Міністерство освіти і науки України
Миколаївський національний аграрний університет

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

Лата Юлія Володимирівна

УДК 657:336.1:631.16

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Галузь знань 07 – управління та адміністрування

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Науковий керівник: Лугова О.І., канд.екон.наук
Завідувач кафедри: Дубініна М.В., д-р екон.наук, професор

Миколаїв — 2022

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ…… 3
ВСТУП…… 6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ…… 9
1.1. Теоретичні засади формування фінансових результатів……..…… 9
1.2. Підходи до формування інформації про фінансові результати……. 18
1.3. Законодавчо-нормативні основи обліку фінансових результатів…. 22
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: МЕТОДИЧНО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ…….. 32
2.1. Методика аналізу фінансових результатів……..…… 32
2.2. Аналіз фінансових результатів діяльності базового підприємства... 37
2.3. Класифікація факторів, які впливають на формування фінансових результатів……. 44
РОЗДІЛ 3. СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ…….. 54
3.1. Організації обліку фінансових результатів…… 54
3.2. Облік та звітність фінансових результатів…… 62
3.3. Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів…… 70
ВИСНОВКИ…….. 88
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……. 91
ДОДАТКИ…….. 99

АНОТАЦІЯ

Лата Ю.В. Організаційно-методичні аспекти формування та обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах. — Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеню «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» у галузі знань 07 – Управління та адміністрування. — Миколаївський національний аграрний університет, Миколаїв, 2022.

Розглянуто облік та аналіз фінансових результатів господарської діяльності сільськогосподарського підприємства. Розглянуто значення поняття «фінансові результати», їх класифікацію, досліджено порядок обліку фінансових результатів. Наведено тлумачення понять «прибуток» та «збиток» підприємства.

Доведено, що величина фінансового результату є базисом, який забезпечує не тільки життєздатність підприємства, а й відображає рівень результативності, прибутковості господарської діяльності, можливості кількісного зростання основних економічних показників та характеризує потенціал стійкого розвитку підприємства. Проведемо порівняння класичних теорій бухгалтерського обліку з точки зору обчислення фінансового результату відповідно до мети розрахунку, інтересів користувачів, елементів розрахунку, оцінки елементів та умови розрахунку.

Розглянуто діючий порядок обліку фінансових результатів в Україні паралельно з міжнародною практикою, оскільки поступовий перехід суб'єктів господарювання в Україні на МСФЗ вимагає внесення змін до їх облікової політики. З метою підвищення дієвості проведення аналізу рентабельності запропоновано показник «рентабельність основної операційної діяльності».

Досліджено фактори, що впливають на формування та відображення фінансових результатів у підсистемах бухгалтерського обліку (фінансового,

податкового, управлінського), а також визначальні потреби диференційованого підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів.

Запропоновано чітке розмежування фінансового результату від фінансової та інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку та у Звіті про фінансові результати, що дзволить забезпечити прозорість, зрозумілість облікової інформації, сприяє створенню належного інформаційного забезпечення аналітичної діяльності на підприємстві.

Розроблено структурований за розділами регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати», який відображає процедуру формування управлінської звітності про фінансові результати, що включає алгоритм та структурно-логічну схему формування такої звітності.

Запропоновано методи проведення оперативного контролю відображення витрат та формування доходів основної діяльності.

Ключові слова: доходи, витрати, прибуток, збиток, фінансові результати, звіт про фінансові результати, рентабельність (збитковість).

ANNOTATION

Lata Yu.V. Organizational and methodological aspects of formation and accounting of financial results in agricultural enterprises. - Qualification work on the rights of the manuscript.

Qualification work for the degree of “Master” in specialty 071 “Accounting and Taxation” in the field of knowledge 07 - Management and Administration. - Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, 2022.

Accounting and analysis of financial results of economic activity of agricultural enterprises are considered. The meaning of the concept of “financial results”, their classification, the order of accounting for financial results. The interpretation of the concepts of “profit” and “loss” of the enterprise is given.

It is proved that the value of the financial result is the basis that ensures not only the viability of the enterprise, but also reflects the level of efficiency, profitability, opportunities for quantitative growth of key economic indicators and characterizes the potential of sustainable development. We will compare the classical theories of accounting in terms of calculating the financial result in accordance with the purpose of the calculation, the interests of users, elements of calculation, evaluation of elements and conditions of calculation.

The current procedure for accounting for financial results in Ukraine in parallel with international practice is considered, as the gradual transition of business entities in Ukraine to IFRS requires changes in their accounting policies. In order to increase the effectiveness of the analysis of profitability, the indicator "profitability of the main operating activity" is proposed.

The factors influencing the formation and reflection of financial results in the subsystems of accounting (financial, tax, management), as well as determining the needs of a differentiated approach to the organizational and methodological support of accounting for financial results.

It is proposed to clearly distinguish the financial result from financial and investment activities in accounting and in the Statement of Financial Results, which allows to ensure transparency, clarity of accounting information, helps to create adequate information support for analytical activities in the enterprise.

Developed structured by regulations management accounting regulations "Preparation and submission of management reports on financial results", which reflects the procedure for forming management reports on financial results, which includes the algorithm and structural and logical scheme of such reporting.

Methods of carrying out operative control of reflection of expenses and formation of incomes of the basic activity are offered.

Key words: income, expenses, profit, loss, financial results, statement of financial results, profitability (loss).

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективне функціонування ринкової системи відносин багато в чому обумовлено застосуванням дієвих заходів і водночас оперативних способів формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Виникла потреба відображення відомостей щодо них в облікових системах, здатних забезпечити у потрібний момент їх отримання та використання, необхідна для глибокого та всебічного аналізу масштабів виробництва та реалізації продукції, прибутковості галузей та фінансового стану підприємства.

Ефективність роботи підприємства багато чому визначає кінцевий фінансовий результат. Фінансові результати роботи характеризуються сумою одержаного прибутку. Вивчення цього показника має значення для кожного суб'єкта господарювання, оскільки його значення характеризує економічний ефект, отриманий у результаті діяльності. Прибуток є фундаментом економічного розвитку підприємства та має велике значення для аналізу виробничої та фінансової діяльності.

Питання фінансового та податкового обліку фінансових результатів досить повно розкрито у нормативних актах, науковій літературі. Вважаємо за доцільне під час подальшого дослідження питань організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів розглянути особливості управлінського обліку фінансових результатів, оскільки його інструменти дозволяють знаходити нові ефективні способи регулювання доходів та витрат підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження теоретичних та методологічних питань обліку доходів, витрат та фінансових результатів зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій, С.Л. Лондар, О.В. Савицька Г.В., Тимошенко, Г.Л. Вознюк, А.Д. Мочерний, М.С. Пушкар, М.С. Чебанова, С.С. Василенко, Е.С. Хендриксен,

Й. Шумпетер та інші

Мета кваліфікаційної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці пропозицій щодо розвитку організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств для формування ефективної облікової системи та отримання на її основі необхідної для прийняття управлінських рішень інформації.

Відповідно до мети дослідження визначено такі **завдання**:

– систематизувати теоретичні та методичні аспекти обліку фінансових результатів;

– визначити економічні та облікові фактори, оцінити їх вплив на систему організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів;

– уточнити класифікацію фінансових результатів з метою визначення фінансового результату в системі управлінського обліку та побудови управлінської звітності;

– розробити регламент управлінського обліку щодо складання та подання управлінської звітності про фінансові результати.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень організаційно-методичних аспектів обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є порядок формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати сільськогосподарських підприємств, зокрема товариства з додатковою відповідальністю «Малинівка» Миколаївського району (далі – ТзДВ «Малинівка»).

Теоретична та методологічна основа дослідження. Теоретичною основою дослідження послужили праці вітчизняних та зарубіжних учених у галузі теорії та практики бухгалтерського обліку, публікації у періодичних наукових та фахових виданнях. Методологія роботи побудована на

застосуванні загальнонаукових та спеціальних методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, системний підхід, порівняння, групування, деталізація, узагальнення, графічний, балансовий, методи бухгалтерського обліку та інші методи).

Інформаційно-емпіричну базу дослідження сформували нормативні, законодавчі акти Міністерства фінансів України, міжнародні стандарти фінансової звітності, матеріали науково-практичних конференцій та періодичних видань, дані фінансової звітності окремих сільськогосподарських підприємств, інтернет-ресурси.

Структура та зміст роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота містить 9 рисунків, 26 таблиць. Загальний обсяг роботи складає 98 сторінок.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Теоретичні засади формування фінансових результатів

Функціонування будь-якого суб’єкта господарювання за певний період характеризується таким підсумковим показником як фінансовий результат. Діяльність підприємства будь-якої організаційно-правової форми спрямована на отримання прибутку від фінансово-господарської діяльності, що і є його головною метою. Прибуток – це показник, який найбільш повно здатний відобразити результативність виробництва, якість і обсяг виробленої продукції, рівень продуктивності праці, собівартість. Вивчення поняття «фінансовий результат» дає можливість керівництву підприємства отримувати детальну інформацію про фінансовий стан, рентабельність, конкурентоспроможність на ринках товарів та послуг. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов’язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і міжнародні стандарти фінансової звітності.

Фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання є предметом дослідження провідних економістів. Проблема економічного змісту «фінансовий результат» потребує точного обґрунтування. Саме фінансовий результат є визначальною економічною категорією, а також головним вимірником ефективності роботи підприємства. Об’єктивне та правильне визначення фінансових результатів, особливо в галузі сільського господарства, завжди було предметом наукових дискусій як серед науковців, так і серед фахівців-практиків. Серед багатьох авторів у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу немає єдиного підходу у визначенні цього поняття. Їхнє розуміння сутності фінансових результатів

далеко неоднозначне, автори висвітлюють економічний зміст даного поняття «фінансовий результат» у різних аспектах та з різним ступенем деталізації. Поняття фінансовий результат та окремі аспекти його призначення у трактуванні різних авторів представлені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 **Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «фінансовий результат»**

Автор	Трактування
Борисов А.Б. [1]	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу, визначені шляхом зіставлення витрат з отриманими доходами
Бутинець Ф. Ф. [2]	Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації.
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [3]	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді.
Кондраков Н.П. [4]	Зміна власного капіталу за визначений період у результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства
Лондар С. Л., Тимошенко О. В. [5]	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.
Мочерний А. Д. [6]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках.
Опарін В. М. [7]	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотне явище характеризує збиток.
Пушкар М. С. [8]	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності.
Скалюк Р. В. [9, 10]	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства.
Ткаченко Н. М. [11]	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
Худолій Л. М. [12]	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством.
Чебанова М. С., Василенко С. С. [13]	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.

Джерело: узагальнено автором за [1 - 13]

Таким чином, огляд та аналіз джерел економічної літератури свідчить про неоднорідність уявлень, що сформувалися в даний час, про сутність фінансових результатів. Автори у своїх наукових працях визначають економічний зміст даного поняття з різних точок зору та з різним ступенем конкретизації. Проте підсумовуючи, можна назвати найбільш загальний підхід до розуміння категорії «фінансовий результат». Фінансовий результат

– це узагальнюючий показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання за певний період часу, який визначається як різниця між доходами і витратами підприємства. Розрахунок фінансових результатів за підсумками фінансової та господарської діяльності звітного періоду призводить до приросту або зменшення капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансовий результат – це не тільки величина прибутку, що залишився у розпорядженні суб'єкта господарювання, або отриманого збитку, за результатами звітного періоду, це також основа для розрахунку різних похідних показників, що характеризують ефективність роботи суб'єкта, таких як прибутковість продажів, рентабельність активів та фінансових джерел капіталу. Отже, категорія «фінансові результати» - це одне з центральних понять не тільки бухгалтерського обліку, а й економічного аналізу, менеджменту, що пов'язує облікові процеси з механізмом прийняття управлінських рішень, спрямованих на зростання прибутковості бізнесу у вигляді розрахунку, аналізу та прогнозування різних економічних показників.

Проведений аналіз сучасної економічної літератури свідчить про подібність у поглядах авторів розуміння сутності прибутку. Можна зробити висновок, що прибуток є важливим показником, що характеризує фінансовий результат діяльності підприємства. Поняття прибутку в економічній літературі наведено на рис.1.1.

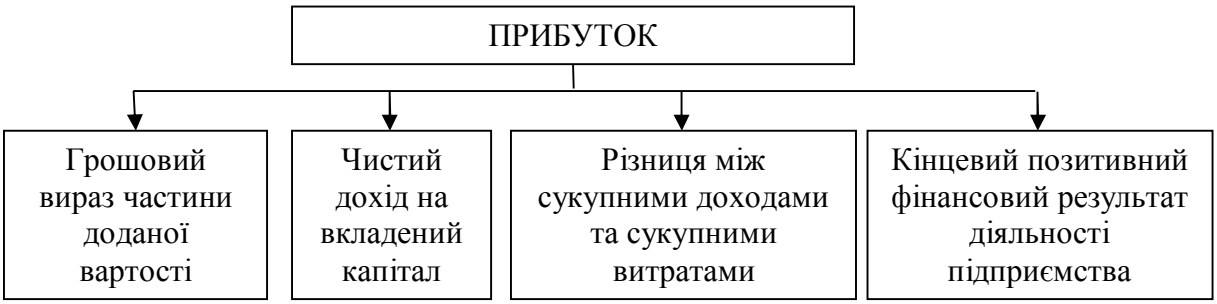

Рисунок 1.1 – **Поняття прибутку**

Джерело: узагальнено автором

Вивчення нормативно-правової бази показало, що в законодавстві

термін «фінансові результати» детально не розглядається, а окремими нормативно-правовими актами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку визначено сутність понять «доходи», «витрати», «прибуток», «збиток» (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 **Визначення терінів відповідно до чинних нормативних документів**

Нормативний документ	Визначення термінів
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1	Витрати - 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)
	Доходи - 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)
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Збиток - перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
	Інший сукупний дохід - доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства
	Прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - дохід, що 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 належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів
МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	Дохід (income) - збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу
Концептуальна основа фінансової звітності	Дохід — це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.
	Витрати — це зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу

Джерело: узагальнено автором за [14 - 17]

У зв'язку з тим, що поняття «фінансовий результат» виражається у таких показниках як прибуток та збиток різних видів, виникає необхідність у певній систематизації термінів, що використовуються.

Далі розглянемо класифікаційні ознаки фінансових результатів підприємства, які зустрічаються найчастіше (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 **Класифікація фінансових результатів підприємства**

Класифікаційна ознака	Види фінансового результату
За значенням підсумкового результату господарювання	- позитивний фінансовий результат – прибуток; - негативний фінансовий результат - збиток
За джерелами формування, що використовуються в обліку	- прибуток (збиток) від продажу - прибуток (збиток) від інших операцій (у тому числі реалізації майна) - балансовий прибуток (збиток)
За основними видами діяльності підприємства	- прибуток (збиток) від операційної діяльності - прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності - прибуток (збиток) від фінансової діяльності
За галузями діяльності підприємства	- прибуток (збиток) від виробничої діяльності; - прибуток (збиток) від торгової діяльності - прибуток (збиток) від надання послуг тощо.
За складом елементів	- маржинальний прибуток - валовий прибуток - чистий (нерозподілений) прибуток (непокритий збиток)
За характером оподаткування прибутку	- оподатковуваний прибуток - прибуток, що не підлягає оподаткуванню
За періодом формування	- прибуток (збиток) попереднього періоду - прибуток (збиток) звітного періоду - передбачуваний прибуток (збиток)
За ступенем узагальнення	- прибуток (збиток) підприємства - консолідований прибуток (збиток)
За характером розподілу в складі прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку)	- частина, що капіталізується; - частина, що споживається
За галузями та видами виробництва	- прибуток від реалізації продукції рослинництва - прибуток від реалізації продукції тваринництва - прибуток від реалізації продукції промислового виробництва

Джерело: узагальнено автором

Якщо суб'єкт господарювання неефективно здійснював фінансово-господарську діяльність, то за підсумком звітного періоду він зазнає збитків.

Шеремет А.Д. [18] визначає збиток як відємну різницю між доходами та витратами по всіх господарських операціях підприємства.

Щодо визначення збитку, то в літературі є досить велика їх кількість, в економічних словниках знаходимо такі визначення збитку:

– перевищення витрат на виробництво і реалізацію продукції над доходами від їх продажу є збитком;

– збиток – перевищення перенесеної вартості над заново створеною, що забезпечується виробництвом необхідного продукту;

– збиток – це перевищення альтернативних факторних витрат над виручкою від продажу продукції;

– збиток можна охарактеризувати як негативну різницю доходу і витрат, втрати в результаті певного роду діяльності;

– збиток – перевитрати факторів виробництва, що не покриваються отриманим доходом.

Є також нульовий фінансовий результат, який означає рівність доходу та витрат, а отже – відсутність прибутку та збитку, тобто беззбитковість [19].

Прибуток суб'єкта господарювання визначається низкою основних функцій, характеристика яких представлена на рисунку 1.2.

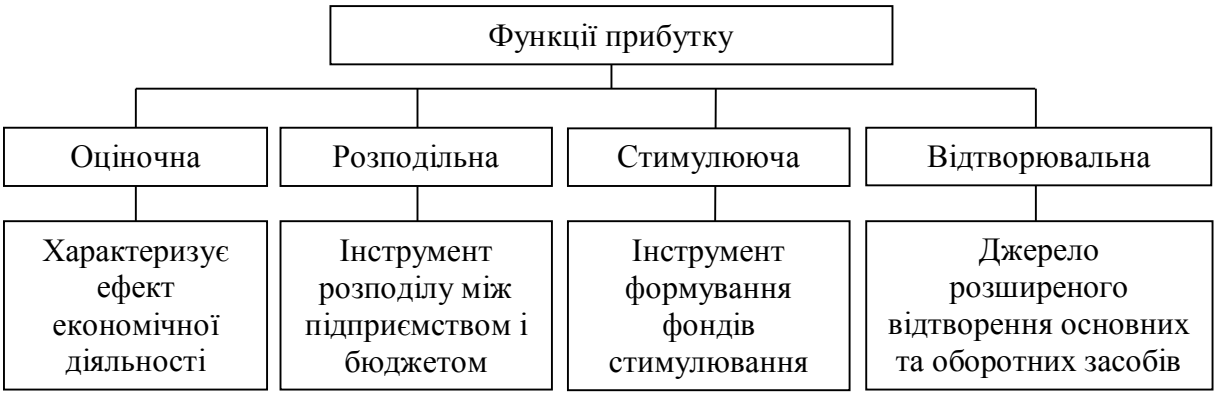

Рисунок 1.2 – **Функції прибутку**

Джерело: [20]

Оціночна функція прибутку надає можливість провести оцінку результативності роботи суб'єкта господарювання (отримання прибутку в результаті діяльності підприємства означає, що отримані доходи перевищують усі витрати, пов'язані з його фінансово-господарською діяльністю).

Розподільна функція передбачає створення фондів грошових коштів, які дозволять забезпечувати фінансування прийнятих для виконання програм та стратегій, зведення до мінімуму ризику банкрутства.

