

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту

Завідувач кафедри

(підпис)
“ ____ ” _____ 2020 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавр
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою «Облік і аудит»

(назва освітньої програми)

на тему: «Фінансові результати у системі обліку і контролю (на прикладі ТОВ «Мозаїка»)»

Виконавець:

Студентка Центру заочної форми навчання
група 4зф1

Георгієва Олеся Вікторівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

Доктор економічних наук, доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Артюх Оксана Валентинівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2020

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ	
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	5
1.1. Фінансовий результат діяльності підприємства як економічна категорія в системі обліку.....	5
1.2. Доходи та витрати у структурі фінансових результатів: визначення, визнання та класифікація.....	11
1.3. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів.....	20
РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ	
ДОСЛІДЖУВАНОВОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	28
2.1. Загальна економічна характеристика ТОВ «Мозаїка».....	28
2.2. Формування первинного обліку фінансових результатів на досліджуваному підприємстві.....	32
2.3. Фінансові результати як важливий елемент фінансової та податкової звітності.....	37
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	43
3.1. Методичні аспекти аналізу фінансових результатів.....	43
3.2. Організація внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства.....	48
3.3. Шляхи удосконалення обліку та контролю фінансових результатів діяльності підприємства.....	52
ВИСНОВКИ.....	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	59
ДОДАТКИ.....	63

ВСТУП

Актуальність теми. Діяльність будь-якого підприємства зосереджена на забезпеченні зростання позитивного фінансового ефекту, пошуку шляхів його збільшення або стабілізування прибутку на визначеному рівні, бо саме прибуткова діяльність створює умови для розширення й модернізації виробництва та виявляє можливості подальшого розвитку. Результативність діяльності підприємства у фінансово-економічних показниках найбільш точно визначає його економічний простір і дає уявлення про формування його фінансового потенціалу. Тому виникає нагальна потреба у дослідженні фінансових результатів підприємства за його складовими – доходами та витратами, у пошуку нових підходів щодо удосконалення обліку і контролю фінансових результатів діяльності підприємства. Це і визначило актуальність теми кваліфікаційної роботи.

Розкриття сутності фінансового результату простежується у працях Бутинця Ф. Ф., Завгороднього В. П., Василенко Ю. А., Опаріна В. М., Вознюка Г. Л., Мочерного А. Д., Сопко В. В., Пошерстника Н. В., Пушкаря М. С. та інших. Напрямам удосконалення обліку та контролю фінансового результату підприємств присвячені роботи Бабіча В. В., Олійничук О. І., Білик М. Д., Дюкаревої Х. Л., Кузь В. І., Єремян О. М., Поддєрьогіна А. М. Проблеми формування доходів, витрат досліджувалися Г. Г. Кірейцевим, Н. М. Малюгою, Ю. О. Ночовною, Н. М. Ткаченко та іншими вченими та науковцями. Віддаючи належну увагу розробкам дослідників, слід зазначити, що і досі залишається чимало проблем у заданому напрямку, що і визначило актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає у розкритті теоретико-прикладних положень обліку фінансових результатів, визначенні напрямків поліпшення обліку та контролю фінансових результатів на вітчизняних підприємствах.

Відповідно до мети в роботі підлягають вирішенню такі завдання:

- розкрити поняття «фінансовий результат» як економічну категорію в системі бухгалтерського обліку;
- визначити та систематизувати доходи та витрати у структурі фінансових результатів;
- вивчити порядок ведення бухгалтерського обліку та документальне забезпечення фінансових результатів;
- розкрити методичні аспекти аналізу фінансових результатів;
- розглянути організацію внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності на ТОВ «Мозаїка»;
- запропонувати напрямки удосконалення обліку та контролю фінансових результатів.

Об’єкт і предмет дослідження. Предметом дослідження є теорія та практика бухгалтерського обліку і контролю фінансових результатів діяльності вітчизняних підприємств.

Об’єктом дослідження є процес обліку та контролю фінансових результатів на ТОВ «Мозаїка».

Методи дослідження. У процесі роботи використовувалися такі методи, як: системний аналіз – для деталізації і розчленування об’єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення різних аспектів обліку та контролю фінансових результатів; абстрагування – для формування узагальнених висновків; конкретизація – для розкриття елементів обліку; опитування, перевірка, порівняння, перерахунок, вибіркове дослідження - при дослідженні заходів контролю; статистичні і аналітичні розрахунки.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи, наукові праці вчених, статті та матеріали науково-практичних конференцій, а також статутні, первинні документи, облікові реєстри та дані фінансової звітності досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Фінансовий результат діяльності підприємства як економічна категорія в системі обліку

У сучасній економічній літературі поняття "фінансовий результат" розкривається досить неоднозначно, хоча широко використовується в теорії та практиці бухгалтерського обліку та контролю. Нині на законодавчому рівні та в інших нормативно-правових документах закріплення фінансового результату, як терміну, не існує. Втім у науковому середовищі економічна сутність фінансового результату розглядається по-різному. Так, окремі дослідники під фінансовим результатом розуміють:

- грошову форму підсумків господарської діяльності організацій або інших підрозділів, виражену у прибутках або збитках (С. В. Мочерний);
- балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат) (В.А. Луговий);
- прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності (М. С. Пушкар);
- результат співставлення доходів та витрат підприємства (Ф.Ф. Бутинець, А. Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, Н. М. Ткаченко, В. М. Опарін, Л. М. Худолій);
- приріст чи зменшення – з точки зору власного капіталу (С. Л. Лондар, О. В. Тимошенко) [1].

У науковій літературі часто спостерігається ототожнення понять "фінансовий результат" та "прибуток", проте варто зауважити, що категорія фінансового результату є досить складною, багатовимірною категорією та ширшою порівняно з категорією прибутку. Це пояснюється тим, що показник прибутку виступає у одній із двох форм (прибуток або збиток) та показує

відображення фінансового результату господарської діяльності підприємства. Прибуток характеризує позитивне значення фінансового результату, що свідчить про високу результативність господарської діяльності, ефективне використання капіталу, а також виступає в якості своєрідної винагороди за ризик та непередбачуваність господарської діяльності підприємства.

Американський економіст Ф. Найт зазначає, що жоден економічний термін або поняття не використовується в такій величезній кількості значень, як «прибуток» [2, с.222-223].

Якщо звернутися до Господарського кодексу України, то можна побачити, що поняття «прибуток» ототожнюється з поняттям «дохід» суб'єкта господарювання і визначається згідно зі ст. 142 як показник фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань [3]. При цьому пояснюється, що склад валового доходу та валових витрат суб'єктів господарювання визначається законодавством. Втім з введенням в дію Податкового кодексу України терміни «валовий дохід» та «валові витрати» замінено на терміни «дохід» та «витрати», в інших же законодавчих актах країни не містяться тлумачення цих понять.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не розкриває поняття «фінансовий результат», але визначає прибуток як суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [4].

Деталізується інформація про прибуток у П(С)БО 17 «Податок на прибуток», в якому розкриваються такі поняття, як:

- обліковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.
- податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [5].

Якщо звернутися до податкового законодавства, то слід зауважити, що у Податковому кодексі України (ПКУ) взагалі термін «прибуток» не пояснюється, як втім і термін «фінансові результати». Виходячи з цього, відповідно до ст. 5 ПКУ, «якщо терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [6]. Інакше кажучи, розкриваючи сутність фінансових результатів (прибутку та збитку), правомірно керуватися чинним законодавством у сфері бухгалтерського обліку та контролю.

Слід відмітити, що для цілей оподаткування податком на прибуток у ПКУ розкриваються види оподаткованих прибутків і алгоритми визначення об'єктів та бази оподаткування податком на прибуток. З цього приводу уявляється важливим проаналізувати обсяги сплати податку на прибуток підприємства у загальній структурі податкових надходжень (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Структура податкових надходжень до Зведеного Бюджету України

Рік	Загальний обсяг податкових надходжень, млн. грн.	Податок на прибуток підприємств, млн. грн.	Частка податку на прибуток у загальному обсязі податкових надходжень, %	Відхилення (порівняно з попереднім роком)	
				Абсолютне, млн. грн.	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
2016	650 782	60 223	9,3	21 170	54,2
2017	821 009	73 481	9,0	13 258	22,0
2018	1 117 604	95 520	8,5	22 039	30,0

Джерело: складено автором за [7]

Дані табл. 1.1 показують, що у 2016-2017 рр. прослідковується незначне збільшення обсягу сплачених податків з прибутку підприємств (9,3% та 9,0% відповідно), а в 2018 році – зменшення (8,5%) при зростанні загального обсягу податкових надходжень.

На сьогоднішній день незначні показники прибутковості підприємств і, відповідно, низькі обсяги сплачених податків на прибуток можна обґрунтувати небажанням підприємств показувати їх реальні значення [8, с. 655].

Варто звернути увагу на те, що значна частина української економіка характеризується як «тіньова». Бажаючи більше заробити та менше сплатити

податків до бюджету, підприємці приховують результати своєї діяльності, що відбивається на соціальному добробуті громадян країни, адже не сплачені податки – це зменшення доходної частини бюджету, внаслідок чого утворюється дефіцит державного бюджету і необхідно брати зовнішні та внутрішні державні позики або скорочувати видатки. Обидва варіанти несуть негативний ефект, адже беручи позики, держава покладає на себе більше зобов'язань як всередині країни, так і на міжнародній арені, а скорочуючи видатки можуть постраждати соціально незахищені верстви населення та й сама економіка [9].

Проаналізуємо величину отриманого прибутку українськими підприємствами (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2

Динаміка прибуткової (збиткової) діяльності вітчизняних підприємств

Рік	Фінансовий результат (сальдо), млн. грн.	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
1	2	3	4	5	6
2016	9 993,3	66,7	177 940,9	33,3	167 947,6
2017	158 849,8	69,7	274 839,1	30,3	115 989,3
2018	122 825,3	70,2	275 210,5	29,8	152 385,2

Джерело: складено автором за [10]

Дані табл. 1.2 показують, що у 2016-2018 рр. кількість збиткових підприємств скоротилась з 33,3% у 2016 р. та до 29,8 % у 2018 р., хоча загалом наявність збиткових підприємств є негативним фактором.

Оскільки прибуток вважається однією з найбільших неоднозначних економічних категорій, складність його визначення обумовлена різноманітністю інтересів, які він відображає. Втім безумовно одне - прибуток є головним джерелом розвитку підприємства. Саме за рахунок прибутку підприємство має змогу вдосконалювати свою матеріально-технічну базу, проводити успішну фінансову та інвестиційну діяльність, розробляти нові типи продукції тощо. Саме з приростом прибутку підприємства збільшуються податкові відрахування до бюджетів усіх рівнів, тобто за його допомогою зростає соціально-економічне становище не лише окремого підприємства, а й держави у цілому [11, с. 311].

Роль прибутку в ринковій економіці неможливо недооцінювати. Значення його на розвиток держави загалом та суб'єктів підприємницької діяльності зокрема наведено на рис. 1.1.

