УКООПСПІЛКА

**ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ**

**ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА ФІНАНСІВ**

**Кафедра аудиту**

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

на тему: **“Облік і аналіз фінансових результатів виробничого підприємства”**

*(за матеріалами КП “Західтурбуд”)*

Виконала: студентка 671 групи

спец. 8.050106 “Облік і аудит”

Вишенська Марія Богданівна

Науковий керівник: к.е.н., доц.

Вишинська Ірина Павлівна

ЛЬВІВ – 2007

**ЗМІСТ**

Вступ

Розділ 1. Економічна суть фінансових результатів на виробничих підприємствах

1.1 Класики економічної науки про фінансові результати

1.2 Основні терміни науки про фінансові результати та їх тлумачення

1.3 Аспекти формування фінансових результатів в умовах вітчизняної економіки

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Облік фінансових результатів

2.1 Синтетичний і аналітичний облік фінансових результатів

2.2 Відображення показників фінансового обліку у звітності

2.3 Удосконалення обліку фінансових результатів

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Аналіз фінансових результатів і шляхи підвищення рентабельності виробничого підприємства

3.1 Актуальність, мета та джерела інформації аналізу фінансових результатів

3.2 Аналіз фінансових результатів діяльності виробничого підприємства

3.3 Аналіз рентабельності та шляхи підвищення господарської діяльності підприємства

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Анотація

Додатки

**ВСТУП**

Функціонування України як незалежної самостійної держави стало початком бурхливих змін у соціально-економічному житті країни. У цих умовах перебудову господарської діяльності підприємств спрямовано на оволодіння механізмом ринкових відносин і поставлено нові вимоги як до змісту, так і до методів бухгалтерського обліку і аналізу.

В умовах трансформаційних процесів, які відбуваються в Україні протягом останніх років, одним з головних завдань сьогодення є зростання і підвищення ефективності промислового виробництва на основі новітніх технологій і методів господарювання з залученням висококваліфікованих фахівців.

Процес переходу економіки України на ринкові відносини відбувається у складних умовах спаду виробництва та інформації, що негативно впливає на фінанси підприємств, спрямовує їх на вирішення сьогоденних завдань виживання, робить неможливим зміцнення фінансової бази на віддалену перспективу. А ринок на сьогоднішній день вимагає швидкого реагування на зміну виробничої ситуації, підтримку сталості фінансового стану. Щоб вижити і працювати в такому середовищі керівники повинні бути кваліфікованими аналітиками, добре читати інформацію, надану бухгалтерським обліком, мати навички стратегічного планування, аналізу, вміти використовувати отриманий досвід для втілення обраної мети в житті.

*Актуальність теми.* Про актуальність обраної нами теми дипломної роботи свідчить складний фінансовий стан у всіх галузях економіки і значна кількість збиткових підприємств і організацій. Виходячи з цього, постає необхідність удосконалення з використанням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методики обліку й аналізу фінансових результатів.

Актуальність теми обліку і аналізу фінансових результатів можна пояснити ще й тим, що відповідно до чинного законодавства фінансовий облік передбачає обов’язкові процедури збору й обробки інформації, яка стосується перебігу процесів отримання доходу і визначенням фінансового результату, виявленням позитивних і негативних відхилень від поставлених цілей, передбачуваних планів та показників діяльності. Ця інформація дозволяє своєчасно приймати рішення щодо недопущення негативних змін чи щодо їх нейтралізації. При правильній організації вона стає найважливішим засобом матеріального стимулювання, зростання рентабельності і подальшого розвитку підприємства, соціального стану його працівників.

Дослідження проблеми фінансових результатів в період економічної кризи стає ще більш актуальним, оскільки від одержаного підприємством прибутку залежить рівень оплати праці працівників, динаміка надходження коштів до бюджетів різних рівнів, насиченість ринку відповідною продукцією в міру її потреби тощо.

Облік фінансових результатів є однією з важливих ділянок роботи бухгалтера. Він формує інформацію щодо доходів і витрат підприємства за їх видами, передбачає нарахування і перерахування податків, які надходять у державний бюджет України.

Вказані нами причини обумовлюють актуальність теми дипломного дослідження.

*Мета і завдання дослідження.* Метою дипломної роботи є розкриття змісту економічних понять фінансових результатів, їх формування в умовах ринкової економіки як з теоретичної, так і з практичної точки зору, дослідження методики обліку і аналізу фінансових результатів виробничого підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

* ознайомитись зі станом бухгалтерського обліку і аналізу на досліджуваному підприємстві, дати їх оцінку;
* опрацювати спеціальну економічну літературу за вибраною темою дослідження;
* розглянути організацію обліку та порядок документального оформлення опе6рацій з визначення фінансових результатів на підприємстві;
* розкрити взаємозв’язок звітності, що містить інформацію про фінансові результати, і регістрів синтетичного обліку;
* розглянути питання, пов’язані з економічним аналізом фінансових результатів і рентабельності підприємства, виявити шляхи підвищення його господарської діяльності;
* сформувати висновки і пропозиції по дипломному дослідженню.

*Предмет і об’єкт дослідження.* Предметом дослідження є питання удосконалення методики обліку і аналізу фінансових результатів виробничого підприємства, аналізу його рентабельності.

Об’єкт дослідження – колективне підприємство “Західтурбуд”, яке знаходиться на вулиці Дністерській, 16, у місті Львові. Підприємство засноване на власності трудового колективу Львівського ремонтно-будівельного управління «Західтурбуд» Державного комітету України по туризму шляхом викупу державного майна 12.06.2002 року.

Джерелами інформації для дослідження є відомості бухгалтерської і оперативної звітності, регістри синтетичного й аналітичного обліку, які веде підприємство.

Метою діяльності КП “Західтурбуд” є будівництво заправок, виготовлення власної продукції (бетонно-цементні розчини), металевих конструкцій, заготівля та переробка лісу тощо. На досліджуваному підприємстві на 31.12.2006 р. працювало 45 чоловік, з них 2 – працівники бухгалтерії.

*Методологія і методика дослідження.* Використані у дипломній роботі методи відповідають принципам бухгалтерського обліку. Автор використовував як загальнонаукові, так і спеціальні методи обліку і аналізу. Теоретичною і методологічною основою дослідження є чинне законодавство України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків та Інструкція про його застосування, інші нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України. Протягом дослідження вивчались також сучасні теорії ринкової економіки, дослідження науковців, вчених з питань обліку і аналізу фінансових результатів. Були використані також статті журналів і газет та інша економічна література з обліку й аналізу.

*Наукова новизна дипломної роботи.* Протягом дипломного дослідження теоретично обґрунтовано та практично вирішено ряд питань методики обліку й аналізу фінансових результатів згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

*Практичне значення одержаних результатів* полягає у розробці пропозицій для покращення організації бухгалтерського обліку і аналізу фінансових результатів на досліджуваному підприємстві. Робота може бути використана для подальших досліджень.

*Обсяг і структура роботи.* Структурно дана робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, анотації, а також додатків.

Загальний обсяг основного тексту – 108 сторінок. Загальний обсяг використаних джерел – позицій.

**Розділ 1. Економічна суть фінансових результатів на виробничих підприємствах**

**1.1 Класики економічної науки про фінансові результати**

Усі розуміють, що для життя людей необхідно мати такі найважливіші блага, як їжу, одяг, взуття, житло. Все необхідне для їхнього виробництва люди беруть у природі. Щоб пристосувати багатство природи для задоволення своїх потреб, люди повинні працювати. Тому основою життя, розвитку людського суспільства є виробництво.

Результатом виробництва у сфері матеріального виробництва є сукупний суспільний продукт. За допомогою цього узагальнюючого показника вимірюються результати суспільного виробництва у сферах матеріального і нематеріального виробництва. Його основними формами є валовий внутрішній продукт (сукупність матеріальних і нематеріальних благ або послуг), створений у межах окремої країни за певний проміжок часу, переважно за рік. На рівні ж підприємства – це фінансовий результат діяльності самого підприємства.

У різні епохи розвитку людства панували різні теорії (твердження) щодо трактування фінансових результатів. Так здебільшого фінансові результати ототожнювали з прибутком (економічною вигодою), який був основою підприємницької діяльності.

В сучасній економічній літературі сутність прибутку тлумачиться по-різному. Так, англійські економісти стверджують, що прибуток – це різниця між виручкою, отриманою від продажу продукції, і повними альтернативними факторними витратами, пов’язаними з виготовленням цієї продукції. Науковець Л. Абалкін прибуток характеризує як перевищення доходів від продажу товарів і послуг над затратами на виробництво і продаж цих товарів [29, с.332].

У марксистській економічній літературі від часів К. Маркса домінувало визначення прибутку як перетвореної форми додаткової вартості   
[14, с.258-260]. З кількісного боку прибуток є різницею між ціною продажу товару і затратами капіталу на його виробництво. Як перетворена форма додаткової вартості прибуток на практиці є породженням всього авансованого капіталу, усіх факторів виробництва. Такими факторами за сучасних економічних умов західна наука називає працю, капітал (засоби виробництва), землю, діяльність управлінського персоналу з організації виробництва, підприємницьку діяльність, а також ризик, інформацію, час. На відміну від цього, марксистська політична економія стверджувала, що прибуток створюється лише в результаті експлуатації найманої праці капіталом. Таким чином, визначення прибутку як перетворення форми додаткової вартості фіксує основне джерело прибутку. Проте такий підхід не є комплексним. Про це свідчать дослідження вітчизняних вчених, які стверджують, що прибуток створюється не лише працею найманих робітників у сфері матеріального виробництва. До працівників також належать великий штат менеджерів різних ланок (вищої, середньої, нижчої), наукові працівники, спеціалісти, зайняті збором, обробкою і наданням інформації.

Засоби виробництва, земля, як відомо, самі собою прибутку не створюють. Прибуток створює праця, що витрачається на покращення якості землі, її родючості. Стосовно засобів виробництва, то за сучасних умов значної фондоозброєності, енергоозброєності праці, ні праця, будучи відокремленою від засобів виробництва, ні засоби виробництва, відокремлені від праці, прибутку не створюють у процесі їх поєднання виникає нова продуктивна сила – так званий синергічний ефект, який створює видимість створення прибутку самими засобами виробництва.

Оскільки без засобів виробництва синергічний ефект неможливий, власники цього фактора за сучасних умов також привласнюють частину прибутку. Проте привласнення ними основної маси прибутку є економічно невиправданим і свідчить про експлуататорський характер капіталістичного виробництва. Додаткову частину прибутку вони повинні привласнювати у випадку виконання функцій підприємця. У такому контексті прибуток можна вважати результатом дії (точніше, взаємодії) багатьох факторів. Якщо підприємець не привласнює частку прибутку у вигляді підприємницького доходу, він, за словами американських економістів К.Р. Макконнелла і С.Л. Брю,   
“... переорієнтує свої зусилля з цього напряму діяльності на інший, більш привабливий, або навіть відмовиться від ролі підприємця заради одержання зарплати або платні” [25, с.505-511].

Ще більший синергічний ефект виникає у випадку поєднання інших факторів виробництва, зокрема діяльності підприємців або вищих менеджерів щодо впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво, вмілого керівництва, маркетингової діяльності тощо. Тому з якісного боку категорія “прибуток” також виражає відносини економічної власності між капіталістами і найманими працівниками з приводу його створення.

Ця нова продуктивна сила створює враження про самостійну роль у створенні прибутку таких факторів, як ризик. Насправді, кожен із них реалізується, через сукупну дію інших факторів (підприємницьку діяльність, процес управління), але самостійної ролі у створенні прибутку не відіграє.

Привласнення прибутку при капіталізмі є головною метою і вирішальним мотивом виробництва. Всі інші цілі (підвищення ефективності виробництва, стабільні темпи зростання та ін.) є похідними від неї. Внаслідок цього прибуток є найважливішим критерієм ефективності капіталістичного виробництва, будь-якої підприємницької діяльності.

Важливо й те, що у прибутку втілена уже реалізована у товарі або послузі додаткова вартість, а процес такої реалізації здійснюється за межами безпосереднього виробництва — у сфері обміну.

Частиною прибутку підприємства є підприємницький дохід. Щодо джерел та величини цього доходу в економічній літературі існують різні погляди. Вперше таку спробу здійснив німецький економіст Й. Тюнен (1783—1850). Він визначав підприємницький дохід як різницю між величиною валового прибутку від ділової операції та виплатами:

а) відсотка на інвестований капітал;

б) за управління;

в) страхової премії за обчислювальні втрати через ризик.

Загалом дохід підприємця він розглядав як дохід за прийняття на себе ризиків.

А. Тюрго стверджував, що прибуток на капітал (надлишок над витратами виробництва) розпадається на підприємницький дохід: оплату праці, ризику й уміння капіталіста, земельну ренту. Капіталісту як власнику капіталу належить, на його думку, рента (землевласнику — земельна рента), а також винагорода за безпомилковий вибір об'єкта вкладення капіталу, мистецьке управління підприємством та турботи інвестора. Ця частка відповідає величині позичкового відсотка [15, с.705].

А. Сміт розглядав величину винагороди управляючих залежно від кількості, складності їхньої праці та нагляду й управління [15, с.407-408]. Прибуток, на його думку, належить промисловому капіталу, який залишається після сплати ренти землевласнику і позичкового відсотка банкіру. Прибуток, що залишається після цього, і є підприємницьким доходом. У даному разі А. Сміт виступав проти того, щоб називати прибуток іншим видом заробітної плати за управління підприємством (особливо це видно тоді, коли власник наймає управляючого, але сам привласнює прибуток).

Д. Рікардо ввів поняття “підприємницький відсоток”, під яким розумів різницю між грошовим еквівалентом майбутньої кінцевої продукції й сумою виплаченої заробітної плати, причому такий відсоток є результатом “розриву у часі”, тобто очікувань підприємця [29, с.335].

Дж. Мілль прибуток підприємця розглядав як:

1) плату за ризик;

2) винагороду за утримання від негайного витрачання свого капіталу;

3) плату за працю та мистецтво контролю над виробництвом [14, с.430].

Згідно з теорією К. Маркса підприємницький дохід є частиною прибутку, що залишається у власності функціонуючого капіталіста після сплати відсотка за взятий у позику капітал. Цей капітал витрачається на купівлю засобів виробництва і робочої сили, яка у процесі виробництва створює додаткову вартість (прибуток). Частину прибутку капіталіст віддає банкірові за користування кредитом. Так відбувається поділ капіталу на капітал-власність і капітал-функцію. Спочатку такий поділ стосується лише позичкового капіталу, але з розвитком кредитування та акціонерної власності поділ прибутку на відсоток і підприємницький дохід набуває загального характеру. Нині основними формами підприємницького доходу є дивіденд, засновницький прибуток, плата за участь у роботі керівних органів великих акціонерних компаній тощо [14, с.258-260].

Найлогічніше підприємницький дохід розглядати як плату за підприємницьку діяльність, за виконання основних функцій підприємця. Кількісно він у функціонуючого капіталіста вимірюється як різниця між валовим прибутком підприємства і виплатою податків та інших платежів у бюджет, дивідендів акціонерам акціонерної компанії, відсотків за кредити та ін. Проте підприємницький дохід не може розглядатися як плата за ризик, за очікування, оскільки вони є витратами психічної, нервової енергії та входять складовими до управлінської праці.

Вперше науковий підхід до з’ясування сутності прибутку здійснили класики політичної економії — А. Сміт і Д. Рікардо. Так, А. Сміт при визначенні вартості працею стверджував, що одна частина створеної робітниками вартості йде на оплату їхньої заробітної плати, інша — на оплату прибутку підприємств. Водночас А. Сміт розглядав прибуток як дохід, що служить винагородою капіталісту за послуги капіталу (тобто засобів виробництва). Він не зміг узгодити ці суперечливі погляди, об'єднати їх у цілісну концепцію прибутку. Цей синтез, на нашу думку, полягає у тому, що джерелом прибутку є, насамперед, праця найманих працівників, а також праця підприємця (управлінська, організаторська). Засоби праці самі по собі прибуток не створюють, але у процесі їх техніко-економічного поєднання з найманою працею виникає нова продуктивна сила, так званий синергічний ефект (про який йшлося вище).

Д. Рікардо не з’ясовував проблему джерел прибутку, ототожнював додаткову вартість і середній прибуток, не помітив суперечності між визначенням її величини залежно від величини капіталу (про що стверджує зміст закону середньої норми прибутку) і рівнем продуктивності праці (про що говорить зміст закону вартості). Водночас він робив висновок, що зміна прибутку залежить від зміни заробітної плати. Зокрема, при зростанні продуктивності праці знижується, на його думку, вартість засобів існування, а це призводить до зменшення заробітної плати і зростання прибутків [15, с.272].

Французький економіст Ж.Б. Сей на початку XIX ст. стверджував, що засобам виробництва (які він прирівнював із капіталом) притаманна самостійна продуктивність, незалежна від продуктивності праці. Цю самостійну продуктивність капіталу привласнює, на його думку, капіталіст у формі прибутку [15, с.341-342].

У другій половині XIX ст. американський економіст Дж. Бейтс Кларк обґрунтував теорію “граничної продуктивності”. На його думку, кожний фактор, у т.ч. і капітал (засоби виробництва), має свою специфічну продуктивність, що вимірюється “граничним продуктом” даного чинника. Під останнім він розумів приріст продукції, що отримується від останньої, найбільш продуктивної продукції даного фактора [29, с.337].

Помилковість цієї теорії, як і концепції Ж.Б. Сея, полягає у твердженні про наявність специфічної продуктивності капіталу, про встановлення величини заробітної плати залежно від вартості граничного продукту працівника. Водночас позитивним моментом концепції Дж. Бейтса Кларка є положення про те, що одним із джерел прибутку є виконання підприємцем своїх функцій щодо координування праці та капіталу, сприяння вдосконаленню процесу виробництва, розвитку техніки. Безперечно, що ці функції є продуктивною працею і їх виконання заслуговує на винагороду. Найважливішими у даному випадку є питання про величину цієї нагороди.

Цю теорію за сучасних умов підтримує американський економіст Е. Денісон та інші економісти. Е. Денісон, зокрема, дає кількісні обґрунтування участі найважливіших факторів (у т.ч. освіти, науки) у створенні національного доходу і привласненні відповідної частини цього доходу.

Значного поширення серед західних учених набула неокласична теорія прибутків. Розрізняючи бухгалтерський (різниця між валовими дохами і бухгалтерськими витратами виробництва) й економічний прибуток (різниця між валовими доходами й економічними витратами), вони вважають останню предметом економічної теорії. Економічні витрати пов’язуються з “витратами втрачених можливостей” і “прихованими витратами”, які, у свою чергу, поєднуються з принципами концепції граничної корисності. Внаслідок цього витрати втрачених можливостей будь-якого фактора виробництва стають доходом, який він (фактор) міг би отримати у випадку найкращого альтернативного застосування.

Економічний прибуток менший за бухгалтерський на величину прихованих затрат, а в економічні витрати входять як явні, так і приховані витрати компанії.

Залежно від типу конкуренції, що панує на ринку (і, насамперед, “досконалої” та “недосконалої”), розрізняють нульовий і ненульовий прибуток. Нульовий, або нормальний прибуток існував за умов досконалої конкуренції (за умов відсутності впливу монополій або олігополій на ціни, будь-яких обмежень), економічної рівноваги. Його розміри визначаються величиною затрат, які здійснює підприємець внаслідок неальтернативного використання виробничих факторів. За наявності такої конкуренції кожен фактор виробництва, на думку неокласиків (американських економістів М. Бредлі, Д. Фасфельда та ін.), приносить своєму власнику дохід, який вимірюється “витратами втрачених можливостей”, а компанія відшкодовує всі свої економічні витрати (явні та приховані) [14, с.560-563].

Нульовий прибуток розглядається західними вченими або як сукупний дохід підприємця від усіх факторів, які є у його власності (відсоток за авансований капітал, плата за його працю, винагорода за ризик, рента за природні ресурси, тобто відшкодування всіх прихованих витрат виробництва), або лише як частину прихованих витрат компаній, пов'язаних із підприємницькою діяльністю, застосуванням його здібностей.

За умов недосконалої конкуренції прибуток набуває форми “ненульової”, “чистої”, “диференціальної”, “чистої економічної” та ін. Ненульовий, або чистий, прибуток є надлишком над нормальним прибутком, або наддохід над всіма витратами (явними і прихованими). На думку неокласиків, чистий економічний прибуток виникає за умов наявності на ринку монополії і встановлення нею високої ринкової ціни, застосування реклами, патентів, диференціації продукції та інших методів нецінової конкуренції, а його величина залежить від ступеня контролю фірми над пропозицією певного товару, його ціною та інших факторів. Він є результатом перерозподілу доходів споживачів, своєрідною премією, отриманою за їхній рахунок. Водночас вони стверджують про незначні розміри чистого економічного прибутку.

Ще одним варіантом теорій прибутку є концепція “ризикового” прибутку, автором якої є американський економіст Ф. Найт [29, с.339]. Джерелом цього прибутку називається діяльність підприємців за умов ризику і невизначеності, що притаманні недосконалій конкуренції. Його привласнення розглядається як винагорода кмітливим капіталістам за подолання невизначеності. При цьому виділяється два види ризику:

1) вичислюваний (збитки від нього визначаються витратами страхування);

2) непередбачуваний, невичислюваний.