Стимулююча функція є чинником розвитку виробництва, дозволяє

знижувати витрати суб'єкта господарювання на виробництво шляхом запровадження інновацій і технічних удосконалень.

Відтворювальна функція припускає, що прибуток є джерелом розширеного відтворення основних та оборотних засобів суб'єкта господарювання. Відтворювальна функція прибутку розкриває показник різниці між доходами та витратами [20].

Як система показників, фінансові результати становлять інтерес для власників бізнесу, для менеджерів вищої ланки, для робітників підприємства, постачальників, фінансових установ, держави. Їх зацікавленість зумовлена участю у діяльності підприємства прямо чи опосередковано. У табл. 1.4 наведено порядок формування фінансових результатів відповідно до інтересів зацікавлених осіб.

Таблиця 1.4 **Формування фінансових результатів відповідно до інтересів зацікавлених осіб**

Результати діяльності підприємства	Економічні вигоди	Зацікавлені особи
Прибуток підприємства	Економічна ефективність	Менеджери вищої ланки Персонал
Приріст власного капіталу підприємства	Стабільний конкурентний розвиток підприємства	Власники підприємства Акціонери
Приріст ринкової вартості підприємства	Продаж бізнесу на ринку капіталів	Власники підприємства Кредитори Інвестори Потенційні покупці

Джерело: узагальнено автором за [21]

Визначимо сутність поняття «прибуток», розглянувши окремі статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід):

– валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

– прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, витрат на збут та інших операційних витрат;

– прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна

сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат;

– чистий прибуток (збиток) розраховується як алгеᄀ браїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку від припинення діяльності після оподаткування [15].

Процес формування фінансового результату та сукупного доходу окремого підприємства в умовах чинного законодавства представлено на рисунку 1.3.

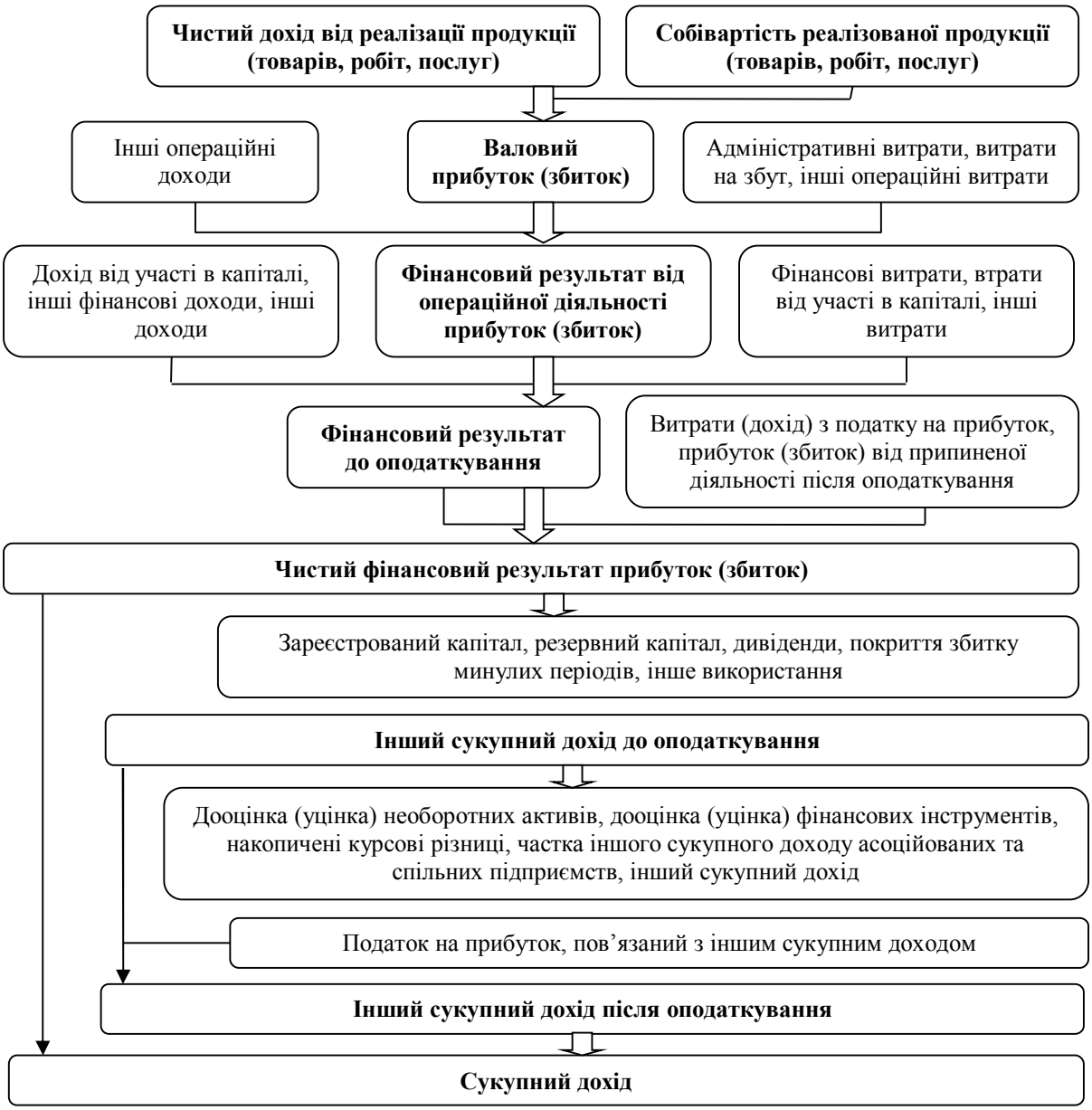

Рисунок 1.3. - **Формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства**

Джерело: [22]

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) має вертикальну форму, складається з чотирьох розділів, містить інформацію за попередній та звітний періоди, що надзвичайно важливо для проведення аналізу (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 **Структура Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)**

№ розділу	Назва розділу	Зміст розділу
I	Фінансові результати	Визначаються фінансові результати основної діяльності, звичайної діяльності, чистий прибуток (збиток)
II	Сукупний дохід	Призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу.
III	Елементи операційних витрат	Для цілей аналізу визначаються п’ять основних елементів витрат: матеріальні втрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
IV	Розрахунок показників прибутковості акцій	Для акціонерних товариств визначається середньорічна кількість звичайних акцій, розподілений чистий прибуток на акцію, розподілений прибуток на акцію

Джерело: сформовано авторами за [15]

Сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [15].

Показник сукупного доходу як індикатор змін в активах підприємства є дуже інформативним, оскільки лежить в основі прийняття рішень інвесторами і кредиторами. Відповідно до п. 4 р. I НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, за винятком тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді).

Складання звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) передбачає можливість додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву і код рядка, однак такі додаткові статті повинні відповідати двом критеріям:

1) інформація в них є суттєвою, тобто відсутність її може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

Однією з цілей звіту про загальний сукупний дохід є намагання розподілити та окремо представити всі компоненти прибутку, оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю.

1.2. Підходи до формування інформації про фінансові результати

Незважаючи на безліч формулювань, вітчизняні економісти зводять визначення фінансового результату до понять прибутку або збитку, з уточненням традиційного для нашої облікової практики порядку обчислення в бухгалтерському обліку у вигляді різниці доходів і витрат. Однак у ході історичного розвитку бухгалтерського обліку змінювалися також і методи обчислення фінансового результату. Проаналізуємо цю ситуацію у світлі класичних теорій бухгалтерського обліку: статичної, динамічної та органічної.

Проведемо порівняння цих теорій з точки зору обчислення фінансового результату відповідно до мети розрахунку, інтересів користувачів, елементів розрахунку, оцінки елементів та умови розрахунку.

Результати, наведені у таблиці 1.6, свідчать про відсутність абсолютного збігу за розглянутими показниками.

Органічна теорія має елементи статичної теорії у частині прийняття переоцінки активів та елементи динамічної теорії, у частині інтерпретації амортизації. Для обчислення достовірного фінансового результату, згідно з цією теорією, слід розмежовувати прибуток (збиток) на результат, що визначається від звичайної господарської діяльності, та фіктивний

фінансовий результат, пов'язаний із переоцінкою активів.

Таблиця 1.6 **Порівняльна характеристика методик обчислення фінансового результату у статичній та динамічній теоріях**

Ознака	Розрахунок фінансового результату відповідно до статичної теорії	Розрахунок фінансового результату відповідно до динамічної теорії
Мета розрахунку	Можна визначити платоспроможність та фінансову стійкість	Можна визначити рентабельність (оцінку ефективності поточної діяльності суб'єкта господарювання)
Інтереси користувачів	Надати перевагу кредиторам, інвесторам у захисті інтересів	Надати перевагу власникам у захисті інтересів
Елементи розрахунку	Капітал, зобов'язання, активи	Доходи, витрати, прибуток
Оцінка елементів розрахунку	Оцінюють основні елементи в результаті інвентаризації на певний момент часу	Оцінюють основні елементи за собівартістю
Умови розрахунку	При розрахунку допускається реальна чи фіктивна ліквідація підприємства	Під час розрахунку допускається безперервність діяльності підприємства, а також необхідність розмежування звітних періодів

Джерело: узагальнено автором

Проте саме дуалізм окремих положень статичної та динамічної теорій взято за основу у сучасних правилах обчислення прибутку.

Вважаємо, що в інтересах користувачів фінансової звітності можливість одночасного використання таких теорій, як підходів до обчислення фінансового результату, стає потребою. З огляду на це вважаємо, що найбільш прийнятним буде таке визначення. Фінансовий результат представляє собою результат порівняння величин прибутків (збитків), виражених у вигляді різниці доходів і витрат, з одного боку, та змін власного капіталу (чистих активів) (за винятком розподілів акціонерам та внесків, вироблених ними протягом періоду), з іншого, за той самий звітний період. Про наявність прибутку за звітний період в опідприємства можна говорити за одночасного отримання позитивної величини від різниці доходів і витрат і приросту власного капіталу (чистих активів) (крім розподілів акціонерам та внесків, вироблених ними протягом періоду). Таке формулювання

узгоджується із висновками, сформульованими вченими із постулату Е. Пізані у тому, що «позитивний фінансовий результат (прибуток) можливий лише при перевищенні доходів над витратами, при цьому власний капітал повинен бути не лише збережений, а й примножений» [23].

Результати дослідження показали, що визначення прибутку неодноразово змінювалося і ставало все більш складним, що підтверджується різноманіттям його формулювання. Наприклад, М.Ф. Ван Бреда и Э.С. Хендриксен вважають, що «залежно від мети формування фінансової звітності, прибуток може бути визначений по-різному та адресованим різним користувачам» [24]. Труднощі з розумінням бухгалтерського прибутку пов'язані переважно з особливостями процедур бухгалтерського обліку при відображенні відповідної інформації. Видатний вчений Я.В. Соколов продемонстрував таку умовність бухгалтерського обліку шляхом введення в науку поняття «парадокси бухгалтерського обліку» [25]. Більшість описаних парадоксів безпосередньо пов'язані з методологією розрахунку прибутку.

Інформація про фінансові результати свідчить про останні факти господарської діяльності. Для того, щоб подолати цей дефіцит, в тому числі у бухгалтерському обліку, був введений метод нарахування. Облік за методом нарахування з точки зору МСФЗ передбачає відображення операцій під час їх здійснення. Це дозволяє надавати інформацію користувачам як про минулі операції, за якими були зроблені платежі та отримані грошові кошти та майбутні зобов'язання, а також економічні вигоди, які вони отримають [26].

У даний час назріла необхідність у формуванні нового підходу до визначення та обчислення прибутку, що дозволило б внести ясність до алгоритму його розрахунку, екстраполювати відображення фінансового результату на користь основних користувачів цієї інформації. В економічній літературі найчастіше розглядаються в рамках динамічної та статичної теорій обліку два основних підходи визначення прибутку [27, 28]:

- бухгалтерський;
- підприємницький (економічний).

Основні принципи формування прибутку при бухгалтерському підході представлені на рисунку 1.4.

Рисунок 1.4 – **Принципові основи формування фінансових результатів відповідно до бухгалтерського підходу**

Джерело: сформовано автором

Підприємницький підхід - це наслідок застосування теорії статичного обліку прибутку, її принципові основи формування представлені на рисунку 1.5.

Рисунок 1.5 – **Принципові основи формування фінансових результатів відповідно до підприємницького підходу**

Джерело: сформовано автором

Сьогодні бухгалтерський підхід пропонує відображати у звітності нарахований прибуток. Метод нарахування, по суті, суперечить принципу

обачності (обережності, консерватизму).

Вважаємо, що в умовах кризи і неплатежів включення до складу доходів очікуваних (імовірних) економічних вигод у вигляді дебіторської заборгованості, хоч і виправдано, проте несе в собі певний рівень ризику.

У бухгалтерському підході, на відміну підприємницького, можна побачити, що є сувора ідентифікація всіх елементів, які використовуються у розрахунку фінансового результату. Крім того, підприємницький підхід визнає як реалізований дохід, так і нереалізований, тоді бухгалтерський підхід, відповідно до принципу обачності, не поспішає визнавати другий її вид (нереалізований дохід). Тоді нарахований прибуток, згідно з бухгалтерським підходом не забезпечений грошовими коштами, надає штучність даному показнику і дає можливість бухгалтерам вуалювати звітність.

1.3. Законодавчо-нормативні основи обліку фінансових результатів

Окремих правил для визначення фінансового результату чинним законодавством не передбачено, оскільки вони є похідними від правил (принципів) обліку доходів і витрат. Методологія формування інформації про доходи і витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності встановлена стандартами бухгалтерського обліку. Так, підприємства, які ведуть облік:

- за національними стандартами – застосовують норми НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15], НП(С)БО 15 «Дохід» [29], 16 «Витрати» [30], 30 «Біологічні активи» [31];

- за міжнародними – норми МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [16]. Спеціального міжнародного стандарту для визнання та відображення у звітності витрат немає. Тому таким підприємствам для узагальнення інформації про витрати слід керуватися іншими стандартами МСФЗ, у яких

викладено критерії визнання активів і зобов'язань для тих або інших господарських операцій.

Для визначення фінансового результату враховується тільки визнаний дохід. Так, суми надходжень, які збільшують активи підприємства, але не приводять до збільшення власного капіталу, не вважаються доходом. До них, зокрема, відносяться: податки та збори, що підлягають перерахуванню до бюджету, суми за договорами комісії, доручення, суми передоплат за продукцію (товари, роботи, послуги), а також кошти, помилково зараховані на банківський рахунок підприємства [29].

Доходи від цільового фінансування визнаються в тих періодах і тих величинах, у яких визнаються витрати, пов’язані з виконанням умов цільового фінансування [29].

Визнані доходи від звичайної діяльності класифікують у бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи.

Відповідно до НП(С)БО 30 Біологічні активи» [31] загальний фінансовий результат від основної діяльності підприємства складається з:

- фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

- фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, оцінку яких здійснюють за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінку яких здійснюють за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

Витрати визнаються витратами звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [30]. Крім того, у процесі

провадження господарської діяльності виникають витрати, які безпосередньо не можуть бути віднесені до певного виду доходу. Ці витрати класифікуються за видами і включаються до адміністративних та збутових. Їх облік ведеться на спеціально передбачених для цього рахунках 92 та 93 відповідно. Такі витрати списуються в періоді їх виникнення за рахунок зменшення загального отриманого доходу від операційної діяльності.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [32] та Інструкції про його застосування [33], для узагальнення інформації про фінансові результати призначено однойменний рахунок 79. Це кінцевий рахунок, на який списуються (закриваються) усі рахунки доходів і витрат (класи 7 «Доходи і результати діяльності» і 9 «Витрати діяльності»). Виняток становлять тільки рахунки обліку витрат на виробництво (рахунок 23) та загальновиробничі витрати (рахунок 91) – вони закриваються попередньо на інші рахунки (рахунки 23, 90).

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також на┐лежна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 накопичуються доходи та витрати лише від основної діяльності підприємства та діяльності, яка пов’язана з її забезпеченням. За кредитом субрахунка 791 відображаються в порядку закриття рахунків доходи від операційної діяльності, за дебетом – у порядку

закриття рахунків обліку собівартість продукції (робіт, послуг), адміністративні (рахунок 92), збутові (рахунок 93) та інші операційні витрати (табл. 1.7).

Таблиця 1.7 **Склад доходів і витрат із застосуванням рахунків, що задіяні у визначенні фінансового результату операційної діяльності**

Склад доходів	Склад витрат	Обороти за рахунком (субрахунком)
Дохід від реалізації сільгосппродукції (товарів, робіт, послуг) та біологічних активів обліковується за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» за видами реалізації	Витрати, що формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) обліковуються за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» за видами реалізації	Дохід: Дт 701–703 – Кт 791. Витрати: Дт 791 – Кт 901–903
Інформація про інші доходи від операційної діяльності узагальнюється за кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід». На цьому рахунку відображаються доходи: – від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; – купівлі-продажу інвалюти; – реалізації оборотних активів (крім фінінвестицій), необоротних активів, що утримуються для продажу, і груп вибуття; – операційної оренди активів; – у вигляді операційних курсових різниць; – у вигляді роялті; – у сумі одержаних штрафів, пені, неустойки (у т. ч. суми санкцій, які визнані боржником або за якими отримано рішення суду); – від відшкодування раніше списаних активів; – списання кредиторської заборгованості; – безплатно отриманих оборотних активів; – у вигляді відсотків, нарахованих на залишок на поточному рахунку в банку, тощо	Інформація про інші витрати операційної діяльності узагальнюється за дебетом однойменного рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності». На цьому рахунку відображаються витрати: – від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; – на дослідження і розробки; – від операційних курсових різниць, а також витрати, пов’язані з купівлею-продажем інвалюти; – собівартість реалізованих виробничих запасів; – на сумнівні та безнадійні борги; – від знецінення запасів; – нестачі і втрати від псування цінностей; – визнані штрафи, пені, неустойки; – інші витрати операційної діяльності	Дохід: Дт 71 – Кт 791. Витрати: Дт 791 – Кт 94

Джерело: узагальнено автором за [33]

За кредитом субрахунка 792 відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат (табл. 1.8).

Таблиця 1.8 **Склад доходів та витрат із застосуванням рахунків, що задіяні у визначенні фінансового результату фінансової діяльності**

Склад доходів	Склад витрат	Обороти за рахунком (субрахунком)
Доходи від фінансової діяльності формуються за допомогою: 1) кредиту рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі», на якому відображаються доходи, отримані від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі; 2) кредиту рахунка 73 «Інші фінансові доходи», на якому відображаються: – отримані дивіденди від підприємств, що не є асоційованими, дочірніми або спільними; – відсотки за облігаціями; – винагорода за здані у фінансову оренду необоротні активи та інші доходи, отримані від фінінвестицій (крім доходів, які враховуються за методом участі в капіталі)	Формування витрат фінансової діяльності здійснюється за допомогою: 1) дебету рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі», на якому відображається збиток, понесений у зв'язку зі зменшенням частки інвестора в асоційованих, дочірніх або спільних підприємствах, облік інвестицій у які ведеться за методом участі в капіталі; 2) дебету рахунка 95 «Фінансові витрати», на якому відображаються витрати на сплату відсотків та інші витрати підприємства, пов'язані з позиками (крім фінансових витрат, що включаються до вартості кваліфікаційних активів), а також витрати, пов'язані з фінансовою орендою	Дохід: Дт 72, 73 – Кт 792. Витрати: Дт 792 – Кт 95, 96

Джерело: узагальнено автором за [33]

На субрахунок 793 списуються доходи та витрати від будь-якої іншої діяльності, яка не потрапила на субрахунки 791 і 792. За кредитом субрахунка 793 відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат (табл. 1.9).