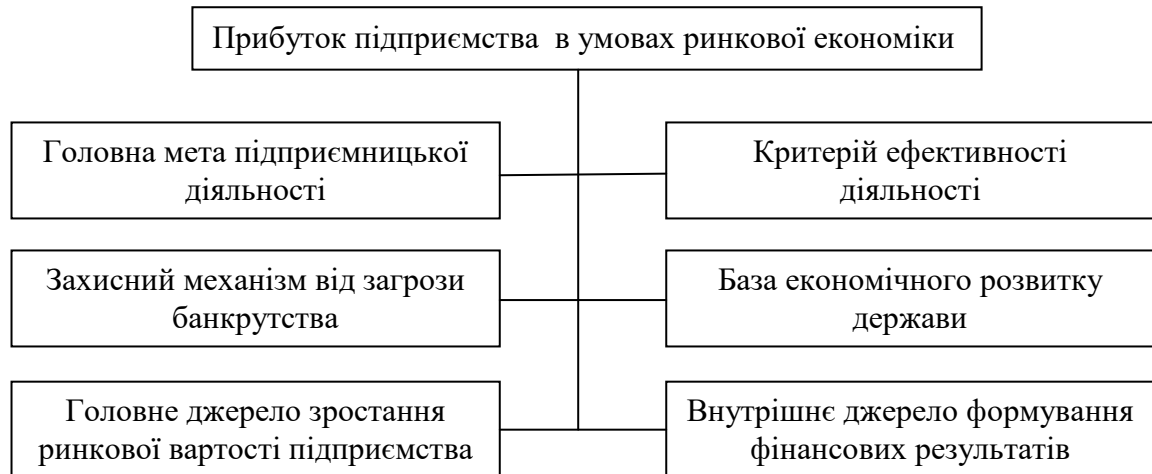


Рис. 1.1. Значення прибутку в ринковій економіці

Джерело: складено автором за [12, с. 172]

Звичайно, економічна сутність прибутку розкривається в його функціях, серед яких:

1. Оціночна функція (отриманий прибуток дозволяє оцінити ефективність господарської діяльності та якість управління нею).
2. Стимулююча функція (отриманий прибуток дозволяє проводити операційну та фінансову діяльність більш раціонально та ефективно задля отримання більшого прибутку).
3. Розподільча функція (прибуток використовується для фінансування різних сфер діяльності підприємства, а також сплати податків) [13].

Прибуток підприємства формується під впливом різноманітних внутрішніх та зовнішніх факторів (чинників). До зовнішніх чинників варто віднести:

- економічні умови господарювання;
- місткість ринку;
- платоспроможний попит споживачів (рівень та динаміка попиту мають особливе значення);

- державне регулювання діяльності підприємств [6].

До внутрішніх чинників належать:

- обсяг продукції, що випускається;
- собівартість виробництва;
- ціна продукції, що реалізується;
- асортимент продукції, що випускається;
- тощо [13].

Не можна не погодитися з тим, що для збільшення прибутковості підприємств варто здійснювати наступні заходи:

1. Нарощувати обсяги виробництва і реалізації продукції.
2. Підвищувати продуктивність праці та залучати працівників до програм прибутковості підприємства.
3. Зменшувати витрати на виробництво продукції або застосовувати сучасні методи управління витратами.
4. Удосконалювати цінову політику.
5. Будувати дієві договірні відносини з контрагентами.
6. Покращувати систему маркетингу на підприємстві.
7. Поліпшувати продукцію з середнім рівнем рентабельності зі зняттям низькорентабельної з виробництва.
8. Організовувати виробничий процес таким чином, щоб він був пристосований до швидкої переналадки [14].

Підсумовуючи, зазначимо, що фінансовий результат та його змістовна компонента – прибуток, – є найважливішими економічними категоріями, які характеризують ефективність діяльності суб'єкта господарювання, стан виробництва, обсяг і якість виробленої продукції, продуктивності праці. Величина прибутку підприємства впливає на формування фінансових ресурсів підприємства, збільшення його ринкової вартості, економічний розвиток держави шляхом поповнення державного бюджету податковими надходженнями.

1.2. Доходи та витрати у структурі фінансових результатів: визначення, визнання та класифікація

У загальнооекономічному розумінні суть фінансових результатів являє собою результат порівняння доходів звітного періоду з витратами [15]. Виходячи з цього варто розкрити понятійні компоненти фінансового результату діяльності підприємств – доходи та витрати.

Поняття “дохід” широковживане та багатозначне. У широкому розумінні “дохід” означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено дохід як «збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов’язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [4].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та порядок її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 “Дохід”, за яким дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [16].

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість [16].

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції [16].

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
- надходження, що належать іншим особам.
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.
- сума балансової вартості валюти [16].

Для цілей бухгалтерського обліку доходи класифікуються на: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи [16].

Класифікація доходів для цілей бухгалтерського обліку наведена у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація доходів для цілей бухгалтерського обліку

Види доходів	Стисла характеристика
1	2
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Це дохід, який визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами

Продовження табл. 1.3

1	2
	належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.
Інші операційні доходи	Це суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу, зокрема: дохід від операційної оренди активів; від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.
Фінансові доходи	Це дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).
Інші доходи	Це доходи від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Джерело: складено автором за [16]

В бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. За П(С)БО 19 справедлива вартість - це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [17].

Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів [16].

При отриманні доходу за бартерним контрактом дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів [16].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [4]

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначено в П(С)БО 16 «Витрати», за яким витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [18].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [18].

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
- погашення одержаних позик.
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у П(С)БО 16;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу;
- балансова вартість валюти [18].

За П(С)БО 16 «Витрати» витрати прийнято класифікувати:

- за видами діяльності;
- за економічними елементами (де елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат);
- за статтями витрат.

Склад витрат за П(С)БО 16 наведено на рис. 1.2.

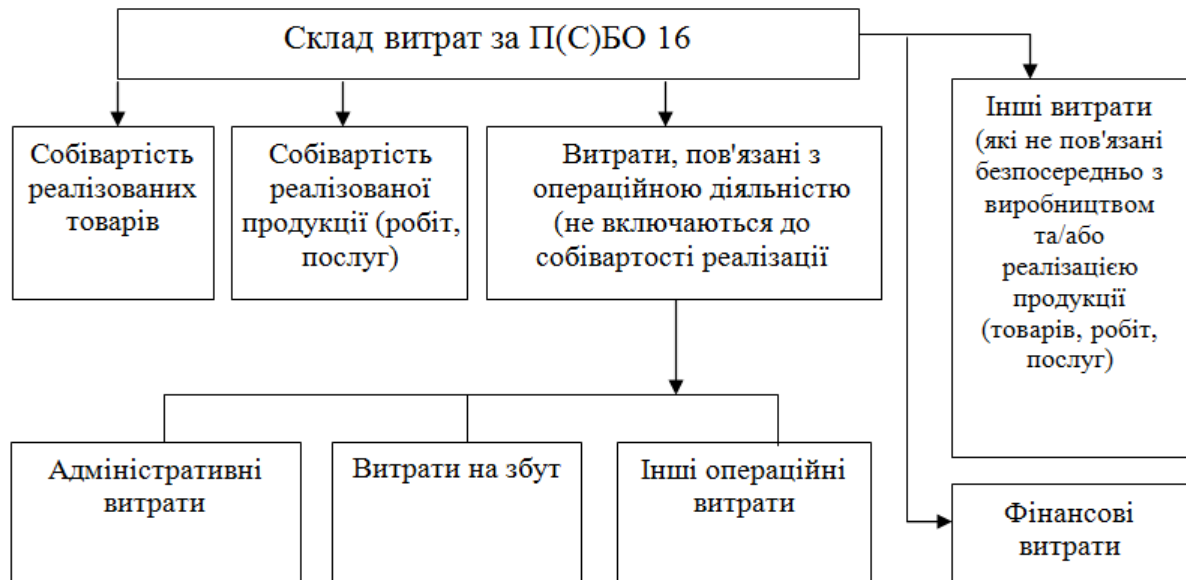


Рис. 1.2. Склад витрат за П(С)БО 16

Джерело: складено автором за [18]

Розглянемо більш детально види витрат для цілей бухгалтерського обліку.

1. Собівартість реалізованих товарів визначається П(С)БО 9 «Запаси». При цьому первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати».

2. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (ЗВВ) та наднормативних виробничих витрат (рис. 1.3).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва [18].

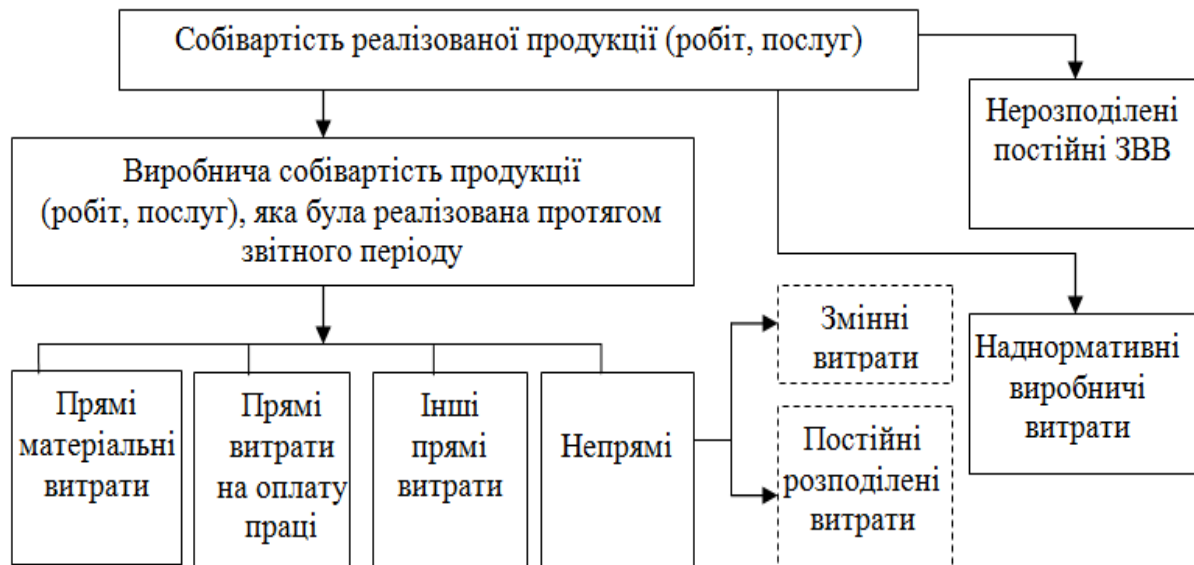


Рис. 1.3. Склад собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг

Джерело: складено автором за [18]

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [18].

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку [18].

Непрямі витрати або ЗВВ поділяються на змінні і постійні, які в свою чергу поділяються на постійні розподілені та постійні нерозподілені (рис. 1.4).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством та закріплюються Положенні про облікову політику.