Концепція ризикового прибутку є необґрунтованою, оскільки ризик не є самостійним фактором виникнення прибутків, він виявляється через інші реальні фактори. Зокрема, чистий прибуток може бути платою за здійснення підприємцем нововведень, впровадження в компанії передових досягнень науково-технічного прогресу, що підпадає під концепцію “функціонального прибутку” американського вченого Й. Шумпетера [15, с.919]. Цей вид прибутку справедливо вважається тимчасовим, оскільки він зникає у випадку впровадження нововведень конкурентами. Але його джерело пов'язується з працею підприємця, що відповідає критеріям науковості.

Отже, в економічній теорії в різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об’єктом глибокого вивчення економічної науки. Однак до теперішнього часу в економічній літературі не існує єдиної думки про сутність даної категорії, особливо багато дискусій ведеться щодо визначення поняття “прибуток”, його походження та функції.

**1.2 Основні терміни науки про фінансові результати та їх тлумачення**

Загальний аналіз фінансових результатів діяльності підприємств згідно з діючою в Україні системою визнання результатів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачає вивчення і аналіз результатів основної, звичайної і операційної діяльності, а також надзвичайних подій [35, с.10]. З’ясуймо ці поняття.

Основна діяльність – це операції, пов’язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частину його прибутку. Виходячи з наведеного визначення, на підприємстві існує лише один вид основної діяльності, що є головною метою підприємства і має найбільшу питому вагу у прибутках підприємства.

Звичайною є будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. За термінологією П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” основних видів діяльності у підприємства може бути декілька і їх сукупність об’єднується терміном “звичайна діяльність”.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Її визначають за двома напрямами: основна операційна діяльність і інші види операційної діяльності. Слід зазначити, що інвестиційною діяльністю є операції з придбання та реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів. Фінансову ж діяльність визначає діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства [7, с.471-473].

Надзвичайна подія – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона буде повторюватися періодично або в кожному майбутньому звітному періоді. Отже, надзвичайна подія – це подія, якає випадковою і нехарактерною для діяльності підприємства. Одні і ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого.

Вивчивши види діяльності підприємства, розглянемо терміни, які можуть зустрічатися під час визначення і аналізу фінансового результату. Першим з таких термінів є виручка від реалізації товарів, робіт, послуг. Це кошти, що надійшли на рахунок підприємства за реалізовану продукцію чи надану послугу. Виручка від реалізації складається з суми, отриманої від реалізації основної продукції, товарів народного споживання, відходів виробництва, наднормативних і зайвих матеріалів. З неї вилучається вартість продукції, відвантаженої споживачу з порушенням умов договору поставки (за термінами, номенклатурою, асортиментом, якістю продукції). Такою є думка економістів на чолі з С.В. Мочерним [13, с.202].

Однак за даними фінансового обліку поняття “виручка від реалізації” і “дохід від реалізації” об’єднані [35, п.13] і позначають вартість відвантаженої продукції покупцям незалежно від того, чи оплачена ця продукція.

Ще іншими є вимоги податкового законодавства, де розглядається лише дохід від реалізації. Датою збільшення доходу підприємства вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбулася будь-яка з подій, що сталася раніше: (1) дата зарахування коштів на поточний рахунок чи в касу готівкою (дата оприбуткування), чи дата інкасації готівки банківською установою, що обслуговує платника податку; або (2) дата відвантаження товарів, фактичного надання послуг чи виконання робіт платником податку.

Виручка від реалізації (в економічному значенні) залежить від обсягів виробленої та реалізованої продукції, від якості й ціни. Вільні й договірні ціни призводять до необґрунтованого збільшення загальної суми виручки. Договірні ціни посилили інфляційні процеси в Україні в 90-х роках. Водночас вони прискорили поновлення асортименту продукції на державних підприємствах, що сприяло збільшенню їх виручки. Гонитва за високою виручкою за рахунок лише цінового фактора призводить до стагфляції – спаду виробництва за зростаючої інфляції. Своєчасність і повнота надходження виручки від реалізації значною мірою сприяє його нормальному фінансовому стану, дає змогу своєчасно виплачувати заробітну плату, здійснювати оплату рахунків постачальників, розрахунки по платежах до бюджету, погашення позик банку.

Окремо виділяють виручку від реалізації вибулого майна, що складається з коштів від продажу зайвого і не використовуваного обладнання, транспортних засобів, іншого майна, які належать до основних фондів. Ці кошти спрямовують на розвиток виробництва, фінансування капітальних вкладень. Інформацію про розміри виручки від реалізації вибулого майна вміщують у бухгалтерській звітності про рух статутного фонду [13, c.202].

Науковці по-різному дають визначення поняттю “дохід”. Наприклад, дохід – це (1) різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат при визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційні відрахування, кошти на соціальне страхування та інші витрати; (2) гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [13, c.363].

За нормативною базою доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [35, с.10]. Таке значення цього терміна було впроваджене у зв’язку зі зміною чинного законодавства у 1999р. (перехідний етап на орієнтацію і впровадження міжнародних стандартів обліку).

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” дає тлумачення економічної вигоди – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [43, с.432]. Прикладом збільшення активів, а отже відображення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, є зростання дебіторської заборгованості внаслідок відвантаження продукції з наступною оплатою.

Згідно з теорією К.Маркса підприємницький дохід – це частина прибутку, яка залишається у власності функціонуючого капіталіста після сплати відсотків за взятий у позику капітал. Цей капітал витрачається на купівлю засобів виробництва і робочої сили, яка в процесі виробництва створює додаткову вартість (прибуток). Частину прибутку капіталіст віддає банкірові за користування кредитом. Так відбувається поділ капіталу на капітал-власність і капітал-функцію. Спочатку такий поділ стосується лише позичкового капіталу, але з розвитком кредитування та акціонерної власності поділ прибутку на відсоток і підприємницький дохід набуває загального характеру.

Нині основними формами підприємницького доходу є дивіденди, засновницький прибуток, плата за участь у роботі керівних органів великих акціонерних компаній тощо.

Перш ніж підприємець привласнить підприємницький дохід, він має сплатити податки до бюджету й пенсійних фондів, повернути кредити і відсотки за них, відрахувати частину прибутків на виплату дивідендів акціонерам та ін.

Економісти виокремлюють поняття “доходу підприємства” – це приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості [13, с.364].

Вчені-теоретики починають досліджувати це питання ще з процесу виробництва, чого не скажеш про вчених-практиків, які поняття “дохід” починають розглядати вже з процесу реалізації. Отже, виробництво товару – процес виробничого споживання засобів виробництва і робочої сили. При цьому вартість засобів виробництва, що вже були до початку виробництва, не зникає. Живою працею робітників вона частинами переноситься на створений ними товар. Водночас жива праця, створюючи даний товар як такий, створює нову вартість, якої до процесу виробництва не існувало. Тому вартість виробництва (Вв) будь-якого товару складається з вартості спожитих засобів виробництва (Всз) і нової вартості (Вн): Вв = Всз + Вн. Новостворена вартість є джерелом відтворення спожитої в процесі виробництва робочої сили. Якщо ця вартість перевищує вартість продукту, що використовується на відтворення виробників (необхідного продукту), з’являється надлишок – вартість додаткового продукту, або додаткова вартість.

Вартість та її складова – новостворена вартість – є внутрішньою властивістю товару. Щоб видобути їх, товар необхідно продати. Але покупці (ринок) можуть не визнати повну вартість виробництва товару прийнятною для себе, тобто повною мірою оплатити витрачену на його виробництво працю. Можлива й протилежна ситуація, коли за товар платитимуть більше від вартості його виробництва. Все залежить від платоспроможності покупців, насиченості ринку цим товаром, наявності й сили конкуренції, інших чинників, що формують співвідношення попиту і пропозиції. У випадку, коли комбінація ринкових чинників складається на користь покупців, виробник неспроможний реалізувати всю новостворену вартість. Навпаки, за сприятливих умов він може реалізувати її більше, ніж виробив. Джерелом надлишку реалізованої вартості над створеною є в цьому разі новостворена вартість підприємств інших галузей, ціни на продукцію яких через недостатній попит нижчі від вартості виробництва товару. Постійні зміни в часі ринкової кон’юнктури урізноманітнюють можливості підприємств щодо реалізації новоствореної вартості, зумовлюючи коливання величини отримуваних ними доходів.

Тому дохід підприємства – реалізована новостворена вартість. Таке визначення характеризує цю категорію як з якісного, так і з кількісного боку, тобто вказує і на його кількісну відмінність від своєї основи (новоствореної вартості). Звідси й спосіб підрахунку доходу.

З розрахунку доходу підприємства випливає, що на його величину впливають три основні фактори:

- ціна продажу (для виробничих підприємств, як правило, оптова ціна);

- обсяг реалізованої продукції;

- кількість витрачених на виробництво продукції засобів виробництва.

При цьому існує прямо пропорційна залежність доходу підприємства від ціни та обсягів виробництва й обернено пропорційна – від витрат засобів виробництва [13, c.364].

Висвітлення поняття “дохід” було необхідним для легшого пізнання поняття “прибуток”. У даній галузі дослідники добре попрацювали (див. розділ 1.1); залишилось лише належним чином представити цю інформацію.

Велику увагу науковці приділили визначенню терміна “прибуток” як найважливішого фінансового результату господарської діяльності підприємства. Одним із них є: “прибуток – перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу товару і витратами капіталу на її виробництво” [15, с. 50].

Таким є погляд західних політекономістів, а саме як перетворена форма додаткової вартості, прибуток – це результат усього авансованого капіталу, факторів виробництва. Такими факторами в сучасних умовах західна економічна наука називає працю, капітал (засоби виробництва), землю, діяльність управлінського апарату з організації виробництва, підприємницьку діяльність (щодо нових комбінацій техніки і технології, створення нових товарів, освоєння нових джерел сировини, впровадження досягнень НТП), а також ризик, інформацію, час.

Марксистська політична економія стверджувала, що прибуток є наслідком експлуатації найманої праці капіталом. Кожна з концепцій є дещо однобічною. Прибуток створюється працею, але не лише найманих робітників, а й великого штату менеджерів різних ланок (вищої, середньої, нижчої), наукових працівників, спеціалістів, зайнятих збором, обробкою та наданням інформації. Засоби виробництва, земля як такі прибуток не створюють. Зокрема, прибуток створює праця, затрачена на поліпшення якості землі, її родючості.

Привласнення прибутку за капіталізму – головна мета і вирішальний мотив виробництва. Решта цілей (підвищення ефективності виробництва, стабільні темпи зростання та ін.) – похідні, тому прибуток є найважливішим критерієм ефективності капіталістичного виробництва, будь-якої підприємницької діяльності. На підприємствах, викуплених трудовими колективами (народні підприємства), основна мета діяльності – привласнення максимального чистого прибутку на кожного зайнятого.

С.В. Мочерний виділяє чотири основні форми існування прибутку:

а) середній прибуток (привласнюють дрібні та середні капіталістичні підприємства);

б) монопольний прибуток (привласнюють монополії, в т.ч. групові, або олігополії);

в) прибуток транснаціональних банків і корпорацій (різновид монопольного прибутку);

г) прибуток державних підприємств та ін.

Частину прибутку вилучає держава (в особі центральних і місцевих органів влади), певна його частка спрямовується на виплату дивідендів, відсотків за банківські кредити. В сучасних умовах частину прибутку привласнюють висококваліфіковані наймані працівники, які придбали певну кількість акцій.

Таким чином, прибуток – найважливіше джерело капіталістичного нагромадження, розширеного виробництва. В Україні в 90-х рр. ХХ ст. значною мірою здійснювалася про капіталістична трансформація економічної системи, однак із підприємств через механізм оподаткування стягувалася надто висока частка прибутку, що за глибокої економічної кризи позбавляло їх можливості здійснювати не лише розширене, а й просте відтворення [15, c.50-51].

Окрім того, виділяють два види прибутку, а саме бухгалтерський і економічний.

Бухгалтерський прибуток – це перевищення валового доходу підприємства над його бухгалтерськими (зовнішніми) витратами.

У більшості країн світу порядок визначення бухгалтерського прибутку регулюється законодавством, оскільки він є об’єктом оподаткування. Одні економісти стверджують, що в Україні відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” бухгалтерський прибуток визначають зменшенням суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань [15, c.51].

Однак у зв’язку з незлагодженістю чинного законодавства можна стверджувати інше: відмінність між бухгалтерським і т.зв. податковим прибутком. Адже національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку не дають чіткого визначення поняття “прибуток”, а лише “фінансового результату”, і виділяють його форми – прибуток чи збиток. А от Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” дає визначення поняття прибутку, за яким прибуток визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду, визначеного згідно з пунктом 4.3 цього Закону на:

- суму валових витрат платника податку, визначених статтею 5 цього Закону;

- суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно зі статтями 8 і 9 цього Закону [44, ст.3.1].

Бухгалтерський прибуток використовується в аналізі фінансового стану підприємства, зокрема для розрахунку коефіцієнтів рентабельності загальних активів, власного капіталу, поточних витрат та ін. Водночас можливості використання бухгалтерського прибутку для управлінського обліку певною мірою обмежені, оскільки його розрахунок не передбачає відшкодування внутрішніх (прихованих) витрат власника підприємства, пов’язаних із втратами від можливого альтернативного використання належних йому ресурсів. Згідно з економічною теорією до бухгалтерського прибутку зараховують внутрішні витрати, у т.ч. нормальний прибуток як винагороду підприємцеві за використання підприємницьких здібностей, достатню для утримання його у відповідній сфері діяльності, а також економічний прибуток, який є одним із критеріїв оцінки кінцевих результатів роботи підприємства з позицій його власників [15, c.51].

Валовий прибуток (згідно податкового законодавства) – це загальна сума прибутку, отримана підприємством від підприємницької діяльності. Оскільки продукція, використана у внутрішньогосподарському обороті, оцінюється за собівартістю, то прибуток від неї не одержують. Тому величина прибутку, визначена на основі товарної продукції, збігається з величиною прибутку, визначеною на основі валової продукції, оціненої за фактичними цінами її реалізації. З суми валового прибутку підприємство сплачує податки, відсотки за кредит, ренту, штрафи тощо. З вирахуванням цих витрат у розпорядженні підприємства залишається чистий прибуток, який використовують для розширення виробництва (фонд нагромадження), утворення фондів матеріального стимулювання, страхових і резервних фондів та ін.

З економічного погляду, прибуток – це джерело розвитку виробництва, яке створюється витратами додаткової праці, а тому він є надлишком вартості над витратами виробництва.

З соціального погляду прибуток розглядається як джерело зростання багатства власника підприємства, тому його сприймають як плату за ризик і виконання функцій головного організатора виробництва. Прибуток, таким чином, розглядається як надлишок загального доходу підприємства над доходом, що покриває всі витрати підприємства. Він не входить в економічні витрати, оскільки підприємство не витрачає його на придбання факторів виробництва.

Відмінність між першим та другим поняттями прибутку полягає в тому, що в першому випадку його походження пояснюють на основі трудової теорії вартості, а в другому – ринкової кон’юнктури, закону попиту і пропозиції. Тому цей надлишок вартості розглядають як плату за працю власника засобів виробництва, його дохід, який він може використати на власний розсуд. Але якби прибуток був платою за працю, то доходи робітників і власників засобів виробництва були б більш-менш однакові. Насправді вони значно різняться, і цю різницю трактують як плату за підприємницькі здібності. Якщо в економічному аспекті прибуток є такою ж складовою частиною процесу відтворення, як і витрати виробництва, то в соціальному – він є генератором капіталістичної економіки. Саме прибуток спонукає підприємця здійснювати виробництво, впроваджувати нову техніку й технологію, економити матеріальні й трудові ресурси тощо. Крім того, для отримання максимальних прибутків використовуються і неекономічні методи, зокрема штучне підвищення цін через монополізацію ринку, демпінг тощо. Що уникнути негативних наслідків гонитви за максимальними прибутками, необхідно сприймати їх передусім як джерело розвитку суспільного виробництва, в т.ч. й матеріальні стимули цього розвитку, а не лише як засіб самозбагачення [13, c.135].

У прибутку знаходять своє відображення практично всі аспекти виробничої та фінансово-економічної діяльності підприємства. Адже в цьому показнику акумулюються обсяг і кількість реалізованої продукції, рівень матеріальних та інших витрат, що тісно пов’язано з ефективністю ведення виробництва, раціональним використанням основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів. Прибуток, таким чином, виступає як підсумковий показник виробничо-фінансової діяльності і дозволяє вимірювати ефективність проведених затрат на кожному підприємстві.

Однак він далеко не єдиний вимірник ефективності виробництва, оскільки на його обсяг впливають чинники, що не залежать від діяльності підприємства, - ціни, податкова система, неоднакові умови господарювання окремих підприємств тощо [49, с. 246-247].

Цікавим в економічній літературі є поняття економічного прибутку. На жаль, на практиці такий аспект часто опускають, “економлячи” час, гроші, однак його розуміння і правильне використання могло б дати власнику більший прибуток, ніж він має, про що він навіть не задумується. Отже, економічний прибуток – це частина загального доходу після відрахування економічних витрат виробника.

Розрізняють зовнішні (бухгалтерські, або явні) та внутрішні (приховані) витрати. Зовнішні витрати – грошові виплати постачальникам ресурсів, які не є власниками підприємства (сума усіх платежів підприємця на залучення необхідних економічних ресурсів). До зовнішніх витрат належать: заробітна плата найманим працівникам, відсотки за отримані кредити, орендна плата за землю чи інше майно, оплата наданих послуг та ін. Внутрішні витрати – грошові платежі, які могли б отримати власники підприємства за альтернативного використання ресурсів, що їм належать. Підприємець використовує власні гроші, які міг помістити в банк на депозит, він може використовувати власні приміщення, що могли б здаватися в оренду і приносити відповідний дохід, та ін. Використовуючи власні ресурси для організації виробничої діяльності, підприємець втрачає певну грошову вигоду, яку він міг би отримати за інших варіантів їх використання. Зовнішні та внутрішні витрати формують економічні витрати підприємця.

За конкурентної моделі ринку в статичній економіці економічний прибуток дорівнює нулю. Статична економіка – економічна система, яка не піддається змінам, в якій усі показники витрат і дані про пропозицію ресурсів, з одного боку, та дані про попит і дохід – з іншого, є постійними. За таких умов майбутнє піддається чіткому прогнозуванню. Якщо на певному етапі виникає економічний прибуток, то через відомий механізм переливання капіталу він ліквідується.

Економічний прибуток можливий за динамічних змін економіки з властивою їм невизначеністю. У динамічній економіці умови формування попиту та пропозиції невизначені, тому підприємець бере на себе ризик, пов'язаний з витратами і відсутністю гарантій отримати не лише прибуток, а й витрачені кошти. Економічний прибуток розглядається як винагорода за прийняття ризику, який може виникнути й через циклічні та структурні зрушення в економіці.

Інша умова отримання економічного прибутку – монопольна влада, що дає змогу монополісту обмежити виробництво продукції та плинути на ціну товару на свою користь. Економічний прибуток, отриманий як винагорода за прийняття ризику, та додатковий дохід як результат монопольного становища фірми на ринку суттєво відрізняються. Взяття на себе ризику за динамічної та невизначеної економічної кон’юнктури – соціально необхідна функція підприємця, тому економічний прибуток соціально виправданий. Соціальна необхідність монопольного прибутку є сумнівною, оскільки його отримання супроводжується, як правило, скорочення обсягів виробництва та підвищенням цін порівняно з мінімально можливими за існуючої технології, суспільство розглядає цей прибуток як своєрідний податок, що ним монополія обкладає своїх покупців [15, c.52].

В енциклопедії бізнесмена, економіста, менеджера за редакцією Р.С. Дяківа фінансовий результат господарської діяльності розглядається як прибуток або збиток. Прибуток в основному утворюється в результаті продажу (реалізації) готової продукції (товарів, послуг). Крім того підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності і послуги допоміжних виробництв та господарств, а також мати доходи і збитки, що збільшують чи зменшують розмір прибутку від інвестиційної та фінансової діяльності.

Отже, прибуток – це грошовий вираз частини чистого доходу, який створюється на підприємствах і використовується державою і підприємствами для розвитку виробництва і забезпечення соціальних потреб членів колективу [17, с.475]. Головним джерелом прибутку, на думку авторів, є додатковий продукт, що його створюють працівники сфери матеріального виробництва. Вони ж обчислюють прибуток як різницю між оптовою ціною підприємства (ціною виробника) та собівартістю реалізованої продукції.

Поняття “збитки” енциклопедія подає наступним чином:

1) матеріальні витрати, виражені в натуральних або вартісних одиницях, що негативно позначаються на результатах підприємницької діяльності;

2) облікова частина фінансових звітів, балансів, інших документів, що характеризують результативність діяльності підприємницьких структур.

Оцінюються збитки як різниця (перевищення) між витратами і доходами, для отримання яких були здійснені ці витрати [17, с. 220].

Отримання прибутку – кінцева мета підприємницької діяльності. Очікування прибутку спонукає підприємця до пошуку найкращих варіантів використання ресурсів. Звідси – головна функція прибутку: стимулювання нововведень, пошук шляхів удосконалення технології. Водночас прибуток виконує і функцію розподілу ресурсів між галузями виробництва. Отримання економічного прибутку в певній галузі свідчить про недостатній рівень залучення в цю галузь ресурсів і спонукає підприємців спрямовувати ресурси на збільшення пропозиції у ній. І навпаки, збитковість галузі свідчить про перенасиченість ресурсів і стимулює їхній відплив з неї. Однак реалізація цих функцій прибутку може гальмуватися за недосконалої конкуренції.

