

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**(на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю «Богодар»,
м. Чернівці)**

Студентки 2 курсу
заочної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Гречанюк
Ольга
Михайлівна

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Багрій
Конон
Леонідович

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів.....	14
Висновки за розділом 1.....	18
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	20
2.1. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві.....	20
2.2. Особливості Звіту про фінансові результати в процесі адаптації фінансової звітності до міжнародних стандартів.....	27
2.3. Автоматизація обліку фінансових результатів на торговельному підприємстві.....	33
Висновки за розділом 2.....	38
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	39
3.1. Економічний аналіз фінансових результатів торговельного підприємства.....	39
3.2. Удосконалення організаційно-методичних підходів до формування фінансового результату в інформаційній підсистемі фінансового обліку.....	45
Висновки за розділом 3.....	51
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	57
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Фінансовий результат сьогодні – це не тільки наслідок успішної роботи підприємства вчора, а й грошовий потік завтра. Визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методики їх формування та обліку, аналізу і контролю. Традиційна методика визначення фінансових результатів орієнтована передусім на валові показники, а проблема формування фінансових результатів при цьому залишається другорядною, а отже, потребує вирішення в умовах сьогодення.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних питань обліку фінансових результатів діяльності підприємств зробили як вітчизняні вчені та науковці: Верига Ю.А., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Герасимович А.М., Гуцайлюк З.В., Єфименко В.І., Карпенко О.В., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Мних Є.В., Моссаковський В.Б., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Сопко В.В., Чумаченко М.Г., так і провідні зарубіжні вчені-економісти: Бриттон С., Ватерсон К., Велш Г.А., Вуд Ф., Друрі К., Нечитайло О.І., Ніколаєва С.А., Роберт Н., Хелферт Є., Шорт Д.Г. Проблеми автоматизації обліку і аналізу знайшли відображення у працях вітчизняних і зарубіжних дослідників: Бутинця Ф.Ф., Завгороднього В.П., Ільїної О.П., Ентоні Р., Савицької Г.В.

Проте в контексті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами та наявності великої кількості змін у законодавчому забезпеченні виникає ряд питань з організації та методики обліку, аналізу та контролю фінансових результатів торговельних підприємств, які вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямів їх удосконалення. Зокрема, це питання облікової політики та її впливу на фінансові результати діяльності підприємств роздрібної торгівлі; усунення існуючих протиріч у класифікації витрат діяльності підприємств; удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку фінансових

результатів діяльності підприємств роздрібної торгівлі та методичних підходів до аналізу і контролю фінансових результатів у системі моніторингу.

Таким чином, недостатність теоретичного забезпечення і відсутність науково-обґрунтованих рекомендацій з відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів на підприємствах роздрібної торгівлі обумовили актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних засад та розробці на їх основі практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства згідно з вимогами національних та міжнародних стандартів.

Для реалізації зазначеної мети поставлено та вирішено такі завдання:

- дослідити та узагальнити підходи до трактування понять «фінансові результати», «прибуток» і «збиток» з метою уточнення економічної сутності цих обліково-економічних категорій;
- критично проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів з метою окреслення сучасних проблем ведення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств;
- розкрити організацію обліку фінансових результатів на досліджуваному підприємстві;
- дослідити особливості Звіту про фінансові результати в процесі адаптації фінансової звітності до міжнародних стандартів;
- розглянути різні підходи до обліку фінансових результатів в управлінських інформаційних системах з позиції їх відповідності інформаційним потребам;
- провести загальний та факторний аналіз фінансових результатів ТОВ «Богодар»;
- визначити напрями удосконалення організаційно-методичних підходів до формування фінансового результату в інформаційній підсистемі фінансового обліку підприємства.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та економічного аналізу фінансових результатів Товариства з обмеженою відповідальністю «Богодар».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади обліку та економічного аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Богодар».