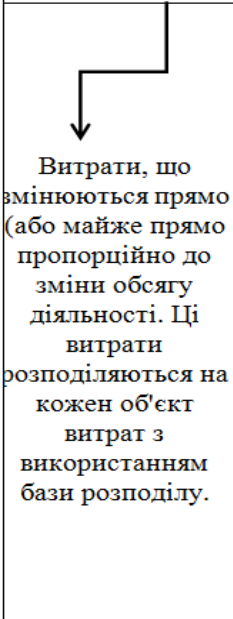
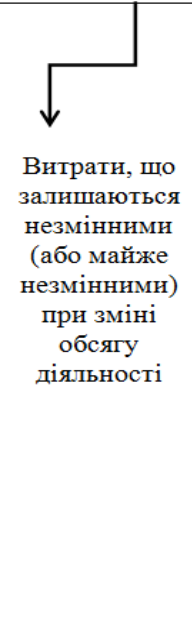
Змінні ЗВВ		Постійні ЗВВ		
	Витрати на обслуговування і управління виробництвом		Розподілені	Нерозподілені
	Амортизація необоротних активів		Витрати, які розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності	Витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення
	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів		Постійні витрати	
	Витрати на удосконалення технології й організації виробництва		<ul style="list-style-type: none">- витрати на обслуговування і управління виробництвом- витрати на опалення, освітлення та інше утримання приміщень- оплата праці загальногосподарського персоналу- витрати на охорону праці тощо.	
	Інші витрати			
Довідка: загальна сума розподілених та нерозподілених постійних ЗВВ не може перевищувати їх фактичну величину				

Рис. 1.4. Класифікація ЗВВ за П(С)БО 16

Джерело: складено автором за [18]

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення [18].

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [18].

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки за П(С)БО 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності [18].

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати" [18].

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

- втрати від зменшення корисності необоротних активів;
- втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати діяльності [18].

Також необхідно зауважити, що Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій витрати класифікуються за:

- елементами (матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати; інші затрати);
- витратами діяльності (собівартість реалізації; загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати; податок на прибуток) [19].

Отже, визначення, визнання та класифікація доходів та витрат розкривають теоретичні та методологічні основи обліку фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

1.3. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві, у тому числі фінансових результатів, передбачає, насамперед, розроблення облікової політики, яка має забезпечувати ефективність ведення бухгалтерського обліку.

За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [4].

На сучасному етапі облікова політика є реальним інструментом управління підприємством, на її основі здійснюється фінансове та податкове планування діяльності, що дає змогу істотно знижувати податковий тягар, підвищувати гнучкість, оперативність й ефективність прийнятих управлінських рішень. Формування облікової політики слід проводити з урахуванням особливостей діяльності підприємства для виконання таких завдань:

- поліпшення фінансового стану підприємства, досягнення його стабілізації;
- економічно обґрунтоване зниження витрат обігу;
- забезпечення доходності й ефективності використання наявних ресурсів;
- стимулювання праці працівників та підвищення рівня життя трудового колективу [20].

Поставлені цілі мають бути реалізовані шляхом обґрунтованого вибору варіантів та наукового розроблення облікової політики, враховуючи етапи організації бухгалтерського обліку, як-то:

- організаційний етап (організація процесу бухгалтерського обліку);
- методичний етап (вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку);
- технічний (технологія обробки інформації і складання звітності) [20];
- заключний [21].

Документальне оформлення облікової політики підприємств реалізується у форматі Наказу про облікову політику, який є сутнім внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового процесу підприємства. Звичайно, що від складових елементів облікової політики залежить правдиве ілюстрування господарських операцій та їх узагальнення в бухгалтерській звітності.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено наступні елементи облікової політики підприємства:

- стосовно доходів: порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

– стосовно витрат: порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

– стосовно фінансових результатів: підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку; дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу [21].

Елементи облікової політики доречно виділити у межах відповідних етапів. Так, на організаційному етапі до елементів облікової політики підприємства можна віднести визначення:

- форм ведення бухгалтерського обліку;
- організаційної побудови бухгалтерської служби підприємства;
- осіб, які займаються веденням обліку витрат, доходів і фінансових результатів та їх обов'язків;
- переліку первинних документів та затвердження графіку документообороту;
- порядку узагальнення даних у регістрах обліку та формах управлінської звітності [21].

У рамках методичного етапу можна виокремити:

- метод оцінки витрат і доходів та умови їх визнання;
- склад витрат і доходів;
- перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції, загальновиробничих витрат з визначенням бази їх розподілу;
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості;
- перелік і склад збутових, адміністративних та інших витрат [21].

Технологія обробки інформації і складання звітності визначаються під час технічного етапу.

На заключному етапі відбувається формування робочого плану рахунків у частині витрат, доходів, фінансових результатів та здійснюється підготовка, обговорення та підписання документа про облікову політику підприємства.

Зазначимо, що на сьогодні процесу формування облікової політики приділяється недостатньо уваги як з боку бухгалтерської служби, так і з боку управлінського персоналу на більшості вітчизняних підприємств. Так, наприклад, зміст наказу на новий фінансовий рік здебільшого є дублюванням уже діючого, хоча економічні обставини підприємства можуть вимагати суттєвих змін в організації облікової практики. Згідно з діючим законодавством суб'єкти господарювання мають самостійно визначати основні положення облікової політики, але при цьому повинні враховувати базові принципи ведення бухгалтерського обліку. В обліковій політиці слід ілюструвати тільки ті домінанти облікового процесу, які мають декілька дозволених нормативними актами більш альтернативних варіантів застосування. Однозначні правила законів, положень, інструкцій, що використовуються в бухгалтерській практиці, у наказі про облікову політику не мають дублюватися [21].

Не викликає сумніву той факт, що використання облікової політики є ефективним засобом підвищення рентабельності господарської діяльності підприємств та забезпечення стійкого фінансового стану суб'єктів господарювання. Облікова політика в частині доходів, витрат та фінансових результатів має вагоме значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, тому що доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку доходів, витрат потрібні для ухвалення управлінських рішень, визначення результатів господарської діяльності підприємства й її удосконалення.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для ведення бухгалтерського обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства призначено рахунок 79 «Фінансові

результати», за кредитом якого відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат [19].

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Хоча Планом рахунків і не передбачено субрахунки, але в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для розмежування фінансових результатів за видами діяльності пропонується використовувати такі субрахунки: 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій", 793 "Результат іншої діяльності" [19]. У цьому зв'язку варто розкрити види діяльності, як-то:

- операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
- інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей);
- фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;
- звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення [4].

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [19].

Як результативний рахунок, рахунок 79 містить зведену інформацію про види та розмір доходів (рахунки класу 7) та витрат (рахунки класу 8 та 9), які вплинули на фінансовий результат підприємства та в подальшому на формування показника податку на прибуток (рахунок 98), величину нерозподілених прибутків чи непокритих збитків (рахунок 44).

Для узагальнення інформації про доходи призначено такі рахунки:

- 70 «Доходи від реалізації» (субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 704 «Вирахування з доходу», 705 «Перестраховування»).

- 71 «Інший операційний дохід» (субрахунки: 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю", 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів", 713 "Дохід від операційної оренди активів", 714 "Дохід від операційної курсової різниці", 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки", 716 "Відшкодування раніше списаних активів", 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості", 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 719 "Інші доходи від операційної діяльності");

- 72 "Дохід від участі в капіталі" (субрахунки: 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства", 722 "Дохід від спільної діяльності", 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства");

- 73 "Інші фінансові доходи" (субрахунки: 731 "Дивіденди одержані", 732 "Відсотки одержані", 733 "Інші доходи від фінансових операцій")

- 74 "Інші доходи" (субрахунки: 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів", 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій", 742 "Дохід від відновлення корисності активів", 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів", 746 "Інші доходи") [19].

За кредитом рахунку 70 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного податку, ПДВ та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [19]. Аналогічно формуються рахунки інших доходів – 71, 72, 73, 74,

Аналітичний облік доходів:

- від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством;

- від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством;

- фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Для узагальнення інформації про витрати призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами», на яких ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат:

- матеріальні витрати (рахунок 80 «Матеріальні витрати»);
- витрати на оплату праці (рахунок 81 «Витрати на оплату праці»);
- відрахування на соціальні заходи (рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»);
- амортизація (рахунок 83 «Амортизація»);
- інші операційні витрати (рахунок: 84 «Інші операційні витрати»).

За дебетом рахунків відображаються суми нарахованих витрат за їх видами, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво», які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – якщо такі витрати відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо не застосовуються рахунки 9 класу.

Для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства застосовуються рахунки 9 класу «Витрати діяльності», за дебетом яких відображаються суми витрат, за кредитом - списання витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79.

Господарські операції, пов'язані з отриманням доходів, витрат відображаються в бухгалтерському обліку на підставі таких первинних документів, як: прибуткова та видаткова накладна, товарно-транспортна накладна; акт про вартість виконаних робіт (послуг); акт приймання – передачі активів; акт списання активів, вантажна митна декларація; платіжне доручення; банківська виписка, платіжна та розрахункова відомість, відомість амортизаційних розрахунків, довідки та інші первинні документи.

Типові проведення обліку доходів та витрат зображено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Облік доходів та витрат: типова кореспонденція рахунків

Види діяльності		Господарські операції	Типові проведення			
1	2		Доходи		Витрати	
		3	4	5	6	7
Операційна	Основна	Реалізація:				
		- готової продукції	361	701	901	26
		- товарів	361	702	902	28
		- робіт, послуг	361	703	903	23
		Здійснення загальновиробничих витрат	x		91	66, 65
		Здійснення адміністративних витрат	x		92	66, 65
		Здійснення витрат на збут	x		93	66, 65
		Купівля-продаж іноземної валюти	312	711	942	311
		Реалізація необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу	361	712	943	286
		Надання активів в операційну оренду	68	713	949	23
		Виникнення операційних курсових різниць	362	714	945	362
		Нарахування штрафів, пені, неустойки, що підлягають отриманню/сплаті	631	715	948	311
		Відшкодування оборотних активів	20	716	947	20
		Списання кредиторської заборгованості та безнадійної дебіторської заборгованості, формування резерву сумнівних боргів	631	717	944	361
		Безоплатне отримання/надання оборотних активів	20	718	949	20
		Дооцінка запасів і втрати від їх знецінення	20	719	946	20
Фінансова		Отримання дивідендів	31	731	x	
		Отримання/сплата відсотків	31	732	x	
Інвестиційна		Відновлення/зменшення корисності активів	10	742	972	10
		Виникнення неопераційних курсових різниць	362	744	974	362
		Безоплатне отримання/надання необоротних активів	10	745	976	10
		Дооцінка/уцінка необоротних активів	10	746	975	10
		Відшкодування/списання необоротних активів	10	746	976	10
		Інші доходи та витрати	631	746	977	631

Джерело: складено автором за [19]

Інформація з первинних документів та облікових регістрів (Додатки А, Б, Д, Е, Ж, И) узагальнюється у фінансовій звітності.

РОЗДІЛ 2 ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ ДОСЛІДЖУВАНОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Загальна економічна характеристика ТОВ «Мозаїка»

Об'єктом дослідження обрано товариство з обмеженою відповідальністю «Мозаїка» (скорочена назва – ТОВ «Мозаїка»), діяльність якого регулюється Господарським Кодексом України, Цивільним кодексом України та іншим чинним законодавством.

Підприємство створене у відповідності до Установчого договору від 08.04.2005 р. шляхом об'єднання майнових вкладів його учасників з метою отримання прибутку.