**1.3 Аспекти формування фінансових результатів в умовах вітчизняної економіки**

Порядок формування фінансових результатів господарської діяльності підприємства слід розглядати у трьох аспектах:

1. за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО);
2. за вітчизняною нормативною базою, методичним та методологічним забезпеченням;
3. за науковим підходом і поданням у навчальній літературі.

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку результатом діяльності визначено прибуток, який ще часто використовують як основу для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Це свідчить про наявність великої кількості (частки серед інших) акціонерних підприємств. Елементами , які безпосередньо пов’язані з виміром прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу і витрат, а значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які використовує підприємство при складанні своїх фінансових звітів [27, с.47-51].

Вітчизняні визначення понять “дохід” і “витрати”, а також порядок їх визнання є запозиченими (або ж ґрунтуються) на термінології Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак є різниця у відображенні доходів і витрат періоду, а отже і результатів діяльності у фінансовій звітності. Міжнародні стандарти надають підприємству право вибору щодо такого відображення для надання інформації, доречної для прийняття економічних рішень. В українському варіанті можна заплутатись у прийнятті правильного економічного рішення, оскільки одна звітна форма відрізняється від іншої. Прикладом такої відмінності є Звіт про фінансові результати (форма 2, додатки А, Б) і Декларація з податку на прибуток підприємства.

Загальноприйнятим у міжнародній практиці ж є розмежування тих статей доходу та витрат, які виникають під час інших видів діяльності. Це розмежування робиться на тій основі, що джерело статті має відношення до оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти в майбутньому. Наприклад, малоймовірно, щоб така побічна діяльність, як продаж довгострокових інвестицій, відбувалася на постійній основі. Коли розмежування статей проводиться на такій основі, необхідно брати до уваги характер підприємства та його діяльності. Статті, які є наслідком діяльності одного підприємства, можуть бути незвичайними для іншого.

Розмежування статей доходу та витрат і їх об’єднання різними способами також дозволяє продемонструвати кілька оцінок результатів діяльності підприємства. Вони мають різні ступені змістовності. Наприклад, звіт про прибутки та збитки може демонструвати валовий прибуток, прибуток від звичайної діяльності до сплати податків і чистий прибуток.

Більш детально фінансовий результат, а саме чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці розглядаються в однойменному Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8. Положення цього стандарту стали основою для розробки і впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Методологічні засади формування, оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності України визначаються положення (стандарти) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” та 3 “Звіт про фінансові результати”. Їх норми поширюються на підприємства (організації) та інших юридичних осіб незалежно від форми власності (крім бюджетних та банківських установ).

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- валовий прибуток (збиток);

- фінансові результати від операційної діяльності;

- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;

- фінансові результати від звичайної діяльності;

- фінансові результати від надзвичайної діяльності;

- чистий прибуток (збиток) [35].

Чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів та вирахувань з доходу (надані знижки, повернення продукції тощо).

Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Що стосується фінансового результату від операційної діяльності, то він визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

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

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток.

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі, техногенних аварій тощо).

Остаточний фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) визначається як алгебраїчна сума фінансових результатів від звичайної діяльності, доходів і витрат (або прибутків чи збитків) від надзвичайних подій, податку на прибуток від надзвичайних подій, зменшення податку на прибуток від збитків від надзвичайної діяльності.

Відповідно до діючих нормативних документів, зазначають О.М. Лисюк, Т.П. Михайлова і Ю.Д. Чаукіс, варто розрізняти обліковий прибуток від оподатковуваного прибутку, що визначається як база для нарахування податку на прибуток. Сума облікового прибутку, обчисленого за допомогою рахунка 79 може не збігтися з сумою оподатковуваного прибутку [5, с.408].

Для визначення оподатковуваного прибутку (ОП) необхідно мати інформацію про валові доходи (ВД), валові витрати (ВВ), суму ПДВ, акцизного збору (АЗ), амортизації (Ам) і про зміну залишків товарно-матеріальних цінностей (∆ТМЦ) на кінець звітного періоду. У цьому випадку сума оподатковуваного прибутку (ОП) буде дорівнювати:

ОП = ВД ± ∆ТМЦ – ПДВ – АЗ – Ам – ВВ (1.1)

Цю суму потрібно помножити на податкову ставку і тоді одержимо суму податку на прибуток, - стверджують автори. Однак, ця формула суперечить нормам Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (44, ст.3, 4, 5, 8, 9) і може призвести до зменшення оподатковуваного доходу шляхом подвійного вилучення певних сум. Адже ст. 4.2.1 гласить, що до складу валових доходів не включаються суми податку на додану вартість, і навпаки, до складу валових доходів відносять і суму акцизного збору (ст. 4.1.6), і вже врахована зміна залишків товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду. Іншими словами, цю формулу слід подати наступним чином:

ОП = ВД – ВВ – Ам (1.2)

У науковій і навчальній літературі формування фінансових результатів представляють по-різному.

Так, М.С. Пушкар подає цей матеріал у вигляді таблиць формування фінансових результатів по субрахунках бухгалтерського обліку. Перш за все він вказує на загальне твердження поняття “прибуток” і зазначає, що, як правило, прибутком вважається перевищення сукупних доходів над сукупними витратами [38, с.454]. Валовий (сукупний) дохід (без податку на додану вартість) порівнюється з витратами на виробництво продукції, що можна виразити формулою:

П = Вд – С, (1.3)

де П – прибуток; Вд – валові доходи; С – собівартість продукції.

Проте, таке визначення мало про що говорить до того часу, поки не буде уточнено методику розрахунку валових доходів, яка регламентує поняття доходу і часу його виникнення, з одного боку, та склад витрат на виробництво продукції, – з іншого. Це означає, що потрібно домовитися (встановити правила) про визначення й структуру доходів і витрат із метою встановлення розміру прибутку. Такий порядок забезпечує однаковий підхід до формування прибутку в усіх галузях економіки України.

Облік витрат і доходів регламентується стандартами бухгалтерського обліку: 15 “Дохід” та 16 “Витрати”.

Якими б добрими не були стандарти, в них відображено суб’єктивний підхід до складу витрат і доходів, а тому прибуток, визначений за правилами українського законодавства, не збігається з прибутком, визначеним за методологією інших країн. Крім того прибуток, який виявлено таким чином, не означає приросту багатства підприємства – збільшення його активів [38, с.454].

Альтернативою такій методології може бути, наприклад, приріст активів, який визначається як різниця між підсумком активу балансу і зобов’язань підприємства на певну дату.

Заплутує проблему формування прибутку на підприємствах України також позбавлена здорового глузду вимога щодо паралельного ведення податкового обліку того ж таки прибутку з єдиною метою – його оподаткування. Видно, той прибуток, що утворюється за допомогою бухгалтерських стандартів, зовсім не такий, як потрібно для податкової системи, а тому в доходи і витрати вноситься безліч дріб’язкових поправок. Це означає можливість існування армії чиновників, які зайняті безглуздою роботою, не потрібною суспільству в цілому, обтяжливою для підприємства, марнотратною з точки зору економіки. Безглуздя з подвійним обліком прибутку “освячене” Законом України “Про оподаткування прибутку”, безпрецедентним за своїм деструктивним впливом на економіку держави [38, с.454].

Для відображення прибутку в обліку потрібно дотримуватися вимог стандартів бухгалтерського обліку, якими передбачені найсуттєвіші принципи формування витрат і доходів (табл. 1.1)

Відповідно до наведеної класифікації доходів бухгалтерський облік фінансових результатів узагальнює дані про формування прибутків чи збитків на рахунку 79 “Фінансові результати”, у якому виділяються такі субрахунки:

- 791 “Результат основної діяльності”;

- 792 “Результат фінансової діяльності”;

- 793 “Результат іншої звичайної діяльності”;

- 794 “Результат надзвичайних подій”.

На субрахунку 791 “Результати основної діяльності” ведеться облік доходів, витрат і фінансових результатів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг та іншої операційної діяльності. Рисунок 1.1 показує, яким чином формується прибуток від реалізації продукції, робіт чи послуг на будь-якому промисловому (виробничому) підприємстві. В дебет субрахунку 791 відносяться тільки витрати, пов’язані з формуванням собівартості продукції (виробничі витрати), адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності (витрати невиробничої сфери), які зменшують фінансовий результат. У кредит субрахунку 791 відносяться доходи від реалізації продукції, робіт і послуг та інший операційний дохід від поточних операцій з активами і зобов’язаннями.

Таблиця 1.1

Порівняння вимог стандартів бухгалтерського обліку

|  |  |
| --- | --- |
| *Вимоги П(С)БО 15 “ДОХІД”* | *Вимоги П(С)БО 16 “ВИТРАТИ”* |
| 1. Термін “дохід” – не визначено | 1. Термін “витрати” – не визначено |
| 2. Визнання – під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу від господарської діяльності підприємства, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена | 2. Визнання – витрати звітного періоду, пов’язані зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань, що зумовлює зменшення власного капіталу від господарської діяльності підприємства, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені |
| 3. Не визначаються доходами:  - податок на додану вартість, акциз, інші податки і платежі до бюджету й позабюджетних фондів;  - надходження за договорами комісії, агентськими та іншими угодами на користь комітента, принципала тощо;  - сума попередньої оплати за продукцію, роботи, послуги;  - сума авансу в рахунок оплати продукції, робіт, послуг;  - сума завдатку під заставу або для погашення позики;  - надходження, що належать іншим особам;  - надходження від первинного розміщення цінних паперів. | 3. Не визначаються витратами:  - платежі за договорами комісії, агентськими та іншими угодами на користь комітента, принципала тощо;  - попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;  - погашення одержаних послуг;  - інші зменшення активів або збільшення зобов’язань, що не відповідають принципу визнання;  - витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень стандартів бухгалтерського обліку. |
| 4. Умови визнання доходів:  - покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію, роботи, послуги;  - підприємство надалі не здійснює контроль та управління реалізованою продукцією (роботами, послугами);  - сума доходу може бути достовірно визначена;  - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати можуть бути достовірно визначені. | 4. Умови визнання витрат:  - витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені;  - при неможливості прямо пов’язати витрати з доходом певного періоду, вони відображаються у складі витрат того періоду, коли виникли;  - якщо актив забезпечує держання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом розподілу його вартості між окремими періодами. |
|  | Продовження таблиці 1.1 |
| *Вимоги П(С)БО 15 “ДОХІД”* | *Вимоги П(С)БО 16 “ВИТРАТИ”* |
| Дохід визнається, якщо дотримано всіх умов, наведених вище. |  |
| 5. Класифікація доходів:  - доход (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;  - інші операційні доходи;  - фінансові доходи;  - інші доходи;  - надзвичайні доходи.  Доход із надання послуг визнається, виходячи зі ступеня завершеності надання послуг, тому сума витрат відображається в обсязі, пропорційному до наданих послуг. | 5. Класифікація витрат:  - виробнича собівартість:   * прямі матеріальні витрати; * прямі витрати на оплату праці; * інші прямі витрати; * загально виробничі витрати; * загально виробничі та постійні розподілені загально виробничі витрати;   - адміністративні витрати;  - витрати на збут;  - інші операційні витрати;  - фінансові витрати;  - втрати від участі в капіталі;  - інші витрати звичайної діяльності;  - надзвичайні витрати. |

Порівняння дебетового і кредитового оборотів дає можливість визначити прибутки (сальдо дебетове) чи збитки (сальдо кредитове), які отримало підприємство від операційної діяльності.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Списання витрат операційної діяльності* | | | | |  | | *Списання доходів операційної діяльності* | | | | |
|  | | | | | | | | | | | |
| 90 “Собівартість реалізації” (продукції, робіт, послуг) | |  | | 791 “Результат основної діяльності” | | | |  | | 70 “Доходи від реалізації” (продукції, робіт, послуг) | |
|  |  |  |  |
|  | |  | |
| 92 “Адміністративні витрати” | | 71 “Інший операційний дохід” (реалізація іноземної валюти, операційна оренда, курсові різниці, штрафи, пені, неустойки, списання кредиторської заборгованості тощо) | |
|  |
|  | |  | дебет | | кредит | |  |
| 93 “Витрати на збут” | |
|  |  | |
|  | |
| 94 “Інші витрати операційної діяльності” | |
|  | |
|  | | | | | |  | | | | | |
|  | 441 “Прибуток нерозподілений” або  442 “Непокриті збитки” | | | | | | | | | |  |

Рис. 1.1. Формування прибутку або збитків від основної діяльності

Зі схеми рахунка видно, яким чином збільшити прибуток. Для цього треба збільшити доходи, але це не просто в умовах ринку, оскільки немає можливості збільшити ціну, бо обмежений попит на продукцію, роботи та послуги. Інший спосіб – знизити витрати на виробництво, управлінські, збутові та інші витрати (раціонально використовувати ресурси, зменшити відходи, витрати на транспортування, оптимізувати апарат управління й витрати на його утримання тощо).

На субрахунку 792 “Результати фінансових операцій” ведеться облік доходів, витрат і фінансових результатів від фінансових операцій. Схему формування результату фінансових операцій показано на рис. 1.2.

Порівняння дебетового і кредитового оборотів показує результат – прибутки або збитки від фінансових операцій.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Списання витрат* | | | | |  | | *Списання доходів* | | | | |
|  | | | | | | | | | | | |
| 95 “Фінансові витрати”:  - проценти за кредит банку;  - витрати, пов’язані з випуском й утриманням цінних паперів;  - фінансова оренда. | |  | | 792 “Результат фінансових операцій” | | | |  | | 73 “Інші фінансові доходи”:  - дивіденди отримані;  - проценти отримані;  - інші доходи. | |
|  |  |  |  |
|  | |  | дебет | | кредит | |  |  | |
| 96 “Втрати від участі в капіталі”:  - втрати від участі в асоційованих, дочірніх та спільних підприємствах | | 72 “Дохід від участі в капіталі”:  - доходи від участі в асоційованих, дочірніх та спільних підприємствах | |
|  | |  | |
|  | | | | | |  | | | | | |
|  | 441 “Прибуток нерозподілений” або  442 “Непокриті збитки” | | | | | | | | | |  |

Рис. 1.2. Формування прибутку або збитків від фінансової діяльності

На субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності” ведеться облік доходів, витрат та фінансового результату інвестиційної діяльності та іншої звичайної діяльності, що показано на рис. 1.3.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Списання витрат* | | | |  | | *Списання доходів* | | | |
|  | | | | | | | | | |
| 97 “Інші витрати”  Собівартість реалізації:  - фінансових інвестицій;  - необоротних активів;  - майнових комплексів;  - втрат від не операційних курсових різниць;  - уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;  - списання необоротних активів;  - інші витрати звичайної діяльності. | |  | 793 “Результат іншої звичайної діяльності” | | | |  | 74 “Інші доходи”  Від реалізації:  - інвестицій;  - необоротних активів;  - майнових комплексів;  - неопераційної курсової різниці;  - безоплатно отриманих активів;  - інші доходи від звичайної діяльності. | |
|  | дебет | | кредит | |  |
|  | | | | |  | | | | |
|  | 441 “Прибуток нерозподілений” або  442 “Непокриті збитки” | | | | | | | |  |

Рис. 1.2. Формування прибутку або збитків від іншої звичайної діяльності

На субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” ведеться облік витрат, доходів та фінансового результату від операцій, пов’язаних із надзвичайними подіями. Загальна схема обліку показана на рис. 1.4.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Списання витрат* | | | |  | | *Списання доходів* | | | |
|  | | | | | | | | | |
| 99 “Надзвичайні витрати”:  - збитки від стихійних лих;  - збитки від техногенних катастроф і аварій;  - інші надзвичайні витрати. | |  | 794 “Результат надзвичайних подій” | | | |  | 75 “Надзвичайні доходи”:  - відшкодування збитків від надзвичайних подій;  - інші надзвичайні доходи. | |
|  | дебет | | кредит | |  |
|  | | | | |  | | | | |
|  | 441 “Прибуток нерозподілений” або  442 “Непокриті збитки” | | | | | | | |  |

Рис. 1.2. Формування прибутку або збитків від надзвичайних подій

Детальніше ці рисунки будуть розглядатися у розділі 2 нашої роботи.

Багато науковців, однак, не відважуються давати таку різку критику чинному законодавству, а лише наводять свої пропозиції визначення фінансових результатів. Це зокрема Н.М. Ткаченко, яка подає цей процес у вигляді наступної послідовності формул:

1) визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД):

ЧД = Д – (ПДВ + АЗ + ІЗ + ІВ), (1.4)

де Д – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ПДВ – податок на додану вартість;

АЗ – акцизний збір;

ІЗ – інші збори або податки та вирахування з доходу;

ІВ – інші витрати.

2) розрахунок валового прибутку (ВП(З)):

ВП(З) = ЧД – СР, (1.5)

де ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

СР – собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

3) визначення собівартості готової продукції, виробленої за звітний період (СГП):

СГП = ЗНВП + ВЗП – ЗНВК, (1.6)

де ЗНВП – залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

ВЗП – витрати на виробництво звітного періоду;

ЗНВК – залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

4) визначення собівартості реалізованої продукції (СРП):

СРП = ЗГПП + СПЗ – ЗГПК, (1.7)

де ЗГПП – залишок готової продукції на початок звітного періоду;

СПЗ – собівартість продукції, виробленої за звітний період;

ЗГПК– залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

5) визначення фінансового результату від операційної діяльності (ФРОД):

ФРОД = ВП(З) + ІОД – (АВ +ВЗ +ІОВ), (1.8)

де ВП(З) – валовий прибуток (збиток);

ІОД – інші операційні доходи;

АВ – адміністративні витрати;

ВЗ – витрати на збут;

ІОВ – інші операційні витрати.

6) розрахунок фінансового результату – прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування (ФРЗД):

ФРЗД = ФРОД + [(ДК + ІФД + ІД) – ФВ + ВК + ІВ], (1.9)

де ДК – дохід від участі в капіталі;

ІФД – інші фінансові доходи;

ІД – інші доходи;

ФВ – фінансові витрати;

ВК – втрати від участі в капіталі;

ІВ – інші витрати.

7) розрахунок фінансового результату – прибутку (збитку) від звичайної діяльності (П(З)):

П(З) = П(З)ЗД – ПП, (1.10)

де П(З)ЗД – прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;

ПП – податок на прибуток.

8) розрахунок чистого прибутку (збитку) (ЧП(З)):

ЧП(З) = ФРЗД ± ДНД ± ППНД ± ВНД ± ЗППНД, (1.11)

де ДНД – дохід від надзвичайної діяльності;

ППНД – податок на прибуток від надзвичайної діяльності;

ВНД – витрати від надзвичайної діяльності;

ЗППНД – зменшення податку на прибуток від збитків від надзвичайної діяльності [42, с. 526-529].

О.П. Крайник і Є.С. Барвінська визначення фінансових результатів діяльності підприємства подають просто: для цього необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів   
[22, с.179]. Проте для розрахунку прибутку (збитку) підприємства вони пропонують поділ процесу на наступні етапи.

1. Розрахунок валового прибутку (збитку).

2. Визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності.

3. Визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності.

4. Розрахунок чистого прибутку (збитку) звітного періоду [22, с.184-186].

Етап 1 “Розрахунок валового прибутку (збитку)” складається із двох частин: визначення чистого доходу від реалізації продукції і визначення валового прибутку (збитку).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається як різниця між доходом від реалізації продукції і ПДВ, акцизним збором, іншими податками і зборами, іншими вирахуваннями з доходу.

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Етап 2 “Визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності”. Прибуток (збиток) від операційної діяльності обчислюють як суму валового прибутку та інших операційних доходів, від яких віднімають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Етап 3 “Визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності”. Спочатку визначають прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування. Він визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів і витрат.

Далі визначається прибуток від звичайної діяльності – різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Збиток від звичайної діяльності до оподаткування дорівнює сумі збитку від звичайної діяльності до оподаткування та податку на прибуток.

Етап 4 “Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду”. Чистий прибуток (збиток) за звітний період роботи підприємства розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного доходу, надзвичайних витрат і податків з надзвичайного прибутку.

У позиціях “надзвичайні доходи” і “надзвичайні витрати” відображаються відповідно:

- невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха, техногенних аварій;

- прибутки або збитки від інших подій та операцій, які відносяться до надзвичайних подій.

Збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків. У позиції “податки з надзвичайного прибутку” відображається сума податків, що підлягають сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

Більшість економістів для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період наголошують на дотриманні таких принципів визначення доходів і витрат: нарахування і відповідності [6, 7, 23, 43, 48].

Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли вони відбулися, а не на момент отримання чи сплати грошових коштів, оскільки ці періоди часу не завжди співпадають.

Принцип відповідності полягає у порівнянні доходів та витрат у звітному періоді, тобто витрати, що здійснені у звітному періоді, повинні порівнюватись з доходом, задля якого здійснені витрати цього періоду.