Організація бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів є динамічною системою, що постійно розвивається і розвиток її залежить від удосконалення методології, методики і техніки бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.9 **Склад доходів та витрат із застосуванням рахунків, що задіяні у визначенні фінансового результату від іншої діяльності**

Склад доходів	Склад витрат	Обороти за рахунком (субрахунком)
Інформація про доходи від іншої діяльності узагальнюється за кредитом рахунка 74 «Інші доходи», на якому відображаються доходи: – від реалізації фінансових інвестицій; – у вигляді неопераційних курсових різниць; – від зміни балансової вартості фінінструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; – у вигляді інших доходів, що виникають у процесі госпдіяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (наприклад, дохід від безплатно отриманих необоротних активів у сумі нарахованої амортизації, від відновлення корисності активів)	Інформація про витрати іншої діяльності узагальнюється за дебетом рахунка 97 «Інші витрати», на якому відображаються витрати у вигляді: – собівартості реалізованих фінінвестицій; – втрат від зменшення корисності активів; – втрат від неопераційних курсових різниць; – уцінки необоротних активів і фінівестицій; – залишкової вартості списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією, тощо	Дохід: Дт 74 – Кт 793. Витрати: Дт 793 – Кт 97

Джерело: узагальнено автором за [33]

Остаточно сформований на рахунку 79 фінансовий результат списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» такими проведеннями:

- Дт 791–793 – Кт 441 – якщо доходи перевищують витрати (обороти за кредитом рахунка 79 перевищують обороти за дебетом рахунка 79), то різниця направляється на збільшення нерозподіленого прибутку. Його можна використати в майбутньому для виплати дивідендів, формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу тощо, а можна взагалі не розподіляти;

- Дт 442 – Кт 791–793 – якщо витрати перевищують доходи (дебетовий оборот за рахунком 79 перевищує кредитовий за рахунком 79), то визнаються непокриті збитки. Їх покривають за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років або резервного капіталу. Якщо такого прибутку і капіталу немає, збитки збільшують у балансі непокритий збиток минулих років.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»,

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» [33].

Оскільки фінансовий результат використовується у тому числі для прийняття подальших управлінських рішень, користувачам фінансової звітності важливо знати не тільки розмір отриманого прибутку або збитку, але й те, від якої діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) отримано результати.

З метою доцільності збереження чи зміни відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності, слід розглянути діючий порядок в Україні паралельно з міжнародною практикою. Поступовий перехід господарюючих суб'єктів в Україні на міжнародні стандарти фінансової звітності вимагає внесення змін до їх облікової політики, що передбачають застосування підприємствами для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, принципів та правил визначених міжнародними стандартами.

У травні 2014 року Рада з МСФЗ (IASB) опублікувала новий стандарт МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [16]. Стандарт розроблявся Радою з МСФЗ (IASB) разом з Радою зі стандартів фінансового обліку (FASB) США та став результатом конвергенції МСФЗ та американських принципів бухгалтерського обліку. Він прийшов на заміну попереднім МСБО 18 «Дохід» [34] та МСБО 11 «Будівельні контракти» [35]. Обов’язково його стали застосовувати до річних звітних періодів, що

починаються з 1 січня 2018 року або після цієї дати.

Основною ідеєю нового стандарту є використання уніфікованої моделі визнання доходів для всіх підприємств, незалежно від галузевої приналежності. Винятками від його застосування є договори про оренду, страхування, гарантії, а також певних негрошових обмінів між суб'єктами господарюваннята та фінансові інструменти. Вищезгадана модель буде взаємодіяти з усією системою організації управління бізнесом, за словами Кристофа Грасса, партнера PWC, а бухгалтерський облік - це лише «вершина айсберга» [36]. Підприємства змушені переглянути порядок ведення бізнесу з метою виконання зобов'язань за новим МСФЗ при визнанні в обліку доходів. Умови, передбачені договором, впливають на порядок визнання в бухгалтерському обліку та відображення у звітності доходів, витрат та фінансових результатів. Таким чином, бухгалтери змушені максимально співпрацювати з працівниками тих відділів компанії, які відповідають за продаж продукції (робіт, послуг).

Нова модель представляє собою п'ять етапів визнання доходів.

1. Укладання договору з клієнтом (замовником) та визначення основних його умов. Головною умовою укладання угоди (контракту) буде впевненість у надходженні економічних вигод (винагороди за договором). Особливість його в тому, що ця впевненість має бути досягнута не лише на короткострокову перспективу, а й спрогнозована на довгострокову перспективу. Однак це лише один із критеріїв. МСФЗ (IFRS) 15 зобов'язує проаналізувати укладений договір з партнером на предмет того, що:

- сторонами затверджено договір (в усній чи письмовій формі або відповідно до іншої звичайної ділової практики) та покладено обов'язок виконувати його умови;

- підприємство може визначити права кожної із сторін щодо товарів (робіт, послуг), що передаються за договором однією стороною та будуть придбані за цим договором іншою стороною;

- підприємство може визначити порядок оплати товарів (робіт, послуг);

- договір має комерційний зміст, але це означає, що не тільки розподілені у часі ризики, а й майбутні грошові потоки підприємства зміняться у результаті виконання договора;

- є ймовірність отримання підприємством відшкодування, право на яке виникне в облін на товари чи послуги, які передані покупцю.

2. Визначення окремих зобов'язань щодо виконання умов договору. З дослівного прочитання найменування зазначеного етапу (кроку до визнання виручки за договором) можна зробити висновок, що договір як такий не є єдиним зобов'язанням, за яким визнається виручка. Так, в одному контракті може бути кілька послуг, робіт чи їх етапів з різними моментами передачі їх покупцю. Тому МСФЗ (IFRS) 15 [16] пропонує ділити «контракт» на окремі зобов'язання щодо виконання його умов.

3. Визначення ціни договору (угоди). Для визнання виручки цей критерій має ключове значення: саме він впливає на величину виручки, виражену у грошових одиницях. І якщо в МСБО (IAS) 18 [34] та МСБО (IAS) 11 [35] суворо вказувалося, що сума виручки визначається за справедливою вартістю, то в МСФЗ (IFRS) 15 [16] концепція справедливої вартості переглянута і в результаті більшого поширення набули розрахункові оцінки. Підприємства повинні будуть при визначенні ціни угоди оцінювати: погашення дебіторської заборгованості; вплив змінної винагороди, тимчасової вартості грошей (якщо встановлено існування значного фінансового компонента), суми умовної винагороди; отримання винагороди у негрошовій формі та виплати винагороди клієнту. В якості «змінної винагороди (відшкодування)» враховуються суми, що змінюються відповідно до договору з включенням премій або штрафів, а також знижки, концесії, крім того, враховуються права клієнта на повернення товару.

4. Здійснення розподілу ціни угоди. Після визначення ціни угоди необхідно розподілити на всі виділені раніше зобовязання по виконанню.

5. Визнання виручки. Останній етап також змінює концепцію визначення моменту виручки. Тепер контрактне зобов'язання виконується,

якщо замовнику (покупцеві) передають контроль над товаром (послугою, роботою), який передбачений цим контрактом. Під контролем мається на увазі можливість компанії використовувати, управляти та отримувати вигоди, а також перехід ризиків на товари (роботи, послуги).

Момент визнання виручки у положенні МСФЗ (IAS) 18 [34] орієнтуються виключно на перехід ризиків та вигод над активом. Нова концепція набагато ширша у частині осмислення критеріїв визнання виручки за контрактами з клієнтами, перехід вигод та ризиків за товаром (роботою послуги) становить лише один з його аспектів. Відповідно до цього виручка визнається:

1) у певний момент часу;

2) протягом визначеного часу.

На необхідність застосування другого способу вказують три критерії:

1) покупець і отримує результати діяльності продавця, вироблені ним, та споживає ці результати при виробництві;

2) продавець модернізує або створює актив (наприклад, незавершене виробництво), що враховується замовником як власне незавершене виробництво;

3) продавець створює актив, що не має альтернативного застосування для продавця, який має право на оплату за роботу, завершену на конкретну дату.

Виручка - це найважливіший індикатор фінансової діяльності, на її основі роблять висновки про майбутні перспективи суб'єктів господарювання. Часті обговорення та остаточне прийняття стандарту «Дохід від договорів з клієнтами» [16] говорить про наявність проблем у цій сфері та бажання міжнародної спільноти знайти найефективніші шляхи їх вирішення. Проведений аналіз показує, що основні зміни у бухгалтерському обліку за МСФЗ (IFRS) 15 [16] стосуються насамперед питань оцінки та визначення моменту визнання виручки, витрат та фінансових результатів.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: МЕТОДИЧНО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ

2.1. Методика аналізу фінансових результатів

У сучасних умовах господарювання найбільший інтерес користувачів звітності підприємства проявляється до інформації, що визначає показники фінансових результатів.

Аналіз фінансових результатів має велике значення для покращення діяльності підприємства, оскільки дозволяє реалізовувати такі завдання:

– здійснювати регулярний контроль за виконанням планів реалізації продукції та отримання прибутку;

– визначати вплив об'єктивних та суб'єктивних факторів на фінансові результати;

– виявляти резерви збільшення розміру прибутку та рентабельності;

– оцінювати роботу суб'єкта господарювання щодо використання можливостей збільшення прибутку та рентабельності;

– розробляти заходи щодо використання виявлених резервів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, що дозволяє розрахувати його рентабельність. Це є необхідним для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Також цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси [38]. Оскільки звіт повинен бути легким для розуміння, а результати від усіх операцій мають бути розкриті, то він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівнянну інформацію. Загальні правила заповнення звіту визначені в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [39].

Звіт про фінансові результати, як правило, хронологічно складається після Балансу (Звіту про фінансовий стан) та має узгоджуватися з ним за показниками результатів діяльності. Для перевірки відповідності цих звітних форм застосовують формулу 1 [40]:

$$Чфр = НПк - НПп \pm КП + РП \text{ , (1)}$$

де Чфр – чистий фінансовий результат (прибуток (збиток));

НПк, НПп – нерозподілені прибутки (непокриті збитки) відповідно на кінець і початок звітного періоду;

КП – коригування нерозподіленого прибутку внаслідок виправлення помилок минулих звітних періодів, зміни облікової політики, інших змін;

РП – розподіл прибутку внаслідок виплати дивідендів, здійснення відрахувань до резервного капіталу, спрямування прибутку до статутного капіталу.

В узагальненому вигляді розширений перелік показників фінансових результатів, що може бути визначений за даними фінансової звітності з огляду інтересів зацікавлених сторін, наведено у таблиці 2.1.

Нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» забезпечили наближення складу цього звіту до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід, що регламентований МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [41].

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) розкривається облікова інформація за всіма статтями доходів і витрат, що групуються за їх характером. До складу іншого сукупного доходу входять статті доходів і витрат, що не визнаються у складі прибутку або збитку, а саме: результати переоцінки основних засобів і нематеріальних активів, накопи┐чені курсові різниці від перерахунку фінансової звітності господарської одиниці за межами України, результати переоцінки фінансових активів, призначених для продажу, частка іншого сукупного доходу асоційованого (спільного) підприємства, інші сукупні доходи [42].

Таблиця 2.1 **Показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з урахуванням послідовності формування та інтересів зацікавлених сторін**

Фінансовий результат	Методика розрахунку	Умовні позначення	Група зацікавлених сторін
Валовий (прибуток/збиток) (ВП(З))	ВП(З)=ЧД-С	ЧД – чистий дохід від реалі- зації продукції (товарів, робіт, послуг) С – собівартість реалізованої про- дукції (товарів, робіт, послуг)	менеджери, кредитори, працівники підприємства
Фінансовий результат від реалізації (ФРр)	ФРр=ВП(З) -Ва-Вз	Ва – адміністративні витрати Вз – витрати на збут	менеджери, кредитори
Фінансовий результат від іншої операційної діяльності (ФРі.оп.)	ФРі.оп.=Ді.оп. -Ві.оп.	Ді.оп. – інші операційні доходи Ві.оп. – інші операційні витрати	менеджери підприємства
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/ збиток) (ФРоп)	ФРоп=ВП(З) +Ді.оп. –Ва-Вз-Ві.оп.	-//-	менеджери підприємства, кредитори
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності (ФРінв.)	ФРінв.=Дінв. -Вінв.	Дінв. – доходи від інвестиційної діяльності Вінв. – витрати від інвестиційної діяльності	менеджери, власники підприємства
Фінансовий результат від фінансової діяльності (ФРф.)	ФРф.=Дф. -Вф.	Дф. – доходи від фінансової діяльності Вф. – витрати від фінансової діяльності	менеджери, власники підприємства
Фінансовий результат до оподаткування (ФРоп)	ФРоп=ФРоп.+ФРінв.+ ФРф	-//-	менеджери, власники підприємства
Чистий фінансовий ре┐ зультат (прибуток/збиток) (ЧФР)	ЧФР=ФРзвич.± В(Д)пп±П(З)пд/оп	В(Д)пп – витрати(дохід) із податку на прибуток П(З)пд./оп – прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування	менеджери, працівники, власники підприємства
Капіталізований прибуток (Пк)	Пк=ЧФР-ДВ	ДВ – дивідендні виплати	менеджери, власники, акціонери, інвестори
Сукупний дохід (СД)	СД=ЧФР+ІСДоп	ІСДоп – інший сукупний дохід після оподаткування	менеджери, працівники, власники підприємств

Джерело: [43]

Мета аналізу фінансових результатів діяльності підприємства за даними фінансової звітності полягає у забезпеченні користувачів інформації фінансової звітності даними для прийняття управлінських рішень на основі

оцінки показників прибутку і рентабельності, насамперед стосовно доцільності потенційної або подальшої участі у капіталі підприємства та надійності під┐ приємства як бізнес-партнера. Саме аналіз дозволяє виявити причини збитковості, встановити резерви зростання прибутку, визначити рівень податкового навантаження, дозволяє оцінити інвестиційну та контрагентську привабливість підприємства на основі розрахованих ключових параметрів, які об'єктивно і точно відображають ефективність його діяльності.

Першочергове завдання аналізу фінансових результатів діяльності підприємства полягає в оцінці доходів, витрат, прибутку, збитку, іншого сукупного доходу, сукупного доходу за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) методами вертикального й горизонтального аналізу.

Погоджуємося із думкою авторів [44], які вважають, що перелік традиційних об'єктів аналізу, представлений абсолютними показниками доходів, витрат, прибутку, збитку, потребує розширення з урахуванням змістовного оновлення Звіту про фінансові результати шляхом включення до переліку показників іншого сукупного доходу та сукупного доходу.

Інший сукупний дохід, згідно НП(С)БО 1 [15], – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства. До них віднесені: дооцінка (уцінка) необоротних активів; дооцінка (уцінка) фінансових інструментів; накопичені курсові різниці (які виникають за фінансовими інвестиціями у господарські одиниці за межами України); частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних під┐ приємств; інший сукупний дохід. Причому виникають питання щодо останнього складника (інших елементів сукупного доходу, які не увійшли у наведений перелік). Ні в НП(С)БО 1, ні у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [39] жодних пояснень стосовно цієї статті не наведено. Користуючись визначенням інших сукупних доходів та Інструкцією про застосування Плану рахунків [33], Я.В. Шеверя та О.В. Ганусич окреслюють

такий їх перелік [45]:

– вартість безоплатно отриманих необоротних активів;

– капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів, з наступним коригуванням під час вибуття такого капіталу.

Отже, формула для визначення сукупного доходу (СД) має вигляд:

$$СД = ЧФР + ІСД \text{ , } (2)$$

де ЧФР – чистий фінансовий результат,

ІСД – інший сукупний дохід після оподаткування.

За статтями Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) підприємства можна визначити показник податкового навантаження з податку на прибуток як відношення податку на прибуток до доходу підприємства.

Звіт про фінансові результати забезпечує можливість визначення податкового навантаження з податку на прибуток залежно від цілей аналізу: шляхом визначення частки витрат (доходів) з податку на прибуток у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або у фінансовому результаті; або шляхом визна┐чення частки сумарного обсягу витрат (доходів) з податку на прибуток разом з податком на прибуток, пов'язаним з іншим сукупним доходом, у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або у сукупному доході під┐приємства.

Інформація щодо рівня податкового навантаження з податку на прибуток важлива для планування шляхів оптимізації оподаткування, тобто вироблення організаційних заходів у межах чинного законодавства, спрямованих на збільшення грошових потоків підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів, за умови недопущення штрафних санкцій. Аналіз за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) дозволяє надати користувачеві інформацію щодо сукупного впливу доходів і витрат підприємства на суму валового прибутку (збитку), розрахованого на підставі визначення динаміки основних елементів валового доходу.

2.2. Аналіз фінансових результатів діяльності базового підприємства

Товариство з додатковою відповідальністю «Малинівка» знаходиться в північно-західній частині Новоодеської об'єднаної територіальної громади Миколаївської області. Відноситься до підзони північного степу. Господарство спеціалізується на вирощуванні зернових та технічних культур.

За результатами агрохімічного обстеження в господарстві переважають ґрунти з середнім вмістом гумусу, рухомого фосфору, високим вмістом калію і низьким рухомого азоту. Територія господарства розташована на рівнинній поверхні. В ґрунтовому покриві переважають чорноземи південні, перехідні, звичайні. Клімат теплий з жарким літом та морозною зимою. Середньорічна температура повітря 8,5 С. Середня із абсолютних мінімальних температур – 30-50 С. Річна кількість опадів - 418 мм. Середня температура повітря самого теплого місяця (липня) - (+21 С - + 23 С), самого холодного місяця (січня) - (-3,5 С - -5 С). За метеорологічними даними в зимовий період тут випадало мало вологи (від 23 до 27 мм) і взагалі кількості їх умовам випаровування район відноситься до засушливої зони - річна кількість - 330 - 340 мм.

Основними пунктами збуту сільськогосподарської продукції та базою постачання являється обласний центр - місто Миколаїв. Основний вид транспортного звязку в господарстві - автомобільний.

В цілому природні умови сприяють веденню виробничої діяльності господарства зокрема вирощуванню сільськогосподарських культур і, як відомо, мають великий вплив на спеціалізацію та розміри підприємства.