ТОВ «Мозаїка» є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки, печатку з власним найменуванням.

Код ЄДРПОУ: 30914571.

Організаційно-правова форма господарювання: приватна.

Форма власності: приватна.

Підприємство здійснює свою діяльність на принципах самоврядування та самофінансування, відповідає за своїми зобов'язаннями майном, на яке відповідно до діючого законодавства може бути накладене стягнення.

Установчими документами товариства є Установчий договір та Статут, які визначають предмет і цілі його діяльності, склад засновників та учасників, найменування та місцезнаходження, розмір та порядок створення уставного фонду, порядок розподілу прибутків та ряд інших питань.

Місце розташування товариства: Україна, Одеська область, м. Ізмаїл, вул. Гагаріна, 40.

Предметом діяльності ТОВ «Мозаїка» є:

- оптова та роздрібна торгівля харчовими продуктами;
- надання посередницьких, інформаційних, консультаційних, рекламних

послуг;

- консультація з питань комерційної діяльності і управління;
- послуги складування та оренди.

Основним видом діяльності товариства є оптова та роздрібна торгівля харчовими продуктами, переважно кондитерськими виробами за асортиментом (солодощі, цукерки, печиво, торти та інші борошняні кондитерські вироби).

Взаємовідносини з основними контрагентами ТОВ «Мозаїка» представлені на рис. 2.1.

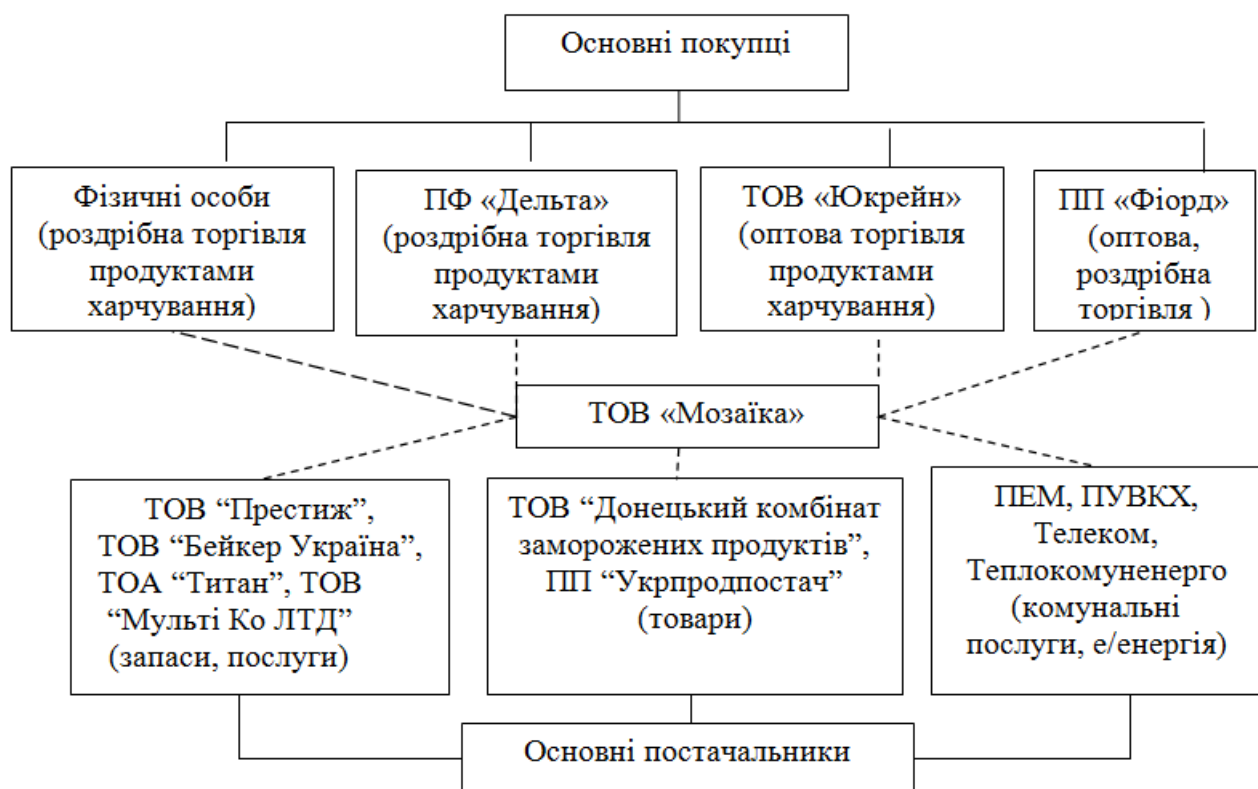


Рис. 2.1. Основні контрагенти ТОВ «Мозаїка»

Джерело: складено автором за даними підприємства

Основними конкурентами на ринку збуту товарів продовольчої групи товариства є: ТОВ «Продсервіс», м. Ізмаїл; ТОВ «Дістан», м. Ізмаїл; ТОВ «Мега Люкс», м. Ізмаїл; ТОВ «Гермес», Одеса; ТК «Евро Фудс», Одеса.

Вищим органом товариства є загальні збори учасників, які мають кількість голосів, пропорційну до розмірів їх паїв. На підприємстві виробничі, трудові та

економічні стосунки трудового колективу з адміністрацією, питання охорони праці та соціального розвитку регулюються колективним договором.

На товаристві у період дослідження працювало 26 працівників, у тому числі управлінського персоналу 8 осіб.

Організаційна структура управління ТОВ «Мозаїка» зображена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Організаційна структура управління ТОВ «Мозаїка»

Джерело: складено автором за даними підприємства

Згідно наказу «Про облікову політику» (Додаток Г) бухгалтерський облік на підприємстві автоматизований за допомогою програми «1С: Підприємство 8.2», ведеться на основі плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Організація бухгалтерського обліку покладається на відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. До складу бухгалтерії входять 3 особи. Обов'язки кожного працівника бухгалтерії регламентовані відповідними посадовими інструкціями.

ТОВ «Мозаїка» знаходиться на загальній системі оподаткування, є платником основних податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, плати за землю, екологічного податку та інших податкових платежів.

Індивідуальний податковий номер: 009554315457.

Свідоцтво платника податку на додану вартість: 2000173721.

Зовнішньоекономічна діяльність у періоді дослідження не проводилась.

Здійснення внутрішнього контролю покладено на відділ бухгалтерії. Окремої служби (структурного підрозділу) внутрішнього контролю на підприємстві не створено.

Загальну економічну характеристику ТОВ «Мозаїка» розкриємо за допомогою показників фінансової звітності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Показники фінансового стану ТОВ «Мозаїка»

№ з/п	Назва показників	Сума, тис. грн.		Відхилення, (+/-)	
		2018 р	2019 р.	р. 4 – р. 3 , тис. грн.	р. 4 / р. 3, %
1	2	3	4	5	6
1	Необоротні активи у валюті балансу	1648,9	1763,9	+115,0	+107,0
2	Товари	417,0	517,1	+100,1	+124,0
3	Запаси	34,4	32	-2,4	-93,0
4	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	282,1	268,9	-13,2	-95,3
5	Інша поточна дебіторська заборгованість	57,4	57,5	+0,1	+100,2
6	Грошові кошти та їх еквіваленти	312,4	758,1	+445,7	+242,7
	Разом активи	2 752,2	3 397,5	+645,3	+123,4
7	Власний капітал у валюті балансу	1522,0	1661,5	+139,5	+43,5
8	Короткострокові кредити банків	900,0	1000,0	+100,0	+111,1
9	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	243,0	508,6	+265,6	+209,3
10	Поточні зобов'язання за розрахунками та інші зобов'язання	87,2	227,4	+140,2	260,8
	Разом пасиви	2 752,2	3 397,5	+645,3	+123,4

Джерело: складено автором за даними підприємства

Дані табл. 2.1 свідчать про зростання валюти балансу на кінець звітного періоду більш ніж 20 %, що є позитивною тенденцією. Так, вартість необоротних активів у валюті балансу збільшилась на 7 %. Втім зростання залишків товарних запасів на кінець 2019 року на 24 % показує збільшення закупок або зменшення ліквідності товарів. Зростання суми власного капіталу на 43,5 % пов'язано зі збільшенням суми нерозподіленого прибутку.

Протягом періоду дослідження спостерігається негативна тенденція зростання залучених коштів. Так, заборгованість по короткостроковим кредитам банків збільшилась на 11,1 %, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги та поточні зобов'язання зросли майже удвічі. У той же час збільшення

грошових коштів приблизно удвічі показує наявність високоліквідних активів на підприємстві, за допомогою яких можна негайно погасити частину боргу.

В цілому фінансовий стан ТОВ «Мозаїка» на 01.01.2020 р. можна охарактеризувати як стійкий. Товариство має потенціальні можливості для покращення бізнесу через нарощування обсягів реалізації товарів, скорочення операційних витрат, більш швидкого розрахунку з контрагентами та, відповідно, зменшення строку погашення банківських кредитів.

2.2. Формування первинного обліку фінансових результатів на досліджуваному підприємстві

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, тобто, документи, які створені у письмовій або електронній формі, що містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [22, 23].

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування на підставі первинних документів. Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку згідно до вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Після перевірки первинних документів за формою і змістом інформація переноситься до облікових реєстрів – носіїв спеціального формату (паперових, електронних) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначених для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [23].

Зауважимо, що чинне законодавство не містить вичерпного переліку первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку. Проте можна виділити основні види первинних документів при відображенні в обліку операцій, пов'язаних з визначенням доходів, витрат та фінансових результатів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види первинних документів при визначенні доходів, витрат та фінансових результатів на підприємстві

Назва документу	Суть документу	Нормативний акт щодо форми первинного документу
1	2	3
Видаткова накладна (Додаток А)	Видаткова накладна фіксує факт отримання/передачі товарів, продукції, робіт, послуг.	Форма видаткової накладної не затверджена.
Товарно-транспортна накладна	Товарно-транспортна накладна використовується, якщо в процесі купівлі-продажу бере участь транспортна (експедиторська) компанія, що займається перевезенням товару від продавця до покупця.	Форма затверджена наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 р. № 363.
Подорожній лист	Як первинний документ застосовується для бухгалтерського та податкового обліку господарських операцій, пов'язаних з перевезенням вантажів. Цей документ підтверджує витрати, пов'язані зі здійсненням перевезень, зокрема витрати на паливно-мастильні матеріали.	На сьогодні типові форми подорожніх листів для легкового та вантажного автомобілів скасовано. Проте за потреби підприємство може розробити власні бланки подорожніх листів, які повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені п. 2.4 Положення № 88 [23]
Акт приймання виконаних робіт (послуг) (Додаток Б)	Документ, який фіксує закінчення будь-яких робіт (послуг) та приймання їх замовником за кількістю та якістю.	Типова форма не затверджена.
Прибутковий та видатковий касові ордери	Застосовуються для оформлення надходження/видачі готівки до каси.	Форми затверджені постановою Національного банку України 29.12.2017 р. № 148.
Рахунок-фактура (інвойс)	оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами.	Форма не затверджена. Довідка: у листі Міністерства фінансів України від 16.02.17 р. № 31-11410-06-5/4339 зазначені умови, коли рахунок фактура може бути первинним документом.
Бухгалтерська довідка	На підставі цього документа, як правило, здійснюються коригувальні записи в облікових регістрах у зв'язку з виправленням помилок в бухгалтерському обліку. Також може бути використана для підтвердження операцій, значення яких було отримане розрахунковим шляхом. Якщо господарська операція оформлюється бухгалтерською довідкою,	Форма наведена у Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [24]

Продовження табл. 2.2

1	2	3
	то при її застосуванні обов'язково наводяться всі реквізити, передбачені для первинних документів (Лист Міністерства фінансів України від 05.08.2014 р. № 31-11410-08/23-2303/2333)	
Податкова накладна (Додаток К)	Це основний документ, який підтверджує сплату покупцем суми ПДВ продавцеві та надає право покупцю включити таку суму до податкового кредиту. Податкову накладну можна віднести до категорії первинних документів (лист ДПАУ від 22.02.2011 р. № 4905/7/16-1517-10).	Форму податкової накладної затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 (у редакції наказу від 17.09. 2018 р. № 763 [25])

Джерело: складено автором за [24, 25]

Зазначимо, що згідно з п. 44.1 ст. 44 ПКУ суб'єкти господарювання – платники податків для цілей оподаткування та ведення податкового обліку і складання податкової звітності зобов'язані поряд з первинним бухгалтерським обліком вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [6].