О.П. Крайник і Є.С. Барвінська до наведених вище принципів додають ще й принцип періодичності. Виходячи з цього принципу для визначення фінансового результату доходи та витрати підприємства розподіляються за звітними періодами. Звітним періодом є календарний рік, проміжними звітними періодами є квартал, місяць [22, с.180].

Для бухгалтерів-практиків всі наведені вище концепції (послідовності) формування фінансових результатів є необхідними.

**Висновки до розділу 1**

Розглянувши історичні погляди і думки вчених, теорії прибутку, ми можемо стверджувати, що немає єдиного визначення ні поняття “фінансові результати”, ні поняття “прибуток”. У вітчизняній літературі це зумовлено тим, що до прийняття Україною національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених на основі міжнародних стандартів, та Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансові результати обліковувалися на рахунку № 80, який називався “Прибутки (доходи) і збитки”. Тому й не дивно, що свої дослідження економісти акцентували саме на прибутку підприємства і рідко в літературі зустрічалося поняття “фінансові результати”. Окрім того, дослідження були проведені давніше.

Розвиток ринкових відносин в економіці України потребує нових підходів до управління формуванням і розподілом прибутку. Тому й саме визначення прибутку зазнає певних змін. Отже, прибуток – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів. Прибуток є джерелом фінансових ресурсів підприємства, держави, використовується для їх подальшого розвитку, задоволення суспільних потреб і досягнення соціально-економічного ефекту через систему розподілу.

**Розділ 2. Облік фінансових результатів**

**2.1 Синтетичний і аналітичний облік фінансових результатів**

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів [49, с.211]. Його значення і роль істотно зростають в умовах ринкових відносин і становленні конкурентного середовища. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції з урахуванням своїх потенційних можливостей.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства полягають у:

- визначенні кількісних і якісних параметрів фінансових результатів – прибутків чи збитків – як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт, послуг;

- формуванні даних щодо потреб складання фінансової, податкової, статистичної звітності;

- інформаційному забезпеченні порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків ат обов’язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами;

- формуванні резервів власного капіталу тощо [49, с.200, 207].

Рахунок 79 “Фінансові результати”, який використовується для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій, за призначенням і структурою відноситься до результатних (а саме операційно-результатних) рахунків. Такі рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння валових доходів і валових витрат та визначення результату – прибутку чи збитків.

За кредитом рахунка відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток [22, с.44]. порівнянням цих сум між собою визначають фінансовий результат окремо основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності й надзвичайних подій – прибуток або збиток (рис. 2.1).

основної (операційної) діяльності

фінансової діяльності

іншої звичайної діяльності

надзвичайних подій

Фінансовий результат (прибуток або збиток)   
від

Рис. 2.1. Види фінансових результатів

Для відображення ж чистих фінансових результатів (прибутку або збитків) в бухгалтерському обліку призначений рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Цей рахунок є пасивним, за кредитом якого відображається прибуток та його збільшення від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку [19, с.29].

З метою розмежування доходів і витрат від звичайної діяльності (операційної або основної та іншої), а також надзвичайних подій для обліку доходів і витрат Планом рахунків передбачені відповідні взаємопов’язані субрахунки. Наприклад, доходи і витрати підприємства обліковуються на окремих субрахунках до рахунків 70 “Доходи від реалізації”, 90 “Собівартість реалізації” і 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” для розмежування доходів від основної діяльності має субрахунки:

701 “Дохід від реалізації готової продукції”,

702 “Дохід від реалізації товарів”,

703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”,

704 “Вирахування з доходу”.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” для розмежування витрат на основну діяльність має субрахунки:

901 “Собівартість реалізованої готової продукції”,

902 “Собівартість реалізованих товарів”

903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

Рахунок 79 “Фінансові результати” для розмежування в обліку фінансових результатів від звичайної діяльності і надзвичайних подій має субрахунки:

791 “Фінансовий результат від основної діяльності”,

792 “Фінансовий результат від фінансових операцій”,

793 “Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності”,

794 “Фінансовий результат від надзвичайних подій”.

Записи в синтетичному обліку протягом року за кредитом рахунків доходів та за дебетом рахунків витрат здійснюють в кореспонденції рахунків, вказаній до кожного рахунку в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [19, с.45].

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для відображення в обліку фінансових результатів основної діяльності підприємства від реалізації готової продукції та виконання робіт за звітний рік необхідно скласти заключні бухгалтерські проведення (табл. 2.1). На досліджуваному підприємстві не використовують бухгалтерські рахунки 8-го класу “Витрати за елементами”. Відповідно і котирування рахунку 79 “Фінансові результати” будуть розглядатись з рахунками 9-го класу “Витрати діяльності”.

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проведення для визначення фінансового результату від операційної діяльності

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | *Дебет рахунка* | | *Кредит рахунка* | |
| Номер | Найменування | Номер | Найменування |
| 1. Списання кінцевого сальдо чистого доходу від реалізації продукції та іншого операційного доходу | 701  71 | “Доход від реалізації готової продукції”  “Інший операційний доход” | 791 | “Результат основної діяльності” |
| 2. Списання кінцевого сальдо виробничої собівартості реалізованої продукції | 791 | “Результат основної діяльності” | 901 | “Собівартість реалізованої готової продукції” |
| 3. Списання чистого доходу від реалізації робіт (послуг) | 703 | “Доход від реалізації робіт і послуг” | 791 | “Результат основної діяльності” |
| 4. Списання виробничої собівартості реалізованих робіт (послуг) | 791 | “Результат основної діяльності” | 903 | “Собівартість реалізованих робіт і послуг” |
| 5. Списання кінцевого сальдо адміністративних витрат | 791 | “Результат основної діяльності” | 92 | “Адміністративні витрати” |
| 6. Списання кінцевого сальдо витрат підприємства на збут | 791 | “Результат основної діяльності” | 93 | “Витрати на збут” |
| 7. Списання кінцевого сальдо інших операційних витрат | 791 | “Результат основної діяльності” | 94 | “Інші операційні витрати” |

Однак, як зазначалось вище, підприємство під час здійснення господарської діяльності може провадити фінансову, інвестиційну, іншу звичайну діяльність, а також можуть виникати надзвичайні події. Фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій можна відобразити в таблиці (табл. 2.2, 2.3).

Таблиця 2.2

Бухгалтерські проведення для визначення фінансових результатів від звичайної діяльності (окрім операційної)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | *Дебет рахунка* | | *Кредит рахунка* | |
| Номер | Найменування | Номер | Найменування |
| 1. Списання кінцевого сальдо доходів від участі в капіталі | 721  722  723 | “Доход від інвестицій в асоційовані підприємства”  “Доход від спільної діяльності”  “Доход від інвестицій в дочірні підприємства” | 792 | “Результат фінансових операцій” |
| 2. Списання кінцевого сальдо фінансових витрат і втрат від участі в капіталі | 792 | “Результат фінансових операцій” | 95  96 | “Фінансові витрати”  “Втрати від участі в капіталі” |
| 3. Списання інших фінансових доходів | 731  732  733 | “Дивіденди одержані”  “Відсотки одержані”  “Інші доходи від фінансових операцій” | 792 | “Результат фінансових операцій” |
| 4. Списання кінцевого сальдо інших доходів звичайної діяльності | 74 | “Інші доходи” | 793 | “Результат іншої звичайної діяльності” |
| 5. Списання кінцевого сальдо інших витрат | 793 | “Результат іншої звичайної діяльності ” | 97 | “Інші витрати” |
| 6. Списання суми витрат податку на прибуток від звичайної діяльності | 79 | “Фінансові результати” | 981 | “Податок на прибуток від звичайної діяльності” |

Після здійснення вказаних вище записів по рахунку 79 “Фінансові результати” визначається чистий фінансовий результат господарсько-фінансової діяльності підприємства за звітний рік. Чистий фінансовий результат списується з рахунку 79 “Фінансові результати” заключною бухгалтерською проводкою:

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проведення для визначення фінансового результату від надзвичайних подій

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | *Дебет рахунка* | | *Кредит рахунка* | |
| Номер | Найменування | Номер | Найменування |
| 1. Списання кінцевого сальдо надзвичайних доходів | 75 | “Надзвичайні доходи” | 794 | “Результат надзвичайних подій” |
| 2. Списання кінцевого сальдо надзвичайних витрат | 794 | “Результат надзвичайних подій” | 99 | “Надзвичайні витрати” |
| 3. Списання суми витрат податку на прибуток від надзвичайної діяльності | 794 | “Результат надзвичайних подій” | 982 | “Податок на прибуток від надзвичайних подій |

Дт 79 “Фінансові результати”

Кт 441 “Прибуток нерозподілений” – на суму чистого фінансового результату – прибутку або

Дт 442 “Непокриті збитки”

Кт 79 “Фінансові результати” – на суму чистого фінансового результату – збитку.

На досліджуваному підприємстві “Західтурбуд” синтетичний облік фінансових результатів ведеться узагальнено на однойменному рахунку 79 “Фінансові результати”. Бухгалтерський облік ведеться із застосуванням журнально-ордерної форми рахівництва. Дані синтетичного обліку витрат відображають у журналі-ордері 10 (додаток В), де формується собівартість продукції, товарів, робіт, послуг за видами, а саме:

* будівельно-монтажні роботи (БМР);
* дерево;
* розчини;
* металоконструкції (м/к).

Окрім собівартості в цьому журналі-ордері формуються загальновиробничі витрати, які розподіляються не за виробничою потужністю, а, групуючись постатейно, одразу відносяться на відповідний вид продукції (робіт), і адміністративні витрати.

Інформація про доходи і фінансові результати діяльності формується на підприємстві у журналі-ордері 11 (додаток Д). Хоч бланк журналу-ордера є застарілим, однак він залишається актуальним: необхідно змінити лише номера і назви деяких рахунків, а зміст проводок і самої форми документа залишаться незмінними. У журналі-ордері наводиться інформація по реалізації продукції, товарів, робіт розгорнуто за видами. На звороті документа містяться аналітичні дані по рахунках 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” за відвантажену продукцію, товари, роботи і 70 “Доходи від реалізації”. Окрім цього наводиться інформація про фактичну і планову собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт за звітний період і з початку року, а також визначається прибуток чи збитки діяльності.

Узагальнюється інформація про фінансові результати на КП “Західтурбуд” у Головній книзі.

Вивчивши наказ про облікову політику КП “Західтурбуд”, нами встановлено, що його положення щодо визначення і формування фінансових результатів діяльності суперечать один одному, а відтак нормативно-правовому, методичному, і методологічному забезпеченню бухгалтерського обліку. Це може привести до викривлень у подальшому у звітності підприємства і прийняття неправильних економічних рішень на основі перекрученої і недостовірної інформації. Про це свідчать наступні положення:

1. “При веденні бух. обліку дотримуватися основних принципів у П(С)БО 1” – при цьому ігноруються всі інші положення, в даному випадку П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, 24 “Прибуток на акцію”, 17 “Податок на прибуток” та інші.

2. “Відображення господарських операцій в бух. обліку згідно плану рахунків…” суперечить записаному змісту “По кредиту рахунку 79 “Фінансові результати” вести облік вартості реалізованої продукції (за вирахуванням ПДВ і інших непрямих податків), а по дебету відображати фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративних витрат, витрат на збут та інші витрати операційної діяльності”. Виникає питання: на якому рахунку відображати тоді результати іншої, неопераційної діяльності підприємства?

Як відомо, економічний зміст доходів і витрат, що обліковуються на окремих синтетичних рахунках і субрахунках, розкривається за їх видами (статтями) в аналітичного обліку до цих рахунків.

Завдання раціональної організації аналітичного обліку фінансових результатів на кожному підприємстві полягає в тому, щоб відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” та статей цього звіту на аналітичних рахунках фінансових результатів протягом року наростаючим підсумком з початку року в розрізі звітних статей накопичувались дані про доходи та витрати підприємства, необхідні як для контролю та аналізу, так і для складання Звіту про фінансові результати. Отже, аналітичний облік фінансових результатів повинен бути організований так, щоб за підсумком кожного звітного періоду із аналітичного обліку фінансових результатів можна було взяти підсумкові дані і перенести їх на відповідну статтю Звіту про фінансові результати.

Виходячи з вище викладених вимог, аналітичний облік фінансових результатів має бути організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності, тобто видів операційної (основної) діяльності, іншої та надзвичайної діяльності, і змісту Звіту про фінансові результати. Підприємства, організовуючи аналітичний облік фінансових результатів на звітний рік, мусять виходити із переліку та економічного змісту статей Звіту про фінансові результати. Враховуючи зміст окремих статей звіту визначають в ньому прибуток або збиток за звітний період.

Аналітичний облік доходів і витрат до окремих рахунків або субрахунків ведеться у відомостях 5 і 16, прийнятих на даному підприємстві. У відомості 5 (додаток Е) наводиться інформація про виконані будівельно-монтажні роботи за замовниками, а саме сальдо на початок місяця, кошторисна вартість БМР, інші доплати, які не входять в БМР, сума податку на додану вартість, відмітки про оплату робіт (дата оплати, сума оплати на розрахунковий рахунок, інші види оплати, сума податкового зобов’язання), сальдо (сума) неоплачених виконаних робіт на кінець місяця. Підсумки доходів і витрат на окремих аналітичних статтях підраховуються за звітний місяць. У зв’язку з тим, що в Звіті про фінансові результати доходи і витрати за звітний період показуються наростаючим підсумком з початку року, доцільно після підсумку за останній місяць кварталу ввести окремий рядок (графу) “З початку року”. На досліджуваному підприємстві такі записи не практикують.

У відомості 16 (додаток Ж) наводять окремо дані про відвантажені матеріали і готову продукцію за покупцями, виділяючи при цьому суму ПДВ. Зазначають також дату оплати і сальдо на кінець місяця. У нижній частині відомості є зведені дані по реалізації матеріалів і готової продукції.

На нашу думку, на досліджуваному підприємстві доцільно сформувати зведену відомість аналітичного обліку доходів і витрат, записавши на одному розвороті всі субрахунки одного синтетичного рахунка з виділенням підсумків “Разом” за субрахунком та “Всього” за синтетичним рахунком. Це дасть можливість спростити записи та підрахунки в аналітичному обліку, покращити наглядність аналітичного обліку та його використання для контролю й аналізу доходів і витрат.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності підприємства та віднесення їх до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії   
[7, с.498].

З метою спрощення записів в аналітичному обліку доходів і витрат та скорочення часу на визначення аналітичних рахунків (статей) аналітичного обліку рекомендуємо при визначенні за первинними документами кореспонденції рахунків (бухгалтерських проводок) після коду синтетичного рахунку чи субрахунку доходів або витрат через дефіс записувати порядковий номер статті за встановленою на підприємстві нумерацією статей. Наприклад, Кт 701-1.1, Кт 703-1.3, Дт 703-1 і т.д. В цьому разі при записах доходів і витрат в аналітичному обліку нема необхідності знову звертатись до первинних документів, щоб визначити вид доходів або витрат.

Рекомендований спосіб кодування синтетичних і аналітичних рахунків доходів і витрат особливо доцільний при веденні комп’ютерного обліку на підприємстві, бо, крім вказаних вище переваг такого кодування рахунків, дає можливість автоматично отримати підсумкові дані аналітичного обліку доходів і витрат наростаючим підсумком з початку року.

Аналітичний облік до синтетичного рахунку 79 “Фінансові результати” доцільно вести в одній відомості (книзі) аналітичного обліку, в якій статті доходів і витрат групуються в розрізі субрахунків фінансових результатів за видами діяльності підприємства. В цьому разі до синтетичного рахунку 79 “Фінансові результати” в аналітичному обліку будуть виділені відповідні статті доходів і витрат (втрат) в розрізі субрахунків.

Можливий простіший, але менш раціональний варіант обліку фінансових результатів діяльності підприємства. В цьому разі до рахунку 79 “Фінансові результати” ведеться окремий узагальнений аналітичний облік без виділення доходів і витрат за видами господарсько-фінансової діяльності підприємства (тільки за субрахунками і разом). Аналітичними рахунками до цього синтетичного рахунку будуть доходи і витрати за субрахунками в наступному порядку:

- за кредитом:

1. Фінансовий результат від основної діяльності – доходи.

2. Фінансовий результат від фінансових операцій – доходи.

3. Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності – доходи.

4. Фінансовий результат від надзвичайних подій – доходи.

5. Списання кінцевого сальдо збитків на рахунок 44.

- за дебетом:

1. Фінансовий результат від основної діяльності – витрати.

2. Фінансовий результат від фінансових операцій – витрати.

3. Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності – витрати.

4. Фінансовий результат від надзвичайних подій – витрати.

5. Податки з прибутку:

5.1. Податки з прибутку від звичайної діяльності.

5.2. Податки з прибутку від надзвичайних подій.

6. Списання кінцевого сальдо прибутку на рахунок 44.

При спрощеному обліку фінансових результатів за звітний рік на рахунку 79 “Фінансові результати” розкрити структуру відповідних доходів і витрат за окремими субрахунками можна тільки шляхом розшифровки записів про доходи і витрати в аналітичному обліку за дебетом і кредитом окремих субрахунків або шляхом використання підсумкових даних про доходи і витрати за звітний рік на відповідних рахунках і субрахунках, на яких вони обліковувались протягом року [4; с.685-688].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку допускає списання доходів і витрат на рахунок 79 “Фінансові результати” заключними записами в кінці звітного року або щомісячно [49, с.40]. Щомісячне списання доходів і витрат на субрахунки фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства може бути недоцільним. Недоцільність щомісячного закриття рахунків доходів і витрат в тому, що воно ускладнює синтетичний і аналітичний облік та складання квартальних звітів про фінансові результати, а також не сприятиме ефективному контролю та аналізу витрат і доходів.

**2.2 Відображення показників обліку у фінансовій звітності**

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [43, ст.1].

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період [35, с.10].

Фінансова звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами та передбачена Законом. Ст. 14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітн6ість в Україні” встановлює перелік організацій, які зобов’язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації [43, с.440]. Однак, крім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. Вона задовольняє інтереси власника, її призначення – забезпечити ефективне управління внутрішніми підрозділами, прийняття оперативних рішень на рівні цехів, дільниць, бригад тощо. Така звітність теж ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. На досліджуваному підприємстві така звітність щодо визначення фінансових результатів господарської діяльності не ведеться.

Форма та зміст фінансової звітності, принципи її підготовки, вимоги до визнання, оцінки та розкриття окремих її елементів та методологія їх обліку визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03 .99 р. № 87 [31].

До фінансової звітності підприємства відносяться Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансових звітів. Фінансова звітність повинна розкрити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарсько-фінансової діяльності підприємства. Квартальний бухгалтерський звіт обмежується балансом і звітом про фінансові результати. В такому ж обсязі складається скорочена за кількістю показників фінансова звітність суб’єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб’єктів господарської діяльності.

Фінансова звітність відображає фінансові результати операцій та інших подій, об’єднуючи їх у відповідні групи за економічними характеристиками. Виділяють п’ять груп елементів фінансових звітів. Активи, зобов’язання та власний капітал безпосередньо пов’язані з визначенням фінансового стану в балансі підприємства, а доходи і витрати пов’язані з оцінкою діяльності, відображеною в Звіті про фінансові результати.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна та квартальна) звітність складається наростаючим підсумком з початку звітного періоду.

Фінансові результати господарсько-фінансової діяльності підприємства за звітний період відображаються у Звіті про фінансові результати, що складається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 [35]. Для малих підприємств передбачена спрощена форма звітності (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”) [34].

Положення (стандарт) 25 установлює зміст і форму фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) (додатки А, Б) та порядок заповнення його статей. Показники цього звіту наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Норми Положення (стандарту) 25 застосовуються суб’єктами малого підприємництва, які визнані такими відповідно до чинного законодавства, і представництвами іноземних суб’єктів господарської діяльності.

Суб’єкти малого підприємництва середньооблікову чисельність працюючих визначають у порядку, установленому Державним комітетом статистики України. Представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності показники про середньооблікову чисельність не подають.

Для визначення фінансового результату підприємства в звіті необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають в бухгалтерському обліку у момент їх виникнення, а не в момент надходження або сплати грошей (спосіб нарахування).

При способі нарахування дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов’язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Витрати відображаються у звіті в момент вибуття активу або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власникам). Згортання (перекриття) доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) [6, с.207].

Положенням встановлено економічний зміст статей доходів і витрат та порядок визначення прибутку (збитку) за звітний період. Вимоги до Звіту про фінансові результати визначають і вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства. Як і в Звіті про фінансові результати, так і в бухгалтерському обліку виділяють статті, що дають можливість визначити фінансовий результат від діяльності. Така класифікація доходів і витрат має важливе значення для об’єктивної оцінки діяльності підприємства.

Особливість відображення в бухгалтерському обліку з 1 січня 2000 р. фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства в тому, що протягом року фінансовий результат визначається оперативно в Звіті про фінансові результати, а в бухгалтерському обліку він відображається заключними записами по підсумку за звітний рік.

Згортання статей у Звіті є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про фінансові результати наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року [34, с.77].

З метою правильного визначення в Звіті фінансових результатів та недопущення помилок в економічному змісті окремих аналітичних рахунків і відповідних статей звіту нижче наводимо їх зміст в послідовності рядків Звіту про фінансові результати.

010. У статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

020. У статті “Непрямі податки та інші вирахування з доходу” відображається сума податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернених товарів та інші обов’язкові збори).