Методи дослідження. Методичною основою досліджень є діалектичний підхід до визначення стану обліку та аналізу фінансових результатів торговельного підприємства, відображення їх у фінансовій звітності. Як методичні прийоми у процесі дослідження використано загальнонаукові методи індукції (на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження) та дедукції (у процесі теоретичного осмислення проблеми), абстрагування та конкретизації, групування (під час дослідження методики складання Звіту про фінансові результати), аналізу та синтезу (при вивченні суті фінансових результатів як економічної категорії). Обробку даних здійснено із застосуванням методів техніко-економічних розрахунків, аналітичних групувань, факторного аналізу, обчислення середніх та відносних величин з використанням табличного процесору MS Excel.

Інформаційна база. Важливим джерелом дослідження, його інформаційною базою є законодавчі та нормативні акти, наукові праці вітчизняних та зарубіжних авторів з питань економічної теорії, економіки, управління, обліку та економічного аналізу, періодична література, статистична інформація, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-ресурси, дані бухгалтерського обліку та звітності Товариства з обмеженою відповідальністю «Богодар».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розроблених рекомендаціях та пропозиціях, спрямованих на вдосконалення обліку, контролю та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, полягають в наступному:

- удосконалено алгоритм трансформації Звіту про фінансові результати з метою отримання звіту, що повністю відповідає міжнародними стандартами, так як, з одного боку, звіт має бути легким для розуміння, а з іншого –

результати від усіх операцій мають бути розкриті, адже він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівняну інформацію.

- удосконалено модель обліку доходів, витрат та фінансових результатів, що характерна для ТОВ «Богодар». Одночасно запропоновано ввести в систему рахунків бухгалтерського обліку рахунок 790 «Валовий прибуток» з відповідними субрахунками третього порядку 7901 «Відстрочений валовий прибуток» та 7902 «Отриманий валовий прибуток». для реальності (адекватності) оцінки, відповідальності за її проведення та відображення тимчасової різниці в сумі доходу. А на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані грошові знижки покупцям та повернення товарів покупцями, але й найбільш суттєві і традиційні для підприємств торгівлі, вирахування з доходу.

Практична значення одержаних результатів полягає у тому, що рекомендації і пропозиції, викладені у дослідженні, спрямовані на розвиток теоретичних та організаційно-методичних положень щодо вдосконалення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Богодар».

Публікації. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

Структура і обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Дослідження складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 55 сторінок, містить 1 таблицю та 1 рисунок. Список використаних джерел налічує 84 найменування, дослідження містить 56 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства

Здійснення підприємством господарської діяльності неможливо уявити без залучення матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку. Щоб досягти поставленої мети, потрібно ефективно використовувати залучені ресурси, що у свою чергу відображається у фінансових результатах діяльності, підприємства. Фінансовий результат є основним показником ефективності використання ресурсів підприємства в сучасній економіці України. Наразі дослідження економічної сутності поняття «фінансовий результат», а також факторів, що на нього впливають, посідають провідне місце в працях сучасних економістів та викликають науковий інтерес. Таку зацікавленість пояснюємо тим, що різне трактування поняття «фінансові результати» впливає на величину податків, які сплачує підприємство.

Про економічну сутність фінансових результатів йдеться в працях Н. О. Власової, І. Ю. Мелушової, І. О. Гладій, О. В. Гринавцевої, Л. І. Лежненко, І. В. Перезової, Н. В. Прохар, Д. Є. Свідерського, С. Л. Червінської, В. Г. Білика, Ф. Ф. Бутинця, С. В. Мочерного, О. В. Олійника та ін. Незважаючи на те, що поняття «фінансові результати» з'явилося в літературі досить давно, єдиний підхід до його трактування відсутній і досі. Учені-економісти значну увагу приділили визначенню економічної сутності фінансових результатів, проте кожен із них дає унікальне визначення цієї категорії.

На сьогодні актуальність і доцільність нашого дослідження обумовлюється тим, що в контексті поняття «фінансові результати» є низка суперечливих питань, які потребують подальшого вивчення. Такими питаннями є визначення сутності поняття «фінансові результати» з економічної та

бухгалтерської точки зору, визначення категорії «прибуток» та «збиток», а також розбіжності в підходах до порядку формування фінансових результатів.