Окремо варто розглянути відображення первинної інформації в облікових реєстрах. Так, відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. 356, для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції рекомендовано щомісяця складати облікові реєстри, в яких аналітичні дані мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця [24]. Ці методичні рекомендації передбачають застосування таких реєстрів: для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи – Журнал 5 (5 А) і Відомість 5.1 обліку руху запасів; для обліку доходів та

результатів діяльності – Журнал 6 і Відомість 6.1, в яких накопичуються дані про окремі складові доходів та узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності.

Втім в автоматизованій системі обліку форма таких реєстрів адаптована для зручності ведення бухгалтерського обліку. Так, у типовій конфігурації облік доходів і витрат ведеться методом нарахування. В якості прикладу приведемо схему відображення в обліку доходів від реалізації товарів (рис. 2.3).

Скриншот програмного інтерфейсу системи обліку, що демонструє форму реєстрації реалізації товарів. У верхній частині вказано номер документа (Д0000000001), дату (12.00.00), організацію (ТОВ «Мозаїка»), контрагента (ТОВ «Візір»), склад (Головний склад) та договір (2011/1). Нижче представлено таблицю з даними по товару «Попир Ballet».

№	Номенклатура	Коли.	Ед.	Цена	Сумма	% НДС	Сумма	Всего	Счет	Схема ре...	Налоговое назна.	Налоговое назнач...
1	Попир Ballet	50,000	упак	36,00	1 800,00	20%	300,00	1 800	281	Товари	Опод. ПДВ	Госп. д-сть

Нижче розкрито вікно «Схемы реализации: Товары», де вказано код (000001003) та назву (Товары). Вибрані вкладки: «Себест. реализации», «Себест. при возвр.», «Доходы от реали...». У розкритій вкладці «Доходы от реали...» вказано «Счет доходов: 702» та «Статьи доходов: Доход операционной деятельности (от реализации товаров...)».

Вікно «Справочник Статьи доходов» показує список статей доходів:

Код	Наименование	Статья декларации по налогу
0000	Статьи доходов по структуре Деклар...	
0000	Доход операционной деятельности (... 02 Доход операционной дея...	

Рис. 2.3. Схема реалізації товарів

Джерело: складено автором за даними підприємства

Документ «Фінансові результати» є регламентним документом, головне призначення якого – закриття всіх рахунків доходів і витрат (рахунки класу 7, 8,

9) на відповідні субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати». Визначенням фінансового результату завершується обліковий цикл на підприємстві.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву (рис. 2.4).

№ з/п	Складання документа				Оформлення документа					
	Назва документа	Виконавець	Кількість примірників	Строк виконання	Погодження	Підписання	Затвердження	Реєстрація	Ознайомлення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Опрацювання документа				Оперативне зберігання документів				Архівне зберігання		Примітки
Строк передачі	Кількість примірників, що передаються	Який примірник передається	Відповідальний за опрацювання	Місце зберігання оригіналу	Номер справи за номенклатурою справ	Відповідальний за зберігання	Строк зберігання	Відповідальний за передачу документів до архіву	Строк передачі документів	
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21

Рис. 2.4. Приклад форми графіка документообігу

Джерело: складено автором за [26]

Графік документообороту забезпечує оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначає мінімальний строк його знаходження в підрозділі та сприяє поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації.

2.3. Фінансові результати як важливий елемент фінансової та податкової звітності

Інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період розкривається у Звіті про фінансові результати, який входить до складу фінансової звітності в системі бухгалтерського обліку.

Слід відмітити, що НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надають типові форми і склад статей фінансової звітності, а правила заповнення фінансових показників розкриваються у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. за № 433.

Розглянемо склад статей Звіту про фінансові результати ТОВ «Мозаїка» за період дослідження (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Показники Звіту про фінансові результати ТОВ «Мозаїка»

Стаття	Джерело інформації для заповнення	Код рядка	За попередній рік	За звітний період
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Обороти за Д-т субрахунків 701, 702, 703 К-т субрахунків 791 мінус оборот за К-т субрахунку 704 з Д-т субрахунку 791	2000	1953,8	5246,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Обороти за К-т субрахунку 901, 902, 903 з Д-т субрахунку 791	2050	(1340,0)	(2984,0)
Валовий прибуток	ряд. 2000 - ряд. 2050	2090	613,8	2262,9
Валовий збиток	Від'ємний результат. Наводиться у дужках	2095	(-)	(-)
Інші операційні доходи	Обороти за Д-т рахунку 71 з К-т субрахунку 791	2120	1237,5	997,9
Адміністративні витрати	Обороти за К-т рахунку 92 з Д-т субрахунку 791	2130	(346,0)	(422,0)
Витрати на збут	Обороти за К-т рахунку 93 з Д-т субрахунку 791	2150	(204,2)	(326,0)
Інші операційні витрати	Обороти за К-т рахунку 94 з Д-т субрахунку 791	2180	(1186,2)	(2349,7)
Фінансовий результат від операційної	Додатний результат (ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150	2190	114,9	163,1

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5
діяльності: прибуток	- ряд. 2180)			
збиток	Від’ємний результат. Наводиться у дужках.	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	Обороти за Д-т рахунку 72 з К-т субрахунку 792	2200	-	-
Інші фінансові доходи	Обороти за Д-т рахунку 73 з К-т субрахунку 792	2220	2,0	3,8
Інші доходи	Обороти за Д-т рахунку 74 з К-т субрахунку 793	2240	14,2	18,4
Фінансові витрати	Обороти за К-т рахунку 95 з Д-т субрахунку 792	2250	(1,8)	(2,4)
Втрати від участі в капіталі	Обороти за К-т рахунку 96 з Д-т субрахунку 792	2255	(-)	(-)
Інші витрати	Обороти за К-т рахунку 97 з Д-т субрахунку 793	2270	(10,2)	(12,6)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	Додатний результат (ряд. 2190 + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270)	2290	119,1	170,3
збиток	Від’ємний результат. Наводиться у дужках	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	Обороти за К-т рахунку 98 з Д-т рахунку 79 або Обороти за Д-т рахунку 98 з К-т рахунку 79 за П(С)БО 17 [5]	2300	20,6	30,8
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	х	2305	х	х
Чистий фінансовий результат: прибуток	Додатний результат (сума ряд. 2290 або ряд. 2295 - ряд. 2300 та ряд. 2305)	2350	98,5	139,5
збиток	Від’ємний результат. Наводиться у дужках.	2355	(-)	(-)

Джерело: складено автором за даними підприємства

Як видно з табл. 2.3, у складі чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг Звіту про фінансові результати ТОВ «Мозаїка» відображено дохід від реалізації за вирахуванням ПДВ, наданих знижок та вартості повернених раніше проданих товарів.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначено з урахуванням вимог П(С)БО 9, П(С)БО 16 і П(С)БО 30.

До суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, включено дохід від: відшкодування раніше списаних активів; операційної оренди необоротних активів; отриманих безоплатно оборотних активів; реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття; списання кредиторської заборгованості; визнаних штрафів, пені, неустойки.

У статті "Інші фінансові доходи" відображено дивіденди та відсотки; у статті "Інші доходи" - інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

До адміністративних витрат віднесено загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням ТОВ «Мозаїка».

До витрат на збут підприємства віднесено витрати, які пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме: витрати на утримання структур, що займаються збутом продукції (товарів, робіт, послуг), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

До складу інших операційних витрат ТОВ «Мозаїка» включено собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття; втрати від знецінення запасів; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної понад резерв безнадійної дебіторської заборгованості; визнані економічні (фінансові) санкції та деякі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства.

Фінансові результати є важливим елементом податкової звітності. Так в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. за № 897, з останніми змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2019 р. № 481 [28], обов'язково наводиться інформація про фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Крім того, при формуванні даних Додатку РІ

«Різниці» показники фінансового результату корегуються на різниці, які виникають відповідно до ПКУ, у бік збільшення або зменшення оподаткованого прибутку до оподаткування – при умові у платника податків суми річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період більш 20 млн. грн. [6].

Вимогами ПКУ виділено групи різниць, на які коригується фінансовий результат до оподаткування, а саме:

- різниці, що виникають під час нарахування амортизації необоротних активів;
- різниці, котрі виникають під час формування резервів (забезпечень);
- різниці, що виникають під час здійснення фінансових операцій;
- інші різниці (зокрема, різниці пов'язані з відображенням страхових резервів страховиків; операцій із продажу чи іншого відчуження цінних паперів тощо) [6]

Втім при формуванні показників Податкової декларації з податку на прибуток є багато невирішених питань щодо визначення оподаткованого прибутку за прийнятим алгоритмом. Так, у дослідженнях окремих фахівців наголошується на недосконалості механізму визначення податку на прибуток через неврахування низки фундаментальних принципів оподаткування, з чим не можна не погодитися [29].

Авторами доведено, що нормами ПКУ не передбачено коригувань на окремі види витрат негосподарського призначення, а тому всі підприємства незалежно від обсягів доходу за відповідний період мають право зменшувати фінансовий результат на дані витрати. Втім, згідно з пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, господарська діяльність – це «діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/ або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії,

доручення та агентськими договорами» [6]. На недосконалість законодавчих вимог щодо визначення різниць за ПКУ безпосередньо вказують і листи Державної фіскальної служби України (ДФС України) № 25307/6/99-99-13-02-03-15 від 23.11.2016, № 25961/6/99-99-19-02-02-15 від 04.12.2015 р., № 21051/6/99-99-19-02-02-15 від 05.10.2015 р. [30–32], в яких розглядаються операції, що не пов'язані з господарською діяльністю, але які не беруть участь у створенні різниць за ПКУ під час формування оподаткованого прибутку (операції з надання платником податку безкоштовного харчування своїм працівникам, операції зі списання матеріальних цінностей у зв'язку з неможливістю визнання їх активами; визнані суми штрафів, пені, неустойок). При цьому необхідно зазначити, що з 01.01.2017р., лише окремі суми штрафів, пені, неустойок беруть участь у формуванні різниць, які виникають під час здійснення фінансових операцій (Додаток РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, код рядка 3.1.11) згідно з пп. 140.5.11 п.140.5 ст. 140 ПКУ [6, 29].