030. “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

040. У статті “Інші операційні доходи” відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

130. У статті “Інші операційні витрати” наводяться: собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій); відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; витрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до чинного законодавства сума єдиного податку, плата за спеціальний торговий патент і сума єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських виробників. Конкретна назва податку і відповідна сума наводяться у рядку 131.

050. У статті “Інші звичайні доходи” відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

150. У статті “Інші звичайні витрати” відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу; витрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, немайнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

060 і 160. У статтях “Надзвичайні витрати” і “Надзвичайні доходи” відображаються відповідно втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій; суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

170. У статті “Податок на прибуток” відображається сума податку на прибуток, яка відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “податок на прибуток”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, який зареєстрований в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238, визначається в розмірі поточного податку на прибуток (на сьогоднішній день – 25%).

080. У статті “Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції” показується збільшення або зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції підприємства. Показник про зменшення залишків наводиться в дужках.

Суб’єкти малого підприємництва можуть усю суму витрат операційної діяльності з кредиту рахунків класу 8 “Витрати за елементами” списувати до дебету рахунку 79 “Фінансові результати”. У таких випадках вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції визначається так:

- інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці з відображенням за дебетом рахунку 23 “Виробництво” і кредитом рахунку 79 “Фінансові результати”;

- на підставі первинних документів, якими оформляються рух (виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виробленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, який встановлюється за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції) і відображається у звітному місяці за дебетом рахунку 26 “Готова продукція” і кредитом рахунку 79 “Фінансові результати”.

Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків готової продукції суб’єкти малого підприємництва витрати, пов’язані з виробництвом (виготовленням) і відпуском готової продукції, можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб’єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086. Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків незавершеного виробництва і готової продукції суб’єкти малого підприємництва витрати виробництва і собівартість готової продукції можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186 [30].

При заповненні статей про елементи витрат операційної діяльності (рядки 090-120) слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затвердженим Міністерством фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 [33]. Підприємства, які здійснюють торговельну діяльність, собівартість реалізованих товарів до матеріальних затрат не включають, а показують у вписаному рядку 140.

190. У статті “Чистий прибуток (збиток)” відображається чистий прибуток або чистий збиток – різниця між сумою чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і сумою всіх витрат. Сума всіх витрат збільшується на суму зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції або зменшується на суму збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції [34, с.78-79].

Без належного, раціонально організованого аналітичного обліку доходів і витрат від звичайної діяльності та надзвичайних подій заповнити Звіт про фінансові результати точно й об’єктивно практично не можливо. Заповнення Звіту про фінансові результати при відсутності належно організованого аналітичного обліку доходів і витрат можливе тільки за вибірковими даними із облікових регістрів і первинних бухгалтерських документів. У зв’язку з тим, що точність вибіркових даних про доходи і витрати не може бути системно перевірена, то при заповнені Звіту про фінансові результати можливі помилки, що суттєво можуть вплинути на точність і об’єктивність звіту.

Особливість заповнення Звіту про фінансові результати за звітний рік в тому, що, за винятком рядків 010 – 030 звіту, звіт заповнюється за даними рахунку 79 “Фінансові результати”, на якому сальдуються чисті доходи та витрати підприємства по підсумку за звітний рік, та частково за даними рахунку 70 “Доходи від реалізації”. Розрахункові показники звіту визначаються аналогічно як за звітний квартал за підсумковими даними про доходи та витрати за звітний рік. Як зазначало вище, іншим способом розраховується рядок 080 “Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції”.

Рядок 010 “Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” заповнюється за підсумком кредитових оборотів аналітичного обліку до рахунку 70 “Доходи від реалізації“ (разом із наявних субрахунків) за звітний рік.

Рядок 020 звіту, в якому показуються податки, збори і інші вирахування з доходу, заповнюється за підсумком дебетових оборотів відповідних статей аналітичного обліку до рахунку 70 “Доходи від реалізації” (разом із наявних субрахунків) за звітний рік.

Рядок 030 звіту заповнюються розрахунково – це різниця рядків 010 і 020.

Рядок 040 “Інші операційні доходи” заповнюється за даними аналітичного обліку до субрахунку 791 "Результат основної діяльності" сумою відповідної статті доходу за кредитом цього рахунку. Іншими словами, відображається підсумок кредитових оборотів до рахунку 71 “ Інший операційний доход”.

Рядок 050 “Інші звичайні доходи” заповнюється за даними аналітичного обліку до субрахунків 792 “Результат фінансових операцій” і 793 “Результат іншої звичайної діяльності” сумою відповідних статей доходів за кредитом цих рахунків.

Рядок 060 “Надзвичайні доходи” заповнюється за даними аналітичного обліку до субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” сумою статті доходів за кредитом цього рахунку.

Рядок 070 “Разом чисті доходи” відображає всі отримані підприємством за звітний період доходи (алгебраїчна сума рядків 030 – 060).

Рядки 090 – 120 (“Матеріальні затрати”, “Витрати на оплату праці”, “Відрахування на соціальні заходи”, “Амортизація”) заповнюються відповідно до даних аналітичного обліку собівартості продукції, товарів, робіт, послуг (оскільки підприємство не веде облік із застосуванням рахунків класу 8).

Рядок 130 “Інші операційні витрати” заповнюється за даними аналітичного обліку до субрахунку 791 “Результат основної діяльності” сумою відповідних статей витрат за дебетом цього рахунку.

Рядок 150 “Інші звичайні витрати” заповнюється за підсумком дебетових оборотів аналітичного обліку до субрахунків 792 “Результат фінансових операцій” і 793 “Результат іншої звичайної діяльності” сумою відповідних статей витрат за дебетом цих рахунків.

Рядок 160 “Надзвичайні витрати” заповнюється за даними аналітичного обліку до субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій” сумою статті витрат за дебетом цього рахунку.

Рядок 170 “Податок на прибуток” заповнюється за даними аналітичного обліку до рахунку 79 “Фінансові результати” сумою нарахованого податку на прибуток за дебетом цього рахунку. У цей рядок також вписують суму фіксованого податку для сільськогосподарських виробників.

Рядок 180 “Разом витрати” заповнюється як алгебраїчна сума рядків 080 – 170.

Рядок 190 “Чистий прибуток (збиток)” визначається як різниця між чистими доходами (рядок 070) і чистими витратами (рядок 180). Позитивне значення вказує на прибуток звітного року, а негативне – зазначає суму понесених збитків.

Вивчивши фінансову звітність КП “Західтурбуд” (додатки А і Б), ми бачимо, що підприємство протягом своєї діяльності реалізовувало свою продукцію, виконувало роботи, було платником податку на додану вартість, в 2005 – 2006 роках отримувало інші операційні доходи (від операційної оренди, від реалізації інших оборотних активів та ін.), було платником податку на прибуток, а також мало у 2006 році інші звичайні витрати.

Окрім фінансової звітності досліджуване підприємство, як і всі інші, подає до органів Державної статистики статистичну звітність, в якій міститься інформація про фінансові результати діяльності, а саме:

- Звіт про основні показники діяльності підприємства (форма № 1-підприємництво; квартальна), де вказуються види діяльності, обсяг реалізованої продукції, робіт, послуг, операційні витрати з реалізованої продукції, робіт, послуг в розрізі елементів витрат (додаток З);

- Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість (форма № 1-Б; місячна (І розділ); квартальна (ІІ розділ)), де в   
І розділі подають інформацію про фінансові результати підприємства (прибуток чи збиток) наростаючим підсумком з початку року (додаток И).

Згідно з чинним законодавством усі підприємства зобов’язані подавати органам Державної податкової служби податкову звітність. Деякі види такої звітності містять інформацію і про фінансові результати діяльності підприємства. Це, зокрема, Декларація з податку на прибуток, Декларація з податку на додану вартість та ін. І хоч у податковій звітності основний акцент зроблено на правильність нарахування та сплати податків, основою розрахунку є правильність визнання доходів і витрат, а відтак і фінансових результатів діяльності підприємства.

У соціальній звітності, яка подається до органів пенсійного і соціального страхування, інформація про фінансові результати не домінує, тому її не у таких звітах не відображають.

**2.3 Удосконалення обліку фінансових результатів**

Загальновідомим є той факт, що ведення бухгалтерського обліку буває ручним (шляхом запису операцій в регістри бухгалтерського обліку) і автоматизованим (ведення бухгалтерії з використанням електронно-обчислювальної техніки). Оскільки досліджуване підприємство не використовує другого способу ведення бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне запропонувати шляхи удосконалення обліку фінансових результатів як з використанням ЕОМ, так і без нього.

З метою спрощення записів в аналітичному обліку доходів і витрат та скорочення часу на визначення аналітичних рахунків (статей) аналітичного обліку рекомендуємо при визначенні за первинними документами кореспонденції рахунків (бухгалтерських проводок) після коду синтетичного рахунку чи субрахунку доходів або витрат через дефіс записувати порядковий номер статті за встановленою на підприємстві нумерацією статей. Наприклад, Кт 701-1.1, Кт 703-1.3, Дт 703-1 і т.д. В цьому разі при записах доходів і витрат в аналітичному обліку нема необхідності знову звертатись до первинних документів, щоб визначити вид доходів або витрат, а відтак і фінансових результатів.

Рекомендований спосіб кодування синтетичних і аналітичних рахунків доходів і витрат особливо доцільний при веденні комп’ютерного обліку на підприємстві, бо, крім вказаних вище переваг такого кодування рахунків, дає можливість автоматично отримати підсумкові дані аналітичного обліку доходів і витрат наростаючим підсумком з початку року. При ручній обробці документів доцільно ввести стрічку “Всього з початку року” за видами доходів, витрат і фінансових результатів, а також загалом по цих рахунках.

Окрім цього, при вивченні документів, пов’язаних з формуванням і обліком фінансових результатів, нашу увагу привернула “Розшифровка фінансового результату б/рах. 79 “Фінансові результати” (додаток К). Вище було зазначено, що підприємство допускається помилок при використанні бухгалтерських рахунків. У зв’язку з цим, пропонуємо керівництву підприємства привести у відповідність до вимог діючих стандартів з організації бухгалтерського обліку і звітності Наказ про облікову політику підприємства, забезпечивши при цьому правильність застосування затвердженого Плану рахунків і відображення фінансово-господарських операцій. Для цього у вищенаведений документ рекомендуємо внести наступні зміни (додаток Л):

а) назви показників “Фактична с/вартість БМР” і “Фактична с/вартість готової продукції” замінити на “Собівартість реалізованих БМР” і “Собівартість реалізованої готової продукції”;

б) біля номера балансового рахунка вказувати дебетовий (кредитовий) оборот;

в) додати рядок № 8 “Фінансові результати до оподаткування”;

г) зазначати субрахунок нерозподіленого прибутку (непокритих збитків);

д) відсотки банку відображати окремою стрічкою у складі адміністративних витрат.

Відтак, потребує вдосконалення і “Розшифровка до ж/о № 11” (додаток М), в якій в підметі табличної частини слід вказувати проведення по зазначених пунктах, а в присудку – вид робіт, готової продукції, товарів тощо (додаток Н). Окрім того, пропонуємо ввести рядок “Фінансові результати з початку року”, що дозволить полегшити складання статистичної звітності.

На сьогоднішній день бухгалтер не тільки відповідає за ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, але й здійснює велику роботу по плануванню, контролю, оцінці та огляду господарської діяльності підприємства, по аудіюванню та розробці управлінських рішень.

Для вдосконалення управління підприємством більшість підприємств на сьогоднішній день використовує нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем. Передусім, вони проводять реконструкцію технічної та інформаційної бази на основі введення автоматизованої системи обліку, аналізу й аудиту, до складу якої входять автоматизовані робочі місця бухгалтера (АРМб).

Комплекс зведеного обліку та складання звітності включає в себе задачі узагальнення інформації на аналітичних і синтетичних рахунках з подальшим групуванням отриманих даних по одному чи кількох рахунках з ціллю формування даних для складання звітності, аналізу та аудиту, а також прийняття управлінських рішень [3, с.5-8].

Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні матиме позитивні наслідки, якщо підприємства будуть застосовувати новітні ефективні комп’ютерні технології обробки облікової інформації. Умови для цього дедалі стають сприятливішими:

- поступово насичується ринок порівняно недорогою і водночас потужною комп’ютерною технікою;

- за останні роки зросла кількість виробників прикладних бухгалтерських програм, які пропонують свою продукцію за помірними цінами, більш якісні і з кращим сервісним обслуговуванням;

- поступово зростають фінансові можливості підприємств для придбання персональних комп’ютерів;

- зростає інтелектуальний рівень праці у бухгалтерів.

Ці аспекти зумовлюють необхідність вивчення комп’ютерних технологій бухгалтерського, оперативного і податкового обліку.

Сьогодні на ринку програмних продуктів є декілька десятків (якщо не сотень) пакетів програм для бухгалтерського обліку. Проте кожного року декілька фірм заявляють про випуск нової програми, яка, з їхніх слів, є потужнішою, “розумнішою” і перевершує усі відомі.

Незважаючи на насичення ринку, вже декілька років поспіль лідером на ньому є московська фірма 1С. Прорив цієї фірми на ринок бухгалтерських програм відбувся завдяки версії програми 1С:Бухгалтерія 6.0 для Windows. І це не дивно, оскільки програма мала низку незаперечних переваг:

1. простота інсталяції і використання, можливість гнучкого налаштування конфігурації і наявність вбудованої макромови, змога швидко виконати різноманітні проведення (у наших умовах щоденної модифікації правил обліку це важливо);
2. ціна, що не перевищує середньої зарплатні бухгалтера;
3. широка мережа дилерів і безкоштовні поновлення конфігурації, що їх надає фірма у випадку зміни правил ведення бухгалтерського обліку [11, с.3].

Розробки програмного забезпечення фірми на цьому не закінчились. Згодом вийшли у світ подальші версії програми: 7.0, 7.5, 7.7, інші. Ці програми не мають макромови, однак у них наявна вбудована об’єктно-орієнтована мова програмування і розвинуте інтерактивне середовище, що дає змогу змінювати типові конфігурації для своїх потреб чи навіть повістю переписати їх. Налаштування таких програм обов’язково повинен виконувати фахівець, проте вони більше орієнтовані на кінцевого користувача і надають йому більше можливостей під час роботи.

Програмне забезпечення фірми 1С завоювало увагу користувачів легкістю в користуванні, можливістю роботи одночасно з кількома документами, спрощенням записів шляхом автоматичного введення первинних даних в регістри бухгалтерського обліку.

Так, документ “Финансовые результаты/Фінансові результати” (рис. 2.2) у головному меню міститься в пункті “Прочие документы/Інші документи”, однак, зважаючи на його важливість для ведення бухгалтерського обліку, він заслуговує на окремий розгляд. Це регламентний документ і головне його призначення – закриття всіх рахунків доходів і витрат (рахунки класу 7, 8, 9) на відповідні субрахунки рахунка 79 “Фінансові результати”. Іншими словами, внаслідок проведення документа буде визначено кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Документ “Финансовые результаты/Фінансові результати” виконує такі операції:

* закриття рахунків обліку затрат за елементами (рахунків класу 8);
* закриття рахунка обліку загально виробничих затрат (рахунок 91);
* закриття всіх рахунків обліку прибутків і видатків (рахунки класу 7, 8, 9) на відповідні субрахунки рахунка 79 “Фінансові результати” (визначення фінансового результату) [10].

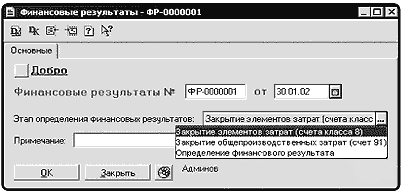


Рис. 2.2. Діалогове вікно документа “Финансовые результаты/Фінансові результати”

Кожній з цих операцій відповідає певний режим роботи документа, який вибирають у реквізиті діалогової форми “Этап определения финансовых результатов/Етап визначення фінансових результатів”.

Розглянемо детальніше роботу документа в кожному з цих режимів [11, с.181-184]. Якщо задати режим “Закрытие элементов затрат/Закриття елементів затрат”, то відбудеться списання рахунків восьмого класу за елементами затрат на рахунки, визначені для кожного з елементів у довіднику “Виды затрат/Види затрат”. Якщо облік витрат ведеться без використання рахунків 8-го класу, цей етап пропускається.

Закриття рахунка 91 “Загальновиробничі затрати” (розподіл суми загальновиробничих затрат між рахунками обліку собівартості продукції і собівартості реалізованої готової продукції) відбувається під час проведення документа в режимі “Закрытие общепроизводственных затрат/Закриття загальновиробничих затрат”. Накопичені на рахунку 91 непрямі загальновиробничі витрати розподіляють між рахунками 23 "Виробництво" і 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" за правилами, встановленими П(С)БО 16 "Витрати". Алгоритм розподілу затрат потребує введення на закладці “Дополнительно/Додатково” таких реквізитів, як “Норм. база распределения/Норм. база розподілу”, “Тек. база распределения/Поточна база розподілу” і “Норм. сумма пост. затрат/Норм. сума пост. затрат”. Значення реквізиту “Тек. сумма пост. затрат/Поточна сума пост. затрат” визначене автоматично під час проведення документа, його можна переглянути після повторного відкриття. Ця сума розрахована як сальдо рахунка 91 за всіма видами затрат, для яких у довіднику “Виды затрат/Види затрат” увімкнений прапорець “Относится к постоянным общепроизводственным затратам/ Належати до постійних загальновиробничих затрат”. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції в періоді виникнення.

Наступним етапом визначається фактична собівартість готової продукції. Випущена готова продукція протягом місяця обліковувалася на рахунку 26 “Готова продукція” в оцінці за плановою виробничою собівартістю. Після створення і проведення всіх документів “Окончательная калькуляция/ Остаточна калькуляція” виконуються коригувальні проведення, якими планова собівартість доводиться до фактичної. Таким чином, готова продукція буде оцінена за фактичною собівартістю.

Якщо продукція була продана (за плановою собівартістю) протягом місяця, необхідно створити проведення, що коригують безпосередньо собівартість реалізації (за дебетом рахунка 901). Це справедливо, якщо в програмі прийнято облік за партіями. Якщо ж ведеться облік за середньозваженою собівартістю, то таких проведень не виконують. Собівартість реалізованої готової продукції списується в дебет рахунка 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” під час проведення документів “Расходная накладная”. Фактична собівартість готової продукції визначається щомісяця.

У випадку проведення в режимі “Определение финансового результата/ Визначення фінансового результату” документ формує проведення закриття усіх рахунків обліку прибутків і витрат (рахунки класу 7, 8, 9) на відповідні субрахунки рахунка 79 “Фінансові результати”.

Для того щоб визначити результат діяльності підприємства, необхідно ввести документ “Финансовые результаты” (рис. 2.2). В екранній формі документа треба вибрати дату і режим роботи “Определение финансового результата/Визначення фінансового результату”. Вводячи нові документи “Финансовые результаты”, треба пересвідчитися, що вони попадають в програму пізніше за всі інші документи. За потреби слід перенести документ в кінець дня. Для цього в журналі “Финансовые результаты” позиціонують курсор на документі і в меню “Действия/Дії” вибирають пункт “Изменить время документа/Змінити час документа”.

Після виконання процедури закриття рахунків документом “Финансовые результаты” (рис. 2.3) можна сформувати оборотно-сальдову відомість за місяць і пересвідчитися, що всі рахунки закрито.



Рис. 2.3. Діалогове вікно документа “Фінансові результати”

Для відображення введених документів “Финансовые результаты/ Фінансові результати” призначений однойменний журнал.

Як видно, в оборотно-сальдовій відомості (рис. 2.4) всі рахунки класів 7, 8, 9 мають нульове сальдо. Результат діяльності підприємства за місяць - збиток 275,29 грн. - відображений за дебетом рахунка 79 “Фінансові результати”. Збиток отримано від основної діяльності підприємства. За потреби за допомогою стандартних звітів (для цього зручно використати “Аналіз рахунку по субконто”) можна розгорнути результат за аналітичними видами діяльності. Такий звіт можна одержати, ставши курсором на відповідному рахунку в оборотно-сальдовій відомості і двічі клацнувши правою клавішею миші. Відкриється вікно переліку стандартних звітів порахунку. Обравши потрібний документ, отримаємо інформацію, необхідну для аналізу рахунка.

В аналітичних відомостях по субконто прибуток (збиток) звітного періоду може бути деталізований за видами діяльності [46, с.459-463].

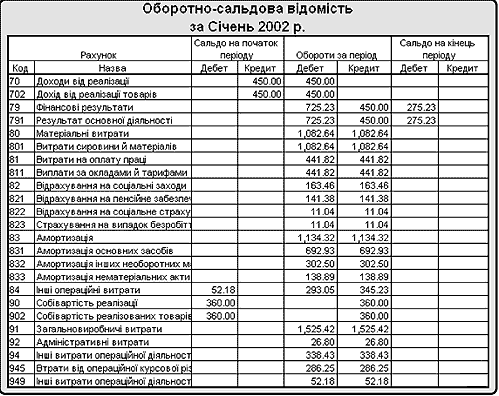


Рис. 2.4. Електронний вигляд документа “Оборотно-сальдова відомість”

З усіх рахунків 9-го класу документ не передбачає закриття рахунка 98 “Податки на прибуток”. Цей рахунок передбачається закривати ручною операцією.