Фінансовий результат виступає узагальнюючим показником, що інтегрує всю фінансово-господарську діяльність підприємства. Він дає можливість встановити взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнити результати діяльності підприємства.

Крім керівництва підприємства і трудового колективу, фінансові результати цікавлять вкладників, кредиторів, державні органи влади та фондові біржі, тому в сучасних умовах господарювання зростає роль також внутрішнього контролю в управлінні господарюючим суб'єктом, який спрямовують на встановлення об'єктивної істини щодо повноти, правдивості та неупередженості бухгалтерських даних і звітності підприємства щодо фінансових результатів його діяльності.

Сутність категорії фінансових результатів хвилює вчених усього світу без винятку, оскільки вони прямо впливають на стабільність, фінансову незалежність та здатність до розширеного відтворення підприємства.

Важливий внесок у розвиток науки про фінансові результати зробив німецький учений К. Маркс, який розкрив таке основне поняття як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартості робочої сили. Джерелом прибутку К. Маркс вважав додатковий продукт, створений у процесі виробництва й реалізований у сфері обігу [1, с 188]. Ця теорія має велике значення і в наш час, тому що підприємство може отримати прибуток тоді, коли вхідні ресурси, вкладені в товари і послуги, принесуть з часом економічні вигоди і кінцевий результат перевищуватиме початкові витрати на придбання цих ресурсів, виробництво продукції, товарів, надання послуг.

В історії економічної науки існували різноманітні підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів. Детально розглянемо ці підходи у додатку А.

Аналіз трактувань, наведених у додатку А, показує, що з розвитком економічних відносин змінювалося і тлумачення поняття «фінансові

результати» в різних економічних школах. Спостерігається чіткий перехід від трактування поняття «фінансові результати» як прибутку, який є джерелом багатства, до трактування фінансових результатів з точки зору додаткової вартості, яка створюється працею найманих працівників.

Фінансовий результат роботи підприємства як одна з основних категорій економіки може виступати у двох формах – прибуток або збиток. Підприємство отримує прибуток (позитивну економічну вигоду) у випадку, коли доходи перевищують витрати. Якщо підприємство отримує збитки, то це означає перевищення розміру витрат над доходами [2].

Цікавою теорією формування прибутку, яка заслуговує на висвітлення в економічній науці, є теорія трудового доходу, прихильником якої був відомий економіст ХХ ст. А. Маршал. Ця теорія посилається на існування певної групи працюючих (підприємців) поряд із робітниками. Основною функцією підприємців є організаторська, а прибуток трактують як винагороду підприємців поряд із заробітною платою працівників, тобто прибуток становить оплату підприємницької функції.

Поняття прибутку завжди було дискусійним, що підтверджує значна кількість концепцій щодо його визначення та джерел формування.

Практичний інтерес становить дослідження трактування прибутку з позицій різних теорій капіталу, оскільки це дає можливість системно осмислити сутність прибутку. Розглянемо сутність прибутку, виходячи з різних концепцій капіталу (див. додаток Б).

З додатку Б видно, що трактування прибутку суттєво різниться залежно від цілей його визначення. Це показує необхідність ретельного аналізу показника прибутку, адже, визначений за різними правилами, він не може бути порівнянний між собою.

Економічне трактування поняття «фінансовий результат» (прибуток або збиток) полягає в тому, що він є результатом від використання капіталу в певному звітному періоді. Таким чином, прибуток або збиток виступає вартісним вираженням ризику під час здійснення підприємством господарської діяльності.

Розглянемо більш детально сутність поняття «фінансові результати», використовуючи визначення цієї категорії різними науковцями (див. додаток В).

Проведений аналіз наукових праць дозволяє стверджувати, що найточніше визначення поняття фінансового результату було запропоноване В. А. Луговим, оскільки воно відбиває економічну сутність цього поняття на підставі різних аспектів діяльності підприємства.