Отже, на законодавчому рівні прийнято коригувати тільки штрафи, пені, неустойки, які нараховані відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, які не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб), і на користь осіб, платників податку на прибуток за ставкою 0%». Виходячи із цієї вимоги, суб'єкт підприємницької діяльності – платник податку на прибуток у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання перед контрагентом – платником податку на прибуток за звичайною ставкою (відмінною від ставки 0%) зменшує фінансовий результат на суму визнаних їм штрафів, пені, неустойок, які за правилами бухгалтерського обліку включаються до інших операційних витрат. До того залишається відкритим питання щодо впливу на фінансовий результат до оподаткування та об'єкт оподаткування визнаних платником податків сум штрафних (фінансових) санкцій та пені, які нараховані йому державними контролюючими органами відповідно до норм п. 113.2 ст. 113 та п. 129.1. ст. 129 ПКУ [6, 29].

Вплив визнаних штрафів, пені, неустойки на об'єкт оподаткування наведено на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Вплив визнаних штрафів, пені, неустойки на об'єкт оподаткування

Джерело: складено автором за [29]

Даний приклад ілюструє вагомість застосування запропонованих коригувань фінансового результату. Разом із цим підкреслюється й негативний ефект на об'єкт оподаткування податку на прибуток операцій, за якими не коригується фінансовий результат, що в результаті зменшує податкові надходження до бюджету. Погодимося з тим, що операції, пов'язані з негосподарською діяльністю підприємства, мають проводитися за рахунок відповідних власних джерел фінансування (рахунок 44), а не на загальних підставах зменшувати оподаткований прибуток [29].

Отже, з метою дотримання принципу рівності в оподаткуванні та забезпечення однакового підходу до платників податків при складанні податкової декларації з податку на прибуток потребує нормативного удосконалення алгоритм визначення оподаткованого прибутку.

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Методичні аспекти аналізу фінансових результатів

Аналіз фінансових результатів ґрунтується на визначенні доходів, витрат та прибутку з метою виконання відповідних аналітичних процедур і розробки аналітичних показників, на основі яких узагальнюються і оцінюються результати діяльності та приймаються управлінські рішення щодо подальшого розвитку підприємства.

Об'єктом аналізу фінансових результатів є: види доходів; види витрат; прибуток; чинники, що вплинули на доходи та витрати. Суб'єктами аналізу фінансових результатів є: вищі посадові особи підприємства; економічні служби підприємства; керівники функціональних та структурних підрозділів підприємства; власники та акціонери; зовнішні користувачі інформації [33].

Основними завданнями аналізу фінансових результатів є:

- аналіз і оцінка рівня та динаміки показників прибутку;
- факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг);
- аналіз фінансових результатів від іншої реалізації, позареалізаційної та фінансової діяльності;
- аналіз і оцінка використання чистого прибутку;
- аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва (продажів) і прибутку;
- аналіз резервів зростання прибутку на основі оптимізації обсягів реалізації і витрат виробництва та обігу [34].

У свою чергу аналіз прибутку підприємства потребує вирішення завдань серед яких:

- оцінка реальності бізнес-плану з прибутку з урахуванням плану випуску продукції та зміни залишків нереалізованої продукції;
- перевірка виконання плану з прибутку в цілому і за його складовими;

- факторний аналіз зміни валового прибутку та розрахунок впливу факторів;
- оцінка зміни прибутку в динаміці з метою вивчення тенденцій і закономірностей цього показника;
- виявлення резервів зростання прибутку та підвищення рівня рентабельності, розроблення заходів щодо мобілізації виявлених резервів та контроль за їх виконанням;
- оцінка рентабельності роботи підприємства в цілому й за окремими видами діяльності [34].

Ефективність формування і використання прибутку підприємства можна охарактеризувати з допомогою нижченаведених коефіцієнтів.

1. Коефіцієнт рентабельності поточних витрат, який показує, скільки прибутку припадає на 1 грн. витрат. Коефіцієнт розраховується за формулою 3.1:

$$K_{рпв} = \text{Пр} / \text{В}, \quad (3.1)$$

де $K_{рпв}$ - коефіцієнт рентабельності поточних витрат;

Пр – прибуток;

В – витрати.

Розрахуємо коефіцієнт рентабельності поточних витрат за період дослідження:

2018 р. – на 1 грн. витрат припадає 0,032 грн. прибутку, виходячи з розрахунку:

$$[98,5 / \underbrace{(1340,0+346,0+204,2+1186,2+1,8+10,2+20,6)}_{3109,0} = 0,032]$$

2019 р. – на 1 грн. витрат припадає 0,23 грн. прибутку, виходячи з розрахунку:

$$[139,5 / \underbrace{(2984,0+422,0+326,0+2349,7+2,4+12,6+30,8)}_{6127,5} = 0,023]$$

2. Коефіцієнт валового прибутку, який показує ефективність використання матеріальних ресурсів та робочої сили у господарській діяльності підприємства. Коефіцієнт розраховується за формулою 3.2:

$$K_{вп} = \text{Прв} / \text{Вр}, \quad (3.2)$$

де $K_{вп}$ – коефіцієнт валового прибутку;

Прв - валовий прибуток;

Вр – виручка від реалізації товарів (робіт, послуг).

Розрахуємо коефіцієнт валового прибутку за період дослідження:

2018 р. – 0,314, виходячи з розрахунку: $K_{вп} = 613,8 / 1953,8 = 0,314$.

2019 р. – 0,431, виходячи з розрахунку: $K_{вп} = 2262,9 / 5246,9 = 0,431$.

3. Коефіцієнт операційного прибутку, що характеризує, який прибуток від операційної діяльності на кожну гривню виручки має підприємство. Коефіцієнт розраховується за формулою 3.3:

$$K_{про} = \text{Про} / \text{Вр}, \quad (3.3)$$

де $K_{про}$ – коефіцієнт операційного прибутку;

Про – операційний прибуток;

Вр – виручка від реалізації товарів (робіт, послуг).

Розрахуємо коефіцієнт операційного прибутку за період дослідження:

2018 р. – на кожну гривню виручки підприємство має 0,059 грн. прибутку від операційної діяльності, виходячи з розрахунку: $K_{про} = 114,9 / 1953,8 = 0,059$.

2019 р. – на кожну гривню виручки підприємство має 0,031 грн. прибутку від операційної діяльності, виходячи з розрахунку: $K_{про} = 163,1 / 5246,9 = 0,031$.

4. Коефіцієнт чистого прибутку, який є узагальнюючим показник, що порівнює чистий прибуток і виручку. Коефіцієнт розраховується за формулою 3.4:

$$\text{КПрч} = \text{Прч} / \text{Вр}, \quad (3.4)$$

де КПрч – коефіцієнт чистого прибутку;

Прч – чистий прибуток;

Вр – виручка від реалізації товарів (робіт, послуг).

Розрахуємо коефіцієнт чистого прибутку за період дослідження:

2018 р. – 0,060, виходячи з розрахунку: $\text{КПрч} = 98,5 / 1953,8 = 0,060$.

2019 – 0,027, виходячи з розрахунку: $\text{КПрч} = 139,5 / 5246,9 = 0,027$.

5. Коефіцієнт окупності власного капіталу, який визначає прибутковість підприємства, у яке вкладено власний капітал. Коефіцієнт розраховується за формулою 3.5:

$$\text{Ковк} = \text{Пр} / \text{Квл}, \quad (3.5)$$

Де Ковк – коефіцієнт окупності власного капіталу;

Пр – прибуток;

Квл – власний капітал.

Розрахуємо коефіцієнт окупності власного капіталу за період дослідження:

2018 р. – 0,065, виходячи з розрахунку: $\text{Ковк} = 98,5 / 1522,0 = 0,065$.

2019 р. – 0,084, виходячи з розрахунку: $\text{Ковк} = 139,5 / 1661,5 = 0,084$.

Визначимо показники рентабельності за алгоритмом, наведеним у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Показники рентабельності на ТОВ «Мозаїка»

Назва (код) показника	Розрахунок	Умовне позначення	Визначення показника	
			2018 р.	2019 р.
1	2	3	4	5
Рентабельність продукції (Рпр)	Втп/Спп x 100	Втп – валовий прибуток, отриманий від продажу продукції. Спп – собівартість проданої продукції	$\frac{613,8}{1340,0} \times 100 = 45,8$	$\frac{2262,9}{2984,0} \times 100 = 75,8$
Рентабельність продажу продукції (Рп)	Втп/Гн x 100	Втп – валовий прибуток, отриманий від продажу продукції. Гн – грошові надходження від	$\frac{613,8}{1758} \times 100 = 34,9$	$\frac{2262,9}{2174} \times 100 = 104,1$

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5
		продажу продукції		
Рентабельність основного капіталу (Рок)	$Pч/Vна \times 100$	$Pч$ – чистий прибуток. $Vна$ – вартість необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів)	<u>98,5</u> 1648,9 $\times 100$ = 6,0	<u>139,5</u> 1763,9 $\times 100$ = 7,9
Рентабельність капіталу (Ркп)	$Pч/(Vна+Vма) \times 100$	$Vна$ – вартість необоротних активів. $Pч$ – чистий прибуток. $Vма$ – вартість мобільних активів	<u>98,5</u> 2 752,2 $\times 100$ = 3,6	<u>139,5</u> 3 397,5 $\times 100$ = 4,1

Джерело: складено за автором за даними підприємства

Як видно з табл. 3.1 на кінець звітної періоду простежується зростання всіх показників рентабельності, що є позитивним фактором.

Аналіз ефективності різних видів діяльності дасть змогу визначити їх вплив на чистий прибуток підприємства. За результатами аналізу структури та динаміки фінансових результатів можна зробити такі висновки:

На кінець звітної періоду чистий дохід зріс майже утричі (5246,9-1953,8), а собівартість реалізації – більш ніж удвічі (2984, 1340,0 0), що зумовило підвищення валового прибутку порівняно з минулим роком більш ніж у три рази (2262,9-613,8). Інші доходи операційної діяльності зменшилися приблизно на 20 % (1237,5-997,9) при зростанні майже удвічі інших операційних витрат (2349,7-1186,2), завдяки чому фінансовий результат від іншої операційної діяльності зменшився, хоча загалом від операційної діяльності спостерігається збільшення прибутку приблизно на 40 % (163,1-114,9).

Інвестиційна діяльність у періоді дослідження на підприємстві не здійснювалась. Результати від фінансової діяльності мають незначні позитивні зміни.

Отже, з ціллю підвищення ефективності діяльності ТОВ «Мозаїка» управлінському персоналу підприємства рекомендується здійснювати заходи щодо зниження витрат, збільшення обсягів реалізації товарів, робіт, послуг.

3.2. Організація внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства

Внутрішній контроль фінансових результатів підприємства здійснюється з метою знаходження шляхів ефективнішого управління підприємством, резервів для підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети фінансового менеджменту - підвищення добробуту власників підприємства.