Якщо фактичну собівартість продукції і реалізовані торгові націнки розраховують щомісяця, то визначати кінцевий фінансовий результат діяльності можна як щомісяця, так і за квартал, перед складанням фінансової звітності.

Після формування звіту “Декларація про прибуток” стає відомим як обліковий, так і податковий прибуток. Тепер можна розрахувати витрати з податку на прибуток і закрити рахунок 98 "Податки на прибуток".

Згідно з Інструкцією №291, витрати з податку на прибуток відображаються за кредитом рахунка 98 “Податки на прибуток” і дебетом рахунка 791 “Результат основної діяльності”. Нарахування суми поточного податку на прибуток відображається за дебетом рахунка 98 і кредитом рахунка 6416 [19, с.54]. В програмі це буде оформлено в режимі “Операция/Операція” (рис. 2.5) із зазначенням номера операції, дати її проведення, суми по витратах, кореспонденції рахунків тощо.

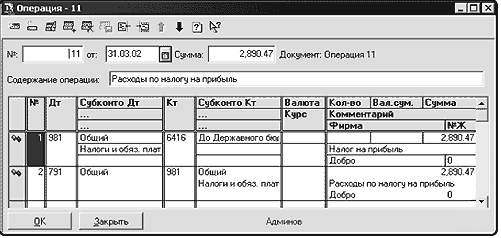


Рис. 2.5. Діалогове вікно документа “Операція”

Визначенням фінансового результату завершується обліковий цикл. Тепер можна формувати оборотний баланс підприємства, щоб пересвідчитися, що всі потрібні рахунки закрито, і складати фінансову звітність.

Підводячи підсумки вищесказаного можна засвідчувати, що на етапі “Определение финансовых результатов/Визначення фінансових результатів” в програмі відбувається списання рахунків обліку доходів і витрат підприємства (рахунки класів 7, 8, 9) на відповідні субрахунки рахунка 79 “Фінансові результати” в розрізі кожного виду діяльності підприємства.

**Висновки до розділу 2**

Отже, визначення результатів господарювання – невід’ємна складова облікового процесу, яка потребує не лише знань методичної, методологічної та іншої інформаційної бази, але й практичних навичок роботи в різних галузях економіки.

У вищенаведеному розділі визначено завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів виробничих підприємств; дано характеристику рахунків обліку фінансових результатів; вказано основні бухгалтерські проведення для визначення фінансових результатів від звичайної діяльності і надзвичайних подій, чистого фінансового результату господарської діяльності підприємства за звітний рік; визначено мету складання Звіту про фінансові результати, форму і зміст його статей, вказано й інші види бухгалтерської звітності, де міститься інформація про фінансові результати діяльності; розглянуто автоматизований спосіб ведення обліку, а саме обліку фінансових результатів як приклад для досліджуваного підприємства.

З переходом на бухгалтерський облік за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, розробленими на основі міжнародних стандартів, та на План рахунків, як було сказано, аналітичний облік фінансових результатів відіграє особливо необхідну роль для складання Звіту про фінансові результати. Більше того, можна стверджувати, що без належно, раціонально організованого аналітичного обліку фінансових результатів практично не можливе складання об’єктивного Звіту про фінансові результати.

На досліджуваному підприємстві, на нашу думку, сприятиме належній організації бухгалтерського обліку наступне:

1) коригування наказу про облікову політику КП “Західтурбуд” в частині робочого плану рахунків, оскільки класифікація робочих рахунків не відповідає вимогам чинного законодавства, а саме Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій;

2) відповідне коригування і документів, пов’язаних з фіксацією операцій обліку фінансових операцій;

3) у відомостях аналітичного обліку і регістрах синтетичного обліку (журналах-ордерах) ввести стрічку “Всього з початку року”, що дозволить полегшити вибірку даних фінансових результатів для складання звітності і проведення аналізу;

4) введення автоматизованого бухгалтерського обліку, що полегшить і зменшить обсяг робіт працівників бухгалтерії.

**Розділ 3. Аналіз фінансових результатів і шляхи підвищення рентабельності виробничого підприємства**

**3.1 Актуальність, мета та джерела інформації аналізу фінансових результатів**

У сучасних умовах підприємство виступає як самостійний суб’єкт господарської діяльності, що має статус юридичної особи і здійснює всі види діяльності (виробничу, науково-дослідну, комерційну) з метою одержання прибутку. Для цього діяльність підприємства вимагає економіко-правового аналізу результатів виробничо-фінансової діяльності та їх змін при відповідних змінах ринкової кон’юнктури.

В умовах ринкових відносин головним напрямом аналітичної роботи підприємства є фінансовий аналіз. Підприємець, бізнесмен, керівник підприємства зацікавлені у досконалому аналізі фінансових потоків, щоб на основі одержаної інформації приймати управлінські рішення, які регулюватимуть формування фінансових ресурсів і впливатимуть на потоки грошових коштів. Слід зазначити, стверджує В.О. Мец, що для обґрунтування нового управлінського рішення не обов’язково досягти абсолютної правильності аналітичних розрахунків, головне в процесі аналізу – виявити тенденції розвитку аналізованої проблеми як у звітному періоді, так і на перспективу [26, с.7].

Законами України “Про підприємства” та “Про підприємництво” [45; с.191] отримання прибутку визначено головною метою діяльності господарюючих суб’єктів. Так, прибуток є основним джерелом фінансування витрат на виробничий і соціальний розвиток підприємства, найвагомішим джерелом формування державного бюджету. Тому створеного прибутку повинно бути достатньо не тільки для задоволення фінансових потреб самого підприємства, а й для фінансування суспільних фондів споживання, розвитку науки, освіти, охорони здоров’я тощо.

У прибутку акумулюються результати виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг), їх якості й асортименту, ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, результати ділового партнерства та виробничо-фінансового менеджменту.

Враховуючи те, що діяльність господарюючого суб’єкта може бути не тільки прибутковою, але й збитковою, формуватися за дією факторів внутрішнього і зовнішнього економічного середовища, в обліку й аналізі дають загальну оцінку фінансових результатів, які характеризуються системою абсолютних і відносних показників. Абсолютними показниками є суми прибутку (збитку) за структурою його утворення чи розподілу і використання. Відносні показники фінансових результатів – значення рентабельності, які характеризують відносний (у процентах) ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрати чи отриманого доходу. Ці показники розраховують залежно від мети оцінки відносної прибутковості.

Фінансові результати діяльності підприємства значною мірою залежать від рівня управління його фінансами, що обумовлює необхідність розвитку інформаційної системи фінансового менеджменту, удосконалення її організаційної структури, визначення принципів утворення та умов розподілу і поєднання інформаційних потоків.

В умовах ринкових економічних відносин отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності є необхідною умовою існування будь-якого суб'єкту господарювання. За рахунок прибутку підприємства вирішують такі важливі завдання, як формування капіталу і забезпечення на цьому ґрунті фінансової стійкості та платоспроможності, фінансування розвитку виробництва та мотивація праці персоналу тощо.

Таким чином, прибуток є однією з провідних стратегічних цілей управління підприємством та важливим об'єктом фінансового аналізу.

Аналіз фінансових результатів в умовах застосування сучасних інформаційних технологій ґрунтується на визначенні основних елементів процесу дослідження доходів, витрат та прибутку з метою формування взаємопов'язаних етапів виконання відповідних аналітичних процедур і розробки логічно обґрунтованих алгоритмів розрахунку аналітичних показників, на основі яких узагальнюються і оцінюються результати діяльності та приймаються управлінські рішення щодо подальшого розвитку підприємства.

Фінансовий аналіз результатів діяльності має сприяти отриманню суб’єктом управління необхідної інформації щодо фінансово-господарської діяльності з метою оцінки її доцільності, правомірності та ефективності стосовно економічних ситуацій, які є причиною цієї діяльності.

Г.В.Митрофанов, Г.О.Кравченко, Н.С.Барабаш та ін. зазначають необхідність побудови організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів, яка ґрунтується на визначенні її як одного з прийомів формалізації аналітичного процесу в управлінні доходами, витратами та прибутком підприємства [47; с.86-89].

Важливим принципом побудови організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів є забезпечення повноти інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства та її економічних наслідків.

Виходячи зі сказаного, організаційно-інформаційна модель аналізу фінансових результатів є стислою характеристикою аналітичного процесу щодо його мети і завдань, суб'єктів і об'єктів дослідження, системи показників, які визначають параметри об'єктів, інформаційного та методичного забезпечення.

Ефективність фінансово-господарської діяльності значною мірою залежить від здатності фінансового аналізу досліджувати та передбачати фінансові результати як наслідок руху різноспрямованих грошових потоків, розподілених у часі. Отже, забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства вимагає визначення місця і ролі етапів аналітичного процесу не тільки відповідно до етапів облікового процесу за рівнями електронної системи обробки інформації, але і виходячи з причинно-обумовлених зв'язків між здійсненням конкретних операцій і отриманням відповідних прибутків або збитків.

Виходячи з цього, фінансовий аналіз має сприяти отриманню суб'єктом управління необхідної інформації щодо фінансово-господарської діяльності з метою оцінки її доцільності, правомірності та ефективності стосовно економічних ситуацій, які є причиною цієї діяльності. Це означає, що формування методики аналізу, контролю і прогнозування фінансових результатів вимагає конкретизації складових аналітично-контрольного процесу у межах організаційно-інформаційної моделі відповідно до причин здійснення окремих видів фінансово-господарських операцій.

Приблизну структуру організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта підприємництва наведено у табл.3.1.

Послідовна реалізація елементів такої організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів діяльності підприємства за відсутності надзвичайних обставин забезпечує досягнення поставленої мети.

Таблиця 3.1

Організаційно-інформаційна модель аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

|  |  |
| --- | --- |
| *1. Мета і завдання аналізу фінансових результатів* | |
| *1.1. Мета* | *1.2. Завдання* |
| Пошук шляхів і кількісна оцінка резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності підприємства на основі ефективного управління його доходами та витратами | - Аналіз формування прибутку;  - аналіз складу та динаміки прибутку;  - загальний і факторний аналіз прибутку від операційної діяльності;  - аналіз прибутку від інвестиційної діяльності;  - аналіз прибутку від фінансової діяльності;  - аналіз чистого прибутку;  - аналіз розподілу та ефективності використання чистого прибутку;  - аналіз рентабельності підприємства;  - граничний аналіз та оптимізація прибутку |
| *2. Об’єкти і суб’єкти аналізу фінансових результатів* | |
| *2.1. Об’єкти* | *2.2. Суб’єкти* |
| - Доходи в цілому та за видами;  - витрати в цілому та за видами;  - прибуток в цілому та за його складовими;  - чинники, що вплинули на утворення доходів;  - чинники, що вплинули на утворення витрат;  - чинники, що вплинули на утворення прибутку | - Вищі посадові особи підприємства;  - економічні служби підприємства;  - керівники функціональних та структурних підрозділів підприємства;  - власники та акціонери;  - зовнішні користувачі інформації |
| *3. Система економічних показників аналізу фінансових результатів* | |
| *3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік* | *3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації* |
| - Абсолютна величина доходу в цілому та за його видами;  - абсолютна величина витрат в цілому та за їх видами;  - абсолютна величина прибутку в цілому та за його складовими;  - залишки активів, капіталу і зобов’язань підприємства;  - абсолютні показники динаміки доходів, витрат та прибутку | - Відносні показники структури доходів, витрат та прибутку;  - відносні показники динаміки доходів, витрат та прибутку;  - відносні показники інтенсивності процесів (коефіцієнти доходності, рентабельності, витратомісткості тощо) |
| *4. Інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів* | |
| *4.1. Зовнішня інформація* | *4.2. Внутрішня інформація* |
| - Правова;  - нормативна;  - довідкова | - Планова;  - фактографічна |
| *5. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації* | |
| *5.1. Економіко-логічні методи* | *5.2. Економіко-математичні методи* |
| - Групування;  - порівняння;  - розрахунок відносних показників;  - розрахунок середніх показників;  - деталізація;  - елімінування | - Методи обробки динамічних рядів;  - методи регресійно-кореляційного аналізу;  - методи моделювання |
| Продовження табл.3.1 | |
| *6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу  фінансових результатів* | |
| *6.1. Узагальнення результатів* | *6.2. Реалізація результатів* |
| - Систематизація інформації;  - кількісна оцінка втрачених прибутків;  - кількісна оцінка потенційного збільшення прибутків;  - оцінка вірогідності прогнозованих фінансових результатів;  - розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення фінансових результатів діяльності підприємства у майбутньому періоді;  - оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів | - Оцінка заходів поліпшення фінансових результатів з точки зору їх найбільшої відповідності фінансовій стратегії підприємства;  - вибір оптимального варіанту заходів щодо поліпшення фінансових результатів діяльності підприємства;  - прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів;  - доведення прийнятого рішення до виконавців;  - забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень |

Головна ж мета аналізу на рівні підприємства за І.Ф. Прокопенком, В.І. Ганік, З.Ф. Петряєвою – своєчасно виявляти й усувати основні недоліки у фінансовій діяльності і знаходити резерви поліпшення фінансового стану підприємства, а також його платоспроможності. При цьому необхідно вирішувати такі завдання:

а) на основі активної інформації про виробничу, комерційну і фінансову діяльність дати оцінку виконання плану надходження фінансових ресурсів і їх використання з позиції поліпшення фінансового стану підприємства;

б) прогнозувати можливі фінансові результати, рентабельність, виходячи з реальних умов господарської діяльності;

в) розробляти конкретні заходи, спрямовані на більш ефективне використання фінансових ресурсів і зміцнення фінансового стану підприємства [36; c.239-240].

З різновидом діяльності і суб’єктивним підходом до проблеми завдання (чи напрями) аналізу фінансових результатів діяльності підприємства можна розширювати, більш конкретизувати, виділяти найнеобхідніші об’єкти дослідження для визначення мети і, в подальшому, досягнення кращого результату (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Можливості аналізу фінансових результатів в інформаційному середовищі бухгалтерського обліку за П(С)БО

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № з/п | Завдання аналізу фінансових результатів | Зміст досліджуваних показників |
| 1 | Загальна оцінка досягнутого рівня | * обсяг динаміки валового, чистого прибутку (збитку) в цілому і за видами діяльності; * рентабельність капіталу і витрат та їх динаміка. |
| 2 | Структурні зміни у формуванні фінансових результатів | * зміна питомої ваги прибутку (збитку) звичайної і надзвичайної діяльності; * зміна питомої ваги прибутку (збитку) операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; * вплив податків та зборів на формування чистого прибутку (збитку). |
| 3 | Резерви збільшення фінансових результатів | * обсяг втрат прибутку у зв’язку з неправильним визнанням доходів і витрат; * обсяг недоотриманого прибутку за факторами обсягу, структури, собівартості і ціни. |
| 4 | Відносні характеристики прибутковості (збитковості) | * співвідношення валового (чистого) прибутку до всього (власного чи залученого) капіталу; * співвідношення чистого прибутку до фінансових інвестицій (у тому числі довгострокових і поточних); * інші показники рентабельності. |

Отже, мета аналізу фінансових результатів – визначити повноту та якість їх отримання, оцінку динаміки 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.

Основними напрямками аналізу фінансових результатів є:

- аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;

- аналіз і оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності;

- аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності;

- визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення прибутку і рентабельності;

- виявлення резервів підвищення фінансових результатів діяльності підприємств та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;

- аналіз розподілу і використання прибутку [28, c.196].

При аналізі фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах. У першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності. Тут пріоритетною є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та упущеної вигоди. Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному та тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансового результату.

Інформаційним забезпеченням аналізу фінансових результатів може слугувати як зовнішня (правова, нормативна, довідкова), так і внутрішня (планова, фактографічна) інформація [47; c. 87-88].

Джерелом правової інформації є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати у протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування [30, 19]. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи, витрати і прибуток, треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [27, 31, 32, 33, 34, 35], директиви Ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Довідкова інформація міститься у стандартах, прайс-листах, довідниках, каталогах тощо. Інформація, що надходить з даного джерела, не має обов'язкового характеру і враховується аналітиками в міру її необхідності для вирішення управлінських завдань.

Планова інформація надходить з фінансових планів, бізнес-планів, інвестиційних проектів, кошторисів. На відміну від попередніх видів інформації, вона формується безпосередньо на підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних директивних документів, з урахуванням нормативно-довідкової інформації стосовно обліку, контролю та аналізу доходів, витрат і прибутку.

Основними джерелами фактографічної інформації щодо фінансових результатів є бухгалтерський та статистичний облік. Додатковими є позаоблікові джерела фактографічної інформації, до яких належать накази, доповідні та пояснювальні записки, протоколи виробничих нарад, акти ревізій, аудиторські висновки тощо. Фактографічна інформація має відображати фактичний стан доходів, витрат та прибутку підприємства, а також внутрішні та зовнішні чинники, що його обумовлюють.

Класифікація інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства за напрямами використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контроль і прогнозування доходів, витрат та прибутку:

- правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності фінансових результатів чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку;

- планова інформація є базою порівняння для аналізу і контролю виконання плану та факторного аналізу доходів, витрат і прибутку;

- фактографічна інформація застосовується для характеристики абсолютної величини, складу і структури доходів, витрат та прибутку за певний період, на її основі здійснюється аналіз, контроль і прогнозування фінансових результатів діяльності підприємства.

Схематично загальну модель аналізу фінансових результатів діяльності підприємства Є.В. Мних подає наступним чином (рис. 3.1).

Узагальнюючий аналіз фінансових результатів

Аналіз рентабельності

Аналіз утворення прибутку (збитку) за видами діяльності

Вкладеного капіталу

Інвестицій

Витрат

Звичайної

Надзвичайної

Операційної

Інвестиційної

Фінансової

Аналіз розподілу прибутку

Оподаткування

Дивіденди

Інші цілі

Рис. 3.1. Загальна модель аналізу фінансових результатів діяльності господарюючого суб’єкта

Джерелами інформації для проведення фінансового аналізу можуть бути:

1) загальна фінансова звітність (ф. №1 або ф. №1-м “Баланс”, ф. №2 або ф. №2-м “Звіт про фінансові результати” (додатки А, Б), ф. №5 “Примітки до фінансової звітності”);

2) відомості управлінського, бухгалтерського обліку (Журнал №4 “Облік витрат”, Журнал-ордер №10 “Облік доходів і результатів діяльності” (додаток В));

3) спеціальна, статистична звітність (ф. №5-с “Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)”, ф. №1-б “Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість” (додаток И), ф. №6 “Рентабельність окремих видів продукції” та ін.);

4) планові дані;

5) інформація незалежних агентств;

6) загальнодоступні бази даних;

7) друковані, телевізійні та інші засоби масової інформації;

8) відомості валютного та фінансового ринків;

9) корпоративні бази даних тощо.

Значно ширший діапазон аналітичних досліджень фінансових результатів діяльності господарюючого суб’єкта можна отримати за обліковою інформацією, складеною за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Структуризована інформація за видами діяльності, за характеристиками визнання доходів і витрат та у співвідношенні до залученого у господарський процес капіталу дає широку гаму кількісних і якісних параметрів одержаного кінцевого фінансового результату [28, c.198-199].

Важливим моментом аналізу є досягнення зіставлення показників у динамічному ряді з врахуванням інфляційних процесів, зміни облікової політики, зміни обсягу та структури акціонерної діяльності. Коректнішим є зіставлення можливостей і наслідків впливу на фінансові результати. Це стосується насамперед виробничих, управлінських і збутових можливостей.

Маючи більший досвід у визнанні доходів і витрат, працівники облікового апарату змушені мотивувати свою облікову політику, що неминуче збільшує обсяг аналітичних досліджень за змістом розв’язку управлінських завдань. Це призводить до більшої інтеграції обліково-аналітичних робіт, їх поєднання з процесом формування та виконання управлінських рішень.

**3.2 Аналіз фінансових результатів діяльності виробничого підприємства**

Різні напрями звичайної діяльності підприємств, що пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції (робіт, послуг), а також фінансових та інвестиційних операцій одержують остаточну грошову оцінку в сукупності абсолютних показників фінансових результатів.