Господарська спеціалізація характеризує виробничий напрям окремих підприємств. Вона показує, які головні товарні види продукції виробляє те чи інше підприємство. За вибору того чи іншого виду спеціалізації відбувається раціональне поєднання відповідності природно-економічних умов для виробництва певного виду продукції і попиту на нього. Відповідно до цього, підприємства окремої зони можуть мати однорідну або різну спеціалізацію.

Виробничу спеціалізацію досліджуваного підприємства визначимо в таблиці 2.2, проаналізувавши розмір та структуру грошових надходжень від реалізації товарної сільськогосподарської продукції та послуг за видами, що надаються, та в цілому по господарству за останні 3 роки на основі даних форми 21–заг «Звіт про реалізацію продукції сільського господарства».

Таблиця 2.2 **Склад та структура грошової виручки від реалізації в ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району**

Галузі та види продукції	Грошова виручка, тис. грн			У середньому за 3 роки	Структура, %
	2018 р.	2019 р.	2020 р.		
Пшениця	8618	15875	17218	13903,7	26,2
Ячмінь	6261	6713	6341	6438,3	12,1
Просо	242	263	127	210,7	0,4
Насіння соняшнику	38893	29325	27888	32035,3	60,4
Разом по рослинництву	**54014**	**52176**	**51574**	**52588,0**	**99,1**
Велика рогата худоба	531	570	360	487,0	0,9
Мед натуральний	-	2	-	0,7	0,0
Разом по тваринництву	**531**	**572**	**360**	**487,7**	**0,9**
Всього продукції сільського господарства	**54545**	**52748**	**51934**	**53075,7**	**100,0**

Джерело: розраховано за даними статистичної звітності ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району

Слід зазначити, ПСП «Сонячна долина» спеціалізується на виробництві зернових та технічних культур. Питома вага грошової виручки від реалізації соняшнику у загальній структурі товарної сільськогосподарської продукції в середньому за 3 роки становить 60,4 %. Частка надходжень грошових коштів від реалізації зернових культур у структурі виручки від реалізації становить відповідно 26,2 % (пшениця) та 12,1% (ячмінь).

Аналізуючи дані таблиці, слід зазначити, що 99 % виручки підприємство отримує від реалізації продукції рослинництва.

Отже, дане підприємство є вузькогалузевим, спеціалізується на вирощуванні зернових та соняшнику, що відповідає природно-кліматичним умовам регіону.

Для проведення вертикального аналізу за даними звіту обрахуємо загальну величину доходів і витрат товариства (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 **Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району, 2019–2020 рр.**

Показник	2019 рік		2020 рік		Відхилення відносного показника
	Абсолютний показник, тис. грн.	Відносний показник, %	Абсолютний показник, тис. грн.	Відносний показник, %	
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	52959	99,4	52238	98,4	-1,0
Інші операційні доходи	132	0,2	768	1,5	1,2
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	189	0,4	-	-	-0,4
Інші доходи	6	0,0	75	0,1	0,1
Дохід з податку на прибуток	-	-	-	-	-
Всього доходів	**53286**	**100,0**	**53081**	**100,0**	х
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	41196	79,7	32216	72,0	-7,6
Адміністративні витрати	4700	9,1	5445	12,2	3,1
Витрати на збут	272	0,5	327	0,7	0,2
Інші операційні витрати	4490	8,7	4200	9,4	0,7
Фінансові витрати	1052	2,0	1599	3,6	1,5
Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-
Інші витрати	9	0,0	943	2,1	2,1
Витрати з податку на прибуток	-	-	-	-	-
Всього витрат і вирахувань	**51719**	**100,0**	**44730**	100,0	0,0
Валовий прибуток	11763	х	20022	х	х
Прибуток від операційної діяльності	2433	х	10818	х	х
Фінансовий результат до оподаткування	1567	х	8351	х	х
Чистий фінансовий результат	**1567**	х	**8351**	х	х
Сукупний дохід	**1567**	х	**8351**	х	х
Сума операційних витрат, з них:	**71513**	100,0	**79673**	100,0	х
Матеріальні витрати	43800	61,2	62615	78,6	17,3

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6
Витрати на оплату праці	5925	8,3	6939	8,7	0,4
Відрахування на соціальні за┐ ходи	1291	1,8	1520	1,9	0,1
Амортизація	4586	6,4	4401	5,5	-0,9
Інші операційні витрати	15911	22,2	4198	5,3	-17,0

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району (додатки А, Б)

Вертикальний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів досліджуваного підприємства показав, що за звітний період загальна сума доходів зменшилася на 10 %, тоді як загальна сума витрат зменшилася на 13,5%, що позитивно вплинуло на фінансові результати діяльності підприємства – якщо у базисному періоді товариство отримало 1567 тис. грн. прибутку, то у звітному періоді чистий прибуток становив 8351 тис. грн., тобто у 5,3 рази більше. Частка виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2020 році порівняно з попереднім роком зменшилася на 1 % у загальних доходах, але те, що її величина перевищує 98%, підтверджує, що основний дохід підприємство отримує від операційної діяльності.

ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району отримує від операційної діяльності прибуток, при цьому простежується позитивна тенденція до його зростання та отримання чистого прибуткуяк у звітному році нтак і в попередньому році. Слід зауважити, що за аналізований період на досліджуваному підприємстві статті сукупного доходу повністю сформовані за рахунок чистого прибутку.

Як показали результати аналізу складу операційних витрат у ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району спостерігається динаміка зростання їх суми на 8160 тис. грн. порівняно з показником 2019 року. Але при цьому можна констатувати структурні зміни складу цих витрат, а саме: частка матеріальних витрат збільшилася на понад 17%, що свідчить про збільшення матеріаломісткості виробництва, а питома вага витрат на оплату праці зросла

на 0,4%. Це незначне зростання зарплатомісткості продукції свідчить про неефективну політику щодо витрат на оплату праці персоналу і не стимулює працівників підприємства. За звітний період питома вага інших операційних витрат зменшилася на 17%

Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу. Прибуток може відрізнятися від реальної величини грошових коштів на величину непогашеної дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань тощо. У результаті у фінансовій звітності може бути завищений обсяг прибутку і, відповідно, оцінка рентабельності буде недостовірна, адже підприємство при цьому відчуватиме нестачу грошових коштів. І навпаки, обсяг прибутку може бути незначним, а фінансовий стан – абсолютно стійким. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв’язку з аналітичною оцінкою грошових потоків підприємства.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень керівництво підприємства потребує більш детальної інформації про фінансові результати його діяльності за певний аналітичний період. Тому цілком погоджуємось із пропозицією Я.В. Шевері та О.В. Ганусич про те, що для покращення аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) на підприємствах необхідно здійснювати розмежування фінансового результату від операційної діяльності на фінансовий результат від основної діяльності та фінансовий результат від іншої операційної діяльності та здійснювати їх відокремлений облік [45].

Суб’єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність діяльності підприємства, а й відносну. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності. Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибра┐ний показник фінансового результату діяльності, Т. Стаднюк виділяє три групи показників рентабельності [46]:

1. Рентабельність активів (показує ефектив¬ ність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення величини прибутку до середньорічної величини майна чи власного капіталу. Потрібно зауважити, що з появою Розділу ІІ «Сукупний дохід» Форми № 2 доречно під час розрахунку вище¬ зазначених коефіцієнтів у знаменнику використовувати не чистий фінансовий результат (р. 2350), а сукупний дохід (р. 2465).

2. Рентабельність продажів (визначає ефективність продажу продукції з погляду отриманого прибутку – валового, операційного або чистого). Зазначені показники розраховують за допомогою зіставлення відповідного показника прибутку (р. 2090; р. 2190; р. 2350) до чистого доходу від реалізації прибутку (р. 2000).

3. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак замість прибутку у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів [47].

У західній обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують цю методику. Доцільно впроваджувати цю методику й у вітчизняну практику, адже реальні можливості будь-якого підприємства у підсумку визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу роз¬ рахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами. Показники рентабельності дозволяють оцінювати результати вкладених ресурсів. У сучасній практиці виокремлюють такі основні групи показників рентабельності: рентабельність підприємства, рентабельність продукції, рентабельність активів (капіталу) підприємства.

У таблиці 2.4 наведено аналіз прибутковості ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району, що дозволяє оцінити не просто результати

діяльності, а також і ефективність господарського процесу.

Таблиця 2.4 **Аналіз рентабельності ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району, 2019–2020 рр.**

№ п/п	Показники	2019 р.	2020 р.	Відхилення, (+, -)
1.	Валовий прибуток, тис. грн.	11763	20022	8259
2.	Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	2433	10818	8385
3.	Чистий прибуток, тис. грн.	1567	8351	6784
4.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	52959	52238	-721
5.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	41196	32216	-8980
6.	Витрати операційної діяльності, тис. грн.	50658	42188	-8470
7.	Середня величина активів, тис. грн.	62499	70412,5	7913,5
8.	Середня величина власного капіталу, тис. грн.	55422,5	60381,5	4959
9.	Рентабельність (збитковість), %:			
9.1	реалізованої продукції (р.4 : р.5)·100	128,6	162,1	33,6
9.2	продажу (р.3 : р.4)·100	3,0	16,0	13,0
9.3	операційної діяльності (р.2 : р.6)·100	4,8	25,6	20,8
9.4	активів (р.3 : р.7)·100	2,5	11,9	9,4
9.5	власного капіталу (р.3 : р.8)·100	2,8	13,8	11,0

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району (додатки А, Б)

У ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району за досліджуваний період показники рентабельності значно покращились внаслідок зростання прибутку та зниження витрат товариства.

Під час визначення показників рентабельності застосовують різні види прибутку, що дозволяє дійти висновків про вплив на рентабельність інших доходів і витрат, прибутків і збитків.

Під час аналізу шляхів підвищення рентабельності важливо розрізняти вплив зовнішніх та внутрішніх факторів. Такі показники, як ціна продукту і ресурсу, обсяг використовуваних ресурсів та обсяг виробництва продукції,

прибутку від реалізації та рентабельності (доходності) продажів, знаходяться між собою у тісному функціональному зв’язку. З метою підвищення дієвості проведення аналізу рентабельності пропонуємо доповнити групу витратних показників рентабельності показником «рентабельність основної операційної діяльності», який розраховується як відношення прибутку від основної операційної діяльності до операційних витрат основної діяльності. Це зумовлено тим, що саме рентабельність основної операційної діяльності характеризує ефективність виробництва та реалізації продукції, яка є основною метою створення підприємства.

2.3. Класифікація факторів, які впливають на формування фінансових результатів

Фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, у вигляді показників прибутку чи збитку, відображають економічну результативність процесу виробництва, оскільки прибуток - головне джерело його розвитку.

У системі ринкових відносин алгоритм обчислення прибутків та збитків підприємства має підвищені запити з боку зацікавлених осіб. Розрахунок економічних показників фінансових результатів та супутніх індикаторів, необхідних для прийняття управлінських рішень, вважається одним з найважливіших завдань управлінського обліку, який у процесі гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності завойовує переважаючі позиції. На думку Хоружій Л.І., саме управлінський облік виступає тією самою системою управління прибутком та витратами, яка забезпечує внутрішніх користувачів (управлінський апарат, керівників структурних підрозділів та ін.) інформацією для планування, управління та контролю за діяльністю підприємством [48].

Управлінський облік фінансових результатів виконує головну роль у

процесі прийняття економічних рішень підприємством, оскільки формує максимально достовірну інформацію про результативність його функціонування та фінансовий стан. Релевантна інформація є одним із основних джерел формування економічних показників, які характеризують реальний стан справ суб'єкта господарювання. Центральне значення управлінський облік фінансових результатів набуває у процесі формування об'єктивної оцінки рівня організації виробництва, контролю, планування та прогнозування фінансово-господарської діяльності.

З метою забезпечення економічного благополуччя суб'єкта господарювання в нинішніх ринкових умовах, управлінському персоналу потрібно проводити оперативну оцінку фінансового стану підприємства. Тут аналіз отриманих прибутків і збитків – одна з найважливіших стадій процесу управління, результатом якої, з одного боку, є оцінка результатів діяльності, з іншого - розробка фінансової стратегії, формування способів її здійснення.

Необхідним засобом підвищення якості внутрішнього інформаційного забезпечення є управлінський облік, що є цілісною підсистемою бухгалтерського обліку та забезпечує управлінський апарат необхідними для прийняття рішень відомостями з метою реалізації оперативних та перспективних планів підприємства.

Управлінський облік являє собою внутрішню інформаційно-облікову систему, що надає інформацію для прийняття тактичних та стратегічних управлінських та фінансових рішень, завданнями якої є калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг (виробничий облік), планування (бюджетування), аналітичні розрахунки та як результат – надання управлінської звітності [49]. Внаслідок цього, фінансові результати діяльності доцільно розглядати не лише як об'єкт фінансового та податкового обліку, а й як об'єкт управлінського обліку.

У даний час на вітчизняних підприємствах недостатньо розвинені теоретична та практична основи впровадження та використання системи управлінського обліку фінансових результатів. Проте запровадження добре

налагодженої системи управлінського обліку фінансових результатів дозволить забезпечити:

– можливість отримання оперативної та якісної інформації про фінансові результати діяльності підприємства;

– підвищення ефективності прийнятих управлінських рішень (рис.2.1)

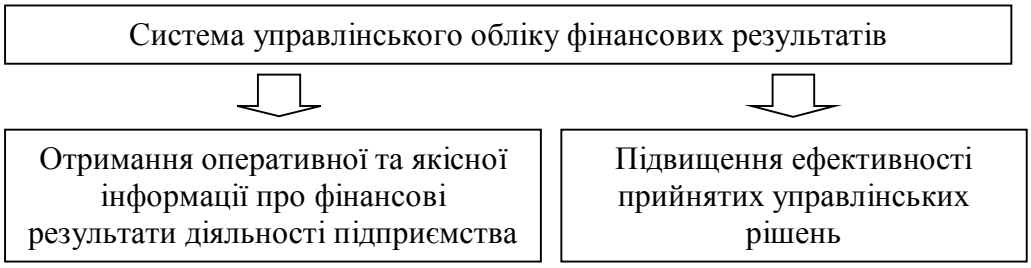

Рисунок 2.1 **– Ефект застосування системи управлінського обліку фінансових результатів**

Джерело: сформовано автором

З метою ефективного управління фінансовими результатами сільськогосподарського підприємства необхідно виявляти та аналізувати фактори, що найбільше вплинули на них, оскільки всі факти господарського життя підприємства взаємопов'язані і без ретельного їх розгляду неможливо зробити достовірні висновки про підсумки діяльності, а також виявити виробничі резерви.

Формування фінансового результату в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості у зв’язку із специфікою виробничогосподарської діяльності підприємницьких структур аграрної галузі, серед яких домінуючими є такі:

- вплив природно-кліматичних факторів на процес формування прибутку (характерна сезонність виробництва);

- багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва, переробка власної та давальницької сировини;

- залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів, що зумовлює

особливості їх оцінки, відображення в системі рахунків, а також специфіку обліку процесу виробництва (біологічних перетворень) і обчислення собівартості отриманої продукції;

- статус сільгосптоваровиробника дозволяє використовувати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку та спеціальний режим оподаткування з ПДВ.

На фінансовий результат аграрних підприємств з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування впливають дві групи факторів: фактори, що не залежать від діяльності підприємства (зовнішні) та фактори, що перебувають у компетенції підприємства (внутрішні) (рис. 2.2).

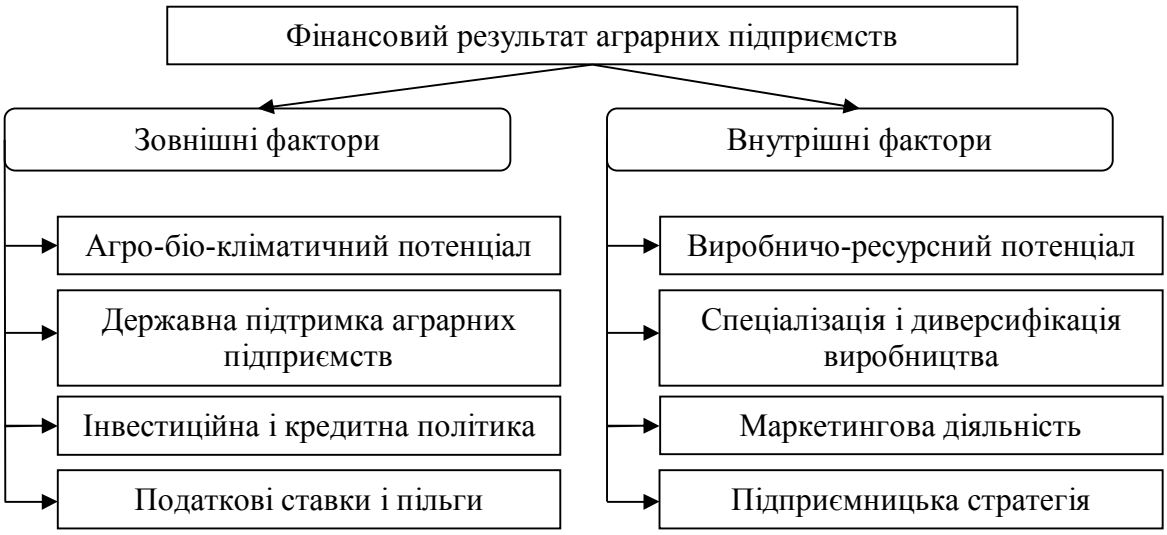

Рисунок 2.2 - **Фактори, що впливають на фінансовий результат сільськогосподарських підприємств**

Джерело: [50]

Формування фінансового результату в сільськогосподарських підприємствах відбувається за рахунок здійснення основної операційної діяльності, яка являє собою сільськогосподарську діяльність націлену на виробництво і реалізацію сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва та тваринництва. Це задає специфічні вимоги до організації і методики формування фінансових результатів аграрних підприємств [50].

Слід зазначити, що, на думку багатьох авторів, найпоширенішою є

класифікація факторів на внутрішні та зовнішні. Це пов’язано з тим, що при пошуці методів управління фінансовими результатами слід орієнтуватися переважно на внутрішні фактори, оскільки для керівництва суб'єкта господарювання вони є більшою мірою контрольованими, ніж зовнішні (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 **Фактори, що впливають на фінансові результати**

Група факторів	Фактори впливу
Зовнішні	Якість чинного законодавства
	Рівень розвитку зовнішньоекономічних зв'язків держави
	Рівень розвитку сектора державних послуг
	Рівень розвитку інфраструктури
	Соціально-економічні умови
	Ціни на виробничі ресурси
	Природні умови
	Інфляція
Внутрішні	Якість та конкурентоспроможність продукції
	Компетентність керівництва та менеджерів
	Якість фінансового менеджменту
	Структура продукції та витрат
	Рівень організації виробництва та праці
	Продуктивність праці
	Собівартість продукції
	Ціна продукції
	Об'єм продажу

Джерело: сформовано автором

Так, у таблиці 2.5 представлені основні зовнішні і внутрішні факторами, що впливають на величину доходів і витрат підприємства, а, отже, і на величину фінансових результатів. При цьому негативний вплив зовнішніх факторів на фінансові результати суб'єкта господарювання можна компенсувати лише частково. Цей факт пов'язаний, передусім, з відсутністю можливості для суб'єкта господарювання безпосередньо впливати на ряд природних і соціально-економічних умов, що формують підприємницьке середовище. Під час пошуку шляхів поліпшення фінансового результату вище керівництво підприємства орієнтується, переважно, на внутрішні фактори.