Вивчення нормативно-правової бази України дає змогу стверджувати, що в законодавстві не визначено сутність поняття «фінансові результати». Зокрема, в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток». Саме це і спричиняє розмитість у визначенні сутності, ролі та значення фінансових результатів. Згідно з НП(С)БО 1, прибуток - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збитки - перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати [14].

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Зокрема, у статті 134 Податкового кодексу України передбачено, що прибуток визначають шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [15].

На підставі проведеного аналізу поняття «фінансові результати» в нормативній та економічній літературі нами встановлено, що фінансові результати – приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.

Розглядаючи поняття «фінансові результати», на наш погляд, потрібно враховувати вплив на облікове відображення господарських операцій управлінського, податкового та економічного трактування досліджуваного поняття.

Враховуючи той факт, що інформаційні інтереси різних користувачів різняться, саме бухгалтерський облік фінансових результатів повинен сформувати і надати інформацію для різних груп, застосовуючи різноманітні

підходи до визначення фінансового результату суб'єкта господарської діяльності.

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для отримання цих доходів. Доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Результатом такого порівняння може бути як прибуток, так і збиток.

Аналіз літературних джерел щодо змісту поняття «прибуток» свідчить, що серед вчених не існує єдиного підходу до тлумачення також і цієї категорії (додатки К, Д).

З бухгалтерської точки зору, прибуток – це позитивний фінансовий результат підприємницької діяльності, який визначають на мікроекономічному рівні за звітний період, що характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, порядок визнання яких законодавчо врегульований, науково обґрунтований або самостійно встановлений суб'єктом економічної діяльності.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку трактують поняття «прибуток» так: прибуток – це залишкова сума після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу у випадку необхідності) з доходу, а також будь-яка величина, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду [16].

Основна частина прибутку утворюється за рахунок реалізації готової продукції (надання послуг). Також підприємство має можливість реалізовувати інші матеріальні цінності та надавати послуги допоміжних виробництв, мати доходи та витрати, що збільшують або зменшують величину прибутку від діяльності підприємства.

Велику увагу трактуванню поняття «прибуток» приділяє З. В. Атлас та В. Я. Іонов [17]. Ці дослідники вважають, що у складі прибутку міститься тільки вартість додаткового продукту, створена колективом цього або інших підприємств галузі промисловості та перерозподілена в повній відповідності до

закону вартості. На цій основі автори роблять висновок, що прибуток виступає формою вираження вартості додаткового продукту.

Однак існують і інші погляди на вказану проблему, так С. В. Брагінський та Я. А. Певзнер у своїх роботах звертають увагу на те, що в реальній економіці додаткова вартість не може існувати відособлено від вартості, від цінності товарів та послуг [18]. Таким чином, прибуток виступає як надлишок над витратами незалежно від того, чи виникає він у результаті співвідношення попиту і пропозиції, чи витрат та кінцевого продукту, чи як підсумок удосконалення методів виробництва, чи внаслідок недоплати за працю робітників.

Думку, що в практичній діяльності бухгалтерів та економістів часто спостерігається ототожнення поняття фінансового результату та прибутку підприємств, обстоює Р. В. Скалюк [19]. Така проблема є несуттєвою, коли під поняттям фінансового результату розуміють прибуток за умов прибуткового ведення господарської діяльності суб'єкта господарювання. Проте, коли поняття «прибуток» вважають ширшим, ніж категорію фінансових результатів, такі факти викликають сумніви щодо їхньої достовірності та відповідності науковим теоріям і методичним положенням бухгалтерського обліку.

Отже, зміст поняття «прибуток» суттєво залежить від мети його визначення. Між економічним та бухгалтерським визначенням прибутку існує певна розбіжність: у бухгалтерському обліку прибуток трактують однозначно, а з економічної точки зору існує велика кількість його концепцій.

Проаналізувавши наведені визначення поняття «прибуток», вважаємо, що прибуток - це та частина доходу, яка залишається після відшкодування з нього всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Прибуток можна вважати показником ефективної діяльності господарюючого суб'єкта.