При аналізі абсолютних показників фінансових результатів виділяють горизонтальний (зміна показників за аналогічний період) і вертикальний (зміна структури показників) аналіз [28, с.201]. Узагальнюючу характеристику показників прибутку (збитків) досліджуваного підприємства можна подати у вигляді табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз показників прибутку КП “Західтурбуд” за 2005-2006 роки\*

(тис. грн.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2005 рік, тис. грн. | 2006 рік, тис. грн. | Зміна проти базового періоду | |
| Сума,  тис. грн. | % (гр.4:гр.3) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1) Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 3416,2 | 4331,8 | +915,6 | +21,1 |
| 2) Непрямі податки та інші вирахування з доходу | -569,4 | -721,9 | -152,5 | +21,1 |
| 3) Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2846,8 | 3609,9 | +763,1 | +21,1 |
| 4) Інші операційні доходи | 0,7 | 0,5 | -0,2 | -40,0 |
| 5) Інші звичайні доходи | - | - | - | - |
| 6) Надзвичайні доходи | - | - | - | - |
| **7) Разом чисті доходи** | **2847,5** | **3610,4** | **+762,9** | **+21,1** |
| 8) Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції | - | +126,5 | -126,5 | +100,0 |
| Продовження табл. 3.3 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 9) Матеріальні затрати | -2545,1 | -3606,5 | +1061,4 | +29,4 |
| 10) Витрати на оплату праці | 242,9 | -428,1 | +185,2 | +43,3 |
| 11) Відрахування на соціальні заходи | -94,3 | -162,2 | +67,9 | +41,9 |
| 12) Амортизація | -11,1 | -33,9 | +22,8 | +67,3 |
| 13) Інші операційні витрати | -63,3 | -137,9 | +74,6 | +54,1 |
| 14) Інші звичайні витрати | - | -12,8 | +12,8 | +100,0 |
| 15) Надзвичайні витрати | - | - | - | - |
| 16) Податок на прибуток | -57,9 | -4,9 | -53,0 | -1081,6 |
| **17) Разом витрати** | **-3014,6** | **-4259,8** | **+1245,2** | **+29,2** |
| **18) Чистий прибуток (збиток)** | **-167,1** | **-649,4** | **-482,3** | **+74,27** |

\* Табл. 3.3 складена на підставі додатку Б

Дані аналітичної таблиці свідчать про те, що сума чистого збитку щодо базового періоду збільшилась на 482,3 тис. грн. або на 74,27% здебільшого за рахунок збільшення витрат на 1245,2 тис. грн. (або на 29,2%) зі зростанням чистих доходів на 762,9 тис. грн. (або на 21,1%).

Отримання доходів свідчить про те, що продукція підприємства знайшла свого споживача, що вона відповідає вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними, функціональними характеристиками та властивостями, а також створює основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір достатній для покриття витрат підприємства з реалізації товарів та інших видів діяльності, виконання зобов’язань перед бюджетом та утворення чистого прибутку. Структуру доходів КП “Західтурбуд” подано у табл. 3.4.

Дані табл. 3.4 свідчать про те, що найбільшу питому вагу у загальному підсумку всіх доходів займає дохід від реалізації продукції (робіт, послуг). У 2004 році він становив 326,4 тис. грн. або 100,00%, у 2005 році – збільшився на 2521,1 тис. грн. і становив 2846,8 тис. грн. або 99,98%, а в 2006 році зріс до 3609,9 тис. грн. або складав 99,99% усіх доходів підприємства. Не було у досліджуваних роках інших звичайних і надзвичайних доходів. Інші операційні доходи у 2004 році були відсутніми, у 2005 році вони становили 0,02% від усіх чистих доходів підприємства або 0,7 тис. грн., а вже у 2006 році ці доходи знизились на 0,2 тис. грн. і становили 0,01%.

Як вже було сказано вище, значну роль у формуванні прибутку підприємства відіграють його витрати та вирахування від доходів чи прибутку.

Оцінка та структура витрат і відрахувань КП “Західтурбуд” подано нами в табл. 3.5.

З табл. 3.5 видно, що найбільшу питому вагу у витратах займають матеріальні затрати на виробництво продукції – 32,62% у 2004р. (105,0 тис. грн.), 84,42% у 2005р. (2545,1 тис. грн.) і 82,23% у 2006р. (3606,5 тис. грн.). Значну частину витрат у 2004р. займали й інші операційні витрати – 36,97% або 119,0 тис. грн.. У наступних роках вони знизились до 2,10% і 3,14% відповідно. Зважаючи на примітку у фінансовому звіті за 2005 рік (додаток А) це може свідчити про збільшення субпідрядних робіт протягом 2005 – 2006 років.

Із додатків А, Б ми бачимо, що досліджуване підприємство отримало чистий прибуток лише в 2004 році. У 2005 і 2006 роках відповідно були понесені збитки на суму 167,1 тис. грн. і 649,4 тис. грн.. А оскільки кінцевою метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку, діяльність КП “Західтурбуд” можна вважати незадовільною. Причиною такої ситуації є неефективне використання капіталу та певні ускладнення, пов’язані з особливостями господарської діяльності підприємства, наперед підписані контракти на виконання робіт за фіксовану ціну, не враховуючи інфляційних процесів тощо.

Отже, аналіз фінансових результатів КП “Західтурбуд” за 2004 – 2006 роки дає підстави зробити висновки про неефективну діяльність даного підприємства.

Таблиця 3.4

Структура і динаміка доходів КП “Західтурбуд” за 2004 – 2006 роки\*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2004 рік | | 2005 рік | | 2006 рік | | Відхилення (+;-), тис. грн. | | |
| сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, тис. грн. | питома вага, % | 2005р. від 2004р. | 2006р. від 2004р. | 2006р. від 2005р. |
| 1) Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 326,4 | 100,00 | 2846,8 | 99,98 | 3609,9 | 99,99 | +2520,4 | +3283,5 | +763,1 |
| 2) Інші операційні доходи | - | - | 0,7 | 0,02 | 0,5 | 0,01 | +0,7 | +0,5 | -0,2 |
| 3) Інші звичайні доходи | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 4) Надзвичайні доходи | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| **7) Разом чисті доходи** | 326,4 | 100,00 | 2847,5 | 100,00 | 3610,4 | 100,00 | +2521,1 | +3284,0 | +762,9 |

\* Табл. 3.4 складена на підставі додатків А, Б.

Таблиця 3.5

Структура і динаміка витрат КП “Західтурбуд” за 2004 – 2006 роки\*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2004 рік | | 2005 рік | | 2006 рік | | Відхилення (+;-) | | | | | |
| сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, тис. грн. | питома вага, % | 2005р. від 2004р. | | 2006р. від 2004р. | | 2006р. від 2005р. | |
| тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % |
| 1) Матеріальні затрати | 105,0 | 32,62 | 2545,1 | 84,42 | 3606,5 | 82,23 | +2440,1 | +51,80 | +3501,5 | +49,61 | +1061,4 | -2,19 |
| 2) Витрати на оплату праці | 63,5 | 19,73 | 242,9 | 8,06 | 428,1 | 9,76 | +179,4 | -11,67 | +364,6 | -9,97 | +185,2 | +1,70 |
| 3) Відрахування на соціальні заходи | 25,0 | 7,77 | 94,3 | 3,13 | 162,2 | 3,70 | +69,3 | -4,64 | +137,2 | -4,07 | +67,9 | +0,57 |
| 4) Амортизація | 7,9 | 2,45 | 11,1 | 0,37 | 33,9 | 0,77 | +3,2 | -2,08 | +26,0 | -1,68 | +22,8 | +0,40 |
| 5) Інші операційні витрати | 119,0 | 36,97 | 63,3 | 2,10 | 137,9 | 3,14 | -55,7 | -34,87 | +18,9 | -33,83 | +74,6 | +1,04 |
| 6) Інші звичайні витрати | - | - | - | - | 12,8 | 0,29 | - | - | +12,8 | +0,29 | +12,8 | +0,29 |
| 7) Надзвичайні витрати | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 8) Податок на прибуток | 1,5 | 0,46 | 57,9 | 1,92 | 4,9 | 0,11 | +56,4 | +1,46 | +3,4 | -0,35 | -53,0 | -1,81 |
| **9) Разом витрати** | **321,9** | 100,00 | **3014,6** | 100,00 | **4386,3** | 100,00 | **+2692,7** | - | **+4064,4** | - | **+1371,7** | - |

\* Табл. 3.4 складена на підставі додатків А, Б.

Оскільки на досліджуваному підприємстві не проводиться аналіз показників діяльності, пропонуємо керівництву товариства вивчити фактори, які спричинили отримання такого кінцевого результату та розробити систему заходів щодо їх усунення.

Аналіз чистого прибутку передбачає розрахунок і аналіз коефіцієнта чистого прибутку, який характеризує діяльність підприємства щодо ефективного управління своїми ресурсами. Причому, чим більше зростання цього коефіцієнта, тим привабливіше таке підприємство для інвесторів.

Коефіцієнт чистого прибутку розраховується за формулою:

*КЧП = ЧП : ВР,*  (3.1)

де *КЧП* – коефіцієнт чистого прибутку;

*ЧП* – чистий прибуток;

*ВР* – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [26, с.82].

Порівняння його з попереднім звітним періодом та з показниками інших підприємств дає підстави для висновків щодо тенденцій зміни коефіцієнта чистого прибутку. Якщо цей коефіцієнт підвищується, то це свідчить про зменшення підприємством витрат за будь-якого обсягу товарообороту.

На досліджуваному підприємстві значення коефіцієнта чистого прибутку наступні:

1. 2004 рік – 0,01 або 1% (4,5:391,6);
2. 2005 рік – -0,05 або -5% (-167,1:3416,2);
3. 2006 рік – -0,15 або -15% (-649,4:4331,8).

Як бачимо, значення коефіцієнта з року в рік знижувалися, що свідчить швидке зростання витрат на підприємстві.

Важливим етапом аналізу фінансових результатів є аналіз використання прибутку. Нещодавно порядок розподілу прибутку регулювався централізовано. Централізовано затверджувалися відрахування до фондів: резервного, накопичення, споживання, були встановлені відповідні відсотки відрахування чистого прибутку до кожного із цих фондів.

Зміцнення ринкових відносин передбачає самостійність підприємств, тому в цих умовах зникла потреба у централізованому регулюванні розподілу прибутку. Сьогодні ж чистий прибуток використовується підприємствами самостійно, залежно від виробничих потреб, а також потреб матеріального стимулювання (рис. 3.2).

Відрахування:

податок на прибуток;

штрафи, пені, які вносяться до бюджету;

інші обов’язкові платежі

Відрахування:

на соціальні потреби;

на просте відтворення;

на виплату дивідендів акціонерам;

на фінансування капіталовкладень виробничого призначення

Відрахування на благодійні цілі

Фінансування довгострокових проектів

Інші цілі

Загальна сума прибутку

Чистий прибуток

Нерозподілений прибуток

Рис. 3.2 Загальна схема розподілу прибутку

Розгляд розподілу прибутку на досліджуваному підприємстві “Західтурбуд” буде недоречним, оскільки за проведеним аналізом, як було вказано вище, підприємство було збитковим. В той час, лише за 2006 рік кредиторська заборгованість підприємства за товари, роботи, послуги за даними балансу (додаток Б) зросла майже в двічі, а інші проточні зобов’язання збільшилися з 9,8 тис. грн. до 1170,5 тис. грн.. Зазначимо також і той факт, що підприємство брало довгострокових кредитів банків, а це дало б змогу оновити технологію виробництва, провести стратегічний аналіз із залученням висококваліфікованих експертів для виходу із кризи.

**3.3 Аналіз рентабельності та шляхи підвищення господарської діяльності підприємства**

Сума прибутку не завжди об’єктивно і однозначно показує ефективність господарської діяльності, тобто ефективність використання виробничих фондів трудових та фінансових ресурсів. Це можна пояснити наступними причинами:

1) прибуток може зростати за рахунок екстенсивних факторів (збільшення величини основних засобів, чисельності персоналу та ін.);

2) на суму прибутку, вартість матеріальних ресурсів, основних засобів може вплинути інфляція, індексація, зміна цін;

3) сума прибутку залежить від обсягу діяльності підприємства (масштабів підприємства).

Сказане не дозволяє обрати суму прибутку єдиним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства при визначенні його рейтингу, що є важливим для інвесторів, постачальників, банків, тобто ділових партнерів у бізнесі [51, с. 75-76].

Щоб зробити висновок про ефективність роботи підприємства, одержаний прибуток необхідно порівняти зі здійсненими витратами. При цьому витрати розглядаються у двох напрямах:

а) як поточні витрати діяльності підприємства, тобто собівартість продукції;

б) як авансована вартість (авансований капітал) для забезпечення виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства.

Співвідношення прибутку з авансованою вартістю або поточними витратами характеризує таке поняття, як рентабельність. Вона означає прибутковість, або дохідність, виробництва і реалізації всієї продукції (робіт, послуг) чи окремих видів її; дохідність підприємств, організацій, установ у цілому як суб’єктів господарської діяльності, прибутковість різних галузей економіки.

Отже, рентабельність – це рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках, тобто відносний показник [26, с.90].

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямів діяльності, окупність витрат. Ці показники більш повні, ніж прибуток, характеризують остаточні результати господарювання.

У практиці господарювання економісти використовують кілька показників рентабельності:

- загальна рентабельність;

- рентабельність продукції;

- рентабельність однієї гривні оптової ціни реалізованої продукції.

Останній показник визначається як відношення суми прибутку від реалізації товарної продукції до вартості тієї самої продукції за оптовими цінами підприємства. Здебільшого його використовують для підрахунку резервів зростання прибутку, пов’язаних з мобілізацією у виробництво резервів збільшення обсягу реалізованої продукції.

Загальну рентабельність розраховують віднесенням балансового прибутку до середньорічної вартості основних виробничих фондів та середніх залишків матеріальних оборотних засобів.

Рентабельність продукції визначають як відношення валового прибутку до собівартості продукції.

При аналізі рентабельності виявляють відхилення фактичного її рівня від планового (або іншої бази порівняння), визначають причини цих відхилень та проводять кількісну оцінку впливу факторів на виявлені відхилення, визначаючи при цьому шляхи підвищення рівня рентабельності.

Для аналізу загальної рентабельності складають аналітичну таблицю (табл. 3.6).

Як видно з наведених у табл. 3.6 даних, загальна рентабельність виробництва знизилась порівняно з минулим роком на 66,8%. На зміну загальної рентабельності впливають три фактори:

Таблиця 3.6

Оцінка зміни рівня загальної рентабельності роботи КП “Західтурбуд” за 2005-2006 роки\*

(тис. грн.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2005 рік | 2006 рік | Відхилення | |
| Сума, тис. грн. | % |
| Прибуток від операційної діяльності | -109,2 | -631,7 | -522,5 | +478,5 |
| Середньорічна вартість основних виробничих фондів | 34,2 | 83,2 | +49,0 | +143,3 |
| Середні залишки матеріальних оборотних засобів | 273,2 | 534,3 | +261,1 | +95,6 |
| Загальна рентабельність, % | -35,5 | -102,3 | - | -66,8 |

\* Табл. 3.6 складена на підставі додатків А, Б.

а) зміна балансового прибутку;

б) зміна середньорічної вартості основних виробничих фондів;

в) зміна середніх залишків матеріальних оборотних засобів.

Міру їх впливу розраховують способом ланцюгових підстановок. Щоб визначити вплив на відхилення загальної рентабельності зміни балансового прибутку спочатку треба обчислити показник рентабельності при фактичному балансовому прибутку звітного року та минулорічних величин інших двох факторів. У нашому випадку він дорівнюватиме -205,5% (-631,7:(34,2+273,2)·100). Таким чином, внаслідок зменшення балансового прибутку на 522,5 тис. грн. загальна рентабельність знизилась на 170% (-205,5+35,5). Для розрахунку впливу зміни середньорічної вартості основних виробничих фондів визначають розрахований показник загальної рентабельності при фактичному прибутку, фактичній вартості основних виробничих фондів та минулорічних середніх залишках матеріальних оборотних засобах. Він дорівнюватиме -177,3% (-631,7:(83,2+273,2)·100).

Показник впливу на загальну рентабельність зміни вартості основних фондів становить +28,2% (-177,3+205,5). Внаслідок збільшення порівняно з минулим роком середніх залишків матеріальних оборотних засобів загальна рентабельність збільшилась на 75% (-102,3+177,3).

Поряд з показником загальної рентабельності доцільно проаналізувати і рентабельність продукції. При цьому слід врахувати, що рентабельність окремих видів продукції істотно коливається у зв’язку з особливостями її виробництва та реалізації. Для аналізу рентабельності окремих видів продукції використовують дані планових та фактичних калькуляцій собівартості одиниці продукції. За цими даними складають аналітичну таблицю.

На наступному етапі аналізу необхідно всебічно розглянути причини зростання собівартості одиниці певного виду продукції. Ліквідація виявлених причин дасть змогу значно підвищити рентабельність продукції в цілому, оскільки вибір даного виду продукції становить найбільшу питому вагу в загальному випуску продукції.

Під час аналізу доцільно становити причини мало рентабельності або збитковості продукції. Головним чином це низький технічний та організаційно-управлінський рівень виробництва, недоліки в ціноутворенні на окремі види продукції. Необхідно накреслити шляхи усунення впливу цих факторів   
[16, с.192-195].

Коефіцієнтний аналіз рентабельність підприємства найчастіше застосовується для виявлення кількісних співвідношень між окремими статтями та групами статей балансу з метою загальної оцінки фінансового стану підприємства. Методика коефіцієнтного аналізу фінансових результатів, яку спрямовано на оцінку ефективності діяльності підприємства, відрізняється лише системою аналітичних показників, що обчислюються як співвідношення окремих показників звіту про фінансові результати між собою, а також у поєднанні з показниками балансу.

Г.В.Митрофанов, Г.О.Кравченко, Н.С.Барабаш та ін. зазначають, що коефіцієнтний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства передбачає наступні етапи дослідження [47, с.116-119]:

1. Визначення основних параметрів досліджуваного об'єкта, до яких належать рентабельність фінансово-господарської діяльності та рентабельність активів і капіталу підприємства.

2. Побудова системи коефіцієнтів, які мають забезпечити повну та достовірну характеристику об'єкта аналізу. Формування системи показників коефіцієнтного аналізу ґрунтується на дотриманні принципу суттєвості інформації, яка залучається для обчислення кожного коефіцієнта.

3. Визначення критеріїв оцінки інформації. Критеріями можуть бути оптимальні значення аналогічних коефіцієнтів, що застосовуються у фінансово-господарській практиці, внутрішні нормативи, планові показники тощо.

4. Обчислення звітних і базисних коефіцієнтів. Розрахунок показників рентабельності фінансово-господарської діяльності ґрунтується на визначенні співвідношення між тим чи іншим видом прибутку і доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або попередньо обраним видом витрат підприємства. Всі первинні показники, які застосовуються у розрахунках, є періодичними, тобто їх величина характеризує об'єкт дослідження за відповідний період. Особливістю розрахунку рентабельності активів або капіталу є те, що одна частина первинних показників належить до періодичних (показники Звіту про фінансові результати), а друга – до моментних (показники балансу). На цей час застосовують два методичних прийоми поєднання періодичних та моментних показників. Перший з них вимагає попереднього обчислення середніх значень моментних показників (залежно від періоду дослідження можуть застосовуватись середньорічні, середньоквартальні, середньомісячні абсолютні показники). Згідно з другим прийомом коефіцієнти визначаються як кратне від ділення періодичного показника на моментний показник, обчислений на кінець аналітичного періоду. У подальших розрахунках нами використано перший прийом перетворення моментних показників як найбільш поширений у вітчизняній практиці фінансового аналізу.

5. Оцінка динаміки відповідних коефіцієнтів протягом досліджуваного періоду.

6. Загальна оцінка ефективності діяльності підприємства на основі системи коефіцієнтів. Оцінка може здійснюватись шляхом логічних узагальнень. Така оцінка буде мати дещо суб’єктивний характер. Щоб уникнути суб'єктивності, можна скористатися інтегральними (узагальнюючими) коефіцієнтами, які дозволяють дати однозначну оцінку ефективності діяльності підприємства у звітному періоді. Для загальної оцінки показників ефективності можна запропонувати інтегральний показник - темп економічного росту, який досить часто застосовується в економічному аналізі.

Для коефіцієнтного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства застосовуються наступні взаємопов'язані групи показників:

* коефіцієнти рентабельності фінансово-господарської діяльності, які характеризують рівень прибутку по відношенню до доходів або витрат підприємства;
* коефіцієнти рентабельності активів та капіталу підприємства, що визначаються як відношення чистого прибутку до середніх залишків відповідних активів або капіталу.

У табл. 3.7 наведено алгоритми обчислення основних видів показників рентабельності підприємства [47, с.118-119].

Показники рентабельності розраховуються за відповідні періоди. Досліджується їх динаміка і факторний вплив відомими способами. Показники рентабельності в процесі аналізу порівнюють:

* у динаміці – для визначення тенденцій їх змін;
* з аналогічними показниками інших підприємств – для визначення рейтингу підприємства серед інших, а також для вибору галузі при інвестиціях;
* середніми або найвищими значеннями галузі діяльності – для оцінки ефективності діяльності досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.7

Показники рентабельності підприємства

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показник рентабельності | Алгоритм розрахунку | Умовні позначення |
| *1. Коефіцієнти рентабельності фінансово-господарської діяльності підприємства* | | *ФРОД* – фінансовий результат від операційної діяльності;  *Д* – дохід (виручка) від реалізації продукції;  *ФРЗДдо опод.* – фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування;  *П* – чистий прибуток;  *СВ* – собівартість реалізованої продукції;  *В* – загальні витрати;  – середньорічна вартість власного капіталу;  – середньорічна вартість активів;  – середньорічна вартість основних засобів;  – середньорічна вартість матеріальних оборотних активів (запасів);  – середньорічна вартість оборотних активів;  – середньорічна вартість довгострокових вкладень. |
| 1.1. Операційна рентабельність (*Rопер*) | *Rопер =* |
| 1.2. Загальна рентабельність (*Rзагал*) | *Rзагал =* |
| 1.3. Чиста рентабельність (*Rчиста*) | *Rчиста =* |
| 1.4. Рентабельність виробничих витрат (*Rсв*) | *Rсв =* |
| 1.5. Рентабельність загальних витрат (*Rв*) | *Rв =* |
| *2. Коефіцієнти рентабельності  активів і капіталу* | |
| 2.1. Рентабельність власного капіталу (*RК*) | *RК =* |
| 2.2. Рентабельність активів *(RА)* | *RА =* |
| 2.3. Рентабельність виробничого потенціалу (*Rвиробн*) | *Rвиробн =* |
| 2.4. Рентабельність оборотних активів (*RОА*) | *RОА =* |
| 2.5. Рентабельність поточної діяльності (*Rпоточн.*) | *Rпоточн. =* |

Показники рентабельності аналізуються з точки зору впливу на них суб’єктивних факторів, що дозволяє виявити внутрішньогосподарські резерви підвищення ефективності діяльності підприємства та розробити заходи щодо їх реалізації.