Таким чином, вивчивши вплив різноманітних факторів на фінансові результати економічного суб'єкта, вважаємо за доцільне, в рамках

застосування системного підходу, згрупувати фактори на дві великі групи: економічні та облікові, та розглянути їх вплив на формування та відображення фінансових результатів у системі підвидів бухгалтерського обліку (фінансового, податкового та управлінського) у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 **Фактори, що впливають на організацію та методику формування фінансових результатів**

<table>
<tr><th>Фактори</th><th>Фінансовий облік</th><th>Податковий облік</th><th>Управлінський облік</th></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td></tr>
<tr><td colspan="4">1. Економічні фактори</td></tr>
<tr><td>1.1 Масштаби виробництва</td><td rowspan="3">визначення індивідуального, консолідованого, зведеного фінансових результатів</td><td rowspan="3">визначення системи оподаткування та як наслідок механізму формування податкової бази з метою сплати податку на прибуток</td><td rowspan="3">формування доходів, витрат, фінансових результатів в цілому по підприємству, у розрізі бізнес-процесів та центрів відповідальності</td></tr>
<tr><td>1.2 Організаційно-правова форма</td></tr>
<tr><td>1.3 Управлінська структура</td></tr>
<tr><td colspan="4">2. Облікові фактори</td></tr>
<tr><td>2.1 Ціль визначення фінансових результатів</td><td>для визначення величини прибутку, що підлягає розподілу</td><td>для повного, своєчасного обчислення та сплати податку на прибуток</td><td>для аналізу факторів, що вплинули на фінансові результати, пошуку шляхів збільшення прибутку</td></tr>
<tr><td>2.2 Базова структура визначення фінансового результату</td><td>виручка - собівартість</td><td>отримані доходи, зменшені на величину понесених витрат, що визначаються відповідно до ПКУ</td><td>виручка - собівартість за змінними витратами = маржинальний дохід - постійні витрати = прибуток</td></tr>
<tr><td>2.3 Нормативне регулювання</td><td>НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати»</td><td>Податковий кодекс</td><td>немає</td></tr>
<tr><td>2.4 Класифікація витрат для визначення фінансових результатів</td><td>- витрати в розрізі звичайних видів діяльності (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати);
- інші витрати</td><td>- витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією (прямі та непрямі витрати);
- позареалізаційні витрати</td><td>- за калькуляційними статтями;
- змінні та постійні
- витрати в розрізі бізнес-процесів;
- запасомісткі та незапасомісткі</td></tr>
</table>

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
2.5 Класифікація доходів для визначення фінансових результатів	- доходи в розрізі звичайних видів діяльності; - інші доходи.	- доходи від реалізації товарів (робіт, послуг) та майнових прав; - позареалізаційні доходи	маржинальний дохід; дохід по кожному виробу, роботі, послузі / по групі виробів, робіт, послуг; варіабельні та перманентно-ретроспективні доходи; дохід від продажу основної та побічної продукції, дохід в розрізі бізнес-процесів
2.6 Періодичність визначення	квартал, півріччя, 9 місяців, рік	квартал, півріччя, 9 місяців, рік	на вимогу менеджменту підприємства
2.7 Об'єкт для обчислення фінансових результатів	підприємство	підприємство	підприємство, структурні підрозділи
2.8 Період часу	минуле	минуле	сьогодення та майбутнє
2.9 Можливість прогнозування	ні	ні	так
2.10 Користувачі інформації про фінансові результати	внутрішні та зовнішні	внутрішні та зовнішні	внутрішні
2.11 Форма подання	Звіт про фінансові результати	декларація з податку на прибуток	внутрішньо розроблені підприємством форми управлінської звітності

Джерело: сформовано автором

Кожен фактор по-різному впливає визначення фінансового результату у підсистемах бухгалтерського обліку.

Підприємства відрізняються своїми розмірами, організаційно-правовими формами, можуть існувати як окремі економічні суб'єкти, чи як економічні суб'єкти, що мають філії та представництва, чи як групи взаємозалежних підприємств. Від структури та розмірів підприємства залежить порядок визначення фінансового результату у системі фінансового обліку, а також вибір системи оподаткування та розрахунок суми податку, що сплачується з доходів, у податковому обліку.

Особливістю управлінського обліку є вибір в якості об'єкта

управлінської звітності як підприємства, так і його структурних підрозділів, відповідно має формуватися і фінансовий результат у існуючій організаційній структурі підприємства. Ефективність роботи суб'єкта також залежить від результативності бізнес-процесів підприємства.

Друга група факторів – це облікові фактори, вплив яких на фінансові результати у підсистемах бухгалтерського обліку може бути різним. Насамперед це пов'язано з порядком нормативного регулювання доходів і витрат. Визнання доходів та витрат у фінансовому та податковому обліку визначається відповідними положеннями бухгалтерського обліку, а також Податковим кодексом. Управлінський облік законодавчо не регламентується, тому допускає вибір класифікації за різними ознаками, що задовольняють інформаційні запити користувачів для прийняття рішень з управління фінансовими результатами.

Цілі формування фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку визначаються завданнями, що стоять безпосередньо перед системами бухгалтерського обліку.

У фінансовому обліку користувачам необхідна інформація про величину отриманого прибутку, що підлягає розподілу між власниками у вигляді дивідендів, або величину збитків, що підлягають покриттю.

У податковому обліку інформація про отриманий прибуток використовується для обчислення податку на прибуток, а у разі отримання збитку – для зменшення податкової бази з податку на прибуток.

В управлінському обліку важлива не тільки величина фінансового результату, але й інформація про фактори, що вплинули найбільше на цю величину, а також аналіз можливостей з максимізації прибутку.

У кожній підсистемі бухгалтерського обліку є своя формула для розрахунку фінансового результату.

У фінансовому обліку, у спрощеній формі, для визначення фінансового результату (прибутку чи збитку) необхідно від величини отриманих доходів відняти величину понесених витрат, виражених як собівартість реалізованої

продукції.

У податковому обліку потрібно зробити ті ж дії, але для доходів та витрат, що визнаються відповідно до податкового законодавства.

В управлінському обліку важливим показником є не тільки операційний прибуток, а й маржинальний дохід, який розраховується як різниця виручки та змінних витрат.

Після розрахунку фінансового результату важливе значення має форма його представлення.

Структуру фінансового результату у фінансовому обліку можна знайти у формі «Звіт про фінансові результати», який є однією з обов'язкових форм при поданні звітності до контролюючих органів.

У податковому обліку інформацію про фінансові результати можна знайти у відповідних деклараціях, залежно від режиму оподаткування, що використовується.

В управлінському обліку підприємство розробляє та затверджує форми управлінської звітності про фінансові результати, які мають задовольняти інформаційні запити управлінського персоналу та надавати можливості прогнозування.

Інформація фінансового та податкового обліку про фінансові результати, представлена у звітності, є відкритою для внутрішніх та зовнішніх користувачів, на відміну від інформації управлінського обліку, яка є доступною та призначеною виключно для внутрішніх користувачів, а саме менеджменту підприємства.

У свою чергу, комплексне знання запропонованої класифікації факторів, що впливають на фінансові результати підприємства, дозволяє детально зрозуміти сутність системи управління фінансовими результатами та розробити комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Підсумовуючи можна відзначити, що фінансовий результат є основним показником фінансової та господарської діяльності підприємства за певний

період. Ефективна система управління фінансовими результатами має велике значення у діяльності суб'єкта господарювання, оскільки основною метою управління фінансовими результатами є підвищення економічних вигод як у поточному періоді, так і на перспективу.

Система організаційно-методичного забезпечення фінансових результатів, в основі якої лежать виявлені взаємозв'язки елементів системи бухгалтерського обліку, економічних та облікових факторів, сприятиме забезпеченню високого рівня якості обліково-аналітичного забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації про фінансові результати у системах фінансового, податкового, управлінського обліку. Проте слід зазначити, що виявлені економічні та облікові фактори визначають також взаємозв'язки між усіма елементами, що дозволяють здійснювати управління фінансовими результатами суб'єкта господарювання як єдиною системою, що визначає доцільність застосування системного підходу стосовно об'єкта дослідження.

РОЗДІЛ 3
СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Організації обліку фінансових результатів

У системі управління формуванням фінансових результатів сільськогосподарських підприємств визначальним є саме інформаційне забезпечення, яке передбачає систематизацію облікової інформації та розкриття її у фінансовій звітності про доходи, витрати та фінансові результати діяльності.

Сучасні ринкові взаємовідносини між суб'єктами господарювання складні та багатогранні, і кожне підприємство повинно організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить керівництво надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення стійкості підприємств.

Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів насамперед розпочинається з окреслення правил і способів облікової політики. Саме облікова політика є одним із внутрішніх чинників формування системи управління фінансовим результатом та забезпечує ефективну діяльність підприємства [51]. У наказі про облікову політику в обов'язковому порядку мають бути розкриті питання щодо організації обліку доходів і фінансових результатів діяльності.

Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є доходи, витрати та власне фінансові результати, елементами – сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Що стосується фінансових результатів, то в наказі про облікову політику слід розкрити, на нашу думку, чіткий і ефективний алгоритм визначення фінансових результатів аграрних підприємств в розрізі

видів діяльності – основної операційної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності відповідно до НП(С)БО 1 та методичних рекомендацій № 432.

Відповідальне формування, раціональний вибір елементів облікової політики виступає важливим фактором при узагальненні та відображенні в обліку витратної складової фінансових результатів.

Це пов'язано з можливістю вибору підприємством облікової системи узагальнення витрат для включення в собівартість продукції (товарів, робіт, послуг): директ-костинг, стандарт-кост тощо.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика — сукупність принципів, методів і про┐ цедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [14; 15].

МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначає, що облікові політики це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [52].

Відповідно до НП(С)БО 1, підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності. Відповідно, окреслені самостійно суб'єктом господарювання та закріплені у розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності мають вплив на величину фінансового результату його діяльності.

Положення про облікову політику будь-якого господарюючого субєкта має передбачати питання методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності.

У таблиці 3.1 наведено складові облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів.

Таблиця 3.1 **Складові облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів**

Складові облікової політики щодо витрат	Спільні складові облікової політики	Складові облікової політики щодо доходів та фінансових результатів
Перелік статей витрат діяльності	Первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів та графік їх документообігу	Перелік статей доходів діяльності
База розподілу загальновиробничих витрат	Субрахунки та аналітичні рахунки, необхідні для відображення в обліку витрат, доходів і фінансових результатів	Спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання і надання яких визначається за ступенем завершеності
Перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Порядок віднесення доходів, витрат на фінансові результати (щомісяця, щоквартально)	Порядок розподілу чистого прибутку

Джерело: використано ідею [22]

Пріоритетними напрямами організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта є: правильне визначення, та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної інформації для контролюючих органів та потреб управління.

Облікова політика– це звід правил, якими керується бухгалтер, відображаючи операції в обліку та звітності. Та важливо усвідомити, що положення про облікову політику не виконує функцій нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, а лише вносить чіткість тоді, коли підприємству надано право обирати процедури, методи та оцінки. Орієнтовний, однак не вичерпний перелік елементів, які можуть бути прописані в обліковій політиці, наведено у Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 [53]. Безперечно, базою для формування облікової політики є Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і безпосередньо національні стандарти. Інформацію про елементи, які потрібно прояснити в наказі про облікову

політику, узагальнено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 **Елементи облікової політики щодо відображення доходів і витрат згідно з НП(С)БО**

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку	Положення нормативно-правових актів, що дають право вибору
НП(С)БО 15 «Дохід»		
Методи оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг	1. Вивчення виконаних робіт. 2. Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі обов'язкових до надання послуг. 3. Визначення питомої ваги витрат підприємства у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній вартості таких витрат	п. 11 НП(С)БО 15, п. 2.13 Методичних рекомендацій № 635
НП(С)БО 16 «Витрати»		
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно встановлюється підприємством. При цьому сільгосппідприємства можуть орієнтуватися на примірний перелік статей, наведений у Методичних рекомендаціях № 132	п. 11–15 НП(С)БО 16, п. 2.16 Методичних рекомендацій № 635; п. 3.6 Методичних рекомендацій № 132
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно встановлюються підприємством	п. 15, 16 НП(С)БО 16; п. 2.15 Методичних рекомендацій № 635
База розподілу змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством: – години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	п. 16 НП(С)БО 16, п. 2.15 Методичних рекомендацій № 635

Джерело: узагальнено автором з використанням [29, 30, 53, 54]

Підприємство самостійно визначає власну облікову політику з урахуванням специфіки діяльності, інформаційних потреб ключових користувачів звітності та згідно обраної концептуальної основи.

Порядок ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів сільськогосподарських підприємств базується на загальних принципах і правилах ведення бухгалтерського обліку, які закріплено

законодавчо державою. Однак донині спостерігаються облікові зміни, що впливають на порядок відображення господарських операцій на рахунках обліку. У зв'язку з цим важливе значення має всебічне вивчення проблем бухгалтерських новацій.

Пропонуємо оновити розділ облікової політики «Доходи та витрати» досліджуваного підприємства та викласти його у такій редакції:

1. Дохід від надання послуг визнавати виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу. Оцінку ступеня завершеності такої операції здійснювати за питомою вагою витрат, які несе підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

2. При калькулюванні виробничої собівартості продукції застосовувати позамовний метод.

3. Установити перелік і склад прямих та загальновиробничих витрат.

4. Прийняти за базу розподілу змінних ЗВВ на кожний об'єкт витрат прямі матеріальні витрати, включені до виробничої собівартості звітного періоду.

5. Прийняти за базу розподілу постійних ЗВВ на кожний об'єкт витрат планований обсяг діяльності в натуральному вираженні.

6. Для цілей капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів суттєвим часом створення активу вважати період більше трьох місяців.

7. Визначати курсові різниці на дату господарської операції в межах суми такої операції.

Результати дослідження свідчать, що більшість бухгалтерів використовують класифікацію субрахунків, що наведена в Інструкції № 291 [33]. З одного боку, це полегшує ве┐ дення синтетичного обліку та складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО. З другого боку, запозичується невідповідність класифікації видів дія┐ льності, яка має місце в окремих

діючих нормативн них актах. Відповідно до пп. 3 розділу І НП(С)БО 1 діяльн ність підприємств з точки зору бухгалтерського обл ліку та фінансової звітності поділяється на операц ційну, у т.ч. основну, фінансову та інвестиційну [15]. Даній класифікації відповідає тільки форма № 3 фінансового звіту «Звіт про рух грошових коштів» [15, 39]. У [32, 33, 39] виконуються вимоги щодо класифікації тільки відносно операційної діяльності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 **Порівняльна характеристика класифікації видів діяльності підприємства в обліковому законодавстві України**

Види діяльності	НП(С)БО-1 (пп. 3 розділу1)	Інструкція про застосування Плану рахунків						Звіт про фінансові результати І розділ «Фінансові рез ультати»	Звіт про рух грошових кошті
		за структурою рах. 79	рахунки класу 7		рахунки класу 9		в кореспонденції з рахунком 79		
			загальна характеристика	характеристика синтетичного рахунку	загальна характеристика	характеристика синтетичного рахунку			
операційна, у т.ч.	+	791	+	70-71	+	90-94	70, 71 90, 92-94	70, 71 90, 92-94	+
основна	+	-	+	70	+	90, 91	-	70, 90	+
фінансова	+	792	+	73	+	95	72, 73 95, 96	72-74 95-97	+
інвестиційна	+	-	+	72	+	96	-		+
інша	-	793	-	74	+	97	74 97		-

Джерело: [55]

З таблиці 3.3 видно, що інструкція № 291 передбачає три субрахунки до синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати». Перший та другий субрахунки відповідають класифікації видів діяльності, встановленої пп. 3 розділу І НП(С)БО 1. Але субрахунок 793 призначено для визначення прибутку (збитку) не від інвестиційної, а від іншої діяльності, трактування якої не наводиться в жодному НП(С)БО. Підтримуємо думку авторів [55], що це свідчить про суперечливість окремих норм досліджуваного облікового законодавства та знижує якість облікової інформації, зокрема, порушується

вимога щодо її зрозумілості для користувачів.

В інструкції № 291 в загальній характеристиці рахунків класу 7 вказується, що вони «призначені для узагальнення інформації про доходи від опера┐ційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства» [33]. Однак, рахунок 74 має назву «Інші доходи». Хоча формулювання призначення рахунку за логікою передбачає відображення на ньому доходів від інвестиційної діяльності: «рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства» [33]. Аналіз змісту субрахунків свідчить, що на рахунку 74 обліковуються доходи і інвестиційної, і фінансової діяльності. Тому в кінці звітного періоду оборот за цим рахунком списується на субрахунок 793 та відображається у статті форми № 2 «Інші доходи» (рядок 2240). Аналогічна ситуація спостерігається щодо обліку відповідних витрат – рахунок 97, за виключенням статті фінансового звіту № 2, в якій наводяться інші витрати (рядок 2270).

Синтетичні рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 96 «Втрати від участі в капіталі» призначені для узагальнення інформації про доходи, витрати від інвестиційної діяльності [33], але оборот за ними списується на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» [33, 39].

В інструкції № 291 в загальній характеристиці рахунків класу 9 окрім операційної, інвестиційної та фінансової діяльності додається, як ще один вид діяльності - інша діяльність. Виходячи з вищевикладеного, пропонуємо ведення обліку фінансового результату від фінансової діяльності здійснювати на субрахунку 792, від інве┐стиційної діяльності — на субрахунку 793. При цьому на рахунках 73, 95 відображати ви┐ключно доходи, витрати від фінансової діяльності, відповідно, а на 74, 97 рахунках – доходи, витрати від інвестиційної діяльності.

На нашу думку, також буде доречним введення додаткових статей I розділу Звіту про фінансові результати «фінансовий результат від фінансової діяльності», «фінансовий результат від інвестиційної діяльності» (табл. 3.4)

Таблиця 3.4 **Класифікація видів діяльності та її зв'язок з Планом рахунків, Звітом про фінансові результати**

Діюча класифіка┐ ція видів діяльності за НП(С)БО 1	Діючі субрахунки синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати» відповідно до І розділу Звіту про фін. результати	Пропоновані субра┐ хунки синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати»	Пропоновані статті Звіту про фінансові результати (І розділ «Фінансові результати»
Операційна діяльність, у т.ч. основна діяльність	791 «Результат операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»	Фінансовий результат від операційної діяльності (рядок 2190, 2195)
Фінансова діяльність	792 «Результат фінансової діяльності»	792 «Результат фінансової діяльності»	Фінансовий результат від фінансової діяльності (рядок 2250, 2255)
Інвестиційна діяльність	793 «Результат іншої діяльності»	793 «Результат інвестиційної діяльності»	Фінансовий результат від інвестиційної діяльності (рядок 2280, 2285)

Джерело: [55]

Запропоновані субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно затвердити в наказі про облікову політику та ввести до робочого плану рахунків підприємств. На дебет субрахунку 792 «Фінансовий резуль┐ тат від фінансової діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» пропонується списувати витрати фінансової діяльності підприємств з кредиту рахунку 95 «Фінансові витрати», на кредит — доходи від фінансової діяльності з дебету рахунку 73 «Фінансові доходи».