Але результатом діяльності підприємства може бути і збиток. За визначенням С. В. Мочерного, збитки – кошти, які безповоротно витрачені суб'єктами господарювання [20]. На думку Є. Д. Чацькіса, збитки – це фінансовий результат діяльності підприємств і організацій, що виникає за умови перевищення витрат над доходами [21].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку трактують поняття «збиток» так: збиток – це зменшення економічних вигод, що за своєю суттю не відрізняється від інших витрат [16].

Економічна суть збитків у тому, що будь-який суб'єкт господарювання несе майнові втрати або не отримує доходу (якщо порівнювати доходи та витрати) у звітному періоді. Також збитки можливі у вигляді додаткових витрат та неодержаних доходів.

Таким чином, поняття «збиток» можна визначити як фінансовий результат, який виникає у звітному періоді за умови перевищення суми витрат (грошових або матеріальних) над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Отже, основним показником результативності господарської діяльності є фінансовий результат, значення якого в умовах складної економічної ситуації в країні, обмеженості банківського кредитування суб'єктів господарської діяльності, низького рівня конкурентоспроможності та інноваційного розвитку торговельного підприємства важко переоцінити.

У ході дослідження з'ясовано, що серед учених-економістів і досі не існує одноставної думки щодо терміна «фінансові результати». Тому чітке розуміння сутності цієї категорії дасть можливість уникнути багатьох помилок у практичному їх використанні.

На підставі проведеного аналізу, пропонуємо вважати, що фінансові результати – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, який виникає в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.

Фінансовий результат роботи підприємства як одна з основних категорій економіки може виступати у двох формах – прибуток або збиток. Прибуток – це та частина доходу, що залишається після відшкодування з нього всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства.

Категорію «збиток» можна визначити як фінансовий результат, який виникає у звітному періоді за умови перевищення суми витрат (грошових або матеріальних) над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів

Проблеми формування фінансових результатів в умовах глобальних економічних процесів досліджували сучасні науковці, такі як Берднікова Т. М. [27], Бондаренко В. В. [28], Бондаренко Н. М. [29], Бурлака С. М. [30], Войнаренко М. П. [31], Горобець М. О. [32], Гуренко Т. О. [33], Давидюк Т. В. [34], Іваненко В. О. [35], Карп'як Я. С. [36], Кошкалда І. В. [37], Кузик Н. П. [38], Ле Х. Ф. [39], Левицька О.О. [40], Литвишко Т. В. [41], Мельник Т. Ю. [42], Мороз Ю. Ю. [43], Овсійчук О. В. [44], Петришина Н. С. [45], Потриваєва Н. В. [46], Прокопенко Д. А. [47], Руденко І. В. [48], Сирцева С. В. [49], Тесленко Т. І. [50], Чабанюк О. М. [51], Черничко Т. В. [52], Шматковська Т. О. [53].

Питання, пов'язані з обліком, аналізом та внутрішнім контролем фінансових результатів є предметом постійного обговорення серед науковці та практиків у сфері економіки та управління підприємством. Сутність та поняття фінансового результату для підприємців і бухгалтерів наочно відображається під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку. Проте слід зауважити, що ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів яких є облік фінансових результатів.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Проте розуміння сутності поняття «фінансовий результат» - одна з головних передумов формування відповідних напрямків його обліку, аналізу і контролю та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складові заради підвищення ефективності діяльності підприємства.

Огляд нормативно-правової бази (додаток Е) також показав, що в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не розглядаються, в окремих нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку наведено сутність понять «прибуток» та «збиток».

Узагальнюючи надбання вчених-економістів з питань визначення даного поняття (додаток Ж), пропонуємо використовувати наступне визначення: фінансові результати – це виражений в грошовій формі якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності організації шляхом зіставлення доходів та витрат, що виступає у формі прибутку чи збитку.

