том 15. №2. С. 79-92.
57. Спільник І. В., Загородна О.М. Економічний аналіз : навч.- метод. комплекс дисципліни. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.
58. Спільник І. В., Шупа Л.З. Факторне моделювання та аналіз рентабельності власного капіталу. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу і статистики ТНЕУ. Тернопіль, Економічна думка, 2012. Випуск 11, Ч.3. С. 55-59.
59. Спільник І. В., Ярощук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. – Том 28. № 2. С. 182-190.
60. Спільник І., Палюх М. Цифровий формат фінансової звітності: сутність, переваги, перспективи. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 115-117.

61. Спільник І.В., Палюх М.С. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 83-96.
62. Спільник, І. В. Аналіз економічної доданої вартості підприємства. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу і статистики ТНЕУ. Тернопіль. Економічна думка, 2012. Випуск 12, Ч.4. С. 70-74.
63. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2010. № 1. С. 36-40.
64. Хомин П. І. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим. Бухгалтерський облік і аудит. №6, 2014. С. 9–15.
65. Чернецька О.В. Внутрішні чинники у формуванні системи управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 5(67). С. 146–151.
66. Чижевська Л.В., Сірацька А.В. Удосконалення бухгалтерського обліку і використання нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) в акціонерному товаристві. Економіка і суспільство. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2016. № 7. С. 992- 996.
67. Шаблиста Л. Механізм подолання збитковості підприємства і забезпечення їх фінансової стійкості. Економіка України. 2014. № 6. С. 53–64.
68. Шкарабан С. І., Спільник І.В., Шеремета М.Й. Фінансовий аналіз: навчально-методичний комплекс дисципліни. Тернопіль: Видавництво ТНЕУ «Економічна думка», 2009. 252 с.
69. Яріш П. М., Касьянова Ю.В. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій. Управління розвитком. 2013. № 4 (144). С. 159–162.

**Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет аграрної економіки та менеджменту  
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового  
бізнесу**

**ГЛИНЯНКО Ірина Станіславівна**

**Методика і організація обліку і аналізу фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства. / Methods and organization of accounting and analysis of financial results and the entity profits distribution.**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Частина 2

**ДОДАТКИ**



### Перелік додатків:

Звітність Сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю ім. Лесі Українки, с. Колодяжне, Ковельського району Волинської області за 2016-2017 рр. :

Додаток А – Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31.12.17 р.

Додаток Б – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 рік.

Додаток В – Звіт про рух грошових коштів за 2017 рік.

Додаток Г – Звіт про власний каптал за 2017 рік.

Додаток Д – Примітки до річної фінансової звітності за 2017 рік.

Додаток Е – Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (Статистична звітність ф. № 50-ст.)

Додаток Є – Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31.12.16 р.

Додаток Ж-Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2016 рік.

Додаток З – Звіт про рух грошових коштів за 2016 рік.

Додаток И – Звіт про власний каптал за 2016 рік.

Додаток Й – Примітки до річної фінансової звітності за 2016 рік.