Метою внутрішнього контролю доходів, витрат діяльності та фінансових результатів є встановлення об'єктивної істини щодо повноти, правдивості та неупередженості первинних документів, бухгалтерських даних і звітності підприємства в частині його доходів, витрат і фінансових результатів діяльності [35].

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю є:

- законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність, її планування, облік і контроль;
- статутні та інші засновницькі документи підприємства;
- наказ про облікову політику;
- первинні документи, реєстри з обліку доходів, витрат, фінансових результатів, податку на прибуток та його використання;
- фінансова звітність підприємства;
- акти та довідки державних перевірок, аудиторські висновки
- інша документація, яка узагальнює результати фінансового контролю.

Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю доходів, витрат і результатів діяльності включають обстеження діяльності окремих об'єктів підприємства, арифметичну перевірку визначення доходів і результатів, зустрічну перевірку витрат і обґрунтування доходів на підставі економіко-математичних розрахунків, а також групування та систематизації виявлених порушень і недоліків, складання допоміжних робочих документів контролерів та актів перевірки [35].

Основні завдання контролю формування фінансових результатів діяльності підприємства наведені на рис. 3.1.

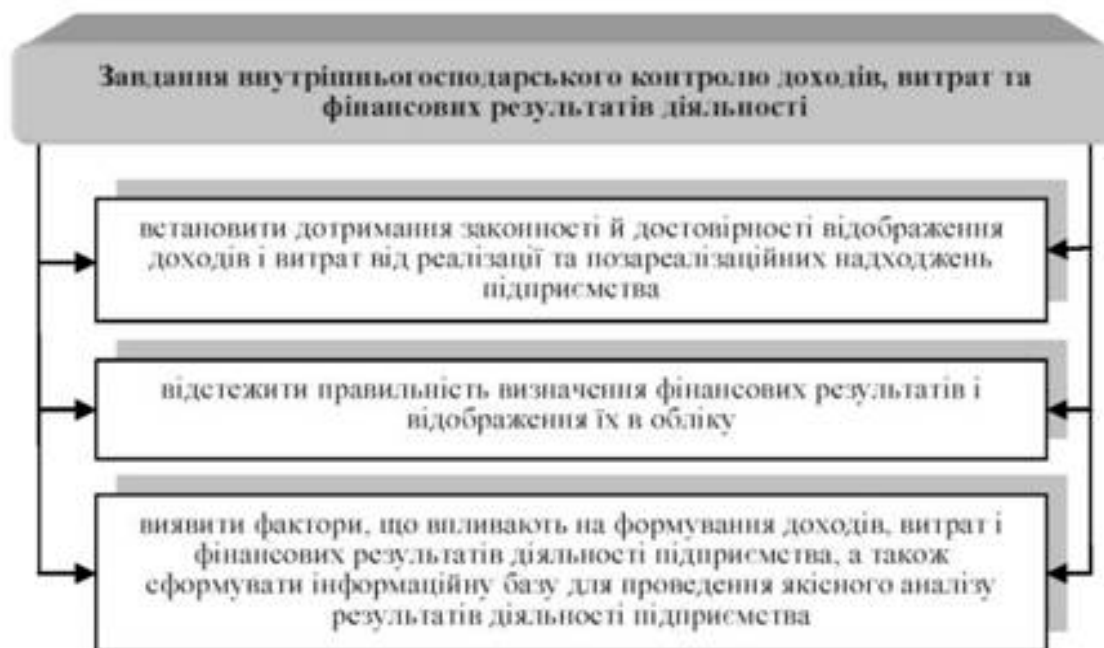


Рис. 3.1. Фінансові результати: основні завдання контролю

Джерело: складено автором за [35]

Особливу увагу при контролі звертають на правильність визначення статей доходів та витрат, прибутків і збитків. Перевірка достовірності визначення прибутку від усіх видів діяльності підприємства обґрунтовується перевіркою алгебраїчної суми прибутку (збитку) від звичайної діяльності.

Далі дані "Звіту про фінансові результати" зіставляють із даними відповідних рахунків. Так, наприклад, сальдо, що визначено в кінці року за такими рахунками: 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інші операційні доходи", 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" переносять на рахунок 79 "Фінансові результати" (субрахунок 791 "Результати основної діяльності").

З метою оцінювання ефективності роботи підприємства використовують показники фінансової стійкості, прибутковості, платоспроможності та ділової активності.

Внутрішній контроль фінансових результатів на підприємстві проводиться за певними етапами. Так, на першій стадії перевіряються такі питання, як:

- дотримання прийнятої облікової політики та забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства;
- дотримання вимог до складання первинних та зведених документів, що забезпечує наявність доказів про їх здійснення;
- використання та збереження бухгалтерської документації з обліку фінансових результатів від усіх видів діяльності згідно Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку.

На другій стадії контролю фінансових результатів перевіряється облік господарських операцій на рахунках 7, 8, 9 класу, та використання чистого прибутку (рахунок 44).

В подальшому перевіряється правильність та достовірність заповнення та відображення господарських операцій в первинних та зведених документах (рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних, податкових накладних тощо). Проводиться зіставлення первинних документів (довідок бухгалтерії), аналітичних та синтетичних облікових регістрів із даними фінансової та податкової звітності підприємства з метою встановлення їх відповідності.

Ретельно перевіряється правильність відрахувань з податку на прибуток та своєчасність їх перерахувань згідно з чинним законодавством.

Типові порушення, які виявляються за результатами контролю фінансових результатів, наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Результати контролю фінансових результатів: типові порушення

Питання, які досліджуються	Типові порушення
1	2
Визначення, класифікація доходів	Надходження від контрагентів розглянуті як доходи, невірно класифікуються групи доходів
Визнання доходів в обліку	Доходи відбиваються без зв'язку із збільшенням активу і зменшенням зобов'язання
	Доходи звітного періоду признаються під час такого збільшення активу або зменшення зобов'язання, яке викликає зростання

Продовження табл. 3.2

01	02
	власного капіталу за рахунок внесків учасників
	Визнання доходами надходжень від: - суми ПДВ, які підлягають перерахунку до бюджету; - суми надходжень по договорах комісії, агентських і інших аналогічних договорах на користь комітента, принципала. Неправомірне визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у разі, коли покупцеві не передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар або інший актив). Неправомірне коректування визнаного доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на величину пов'язаною з ним сумнівній і безнадійній дебіторській заборгованості
Оцінка доходу	Неправомірне відображення доходу в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які не отримані або не підлягають отриманню
	Невизнання доходом суми у вигляді відсотків, у разі відстрочення платежу, унаслідок якого виникає різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги і інші активи)
Розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності	Неповне відображення інформації в Примітках до фінансової звітності (за вимогами П(С)БО або МСФЗ/ МСБО)
	Відсутність інформації про розподіл доходу: дохід (виручка) від реалізації продукції; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи
Визначення та класифікація витрат	Виплати контрагентам розглянуті як витрати, невірно класифікуються групи витрат
Визнання витрат в бухгалтерському обліку	Витрати відбиваються без зв'язку із зменшенням активу і збільшенням зобов'язання
Визначення фінансового результату	При визначенні фінансового результату не враховуються всі види доходів та витрат

Джерело: складено автором

Завершальним етапом внутрішнього контролю є звіт за результатами внутрішнього контролю, складений на підставі робочих документів (Додаток В).

Отже, якісна організація внутрішнього контролю фінансових результатів обумовлює об'єктивну і достовірну інформації про діяльність підприємства, що є важливішим чинником при визначенні та впровадженні подальшої стратегії розвитку господарюючих суб'єктів.

Для успішного функціонування системи внутрішнього контролю варто створити на підприємстві дієву службу внутрішнього контролю, мета якої буде надання допомоги керівництву під час управління підприємством.

Підсумовуючи, зазначимо, що внутрішній контроль виступає інструментом, який доцільно використовувати керівництву для забезпечення впевненості в тому, що його діяльність є законною, інформація про фінансові результати діяльності є достовірною, а ресурси належно захищені від втрат і використовуються ефективно та економно.

3.3. Шляхи удосконалення обліку та контролю фінансових результатів діяльності підприємства

Провідна роль у вирішенні питань визначення і оптимізації величини фінансових результатів належить бухгалтерському обліку та економічному контролю, адже можливість отримання найбільшого ефекту при найменших витратах значною мірою залежить від того, наскільки точно і вчасно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат та доходів. Одним із основних показників підприємства, що визначає ефективність його діяльності, є фінансовий результат, який є основою для розвитку підприємства, розширення його діяльності та забезпечення вигідного місця серед конкурентів відповідної галузі. Тому діяльність управлінського персоналу має бути спрямована на формування достовірної інформації про фінансові результати не лише у цілому по підприємству, але й бути розділена за видами діяльності. На основі отриманих результатів підприємство може планувати свою подальшу діяльність, визначивши при цьому свої переваги та недоліки.

До проблемних питань, які підлягають вирішенню, можна віднести питання удосконалення первинного обліку фінансового результату діяльності вітчизняного підприємства за складовими - доходами і витратами.

Погодимося з тим, що, організовуючи первинний облік витрат і доходів, необхідно насамперед визначити порядок руху первинних документів за центрами

відповідальності і організацію документообігу з обліку витрат і доходів. Організація обліку витрат і доходів за центрами відповідальності на підприємстві вимагає створення оптимальної схеми руху документів, яка розробляється на основі вивчення управлінського та виробничого процесів, організаційної структури підприємства [36].

Центр відповідальності – це той самий сегмент підприємства, де керівник (інший уповноважений менеджер) відповідає за його діяльність, за формування найважливіших показників, у тому числі за витрати, доходи і фінансові результати. За центрами витрат (видами діяльності, структурними підрозділами, виробничими ділянками, видами або групами продукції або робіт, послуг) групуються витрати, контрольовані керівником (іншим уповноваженим менеджером). Центр доходів може бути створений там, де є можливість їх визначити шляхом реалізації (передачі) результатів праці їх споживачам і оцінити ці результати за цінами реалізації або цінами внутрішньогосподарських розрахунків. Позитивного ефекту від центрів відповідальності можна отримати тільки за умови чіткої системи стимулювання їх діяльності [37, с. 111].

Одним з напрямів удосконалення первинного обліку у підприємстві може бути скорочення кількості документів, що досягається шляхом впровадження накопичувальних документів, створення комплексних документів, розробки єдиних форм документів. Для підвищення рівня інформаційного забезпечення управління діяльністю центрів відповідальності підприємства необхідно розробити форми документів, які дозволяють значно поглибити ступінь аналітичності даних обліку що дозволить контролювати правильність та законність здійснених фактів господарського життя, проводити поточний аналіз господарської діяльності, встановлювати причини порушень [36].

Крім типових форм первинного обліку в якості первинного документу на витрати центрів відповідальності можна запропонувати використовувати чек, який буде письмовим дозволом для здійснення кожного факту відповідного виду витрати та підстава для їх відображення в обліку. Тобто, чеки є письмовим дозволом керівника структурного підрозділу на здійснення господарської

операції. Вони використовують як дозвіл на одержання матеріальних цінностей, на нарахування оплати праці, амортизації, на надання послуг центрам відповідальності свого підприємства та іншим підприємствам і для підтвердження їх фактичних витрат [36].