Для обліку фінансових результатів від інвестиційної діяльності в межах рахунку 79 «Фінансові результати» пропонується передбачити субрахунок 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності». На дебет цього субрахунку пропонується списувати витрати інвестиційної діяльності з кредиту рахунків 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші інвестиційні витрати», на кредит відносити доходи від інвестиційної діяльності з дебету рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Інші інвестиційні доходи».

Перевищення дебетового обороту над кредитовим на субрахунках 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності», 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати»

означає наявність прибутку від даних видів діяльності, перевищення кредитового обороту на дебетовим — збиток.

На основі запропонованих змін доцільно удосконалити І розділ форми № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) в частині змісту статей та послідовності їх надання.

3.2. Облік та звітність фінансових результатів

Вся поточна і перспективна діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку для забезпечення свого існуючого стану і подальшого розвитку економічного потенціалу та ринкової вартості. Тому одним з найголовніших аспектів в управлінні підприємством є отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про фактори, що створюють прибуток від господарської діяльності та власний капітал з інших джерел. Інформаційною базою для управління фінансовим результатом служать саме рахунки бухгалтерського обліку. З рахунків бухгалтерського обліку отримують інформацію про обсяги і джерела надходження доходів, напрями витрат, формування та використання прибутку [58].

Головним завданням бухгалтерського обліку фінансових результатів є

- визначення кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток;

- формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій;

- інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Обороти всіх рахунків доходів і витрат ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району відображаються у ф. 2 «Звіт про фінансові

результати (Звіт про сукупний дохід)» і закриваються при завершенні звітного періоду — кварталу або року за допомогою бухгалтерських проведень. Метою складання таких бухгалтерських проведень є отримання нульового залишку на усіх рахунках доходів і витрат на кінець кожного звітного періоду; перенесення чистого прибутку або збитку на рахунки нерозподілених прибутків або непокритих збитків, що відображаються в балансі.

Закриття рахунку означає перенесення залишку з цього рахунку на інший за допомогою бухгалтерського проведення. У процесі закриття наявний кредитовий залишок завжди переноситься на інший рахунок за кредитом, дебетовий — за дебетом іншого рахунка.

Закриття рахунків доходів і витрат здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати» за видами діяльності.

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На зменшення чистого доходу від реалізації готової продукції, який визначається вирахуванням із суми доходу (виручки) податку на додану вартість та інших податків і зборів з обороту. В кінці року заключними записами списують фактичну виробничу собівартість реалізованої продукції, сальдо адміністративних витрат, витрати на збут, що відносяться до реалізованої продукції, та сальдо інших операційних витрат.

Отриманий від основної діяльності чистий дохід зменшується протягом року на суму виробничої собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції. Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції та списання її із підзвіту матеріально-відповідальної особи відображаються в обліку бухгалтерською проводкою: Дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»; Кредит субрахунку 27 «Продукція

сільськогосподарського виробництва».

Господарські операції формування доходів ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району наведено в таблиці 3.5

Таблиця 3.5 **Відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат від основної діяльності ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району (витяг)**

№ п/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	Відображено дохід від реалізації ТОВ «Агро Провіжн» 43,77 т насіння соняшнику врожаю 2021року	Видаткова накладна	361	701	831630,17
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701	641	102130,02
3	Списано насіння соняшнику, яке реалізовано ТОВ «Агро Провіжн»	Бухгалтерська довідка	901	27	493704,60
4	Надійшли на поточний рахунок кошти від ТОВ «Агро Провіжн» за реалізовану продукцію	Виписка банку	311	361	831630,17

Джерело: побудовано за даними первинних документів ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — суми непрямих податків

(податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Господарські операції формування доходів ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району наведено в таблиці 3.6

Таблиця 3.6 **Відображення в бухгалтерському обліку доходів від операційної діяльності ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Відображено дохід за надані послуги	361	703	43727,80
Відображено дохід від реалізації інших оборотних активів	377	712	8962,00
Відображено доходи від операційної оренди активів	377	713	12013,60
Оприбутковано надлишок мінеральних добрив, виявлених при інвентаризації	208	719	186,40

Джерело : складено автором на підставі первинних документів ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району

Таким чином, за результатами вказаних вище записів на відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від реалізації підприємством сільськогосподарської продукції сальдуванням оборотів на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» буде визначений прибуток або збиток підприємства від здійснення ним господарської діяльності з виробництва й реалізації готової продукції за звітний період.

Рахунки класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в НП(С)БО 16 «Витрати».

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом — списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення

інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду — 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Порядок відображення на рахунках обліку витрат діяльності ПОП «Вікторія»наведено в таблиці 3.7

Таблиця 3.7 **Господарські операції з обліку витрат ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району (витяг)**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Списано паливо на загальногосподарські потреби	92	203	5010,50
Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	66	43680,00
Відображено суму нарахувань ЄСВ на фонд оплати праці адміністративном персоналу	92	65	9609,60
Відображено витрати на відрядження агронома з насінництва	92	372	1062,00
Комісія банку за зарахування коштів на СКР працівників	92	311	484,08
Списано паливо, використане при реалізації продукції	93	203	1005,40
Відображено суму уцінки насіння	946	208	886,40
Відображена сума нестачі запасних частин у складі витрат звітного періоду	947	207	408,30
Нараховано відсотки за користування короткостроковим кредитом банку	951	684	6215,63

Джерело : складено автором на підставі первинних документів ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району

Чистий прибуток ПОП «Вікторія» визначається наприкінці звітного року і відображається на дебеті рахунка 79 «Фінансові результати» і на

кредиті рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Збиток у звітному Балансі відображається по дебету рахунку 44 та по кредиту рахунку 79 (останній у будь-якому випадку закривається). Кредитове сальдо по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» характеризує нерозподілений прибуток, а дебетове - непокритий збиток.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку.

Фінансовим результатом від операційної діяльності ТзДВ «Малинівка» за звітний рік є прибуток 10818 тис. грн, який визначено шляхом зменшення суми валового прибутку (20022 тис. грн) та іншого операційного доходу (768 тис. грн) на суму адміністративних витрат (5445 тис. грн), витрат на збут (327 тис. грн) та інших операційних витрат (4200 тис. грн).

Протягом звітного періоду товариство також отримувало доходи від інших видів звичайної діяльності 75 тис. грн та понесло 1599 тис грн фінансових витрат (на оформлення короткострокового кредиту та сплату відсотків по ньому) та 943 тис. грн інших витрат. Відповідно кінцевим результатом діяльності досліджуваного підприємства за 2020 рік був чистий прибуток 8351 тис. грн, який сформовано за підсумками операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Отже, за даними досліджуваного господарства, на суму 8351 тис. грн було складено бухгалтерське проведення у порядку закриття рахунку 79 «Фінансові результати» у кореспонденції з кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Порядок відображення показників за рядками Звіту форми № 2 при формуванні фінансових результатів на підставі даних бухгалтерського обліку наведено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 **Облік формування фінансового результату ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району за 2020 рік**

№	Показники	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис.грн
		Дебет	Кредит	
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	701, 703	791	52238
		(різниця між оборотом по кредиту 70 і дебету 70)		
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	791	901, 903	32216
3	Валовий прибуток (чистий дохід-собівартість)	701, 703 791	791 901, 903	20022
		(різниця між оборотом по кредиту 791 і дебету 791)		
4	Інші операційні доходи	71	791	768
5	Адміністративні витрати	791	92	5445
6	Витрати на збут	791	93	327
7	Інші операційні	791	94	4200
8	Фінансовий результат від операційної діяльності (валовий прибуток + інші операційні доходи - операційні витрати)	791	441	10818
		(закриття 791 на 44)		
9	Інші доходи	74	793	75
10	Фінансові витрати	792	95	1599
11	Інші витрати	793	97	943
12	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	791	44	10818
		44	792	1599
		44	793	868
		(закриття 791, 792, 793 на 44)		8351
13	Чистий фінансовий результат: прибуток	79	44	8351

Джерело: сформовано автором з використанням форми 2 «Звіт про фінансові результати» ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району

Оскільки ТзДВ «Малинівка» Миколаївського району зареєстроване як платник єдиного податку четвертої групи, то дане підприємство у 2020 році звільнялося від сплати таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;

збору за спеціальне водокористування.

Так як досліджуване підприємство не є платником податку на прибуток, відповідно не використовує рахунок 98 «Податок на прибуток», сума отриманого прибутку не зменшується на суму утриманого податку.

Отже, рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності. По кредиту 79 «Фінансові результати» відображаються суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми у порядку закриття рахунків обліку витрат.

Оскільки досліджуване підприємство для обліку витрат не використовує рахунки класу 8 Плану рахунків, Звіт про фінансові результати (Розділ II «Елементи операційних витрат») в частині відображення витрат підприємства складається способом вибірки з даних бухгалтерських проведень, що узагальнюються у відповідних регістрах аналітичний та синтетичний обліку.

Таким чином, правильна організація аналітичного та синтетичного обліку й формування облікової політики - важливий етап роботи підприємства. Від того, яка буде прийнята облікова політика, залежить система бухгалтерського обліку, а в свою чергу, від системи бухгалтерського обліку та якості фінансової звітності залежить обґрунтованість прийнятих рішень.

Формування показників фінансових результатів у фінансовій звітності – завершальний етап процесу бухгалтерського обліку доходів, витрат та прибутків (збитків) підприємства. В обов'язкових формах звітності, можна отримати інформацію про фінансові результати з декількох джерел, включаючи Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів та примітки до річної фінансової звітності.

3.3. Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів

Оцінити ефективність роботи підприємства дозволяє складання різної звітності. У фінансовому обліку для оцінки величини прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства та підлягає розподілу, призначено звіт про фінансові результати. Порядок формування фінансового результату в податковому обліку визначається, насамперед, вимогами розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України [59], зокрема критеріями визначення доходів та витрат підприємства з метою податкового обліку. У податковому обліку при загальному режимі оподаткування до розрахунку величини прибуток складається декларація з податку прибуток. При використанні спеціальних режимів складаються відповідні декларації, у яких провадиться розрахунок податку, що підлягає сплаті, виходячи з показників для розрахунку, встановлених ПКУ.

Мета діяльності будь-якого суб'єкта господарювання полягає, насамперед, в отриманні прибутку. Механізм формування фінансового результату становить особливий інтерес для менеджменту підприємств.

У системі бухгалтерського обліку порядок визначення фінансового результату не є однозначним. Фінансовий, податковий та управлінський облік мають свої особливості, зумовлені впливом різних факторів: нормативним регулюванням, вимогами до ступеня аналітичності процесу формування фінансового результату.

Формування інформації про фінансові результати у системі управлінського обліку визначається вимогами, які управлінський персонал пред'являє до управлінської звітності, що містить інформацію про фінансові результати. Слід також зазначити, що міжнародна практика подання інформації про фінансові результати дає певну варіативність.

У зарубіжній практиці визначення фінансового результату можна виділити три підходи.

Сутність першого підходу полягає у тому, що фінансовий результат

визначається як зміна вартості чистих активів суб'єкта господарювання за звітний період. Значення чистих активів дорівнює різниці вартісної оцінки майна підприємства та величини його заборгованості.

Другий підхід визначає фінансовий результат як різницю величини доходів та витрат підприємства.

Третій підхід полягає у визначенні фінансового результату як зміни величини власного капіталу підприємства за звітний період, тобто насамперед він формується прибутком, що підлягає розподілу або отриманим збитком, що підлягає покриттю.

Точка опори при обчисленні фінансового результату у згаданих схемах - підрахунок підсумку, що визначає раціональність використання вкладеного власником капіталу. При цьому прибуток інтерпретується як компонент власного капіталу, тобто його безперервне збільшення протягом заданого проміжку часу [60]. Виділені підходи до визначення фінансових результатів призводять до варіативності форм звітності про фінансові результати.

У Німеччині звіт про фінансові результати подається у вертикальній формі, а його складання проводиться у витратному та функціональному форматах [61].

У Франції для складання звіту про фінансові результати застосовуються дві форми - вертикальна і горизонтальна, а головний підхід при їх підготовці - концепція виробництва, де в якості базової величини береться вироблена валова продукція (арифметична сума реалізованої продукції, продукції на складі та спрямованої на власні потреби) за звітний рік. Витрати, у свою чергу, пов'язані з формуванням собівартості всієї (валової) продукції, а не лише реалізованої [62].

Відповідно до облікових стандартів США звіт про фінансові результати складається у вигляді однієї з двох допустимих форм: одноступінчастої або багатоступінчастої. Одноступінчаста форма має більш просту структуру, різниця доходів і витрат і є величиною чистого прибутку. Більш складною є багатоступінчаста форма, вона представляє процес розрахунку чистого

прибутку шляхом зіставлення доходів та витрат за видами. Багатоступінчаста форма є більш інформативною, тому набула більш широкого поширення [63].

Англо-американський варіант визначення результату діяльності передбачає розрахунок фінансового результату за функціями підприємства: виробництво, реалізація, управління. Ця модель побудована на концепції продажу продукції, за якою спочатку визначають валовий дохід як різницю виручки від продажу продукції та суми змінних витрат. Валовий дохід дає можливість оцінити рентабельність виробництва, показує, яка частина доходу йде покриття витрат, а яка - на отримання прибутку. Величину прибутку від основної діяльності формує різниця між валовим доходом та експлуатаційними витратами [64].

Вимога представити аналіз витрат, що формують прибуток або збиток суб'єкта на підставі застосування класифікації «за характером витрат» або «за функцією витрат», для отримання надійної інформації міститься у МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

При формуванні звіту про фінансові результати, в основі якого лежить метод «за функцією витрат» («собівартості продажів»), витрати економічного суб'єкта класифікують за їх призначенням у процесі формування собівартості, тобто витрати збут, адміністративні витрати. Структура звіту про фінансові результати представлена у табл. 3.9.

Таблиця 3.9 **Структура звіту про фінансові результати, побудованого «за функцією витрат»**

Показник	Значення
Виручка	х
Собівартість реалізації	(х)
Валовий прибуток	х
Інший дохід	х
Витрати на збут	(х)
Адміністративні витрати	(х)
Інші витрати	(х)
Прибуток до оподаткування	х

Джерело: узагальнено автором

Застосовують цей метод суб'єкти господарювання, розкривають у своїй

звітності інформацію про собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг; про інші витрати. Таким чином, користувачі фінансової інформації отримують можливість проаналізувати величину витрат, що безпосередньо відносяться на продукцію, роботи або послуги, що виготовляються, а також оцінити величину витрат, які підприємство несе незалежно від своєї ділової активності. Складнощі застосування цього методу пов'язані, перш за все, з необхідністю класифікації витрат за функціями, що тягне за собою приблизні оцінки при розподілі витрат і висуває високі вимоги до якості професійного судження бухгалтера. Обидва формати представлення інформації мають ідентичний кінцевий результат.

У складі фінансової звітності, що надається українськими підприємствами, звіт про фінансові результати побудований за методом «за функцією витрат». При використанні звіту про фінансові результати, побудованого за методом «за характером витрат», економічний суб'єкт подає інформацію про витрати в розрізі економічних елементів (наприклад, амортизаційні відрахування на основні засоби, використану сировину, витрати на оплату праці, витрати на електроенергію, витрати на продаж), що полегшує роботу зі складання звітності [41].

Структура звіту про фінансові результати з урахуванням методу «за характером витрат» наведено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 **Структура звіту про фінансові результати, побудованого «за характером витрат»**

Показник	Витрати (значення)	Доходи (значення)
Виручка		х
Інший дохід		х
Зміни у запасах готової продукції і незавершеного виробництва	х	
Матеріальні витрати	х	
Витрати на оплату праці	х	
Витрати на амортизацію	х	
Інші витрати	х	
Всього витрат		(х)
Прибуток до оподаткування		х

Джерело: узагальнено автором

Керівники підприємств не завжди готові до рівня відкритості та прозорості звітної інформації, заданого МСФЗ. Це багато в чому зумовлено податковою спрямованістю вітчизняного бухгалтерського обліку. Однак, цей підхід більшою мірою підходить для цілей управлінського обліку. Використання цього методу дозволяє формувати інформацію про різні витрати, а також проводити аналіз впливу окремих витрат на фінансовий результат. Такий звіт може бути гарним підґрунтям для побудови управлінської звітності, може бути доповнений розрахунком економічних показників.

Таким чином, на основі такого звіту формується релевантна інформація, яка може бути використана управлінським персоналом для прийняття ефективних економічних рішень щодо підвищення прибутковості бізнесу, більш раціональному використанню ресурсів підприємства.

Розглянемо переваги, які надає звітність про фінансові результати, побудована за принципом «за характером витрат», для цілей управлінського обліку.

Слід звернути увагу на формулювання статей витрат: крім традиційних, для вітчизняного управлінського обліку, економічних елементів, виділено окремим рядком статтю «Зміни в запасах готової продукції та незавершеного виробництва». Виділення цього показника говорить про існування залежності між обсягом виробництва, обсягом продажу та величиною запасів (у частині готової продукції та незавершеного виробництва). Для вивчення цієї залежності доцільно скористатися маржинальним підходом, оскільки саме він заснований на взаємозв'язку обсягу виробництва, обсягу продажу та операційного прибутку.

Показник «прибуток», на думку багатьох економістів, виконує низку різноманітних функцій:

по-перше, розрахований за правилами фінансового обліку, він дозволяє оцінити ефективність роботи підприємства,

по-друге, у податковому обліку він необхідний для визначення бази

оподаткування та розрахунку відповідної суми податку, що підлягає сплаті,

по-третє, для потенційних інвесторів є орієнтиром при прийнятті рішень, пов'язаних з інвестуванням,

по-четверте, значення прибутку цікавить власників при його розподілі у вигляді дивідендів.

Таким чином, інформація про формування та підсумкову величину прибутку в системі бухгалтерського обліку призначена для задоволення інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Багато економістів, вважають, що необхідно складати і подавати управлінському персоналу внутрішню звітність, що містить відомості про величину маржинального доходу, рентабельність продукції. Для складання такої звітності важливо здійснювати оперативний облік отриманих доходів та понесених витрат за кожним видом виробленої продукції, виконаних робіт, послуг.