Одним з досить важливих аспектів організації аналітичного обліку фінансових результатів на підприємстві є їх обґрунтована класифікація. Підходи до класифікації фінансових результатів за різними ознаками містять суперечливі моменти, навіть на законодавчому рівні, так, наприклад, у 2013 році втратив чинність НП(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [54], в якому визначались основні види фінансових результатів, а у новому стандарті запропоновано інший перелік показників, який досить сильно відрізняється від того, який застосовувався (додаток З).

При цьому жодним нормативним документом не визначена сутність поняття «сукупний дохід», а тільки наведений алгоритм його розрахунку.

Крім того, відповідно до НП(С)БО 1 [14], який не передбачає відображення надзвичайних фінансових результатів з Плану рахунків виключено відповідні рахунки, але не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення.

На сьогоднішній день, нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей. На нашу думку, класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищать аналітичність отриманої інформації.

У зв'язку з цим, для розширення застосування аналітичних можливостей управлінського обліку та розширення можливостей моніторингу фінансових результатів, пропонуємо застосування, ще однієї додаткової класифікаційної ознаки за горизонтальний та вертикальний.

Горизонтальне групування фінансових результатів передбачає дослідження витрат, доходів і фінансових результатів у розрізі їх видів на рівні підприємства в цілому на основі розроблених планів (бюджетів) на рік з щомісячною деталізацією даних. Вертикальне групування фінансових результатів забезпечить аналіз, перевірку та регулювання витрат і доходів у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Така класифікація фінансових результатів містить важливі ознаки для забезпечення та підвищення аналітичності інформації про фінансові результати підприємства.

Питання, щодо проблем розробки методики розрахунку фінансових результатів висвітлювалися у роботах Берднікова Т. М. [27], Бондаренко В. В. [28], Ле Х. Ф. [39], Петришина Н. С. [45], Прокопенко Д. А. [47], Руденко І. В. [48], Черничко Т. В. [52] та інших. В роботах вітчизняних економістів досліджено питання облікової політики та організації облікового процесу на підприємстві, проте питання пов'язані з порядком розрахунку фінансових результатів залишився недостатньо висвітленим.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу:

- 1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду. Отже порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати-випуск» передбачає існування двох способів: перший спосіб називають «лінійним», тобто він передбачав порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з

наступною деталізацією; другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами.

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [55].

В рамках світових досліджень запропоновано та досліджено три концепції розрахунку чистого прибутку, який у більшості країн є ключовим показником фінансових результатів підприємства (додаток II).

Суб'єкти господарювання в Україні розраховують фінансовий результат саме за методом «витрати-випуск» в рамках синтаксичної парадигми.

Саме ці підходи закріплені у основних вітчизняних нормативних документах НП(С)БО 1 [55], НП(С)БО 15 «Дохід» [56], НП(С)БО 16 «Витрати» [57], НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [58], а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню [59], яким передбачено порядок визначення і обліку фінансового результату аналогічний зарубіжній практиці. Головними відмінностями розрахунку фінансового результату методом «витрати-випуск» є: достовірне визначення за даними фінансової звітності новоствореної вартості; розрахунок фінансового результату роботи підприємства без визначення фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої та реалізованої продукції, що істотно зменшує трудомісткість облікового процесу.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають у бухгалтерському обліку, а на підставі цього обліку – у Звіті про

фінансові результати у момент їх виникнення, а не у момент надходження або сплати грошей (спосіб нарахування).

Проблема повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку витрат і доходів є однією з основних проблем обліку фінансових результатів.

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства та є головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

Провівши економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури, вважаємо:

- по-перше, закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства;

- по-друге, розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі;

- по-третє, розробити спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів;

Отже, виходячи із вищевикладеного, можна зробити висновок, що проблеми обліку фінансових результатів на законодавчому та науковому рівні на сьогоднішній день є недостатньо вирішеними і потребують удосконалення.

Висновки за розділом 1

Дослідивши теоретичні аспекти економічної сутності фінансових результатів діяльності підприємства дає підстави зробити наступні висновки:

У ході дослідження з'ясовано, що серед учених-економістів і досі не існує одноставної думки щодо терміна «фінансові результати». Тому чітке розуміння сутності цієї категорії дасть можливість уникнути багатьох помилок у практичному їх використанні.