Під час одержання матеріальних цінностей бухгалтерія підприємства виписує чек в межах ліміту витрат, розрахованих для кожного центру витрат. До початку місяця керівникові кожного центру відповідальності видаються під розписку у спеціальному журналі згруповані у чековій книжці чеки на витрати підрозділу. У журналі чеків збирають та систематизують всі витрати центру відповідальності за статтями витрат (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Регістри обліку витрат за центрами відповідальності

Журнал чеків №20 з обліку витрат центру відповідальності				
Підприємство	Центр прибутку	Центр витрат	Рік	Місяць (період)
ТОВ «Майстер»	Бухгалтерія	Ділянка № 1	2019	07
...
В журналі чеки з № 8 по № 30 Керівник центру відповідальності Михайлов О. Л. (_____) Підпис				
Дата видачі « 01 » квітня 2019 р.				

Джерело: розроблено автором за [36]

Перший примірник чека, підписаний особою, що одержала чек, залишають у журналі чеків керівника центру відповідальності, другий – передають центру відповідальності, що відпускає матеріальні цінності, надає послуги, нараховує заробітну плату тощо (у першому і другому примірниках чека вказують однакову суму фактичних витрат). За першими примірниками чеків керівник центру відповідальності протягом місяця контролює виконання плану за всіма статтями витрат. Запровадження чеку, який, окрім функції реєстрації фактів здійснення витрат, виконує роль розпорядчого документа, тобто є одночасно засобом контролю витрат центрів відповідальності, що забезпечує оперативність управління витратами підприємства [36].

Разом з цим підприємство може використовувати типові і уніфіковані документи та індивідуально розроблені документи, відповідно до чинних положень, інструкцій та рекомендацій, які відображають специфіку галузі та особливості його діяльності.

Безумовно, підвищенню рівня управління фінансовими результатами сприяє і систематичний економічний аналіз доходів, витрат, прибутку (збитку) шляхом використання давно діючих методів і способів, наприклад порівняння з нормами, кошторисами і вивчення структури цих показників та впливу окремих факторів на них. Важливу інформацію для управління фінансовими результатами надає аналіз рентабельності як окремих видів продукції (робіт, послуг), так і рентабельності підприємства в цілому. При цьому слід використовувати традиційні методи аналізу, які дають можливість визначити вплив окремих факторів на рентабельність (цін, собівартості, обсягів і асортименту тощо). Водночас слід використовувати і більш складні методи аналізу фінансових результатів і рентабельності продукції і загалом господарської діяльності шляхом моделювання процесів діяльності і використання алгоритмів аналітичної оцінки граничного потенціалу прибутковості окремих видів продукції [37], а також аналізу рентабельності як складової фінансової стійкості підприємства.

Отже, фінансовий результат як облікова категорія визначається різницею між доходами і витратами або приростом (зменшенням) власного капіталу підприємства, створеним у процесі підприємницької діяльності за звітний період. Формування облікової інформації про доходи, витрати і фінансові результати за центрами відповідальності сприятиме підвищенню аналітичного та контрольного забезпечення в системі управління підприємством.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження теоретико-прикладних питань обліку та контролю фінансових результатів господарської діяльності на вітчизняних підприємствах розкрито поняття «фінансовий результат» як економічна категорія в системі бухгалтерського обліку. Визначено сутність доходів та витрат у структурі фінансових результатів, наведена їх класифікація. Розглянуто порядок ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів у розрізі синтетичних та аналітичних рахунків.

При розкритті особливостей обліку фінансових результатів на ТОВ «Мозаїка» наведена його загальна економічна характеристика. Зазначено, що основним видом діяльності досліджуваного підприємства є оптова та роздрібна торгівля харчовими продуктами, переважно кондитерськими виробами за асортиментом (солодощі, цукерки, печиво, торти та інші борошняні кондитерські вироби).

Фінансовий стан ТОВ «Мозаїка» у періоді дослідження можна охарактеризувати як стійкий. Підприємство має потенціальні можливості для покращення бізнесу через нарощування обсягів реалізації товарів, скорочення операційних витрат, більш швидкого розрахунку з контрагентами та, відповідно, зменшення строку погашення банківських кредитів.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Мозаїка» автоматизований за допомогою програми «1С: Підприємство 8.2».

У процесі роботи розглянуто первинний облік фінансових результатів та їх відображення у фінансовій та податковій звітності на досліджуваному підприємстві. Окреслено проблемні аспекти формування інформації про фінансові результати під час складання Декларації з податку на прибуток підприємств та запропоновані шляхи їх вирішення..

В роботі досліджено методика та практика проведення аналізу фінансових результатів на вітчизняних підприємствах.

Для розкриття ефективності формування і використання прибутку на

підприємстві в роботі визначено та проаналізовано такі фінансові показники, як: коефіцієнт рентабельності поточних витрат, коефіцієнт валового прибутку, коефіцієнт операційного прибутку, коефіцієнт чистого прибутку, коефіцієнт окупності власного капіталу. Аналіз показників рентабельності (зокрема, рентабельності продукції та її продажу продукції, основного та всього капіталу) дав змогу виявити їх зростання у періоді дослідження, що є позитивним фактором.

За результатами аналізу ефективності різних видів діяльності визначено їх вплив на чистий прибуток підприємства.

Аналіз структури та динаміки фінансових результатів дозволив встановити, що на кінець звітного періоду чистий дохід зріс майже утричі при зростанні собівартість реалізації більш ніж удвічі, що зумовило підвищення валового прибутку порівняно з минулим роком більш ніж у три рази. Інші доходи операційної діяльності зменшилися приблизно на 20 % при зростанні майже удвічі інших операційних витрат, завдяки чому фінансовий результат від іншої операційної діяльності зменшився, хоча загалом прибуток від операційної діяльності збільшився приблизно на 40 %.

З ціллю підвищення ефективності діяльності ТОВ «Мозаїка» управлінському персоналу підприємства рекомендується здійснювати заходи щодо зниження витрат, збільшення обсягів реалізації товарів, робіт, послуг.

В роботі розкрито концептуальні засади організації внутрішнього контролю фінансових результатів: мета, завдання, порядок та етапи здійснення. Вивчена діюча практика внутрішнього контролю та визначено типові порушення, які виявляються за результатами контролю фінансових результатів на вітчизняних підприємствах.

Розглянуто проблемні аспекти обліку та контролю фінансових результатів діяльності підприємства, які насамперед пов'язані з документальним забезпеченням таких операцій.

Для поліпшення обліку та контролю фінансових результатів діяльності підприємства запропоновано удосконалити організацію первинного обліку витрат

і доходів та порядок руху первинних документів за центрами відповідальності. Крім типових форм первинного обліку в якості первинного документу на витрати центрів відповідальності рекомендовано використовувати чеки, які виступатимуть в якості письмових дозволів для здійснення різних витрат, та є підставою для відображення в обліку таких витрат. Також запропоновано удосконалити обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами із використанням різних методів аналізу та створити дієву службу внутрішнього контролю для надання допомоги керівництву під час управління підприємством.

Отже, розкриття теоретико-прикладних аспектів обліку і контролю фінансових результатів дасть змогу в подальшому розробляти заходи їх удосконалення в системі управління підприємством, що в цілому обумовить його економічне зростання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Попович О. В., Тітаренко Л. І. Тлумачення економічної сутності категорії «Фінансові результати». *Інвестиції: практика та досвід* № 3/2019. С. 58-64.
2. Вечканов Г.С. Экономическая теория: учебник. Санкт-Петербург: Питер, 2016. 511 с.
3. Господарський кодекс України: Кодекс № 436-IV від 13.01.2003 р. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n1077>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
6. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/>
8. Богацька Н. М., Кричевська О. А. Організаційно-економічний механізм забезпечення прибутковості підприємства. *Молодий вчений*. 2016. №12. С. 655-658.
9. Богацька Н. М. Прибуток підприємства: його роль, формування та резерви збільшення в умовах ринкової економіки. *Ефективна економіка*. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/9_2019/32.pdf
10. Державний служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/fin/chpr/chpr_reg/chpr_reg_u/chpr_reg_0918_u.htm
11. Майборода О. Є., Сукрушева Г. О. , Куліш Є. В. Теоретична сутність категорії «прибуток підприємства». *Економіка і суспільство*. 2017. №10. С. 310-313.

12. Павлишенко М. М., Сивуля Л. А. Значення прибутку підприємства в ринковій економіці. URL : http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2007/17_4/172_Pawlyszenko_17_4.pdf.

13. Богацька Н. М., Кузьменко М. М. Прибуток підприємства як рушійна сила функціонування ринкової економіки. *Вісник ХНУ*. № 2.2018. Хмельницький, 2018. С. 102-105.

14. Романова Т. В., Даровський Є. О. Чинники, що впливають на збільшення прибутку підприємств України в сучасних умовах. *Ефективна економіка*. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3976>

15. Бурковська А. В., Жигало В. І. Економічна сутність фінансових результатів діяльності для сільськогосподарських підприємств України. *Modern Economics*, №8 (2018). С. 29-36.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. №163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

20. Ліхоносова Г. С., Лазебна І. Р. Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Випуск 25, частина 1. 2019 р. С. 144-148.

21. Домбровська Н. Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*.

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Вип. 9. 2016 р. С. 771-775.

22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

24. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. 356. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00>

25. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.09. 2018 р. № 763). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>

26. Вороная Н., Чернишова Н., Альошкіна Н. Організація документообігу на підприємстві. *Податки & бухоблік*, № 102, 2016. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/december/issue-102/article-24076.html>

27. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. за № 433. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#n10>

28. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. за № 897 , з останніми змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2019 р. № 481. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>

29. Артюх О. В. Дацька І. С. Фінансовий результат до оподаткування: проблемні аспекти визначення різниць. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. Запоріжжя: Класичний приватний університет, вип. №1(100), 2018. С. 86-91.

30. Щодо практичного застосування норм чинного законодавства: Лист Державної фіскальної служби України № 25307/6/99-99-13-02-03-15 від 23.11.2016 р. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70457.html>.

31. Щодо відображення в податковому обліку операцій зі списання матеріальних цінностей у зв'язку з неможливістю визнання їх активом: Лист Державної фіскальної служби України № 25961/6/99-99-19-02-02-15 від 04.12.2015 р. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-65520.html>.

32. Щодо коригування фінансового результату податкового (звітного) періоду ... за порушення, які відбулись у 2014 та 2015 роках: Лист Державної фіскальної служби України № 21051/6/99-99-19-02-02-15 від 05.10.2015 р. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/6441>

33. Вишенська М. Б. Облік і аналіз фінансових результатів виробничого підприємства. URL : <https://works.doklad.ru/view/zsw4vrPyoLc/all.html>

34. Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016 р. 304 с.

35. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.

36. Кучеренко Т. Є., Михайловина С. О., Підлубна О. Д., Оляднічук Н. В. Фінансові результати діяльності: облік, порядок формування, удосконалення. *Internauka. Series: "Economic Sciences"*. URL : <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15581627165133.pdf>

37. Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. URL : http://www.nbu.gov.ua/portall/natura1/npkntu_e.

ДОДАТКИ