На основі аналізу виявляються резерви підвищення внутрішнього темпу розвитку підприємства, його власного капіталу, що дозволяє керівництву підприємства обирати та впроваджувати нові прогресивні стратегії розвитку підприємства [51, с.78-79].

У додатку П наведено динаміку коефіцієнтів рентабельності підприємства “Західтурбуд” за 2005 – 2006 роки, використовуючи дані табл. 3.7, Звіту про фінансові результати, балансу (додатків А, Б). Із проведеного аналізу бачимо суттєве зниження рентабельності за обома групами показників за абсолютними значеннями.

У групі коефіцієнтів рентабельності фінансово-господарської діяльності усі показники мають від’ємне значення, що свідчить про збитковість підприємства, і збитки стрімко зросли за досліджуваний період.

Динаміка, виявлена в процесі аналізу, є наслідком випереджаючих темпів приросту витрат порівняно з доходами, що призвело до зростання збитків більше, ніж у 5,8 разів при збільшенні доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за цей же період лише на 26,8%. Обчислені за даними додатку П рівні виробничих та загальних витрат по відношенню до зростаючого доходу зросли відповідно на 14,0% та 12,1%. Слід зазначити, що рівень виробничих витрат був близьким до обороту за досліджувані періоди (85,2% і 99,2% відповідно), а рівень загальних витрат перевищував виручку від реалізації (105,9% і 118,0%), що і призвело до зростання збитків на підприємстві.

Що стосується коефіцієнтів рентабельності активів і капіталу підприємства, то їх динаміка зрозуміла, оскільки незважаючи на дуже високе позитивне значення коефіцієнта рентабельності власного капіталу (868,05% у базовому періоді), не слід забувати, що воно свідчить про зростання збитку і, відтак, зниження коефіцієнта рентабельності на 714,31 пункти в абсолютному значенні і на 82,3% у відносному. Отже, переважаючі темпи зниження чистого прибутку (288,6%) порівняно з темпами росту активів і капіталу призвели до зниження їх рентабельності у звітному періоді.

Для узагальнення даних аналізу рентабельності виробничого підприємства доцільно скористатися інтегральним показником темпу економічного росту (*Текон.росту*), який обчислюється як корінь n-го ступеня з добутку темпів росту показників, що узагальнюються:

*Текон.росту* = , (3.2)

де *Ті* – темп росту *і*-го коефіцієнта;

*і* – порядковий номер коефіцієнта;

*п* – кількість коефіцієнтів, відібраних для розрахунку інтегрального показника – темпу економічного росту [47, с.122].

За даними, наведеними у додатку П, темп економічного росту у звітному періоді визначити неможливо. Однак, можна стверджувати про значне загальне зниження рентабельності підприємства за комплексом попередньо визначених коефіцієнтів.

Необхідною умовою одержання прибутку, як бачимо, є певний ступінь розвитку виробництва, що забезпечує перевищення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції над витратами на її виробництво і збут. Головний факторний ланцюжок, який формує прибуток, може мати такий вигляд:

витрати → обсяг виробництва → прибуток

Його складові повинні перебувати під постійною увагою і контролем. Це завдання вирішується на основі організації врахування витрат за системою “директ-костинг”, значення якої зростає у зв’язку з переходом до ринкової економіки і яку ми пропонуємо запровадити на досліджуваному підприємстві.

Першою особливістю системи “директ-костинг” є поділ витрат на постійні і змінні. Змінні витрати прямо залежать від обсягу та асортименту продукції, що випускається. Постійні витрати, навпаки, не залежать від зміни обсягу продукцією. Попри деяку умовність поділу витрат на постійні і змінні цінність такого поділу полягає в спрощення врахування і підвищенні оперативності отриманих даних про прибуток.

Друга особливість системи “директ-костинг” – поєднання виробничого і фінансового обліку.

Третьою особливістю системи є багатостадійність складання звіту. У звіті про прибуток змінні витрати можна поділити на виробничі та невиробничі; у цьому випадку звіт стане триступінчастим.

Четверта особливість системи “директ-костинг” – розробка методики економіко-математичного і графічного подання й аналізу звітів для прогнозування чистих прибутків.

Поділ витрат на постійні і змінні та використання маржинального прибутку із використанням системи “директ-костинг” дозволить правильніше проаналізувати різні варіанти управлінських рішень для вибору оптимального. За словами вчених, впровадження цієї методики в практику українських підприємств матиме велике значення [36, с.254-257].

Забезпечення стабільного приросту прибутку – необхідна умова підвищення господарської діяльності підприємства під час його фінансово-господарської кризи, як на досліджуваному підприємстві “Західтурбуд”. Для цього необхідно постійно шукати резерви для збільшення прибутку. Резерви зростання прибутку – це кількісно виміряні можливості його додаткового одержання. Визначення резервів зростання прибутку базується на науково обґрунтованій методиці їх розрахунку. В.О. Подольська і О.В. Яріш виділяють три основні етапи цієї роботи:

1. аналітичний, де виявляють та кількісно оцінюють резерви;
2. організаційний, де розробляють комплекс інженерно-технічних, організаційних, економічних та соціальних заходів, що забезпечують використання виявлених резервів;
3. функціональний, де відбувається реалізація пропозицій та ведеться контроль за їх виконанням [39, с.236-237].

Суму резервів зростання прибутку за рахунок збільшення обсягів виготовлення продукції (*П∆Q*) розраховують за формулою:

*П∆Q* = · *Qі* , (3.3)

де *Пі* – сума прибутку базового періоду на одиницю *і*-го виду продукції (робіт);

*Qі* – кількість додатково виконаного (реалізованого) обсягу продукції (робіт) у натуральних одиницях виміру.

Важливий напрям зростання прибутку – зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції. З метою виявлення та визначення резервів зростання прибутку за рахунок впливу цього фактора може бути використаний метод порівнянь. При цьому, за базу порівняння приймають: рівень використання окремих видів виробничих ресурсів (плановий, нормативний); досягнутий у передових організаціях; базовий; фактично досягнутий середній рівень у цілому в галузі; фактично досягнутий рівень за кордоном. Сума резерву визначається шляхом порівняння досягнутого фактичного рівня витрат з їх потенційною величиною:

*П∆si* = *Sфі* – *Sпі* , (3.4)

де *П∆si* – резерв зниження собівартості продукції (робіт) за рахунок *і*-го виду ресурсів;

*Sфі*, Sпі– відповідно фактичний і потенційний рівні витрат *і*-го виду виробничих ресурсів.

Узагальнена кількісна оцінка резервів зниження собівартості продукції (робіт) проводиться шляхом визначення суми їх величини в розрізі окремих видів ресурсів:

*П∆s* = . (3.5)

Резерв зростання прибутку за рахунок зниження витрат живої та уречевленої праці в розрізі окремих її напрямів здійснюється за вищенаведеною методикою. Економія витрат живої праці досягається за рахунок більш економного та раціонального використання коштів на її оплату:

- запровадження заходів науково-технічного прогресу, у результаті яких досягається підвищення продуктивності праці та зниження трудомісткості:

*П∆НТ* =  , (3.6)

*Ві = *. (3.7)

- скорочення надлишкової чисельності робітників:

*П∆Ч* = , (3.8)

де *Воі* і *ВІі* – витрати на оплату праці одиниці робіт до і після запровадження науково-технічних заходів;

*Qвз* – обсяг продукції (робіт) після впровадження заходів до кінці року в натуральних одиницях виміру;

*Ч* – середньорічна чисельність робітників, що підлягають скороченню;

*ВІо* – середня заробітна плата одного робітника за базовий період;

*Т* – трудомісткість одиниці продукції (робіт);

*ВЧ*– погодинна тарифна ставка робітника;

*Вд* – середній відсоток додаткової оплати для певної категорії робітників;

*Вс* – відсоток відрахувань;

*С* – сума відрахувань до соціальних та інших фондів.

- усунення та передбачення непродуктивних виплат за понадурочний час, оплату цілоденних та внутрішньо змінних простоїв та ін., визначають за даними аналізу витрат на оплату праці [39; 237-240].

Розрахунок суми резерву економії коштів на оплату праці проводять у таблицях (додатки Р, С).

**Висновки до розділу 3**

Сьогодні лише ті виробничі колективи, які мають досконалу систему аналітичних досліджень, можуть уникнути необґрунтованого ризику при прийнятті господарських рішень, швидко адаптуватися до зміни ринкового середовища.

В умовах ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства. Як основний узагальнюючий показник фінансових результатів діяльності підприємства прибуток є важливим джерелом формування його капіталу, забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності. Отже, отримання прибутку – одна із стратегічних цілей управління та найважливіший об'єкт фінансового аналізу.

Протягом вивчення теоретичного матеріалу з’ясувалось, що, незважаючи на велику кількість наукової і навчальної літератури, методика проведення аналізу фінансових результатів середніх і малих підприємств потребує подальшого, більш досконалого висвітлення.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що протягом 2005 – 2006 років досліджуване підприємство було збитковим. Чисті збитки підприємства лише за 2006 рік зросли на 482,3 тис. грн. і становили 649,4 тис. грн.. Основною причиною цього є значне збільшення матеріальних витрат: у 2005р. вони становили 84,42% (2545,1 тис. грн.), а в 2006р. – 82,23% (3606,5 тис. грн.) усіх витрат підприємства. У 2006 році також у підприємства виникли й інші звичайні витрати у розмірі 12,8 тис. грн. або 0,29%. Керівництву підприємства слід з’ясувати причини, з яких вони виникли, і простежити, щоб без потреби такі витрати більше не виникали, оскільки без інших звичайних доходів це призводить до зниження кінцевого фінансового результату підприємства.

Сума прибутку не може бути єдиним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства при визначенні його рейтингу, що є важливим для інвесторів, постачальників, банків, тобто ділових партнерів у бізнесі. Це допомагають зробити показники рентабельності. Вона означає прибутковість, або дохідність, виробництва і реалізації всієї продукції (робіт, послуг) чи окремих видів її; дохідність підприємств, організацій, установ у цілому як суб’єктів господарської діяльності, прибутковість різних галузей економіки.

Так, на КП “Західтурбуд” показники загальної рентабельності становлять -35,5% і -102,3% за 2005 і 2006 роки відповідно. На їх зниження вплинули зменшення балансового прибутку на 522,5 тис. грн. (-170%), збільшення середньорічної вартості основних виробничих фондів на 49,0 тис. грн. (+28,2%), збільшення середніх залишків матеріальних оборотних засобів на 261,1 тис. грн. (+75%). Із проведеного нами коефіцієнтного аналізу бачимо суттєве зниження рентабельності за обома групами показників за абсолютними значеннями: коефіцієнти рентабельності фінансово-господарської діяльності і рентабельності активів і капіталу.

**ВИСНОВКИ**

В умовах ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства. Як основний узагальнюючий показник фінансових результатів діяльності підприємства прибуток є важливим джерелом формування його капіталу, забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності. Отже, отримання прибутку – одна із стратегічних цілей управління та найважливіший об'єкт фінансового аналізу.

Прибуток є результатом різноспрямованого руху фінансових потоків, що характеризуються доходами і витратами підприємства. Доходи і витрати, як взаємопов'язані чинники утворення прибутку підприємства, мають досліджуватися на всіх етапах їх формування.

Останнім часом з’явилося досить багато серйозних і актуальних публікацій, присвячених фінансовому аналізу. Проте питання аналізу фінансових результатів підприємства досі не систематизовано. Використовуються різні способи розрахунків одних і тих же показників, що ускладнює сприйняття матеріалу. Під час проведення дослідження ми зіштовхнулися і з проблемою не висвітлення у навчальній і науковій літературі питання аналізу фінансових результатів середніх і малих підприємств, які подають звітність за П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Аналіз складових фінансових результатів, від яких залежить величина чистого прибутку, полягає у вивченні тенденцій їх змін, причин виникнення та їх економічної оцінки. Це дозволяє при розробці заходів щодо запобігання і усунення нераціональних витрат залучати кваліфікованих працівників для надання обґрунтованих пропозицій у практичній діяльності відповідних структурних підрозділів підприємства. Якщо ж такі працівники відсутні або для оплати їхньої праці необхідні чималі кошти, перед середніми і малими підприємствами постає велика проблема щодо вирішення поставлених завдань.

За результатами досліджень, проведених на основі практичних матеріалів колективного підприємства “Західтурбуд”, під час написання дипломної роботи у відповідності із поставленими завданнями було зроблено наступні висновки:

1. бухгалтерський облік фінансових результатів на підприємстві організовано належним чином. Однак виявлено незначні відхилення від положень Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування;
2. для документального відображення фінансових результатів в роботі підприємства використовуються застарілі бланки, які не відповідають загальноприйнятим вимогам до економічної інформації, а саме однозначного тлумачення, зрозумілості, доступності;
3. аналіз діяльності підприємства не проводиться;
4. аналітичні функції виконує головний бухгалтер, тому система аналізу організована неналежним чином (прості розрахунки, які показують лише прибутковість чи збитковість звітного місяця);
5. дані такого аналізу відображаються в журналі-ордері № 10 і розшифровках до нього (додатки В, Т, У), але практичного втілення не мають, керівництво не розглядає цих результатів разом з колегіальним органом, а, відтак, і не вживає заходів щодо усунення недоліків у роботі підприємства.

На основі проведеного аналізу діючих систем обліку та аналізу фінансових результатів на колективному підприємстві “Західтурбуд” можна запропонувати наступне:

1. привести наказ про облікову політику у відповідність до чинного законодавства та розробити робочий план рахунків;
2. загалом задовільний стан організації і ведення синтетичного й аналітичного обліку фінансових результатів на досліджуваному підприємстві може бути покращений за рахунок впровадження автоматизації бухгалтерських процедур з допомогою програми “1С:Бухгалтерія”, що дозволить значно посилити управлінську функцію і оперативно приймати рішення, знаючи фінансовий стан підприємства у будь-який момент;
3. в такому випадку ефективність господарської діяльності підприємства могла би бути вищою за рахунок регулярного проведення головним бухгалтером внутрішнього контролю, який дозволяє виявити недоліки в роботі та їх причини, розробити дієві заходи щодо усунення помилок і налагодити високопродуктивний процес діяльності;
4. щомісяця проводити фінансовий аналіз фінансових результатів і фінансового стану діяльності підприємства;
5. розробити план виходу із кризового стану, взявши банківський кредит, новітню технологію в лізинг, підвищивши кваліфікаційний рівень персоналу тощо;
6. розробити графік документообігу та робочі альбоми носіїв інформації як облікової, так і аналітичної інформації.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Афанасьєв М.В., Гончаров А.Б. Економіка підприємства: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / За редакцією проф. М.В. Афанасьєва. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2003. – 410с. Укр. мов.
2. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хом’яка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ+” Інститут післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2003. – 820с.
3. Бухгалтерський облік із використанням комп’ютерних технологій:   
   На прикладі програми “1С:Бухгалтерія 7.7 для України” (Практикум) /   
   В.І. Крисюк, В.М. Дякон, Т.А. Демченко та ін. – К.: Видавництво Європейського університету, 2006. – 173с.
4. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підручник для студ. вищ. навч. зал. / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – 968с.: іл.
5. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики / Лисюк О.М., Михайлова Т.П., Чаукіс Ю.Д. – Донецьк, 2003. – 443 стор.
6. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій / За ред. проф.   
   Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студ. вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 688с.
8. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976с.
9. Грачова Р.Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі контракти, 2004. – 832с.
10. Давидова Т. Уроки з 1С:Бухгалтерії 7.7. Урок 20. Фінансові результати діяльності // “Дебет-Кредит”. – 2002, № 44 (http://www.dtkt.com.ua/automation/ avto\_buh/ukr/2002/44/44avto2.html#4).
11. Дубій О. 12 уроків з 1С:Бухгалтерії. – Львів: Бак, 2001. – 216с.
12. Економіка підприємства: Структурно-логічний навчальний посібник / За ред. д-ра екон. наук, проф. С.Ф. Покропивного – К.: КНЕУ, 2001. – 457с.
13. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: … С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864с.
14. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: … С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848с.
15. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Редкол.: … С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін.. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952с.
16. Економічний аналіз діяльності підприємств / За ред. С.І. Шкарабана, М.І. Сапачова. – Тернопіль: ТАНГ, 1999. – 405с.
17. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / За ред. Р.С. Дяківа. – К.: Міжнародна економічна фундація, 2000. – 704с.
18. Іванієнко В.В. Фінансовий аналіз: Навч. посібн. – 2-е вид. – Х.: Видавничий Дім “ІНЖЕК”, 2003. – 168с.
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99   
    № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 79 (746). – С.10-57.
20. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 378с.
21. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: Вища школа, 2003. – 174с.
22. Крайник О.П., Барвінський Є.С. Економіка підприємства: Навчальний посібник / За редакцією О.П. Крайник / – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ+” Інститут післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2003. – 208с.
23. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: Вища школа, 2003. – 174с.
24. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2004. – 303с.
25. Макконнелл Кемпбелл Р., Брю Стенлі Л. Аналітична економія: принципи, проблеми і політика. Частина 2. Мікроекономіка / Пер. з англ. – Львів: “Просвіта”, 1999. – 650с.: іл.
26. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: Навч. посіб. – К.: Вища шк., 2003. – 278с.: іл.
27. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736с.
28. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412с.
29. Мочерний С.В. Політична економія: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687с. – (Вища освіта XXI століття).
30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2000. - № 4 (429). – С.21-28.
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 14 (802). – С.2-4.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 14 (802). – С.52-53.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 14 (802). – С.54-57.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000р. № 39 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. -   
    № 14 (802). – С.77-79.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 14 (802). – С.10-12.
36. Прокопенко І.Ф., Ганік В.І., Петряєва З.Ф. Курс економічного аналізу: Підр. для студентів вищих закладів / За ред. І.Ф. Прокопенка. – Харків: Легас, 2004. – 384с.
37. Протасов В.Ф. Анализ деятельности предприятия (фирмы): производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг. – М.: “Финансы и статистика”, 2003. – 536с.: ил.
38. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628с.
39. Руденко Л.В., Подольська В.О., Яріш О.В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства. Навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів. – К.: НМЦ “Укоопспілка”, 2000. – 422с.
40. Семюелсон Пол А., Нордгауз Вільям Д. Макроекономіка / Пер. з англ. – К.: “Основи”, 1995. – 544с.: іл.
41. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – 2-ге вид., стер. – К.: Алерта, 2003. – 485с.
42. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. – К: А.С.К., 2002. – 784с.
43. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 16 липня 1999р. № 996-ХІV (зі змінами і доповненнями) / Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – С.432-442.
44. Україна. Закон. Про оподаткування прибутку підприємств: від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 8 (796). – С.4-51.
45. Україна. Закон. Про підприємництво: від 7 лютого 1991 року № 698-ХІІ (зі змінами і доповненнями) // ВВР. – 1991. - №14. – ст.168.
46. Уткин Ю.А. Курс бухгалтерского учета с помощью программы 1С:Бухгалтерия 7.7 для Украины. – Харьков: ИПЦ “Ксилон”, 2003. – 500с.: ил.
47. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / Г.В.Митрофанов, Г.О.Кравченко, Н.С.Барабаш та ін.; За ред. проф. Г.В.Митрофанова. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т: 2002, - 301с.
48. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672с.
49. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444с. – (Вища освіта ХХІ століття).
50. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз. Навч. посібник. – К.: Міленіум, 2003. – 160с.
51. Штепа Н.П., Приходько Н.С., Думинець О.С. Економічний аналіз. Ч. ІІ. Аналіз господарсько-фінансової діяльності: Навч. посіб. – Львів: Вид-во ЛКА, 2005. – 200с.

**АНОТАЦІЯ**

**Вишенська М.Б.** Облік і аналіз фінансових результатів виробничого підприємства (за матеріалами КП “Західтурбуд”). – Рукопис.

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікованого рівня магістр за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”. Львівська комерційна академія. Львів, 2007.

Дипломну роботу присвячено вдосконаленню теоретичних та методичних засад обліку та аналіз фінансових результатів виробничого підприємства. Досліджено питань відповідності побудови системи обліку фінансових результатів КП “Західтурбуд” відповідно до чинного законодавства та національних стандартів бухгалтерського обліку. Обґрунтована необхідність використання нових підходів до методики аналізу фінансових результатів та рентабельності підприємства, автоматизації бухгалтерського та аналітичного процесу.

**Ключові слова:** фінансові результати, прибуток, збиток, доходи, витрати, рентабельність, операційна діяльність, звичайна діяльність, надзвичайна діяльність.