Обчислення маржинального доходу дає менеджменту підприємства необхідну інформацію у тому, наскільки результативною і ефективної виявилася робота підприємства у цілому, її структурних підрозділів, і навіть дозволяє проводити аналіз ефективності виробництва та реалізації продукції за її видами. З допомогою обчислення сум покриття може, наприклад, бути виявлено вплив господарських рішень та рекомендацій на обсяг реалізації для цілей планування і контролю. Така інформація може бути корисною при вирішенні питань, що стосуються виробництва та продажу нової продукції, формування асортименту, а також питань щодо скорочення або розширення виробництв.

Таким чином, значення фінансового результату при використанні традиційного способу та маржинального методу буде різнитися. Причина полягає у розподілі постійних накладних витрат між готовою продукцією та запасами. Вплив обсягів виробництва, реалізації та величини запасів на значення операційного прибутку наведено на рисунку 3.1.

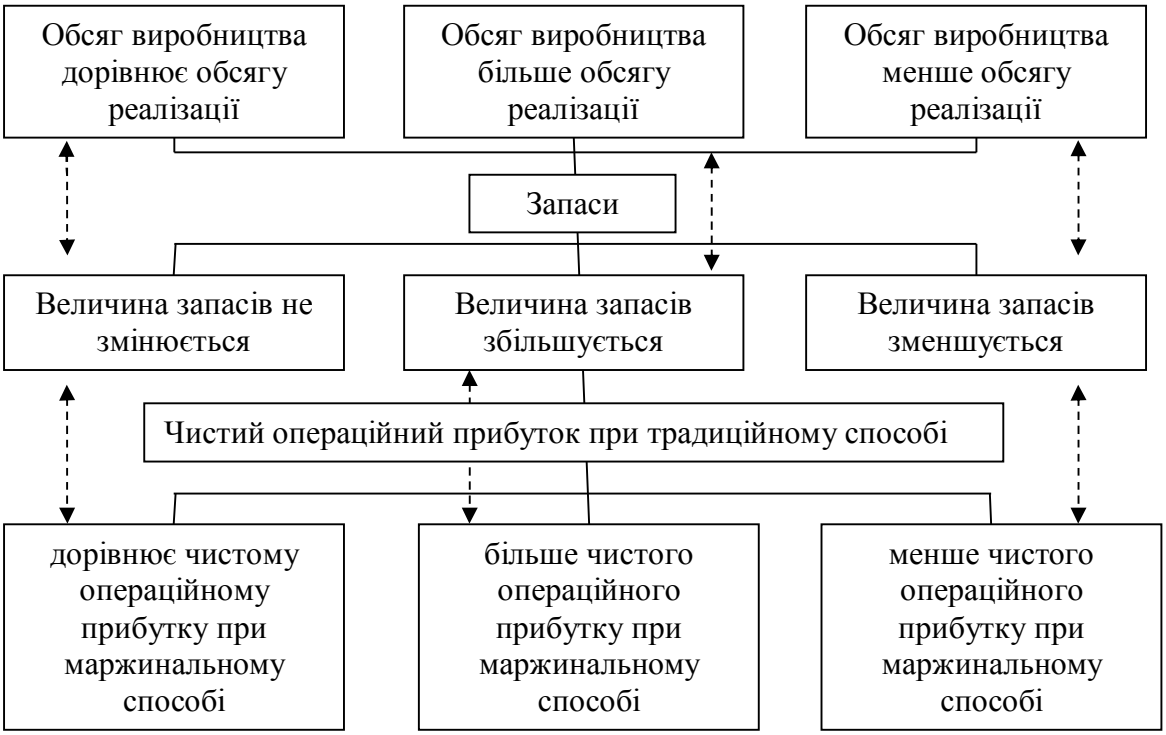

Рисунок 3.1 – **Порівняння впливу традиційного та маржинального методів на чистий операційний прибуток**

Джерело: узагальнено автором

Виявлені відмінності обумовлені розподілом постійних витрат. Так, у разі перевищення обсягу виробництва над обсягом реалізації частина постійних витрат включається до собівартості продукції на складі при її розрахунку традиційним способом, при маржинальному методі постійні витрати в повному обсязі списують на витрати звітного періоду. Тому чистий операційний прибуток при традиційному способі буде більшим за чистий операційний прибуток при маржинальному способі.

Коли обсяг виробництва менше обсягу реалізації, постійні витрати при традиційному способі значною мірою збільшують собівартість реалізованої продукції, оскільки більшою мірою включаються до неї, тим самим знижують чистий операційний прибуток порівняно з маржинальним методом.

Чистий прибуток, розрахований для цілей фінансового обліку, не підходить для управлінського аналізу, що проводиться з метою виявлення

тих статей витрат, які найбільшою мірою впливають на собівартість і, зрештою, на фінансовий результат підприємства.

Для прийняття вірних економічних рішень щодо управління собівартістю і фінансовими результатами, доцільно використовувати маржинальний метод. Так як він дозволяє розрахувати усічену собівартість, постійні витрати списати у тому звітному періоді, в якому вони були зроблені, та розрахувати фінансовий результат діяльності підприємства. Слід зазначити, що перелік показників та ступінь їх розкриття в управлінській звітності (зокрема витрат і фінансових результатів), а також методики розрахунку фінансових результатів повинні визначатися потребами управлінського персоналу, їх власним професійним судженням.

Даних фінансового обліку з його акцентом на аналіз минулого стає недостатньо. Щоб бути впевненим у успішному майбутньому, підприємства впроваджують систему управлінського обліку, що інформаційно доповнює дані фінансового обліку.

Одним із пріоритетних завдань будь-якого підприємства є вдосконалення управління для найбільш повного використання ресурсів, а також покращення роботи підприємства та підвищення ефективності виробництва з метою отримання максимального прибутку. Більшість прийнятих рішень безпосередньо залежить від аналізу бухгалтерської інформації, підсумкові дані якої надаються у звітності.

Звітність є основним інструментом інформування зацікавлених користувачів про різні аспекти діяльності підприємства, що дозволяє оцінити фінансовий стан та фінансові результати, економічний, соціальний та екологічний потенціал, якість корпоративного управління, тенденції розвитку підприємства у середньостроковій та довгостроковій перспективі для прийняття адекватних економічних рішень.

Звітність необхідна для оперативного керівництва господарською діяльністю та є вихідною базою для подальшого планування. Управлінська звітність є взаємопов'язаним комплексом фактичних, планових, прогнозних

даних та розрахункових показників про функціонування підприємства як економічної та виробничої одиниці. Цей комплекс включає сукупність даних і показників як по підприємству вцілому, так і у розрізі структурних і виробничих підрозділів, центрів витрат і прибутків [65].

Управлінська звітність дозволяє приймати економічні рішення щодо наступних важливих аспектів роботи підприємства:

- планування асортименту товарів, продукції, робіт, послуг;

- шляхи отримання сировини (власне виробництво чи використання покупної сировини);

- політика формування цін;

- управління витратами та собівартістю продукції, робіт, послуг;

- пошук можливих шляхів покращення діяльності підприємства, підвищення якості продукції;

- оцінка результативності роботи як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні його структурних підрозділів;

- вибір методів оптимального використання наявних трудових ресурсів (стимулювання продуктивності персоналу);

- пошук додаткових ресурсів на фінансування розвитку за умов обмеженості ресурсів, що у розпорядженні підприємства.

Управлінська звітність – звітність, складена для внутрішніх користувачів, що містить інформацію про діяльність підприємства в цілому, а також його структурних підрозділів, які в управлінському обліку називаються центрами відповідальності. Мета її складання полягає у задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу підприємства.

У підготовці управлінської звітності беруть участь всі підрозділи підприємства. Показники управлінської звітності розраховуються на різних рівнях надходження інформації на підприємство. Проміжні управлінські звіти складають майже всі працівники. Це можуть бути внутрішні звіти окремих працівників щодо виконаних завдань, а також цілих підрозділів по довіреним їм об'єктам обліку.

Управлінська звітність, складена з урахуванням вимог, що висуваються до неї, здатна забезпечити управлінський персонал необхідною інформацією про поточний стан підприємства, включаючи відомості про існуючі на даному етапі та потенційні проблеми, короткострокові та довгострокові перспективи розвитку, можливі шляхи зростання ефективності діяльності.

На етапі підготовки до формування управлінської звітності виникає об'єктивна необхідність у визначенні цілей, завдань, основних понять, структури, опис порядку її складання. Тому потрібна розробка документа, який би визначав основні положення процесу складання управлінської звітності, тобто описувати хід їх виконання у локальних нормативних актах. У такому документі, як регламент, поетапно висвітлюється перебіг процесу, над яким працюють одночасно у кількох підрозділах.

Регламент можна визначити також як організаційно-розпорядчий документ, у якому крок за кроком описується певний бізнес-процес з моменту його початку до завершення.

Регламентація процесу управлінського обліку має дуже важливе значення, тому даному питанню потрібно приділяти пильну увагу і на етапі розробки регламенту, і в процесі експлуатації вже впровадженої системи.

Можна виділити такі основні функції регламентів в управлінському обліку:

- наведення порядку в обліковому процесі;
- визначення чіткої та прозорої системи обліку;
- чіткий розподіл відповідальності за ведення управлінського обліку;
- забезпечення своєчасної підготовки необхідних управлінських звітів.

Ознайомившись із регламентом, працівник, відповідальний за виконання його положень, повинен зрозуміти, у чому полягають його завдання і як їх реалізувати. Якщо для здійснення операцій, відображених у регламенті, задіяні представники кількох структурних підрозділів, регламент виконує координуючу функцію. Так, якщо управлінська звітність формується на підставі документів, що надходять із кількох структурних підрозділів, то

відповідальні за їх складання повинні надавати необхідну інформацію у строки, що дозволяють своєчасно скласти таку підсумкову управлінську звітність.

У широкому сенсі, управлінська звітність – це дані, підготовлені після закінчення господарського чи бюджетного періоду. У вузькому, управлінська звітність – це будь-який документ чи довідка, підготовлена фінансовим підрозділом на вимогу топ-менеджерів або згідно з фінансовим регламентом [65].

Розглянемо зміст розділів регламенту стосовно процесу складання та подання управлінської звітності про фінансові результати (табл. 3.11).

Таблиця 3.11 **Регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати»**

1. Загальні положення	
Цей регламент визначає порядок складання та подання управлінської звітності про фінансові результати підприємства, а також порядок використання внутрішніми користувачами бухгалтерської інформації про фінансові результати. Управлінська звітність має на меті надання достовірної та повної інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Регламент підлягає утвердженню керівництвом суб'єкта господарювання. Зміни у складі та структурі управлінської звітності розробляються службою управлінського обліку. Внесення змін та скасування регламенту провадиться з розпорядження керівника підприємства.	
Терміни, визначення, скорочення	
Бізнес процес	регулярно повторювана послідовність взаємозалежних заходів (операцій, процедур, дій) під час яких використовуються матеріальні, трудові, фінансові ресурси підприємства, реалізуються функції, делеговані даному бізнес-процесу.
Управлінська звітність про фінансові результати підприємства	звітність підприємства, призначена виключно для внутрішніх користувачів, про результати діяльності суб'єкта господарюванняя в цілому та його центрів відповідальності
Контроль	комплекс заходів щодо своєчасного виконання документа
Відповідальний виконавець	працівник підприємства, на якого покладено виконання цього Регламенту
Користувачі інформації	особи, яким надається інформація управлінської звітності
2. Організаційно-технічний розділ	
Виділені бізнес-процеси	постачання, основне виробництво, допоміжні виробництва, управління, збут
Користувачі інформації	управлінський персонал підприємства
Відповідальний виконавець	бухгалтер з ведення управлінського обліку

Продовження табл. 3.11

Джерела інформації для складання управлінської звітності	первинні документи, бухгалтерські регістри
Періодичність подання та складання	1 раз на місяць, квартал, півріччя та рік наростаючим підсумком з початку звітного року
Основні завдання	- отримання релевантної інформації про фінансові результати підприємства, яка задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів управлінської звітності (керівників, засновників, учасників та власників); - надання інформації внутрішнім користувачам управлінської звітності для здійснення функцій контролю, аналізу та впливу з метою вдосконалення господарської діяльності підприємства; - виявлення ризиків, пов'язаних з отриманням негативних результатів господарювання; - пошук внутрішньогосподарських резервів для розвитку та зростання фінансової стійкості.
Склад управлінської звітності	калькуляційні листи, управлінські звіти для оцінки результативності бізнес-процесів у розрізі функцій та облікових значень, звіт про фінансові результати, управлінський звіт про фінансові результати у розрізі бізнес-процесів
Відповідальність	відповідальні виконавці несуть дисциплінарну відповідальність за неналежне чи несвоєчасне виконання вимог Регламенту
Контроль	здійснює керівник підприємства
3. Методичний розділ	
1. Управлінська звітність повинна включати показники діяльності підприємства у межах бізнес-процесів.	
2. У змісті та формах управлінської звітності про фінансові результати повинен застосовуватися принцип послідовності від одного звітного періоду до іншого.	
3. В управлінській звітності обрані показники подаються як мінімум за два роки (звітний та попередній звітному) для проведення аналізу та виявлення закономірностей у розвитку. Винятком є звіт за перший рік.	
4. Якщо дані періоду, що передував звітному, не можна порівняти з даними звітного періоду, то інформація про це повинна бути розкрита в поясненнях до управлінської звітності.	
5. Дані надаються в розрізі фактичних та планових значень показників із розрахунком відхилень.	

Джерело: сформовано автором

Для цілей формування Регламенту управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» виділено такі розділи Регламенту як «Загальні положення», «Терміни, визначення, скорочення», «Організаційно-технічний розділ», «Методичний розділ». Крім загальноприйнятих положень додано додаткові елементи, необхідні для

деталізації та докладного опису процесу складання управлінської звітності про фінансові результати.

Розглянемо схему формування управлінської звітності про фінансові результати докладніше. Процес складання управлінської звітності починається з обробки первинних документів та формування на їх основі бухгалтерських регістрів. Первинний збір інформації – це початкова стадія збору та реєстрації окремих господарських операцій для системного сприйняття інформації, що характеризує господарські явища та процеси, що відбуваються на підприємстві. Первинні документи є базовим джерелом отримання інформації про витрати на виробництво готової продукції, виконання робіт, надання послуг. Від того, наскільки достовірно та в якому обсязі сформована інформація в первинних облікових документах, і залежатиме інформаційна база для складання управлінської звітності та прийняття ефективних управлінських рішень. Бухгалтерські (облікові) регістри - облікові форми, в основі яких лежить принцип економічного угруповання даних про майно та джерела його формування.

При формуванні управлінської звітності найбільш значущими регістрами є оборотно-сальдові відомості за рахунками бухгалтерського обліку. Первинні облікові документи (товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт та ін.) та облікові регістри (виробничі звіти) є підставою для заповнення калькуляційних аркушів, модернізованих для оцінки впливу витрат на формування фінансового результату.

Дані облікових регістрів також є основою для заповнення управлінського звіту про фінансові результати у межах бізнес-процесів та звіту про фінансові результати. Управлінський звіт про фінансові результати в розрізі бізнес-процесів заповнюється на підставі калькуляційних листів, модернізованих для оцінки впливу витрат на формування фінансового результату, управлінських звітів для оцінки результативності бізнес-процесів у розрізі функцій та облікових значень, звіту про фінансові результати.

Кожен із цих звітів дозволяє заповнити окремі показники підсумкового

управлінського звіту: значення «доходів», «витрат», «зміна запасів». Показники доходів заповнюються виходячи з звіту про фінансові результати. Показники витрат заповнюються на підставі облікових даних управлінського звіту для оцінки результативності бізнес-процесів у розрізі функцій та облікових значень. Значення зміни запасів та розрахункових економічних показників беруться з калькуляційних листів.

В основу побудови управлінського звіту про фінансові результати в розрізі бізнес-процесів покладено запропоновану раніше класифікацію доходів та витрат з метою визначення фінансових результатів. Управлінський звіт побудований за принципом «за характером витрат». Управлінська звітність відрізняється від інших видів великим ступенем деталізації інформації.

Звіт реалізує у собі функції контролю, аналізу та впливу, які закладені у системному підході вивчення організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів. Отже, такий звіт є ефективним засобом, який можна використовувати для прийняття економічних рішень щодо вдосконалення діяльності суб'єкта господарювання.

При розрахунку фінансових результатів у системі управлінського обліку необхідно враховувати взаємозв'язок показників обсягу виробництва, реалізації та величини запасів. Виявлені взаємозв'язки у поєднанні з маржинальним підходом, класифікацією витрат «за характером» та використанням процесного підходу дозволили побудувати управлінську звітність, що відображає економічні та облікові особливості господарського життя підприємства.

При реалізації стратегічних цілей управління у вирішенні будь-яких питань ефективним засобом є застосування системного підходу, де, попри відокремленість, елементи перебувають у взаємодії один з одним, що дозволяє системі ефективно виконувати, покладені на неї функції. Використання системного підходу дозволило розглянути організаційно-методичне забезпечення обліку фінансових результатів як систему та

виробити пропозиції щодо вдосконалення її функціонування.

Забезпечення апарату управління необхідною інформацією про доходи і витрати в режимі реального часу та в необхідних аналітичних розрізах стає запорукою сталого зростання та розвитку підприємства.

Разом з тим, дослідження обліку витрат і доходів сільськогосподарських підприємств показало, що нині в умовах самофінансування та самоокупності, за формуванням та розподілом доходів набуває дедалі більшої актуальності оперативний контроль. З його допомогою забезпечується об'єктивність формування фінансового результату від виробничо-господарської діяльності. Правильне та раціональне використання умов перевищення доходів над витратами на основі даних бухгалтерського обліку має бути методом, що займає особливе місце.

Оперативний контроль як система спостереження та перевірки виконання господарських операцій з реалізації продукції та надходження виручки зародився ще в період становлення бухгалтерського обліку. Його значення, зміст та принципи особливо широко розвивалися в період планової економіки.

Економічна природа оперативного контролю фінансових результатів одна - конкретне обстеження одержуваних підприємством доходів та понесених витрат. Тому виникає потреба у виробленні для сільськогосподарських підприємств єдиного підходу для його проведення. Логічним буде варіант, коли є розроблена загальна методика такого контролю, а особливості визначення фінансових результатів за напрямами діяльності, основними галузями та видами продукції залежно від спеціалізації контролюються додатково спеціальними прийомами.

Номенклатура доходів і витрат досить широко охоплює їх можливий перелік. Тому оперативний контроль має виділити кожну специфічну категорію доходів та витрат сільськогосподарських підприємств, починаючи з основної діяльності. Для нього не є достатнім групування витрат і доходів здійснювати за переліком, який визначений положеннями обліку. Або треба

деякі витрати і доходи включати до складу інших витрат і доходів, а більш конкретно до складу операційних доходів і витрат, або виділити самостійні групи. Схема оперативного контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства може бути подана у такому вигляді (рис. 3.2).

Рисунок 3.2 – **Основні напрямки та ділянки системи оперативного контролю сільськогосподарського підприємства**

Джерело: сформовано автором

Чим більше сільськогосподарське підприємство за масштабами виробництва та реалізації продукції, тим об'ємніша робота оперативного контролю. Безперервність його здійснення залежить від того, наскільки різноманітні ділянки, що піддаються контролю.

Найважливішим напрямом оперативного контролю фінансових

результатів є перевірка правильності визначення повної собівартості, ціни реалізації та величини доходу, які спрямовані формування прибутку.

При оперативному контролі істотно важливим є вивчення складу операційних та позареалізаційних фінансових результатів. Вони потребують детальної перевірки, бо їхній вплив на величину прибутку від звичайних видів діяльності збільшується. Крім того, відомі їхні види, що виникають саме у взаємозв'язку з основною діяльністю, а інші - як ті, що мають відношення до неї. Відповідно до цього підхід до проведення оперативного контролю щодо них за формою та змістом також змінюється.

Запропоновано, операційні доходи та витрати класифікувати за такими групами:

1) утворюють виручку та витрати;

2) надходження у зв'язку із здійсненням фінансових та інших дій підприємства;

3) утворювані у суб'єктах господарювання оціночні резерви.

По позареалізаційних доходах і витратам висловлено думку, групувати їх у двох наступних напрямах:

1) що формуються за рахунок основної діяльності;

2) не пов'язані з основною діяльністю.

Методологія оперативного контролю є сьогодні найменш дослідженою областю в теорії та практиці контролю. Зусилля вчених і практиків спрямовані більше на вирішення прикладних проблем, причому використовуючи методику оперативного контролю. Наукова думка дослідження господарських фактів зводиться до вивчення методів їхнього відображення, в обліку виходячи з організаційно-правових дій відповідальних осіб, способів узагальнення та подання інформації та її аналізу.

У системі облікового забезпечення фінансових результатів все ж таки необхідно, на наш погляд, проводити наступні заходи:

1) з точністю з'ясувати напрямки діяльності, класифікувати їх

відповідно до положень з бухгалтерського обліку доходів та витрат;

2) на основі видів діяльності та складу доходів та витрат визначити їх перелік, згрупувавши їх виходячи з принципу однорідності формування;

3) запровадити обов'язкову систему внутрішнього контролю та його підвиду оперативного контролю в підприємствах, предметом діяльності яких є виробництво та реалізація продукції.

Таким чином, в даний час, незважаючи на ринковий характер економічних відносин, настав час ввести в дію систему обов'язкового внутрішньогосподарського контролю, визначивши основні стандарти формування та способи функціонування. Зростаюча потреба у системі оперативного контролю у суб'єктах господарювання визначається тенденцією раціонального використання фінансових ресурсів, зниження втрат і витрат на обслуговування основної діяльності. Вводячи обов'язкові правила виконання функцій оперативного контролю господарства можуть організувати цей процес як необхідний елемент з метою забезпечення своєї фінансової безпеки.

ВИСНОВКИ

1. Фінансовий результат є визначальним критерієм ефективності господарювання, а позитивне значення фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі. Величина фінансового результату є базисом, який забезпечує не тільки життєздатність підприємства, а й відображає рівень результативності, прибутковості господарської діяльності, можливості кількісного зростання основних економічних показників (обсягу виробництва й реалізації, продуктивності праці) та характеризує потенціал стійкого розвитку підприємства.

2. Проведемо порівняння класичних теорій бухгалтерського обліку (статичної, динамічної та органічної) з точки зору обчислення фінансового результату відповідно до мети розрахунку, інтересів користувачів, елементів розрахунку, оцінки елементів та умови розрахунку.

3. З метою доцільності збереження чи зміни відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності, розглянуто діючий порядок в Україні паралельно з міжнародною практикою, оскільки поступовий перехід суб'єктів господарювання в Україні на МСФЗ вимагає внесення змін до їх облікової політики, що передбачають застосування підприємствами для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, принципів та правил визначених міжнародними стандартами.

4. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) дозволяє проаналізувати склад, структуру і динаміку доходів і витрат, виявити фактори зміни показників прибутку, оцінити рентабельність діяльності, дає користувачам змогу оцінити результати минулої діяльності підприємства, здатність ефективно використовувати ресурси або ступінь ризику недосягнення очікуваних результатів діяльності. З метою підвищення дієвості проведення аналізу рентабельності запропоновано список витратних

показників рентабельності доповнити показником «рентабельність основної операційної діяльності». Одержані аналітичні висновки щодо об'єкта дослідження на підставі проведених розрахунків дають можливість керівникам підприємств та аналітикам отримати відповіді на поставлені ними питання і є основою прогнозування зміни економічного потенціалу сільськогосподарських підприємств.

5. Досліджено фактори економічні (масштаби виробництва, організаційно-управлінська структура та ін.) та облікові (мета визначення фінансових результатів, нормативне регулювання, класифікаційні ознаки доходів та витрат для визначення фінансових результатів та ін.), що впливають на формування та відображення фінансових результатів у підсистемах бухгалтерського обліку (фінансового, податкового, управлінського), а також визначальні потреби диференційованого підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів.

6. Доведено, що, пріоритетними напрямами організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства є: правильне визначення, та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної інформації для контролюючих органів та потреб управління.

7. Проведені дослідження дозволили виявити наявність в обліковому законодавстві не┐ узгодженості класифікації видів діяльності підприємств відповідно до НП(С)БО 1 та інструкції про застосування Плану рахунків, методики відображення доходів, витрат та фінансових результатів від фінансової, інвестиційної діяльності у фінансовій звітності. Запропоновано чітке розмежування фінансового результату від фінансової та інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку та у Звіті про фінансові результати забезпечить прозорість, зрозумілість облікової інформації, сприяє створенню належного інформаційного забезпечення аналітичної діяльності на підприємстві.

8. Визначено, що при розрахунку фінансових результатів у системі управлінського обліку необхідно враховувати взаємозв'язок показників обсягу виробництва, реалізації та величини запасів. Виявлені взаємозв'язки у поєднанні з маржинальним підходом та класифікацією витрат «за характером» дозволять сформувати управлінську звітність, що відображає економічні та облікові особливості господарського життя підприємства. Управлінська звітність про фінансові результати дозволить забезпечити формування інформації про фінансові результати з метою здійснення контрольно-аналітичних функцій, підвищення якості інформації облікової системи та прийняття на її основі економічних рішень, спрямованих на зростання фінансових результатів підприємства.

9. Розроблено структурований за розділами регламент управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати», який відображає процедуру формування управлінської звітності про фінансові результати, що включає алгоритм та структурно-логічну схему формування такої звітності.

10. Для цілей формування Регламенту управлінського обліку «Складання та подання управлінської звітності про фінансові результати» запропоновано такі розділи як «Загальні положення», «Терміни, визначення, скорочення», «Організаційно-технічний розділ», «Методичний розділ». Крім загальноприйнятих положень додано додаткові елементи, необхідні для деталізації та докладного опису процесу складання управлінської звітності про фінансові результати.

11. Запропоновано методи проведення оперативного контролю відображення витрат та формування доходів основної діяльності для визначення ступеня об'єктивності інформації та покращення аналітичного обліку доходів та витрат сільськогосподарських підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Г. Борисов. – М. : Книжный мир, 1999. – 895 с

2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2001. – 672 с.

3. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник: навчальний посібник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2010. – 1072 с.

4. Кондраков Н. П. Бухгалтерський (фінансовий, управлінський) облік : підручник М: Проспект, 2016. – 512 с. : URL: http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=443724

5. Левицьких О. О. Аналіз та планування фінансових результатів у системі управління ефективністю діяльності промислового підприємства. *Фундаментальні дослідження*. 2011. № 12. Ч. 3. С. 634–639.

6. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : Посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. В. Мочерний, С. А. Єрохін, Л. О. Каніщенко, І. М. Синишин, О. А. Устенко. - К. : Вид. центр «Академія», 2001. - 471 с.

7. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навчальний посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2002. – 240 с.

8. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

9. Скалюк Р. В. Економічний механізм управління фінансовими результатами промислових підприємств: теоретичні основи забезпечення функціонування. *Економічний вісник Донбасу*. 2011. № 2. С. 86–93.

10. Скалюк Р. В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2010. Вип. 18(1). Економічні науки. С. 135–141.

11. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткачкенко. – 5-те вид. допов. і перероб. – К.:

Алерта, 2011. – 976 с.

12. Худолій Л. М. Теорія фінансів: навчально-методичний посібник / Л. М. Худолій. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – 167 с.

13. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – К.: Академія, 2002. – 671 с.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 12.01.2022).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 Загальні вимоги до фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13 (дата звернення: 12.01.2022).

16. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) Дохід від договорів з клієнтами. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 12.01.2022).

17. Концептуальна основа фінансової звітності : видана у вересні 2010 р. Переглянута в березні 2018 року. / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (The International Accounting Standards Board). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 12.01.2022).

18. Шеремет А. Д. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет. – М : Инфра-М, 2009. – 429 с.

19. Полятикіна Л.І., Новикова С. В. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20(2). С. 170-173.

20. Лугуєва Р. Г. Роль та функції прибутку як найважливішої категорії ринкових відносин. *Актуальні питання сучасної економіки.* 2014. №1. С. 11 – 124.

21. Зудова І.Ю., Стась О.Г. Сутність та значення фінансових показників в системі функціонування підприємства. *Молодий вчений*. 2017. № 10. С. 893-897.

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

23. Кутер М.І., Єшугова Б.С., Комкова Ж.Л., Шіхіді А.Г. Дослідження та розвиток теоретичних основ фінансового результату.*Вектор науки*. 2009. № 7 (10). С. 115-117.

24. Хендриксен Э.С, Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

25. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учебное пособие. М.: Магистр; ИНФА-М, 2014. 224 с.

26. Мисловская Н.А. Международные стандарты финансовой отчетности: проблемы и противоречия: монография. М.: РУСАЙНС. 2015. 202 с.

27. Кутер М.І., Гурська М.М. Аналіз моделей статичного та динамічного обліку. *Економічний аналіз: теорія та практика.* 2010. №9(174). С. 8-16.

28. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 2003. 496 с.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 Дохід : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення: 12.01.2022).

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 Витрати : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 12.01.2022).

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 Біологічні активи: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № z1456-05 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text (дата звернення: 12.01.2022).

32. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 12.01.2022).

33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291/ Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 12.01.2022).

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) Дохід URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (дата звернення: 12.01.2022).

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 (МСБО 11) «Будівельні контракти» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017#Text (дата звернення: 12.01.2022).

36. Грасс К. Складності та перспективи застосування. Офіційний сайт компанії. PricewaterhouseCoopers. URL: http://www.pwc.ru/ru/events/2014/assets/2-grus s-rus.pdf (дата звернення: 12.01.2022).

37. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 12.01.2022).

38. Фінансовий аналіз: навч. посібник / За заг. ред. Школь┐ник І.О. [І.О. Школьник, І.М. Боярко, О.В. Дейнека та інші]. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 368 с.

39. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13 (дата звернення: 12.01.2022).

40. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів Украї┐ни № 476 від 11.04.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text (дата звернення: 12.01.2022).

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності : URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 12.01.2022).

42. Михайловина С.О. Особливості складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) у сільськогосподарських підприємствах. URL: http://lib.udau.edu.ua/ bitstream/123456789/757/1/2015.pdf (дата звернення: 12.01.2022).

43. Андросова Т.В., Круглова О.А., Козуб В.О. Світовий та вітчизняний досвід визначення фінансового результату як об'єкта моніторингу на торгівель┐ному підприємстві. *Проблеми економіки.* 2014. № 3. С. 194–201.

44. Томчук О.Ф., Михальчишина Л.Г. Аналітичні можливості звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2018. № 22. URL: http:// giobal-national.in.ua/issue-22-2018 (дата звернення: 12.01.2022).

45. Шеверя Я.В., Ганусич В.О. Формування показників Звіту про фінансові результати (сукупні доходи) для управління: організаційно-методичні підходи. *Інфраструктура ринку.* 2017. Випуск 7. С. 404–411

46. Стаднюк Т. Особливості методики аналізу фінансових ре┐ зультатівдіяльності підприємств. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 127–132.

47. Прокопенко Д.А. Порівняння звіту про фінансові результати за П(С)БО та НП(С)БО 1 *Управління розвитком*. 2014. № 15 (178). С. 149–150

48. Хоружій Л. І. Проблеми теорії, методології та організації управлінського обліку в сільському господарстві: монографія. Фінанси та статистика, 2004. 496 с.

49. Bhimani A. Management accounting in the digital economy / A. Bhimani. – Oxford : Oxford University Press, 2003.

50. Добрунік Т.П. Особливості управління фінансовими результатами аграрних підприємств. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. № 5 (1). С. 76—83.

51. Чернецька О.В. Внутрішні чинники у формуванні системи управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2014. №5(67). С. 146–151.

52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 12.01.2022).

53. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13 (дата звернення: 12.01.2022).

54. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 / Міністерства аграрної політики України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text (дата звернення:

12.01.2022).

55. Пчелинська Г. В., Кирилова М.В. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів за видами діяльності підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.* 2020. № 6. С. 97-102.

56. Кравчук Г. Дослідження проблем формування фінансових результатів. *Проблеми і перспективи економіки та управління.* 2020. № 1. С. 193–203.

57. Гайбура Ю.А. Моніторинг фінансових результатів: сутність і підходи. *Причорноморські економічні студії*. 2018. № 28(2). С. 101–105.

58. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2013. № 2. С. 135-141.

59. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 12.01.2022).

60. Скалюк Р. Концепції фінансового результату діяльності промислового підприємства: міжнародна практика та вітчизняні реалії. *Галицький економічний вісник*. 2010. №3(28).С.18-25

61. Дергачова В.В. Облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / В.В. Дергачова, Н.Є. Скоробогатова, Л.М. Шик. – К.: НТУУ «КПІ», 2011. – 257 с.

62. Кудашева В. А. Особливості складання фінансової звітності у країнах з континентальною моделлю обліку. *Наука та освіта*. 2012. URL: http://www.nauka.com/ 1_NIO_2012/Economics/7_98688.doc.htm. (дата звернення: 12.01.2022).

63. Маніна Н. В., Ніколаєва М. О. Зарубіжний досвід обліку та аналізу фінансових результатів організації. *Молодий учений*. 2016. №6. С. 498 – 501.

64. Максімова В.Ф., Черкашина Т.В. Бухгалтерський облік у

зарубіжних країнах: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2014 р. – 238 с.

65. Чебанова Н.В., Ревуцька Л.Є. Управлінський облік: навч. посібник. – Харків: УкрДУЗТ, 2016. – 218 с.

Додаток А

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

		КОДИ		
	Дата (рік, місяць, число)	2021	01	01
Підприємство **Товариство з додатковою відповідальністю "Малинівка"**	за ЄДРПОУ	03763922		
Територія МИКОЛАЇВСЬКА	за КАТОТТГ[1]	4824884600		
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з додатковою відповідальністю	за КОПФГ	250		
Вид економічної діяльності Вирощування зернових та технічних культур	за КВЕД	01.11		

Середня кількість працівників[2] 74

Адреса, телефон Вул. Леніна, 18, с. Підлісне, Новоодеський район, Миколаївська область, 56633 0516726632

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	V
за міжнародними стандартами фінансової звітності	

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2020 р.

Форма N 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	28 577	28 581
первісна вартість	1011	43 167	46 199
знос	1012	14 590	17 618
Інвестиційна нерухомість	1015		
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016		
Знос інвестиційної нерухомості	1017		
Довгострокові біологічні активи	1020	13	9
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	118	118
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	105	109
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Гудвіл	1050		
Відстрочені аквізиційні витрати	1060		
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	**1095**	**28 590**	**28 590**
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	18 915	33 821
Виробничі запаси	1101	15 721	22 054
Незавершене виробництво	1102	3 106	11 766
Готова продукція	1103	35	
Товари	1104	53	1
Поточні біологічні активи	1110	437	597
Депозити перестрахування	1115		
Векселі одержані	1120		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	200	47
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135	1 321	2 322
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140		
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	12 516	12 552
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	518	399
Готівка	1166	80	
Рахунки в банках	1167	438	319
Витрати майбутніх періодів	1170		
Частка перестраховика у страхових резервах	1180		
у тому числі в: резервах довгострокових зобов`язань	1181		
резервах збитків або резервах належних витрат	1182		
резервах незароблених премій	1183		
інших страхових резервах	1184		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	**1195**	**33 907**	**49 738**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**		
Баланс	**1300**	**62 497**	**78 328**

Продовження додатка А

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 385	3 385
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	2 217	2 217
Емісійний дохід	1411		
Накопичені курсові різниці	1412		
Резервний капітал	1415	50 604	50 604
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		8 351
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
Інші резерви	1435		
Усього за розділом I	**1495**	**56 206**	**64 557**
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Пенсійні зобов`язання	1505		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521		
Цільове фінансування	1525		
Благодійна допомога	1526		
Страхові резерви	1530		
у тому числі: резерв довгострокових зобов`язань	1531		
резерв збитків або резерв належних виплат	1532		
резерв незароблених премій	1533		
інші страхові резерви	1534		
Інвестиційні контракти	1535		
Призовий фонд	1540		
Резерв на виплату джек-поту	1545		
Усього за розділом II	**1595**		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	4 952	12 025
Векселі видані	1605		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	35	240
розрахунками з бюджетом	1620	13	807
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунки з оплати праці	1630		13
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635		
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640		
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645		
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670		
Інші поточні зобов'язання	1690	1 291	686
Усього за розділом III	**1695**	**6 291**	**13 771**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**		
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	**1800**		
Баланс	**1900**	**62 497**	**78 328**

Керівник Базилюк Олександр Андрійович

Головний бухгалтер Єдалова Валентина Анатоліївна

_____

[1] Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Додаток Б

		КОДИ		
	Дата (рік, місяць, число)	2021	01	01
Підприємство **Товариство з додатковою відповідальністю "Малинівка"**	за ЄДРПОУ	**03763922**		
(найменування)				

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

за 2020 р.

Форма N 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	52238	52959
Чисті зароблені страхові премії	2010		
Премії підписані, валова сума	2011		
Премії, передані у перестрахування	2012		
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013		
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(32216)	(41196)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070		
Валовий: прибуток	2090	20022	11763
збиток	2095	( )	( )
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105		
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110		
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111		
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112		
Інші операційні доходи	2120	768	132
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121		
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122		
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123		
Адміністративні витрати	2130	(5445)	4700)
Витрати на збут	2150	(327)	(272)
Інші операційні витрати	2180	(4200)	(4490)
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181		
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	10818	2433
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		189
Інші доходи	2240	75	6
Дохід від благодійної допомоги	2241		
Фінансові витрати	2250	(1599)	(1052)
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	(943)	(9)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275		
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	8351	1567
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	8351	1567
збиток	2355	( )	( )

Продовження додатка Б

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	**2450**		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	**2460**		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	**2465**	8351	1567

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	62615	43800
Витрати на оплату праці	2505	6939	5925
Відрахування на соціальні заходи	2510	1520	1291
Амортизація	2515	4401	4586
Інші операційні витрати	2520	4198	15911
Разом	**2550**	79673	71513

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник Базилюк Олександр андрійович

Головний бухгалтер Єдалова Валентина Анатоліївна