На підставі проведеного аналізу, пропонуємо вважати, що фінансові результати – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, який виникає в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.

Фінансовий результат роботи підприємства як одна з основних категорій економіки може виступати у двох формах – прибуток або збиток. Пропонуємо вважати, що прибуток – це та частина доходу, що залишається після відшкодування з нього всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. А категорію «збиток» можна визначити як фінансовий результат, який виникає у звітному періоді за умови перевищення суми витрат (грошових або матеріальних) над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати

Проаналізувавши нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів, вважаємо: по-перше, закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства; по-друге, розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі; по-третє, розробити спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів; по четверте, упорядкувати багаторівневу ієрархію нормативно-законодавчої бази з обліку фінансових результатів, яка дозволить в практичній діяльності зосередити увагу як на загальнометодичних, так і на специфічних регламентуючих документах, що дозволить правильно скоординувати діяльність фахівця з обліку та запобігти правопорушень.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві

Товариство з обмеженою відповідальністю «Богодар» (надалі підприємство) діє у відповідності з рішенням зборів Учасників (протокол № 1 від 28.02.1992р.) і перекладеним установчим договором від 18 листопада 2022 року як юридична особа в організаційній формі товариства з обмеженою відповідальністю.

Повне найменування Товариства: Товариство з обмеженою відповідальністю “Богодар”, скорочене найменування ТОВ «Богодар». Місцезнаходження Товариства: Україна, 58013, м. Чернівці, вул. Південна-Кільцева, 9.

Підприємство володіє, користується на власний розсуд належними йому основними засобами, цінними паперами та іншим майном, має самостійний баланс, власні і основні оборотні засоби, розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах банків, круглу печатку із своїм найменуванням, відповідні штампи, фірмові бланки із своєю назвою та інші реквізити.

Підприємство в своїй діяльності керується чинним законодавством України, статутом (додаток И1), наказом про облікову політику (додаток И2) та рішенням керівних органів підприємства.

Ціллю ТОВ «Богодар» є здійснення підприємницької діяльності у вигляді торгівлі товарами народного споживання, надання комерційних послуг з метою одержання прибутку на основі поєднання матеріальної зацікавленості.

Досліджуване підприємство самостійно здійснює свою господарську діяльність на принципах господарського розрахунку, самокупності, самоврядування, самофінансування, несе відповідальність за результати своєї діяльності, за виконання взятих на себе зобов'язань перед партнерами по укладеним угодам, державним бюджетом і кредиторами.

Зареєстрований капітал ТОВ «Богодар» складається з власних вкладень учасників і становить 7 млн. грн. Органами управління і контролю підприємства та його адміністративними особами є: загальні збори учасників (голова зборів учасників), ревізійна комісія, загальні збори трудового колективу, директор підприємства, бухгалтерія (головний бухгалтер), завідувач складом.

Серед основних показників діяльності Підприємства виступають такі показники, як чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартість реалізованої продукції, фінансовий результат від операційної діяльності, чистий фінансовий результат та інші (див. додаток Л1).

Як свідчать дані додатку Л1 чистий фінансовий результат у 2021 році становив 344 тис. грн. і зменшився порівняно з 2020 роком на 1253 тис. грн. або на 78,5 %. У 2022 році чистий фінансовий результат зменшився на 341 тис. грн. або на 99,1 % порівняно з 2021 роком, що є безперечно негативним явищем. Чистий фінансовий результат у 2022 році становив лише 3 тис. грн.

Наступним етапом аналізу є визначення типу фінансової стійкості (додаток Л2).

Тип фінансової стійкості засвідчив важкий фінансовий стан на ТОВ «Богодар» у 2022 та 2020 роках порівняно з нормальним у 2021 році. Нажаль на ТОВ «Богодар» не вистачає власного оборотного капіталу для формування запасів.

З метою детальної оцінки фінансового стану підприємства необхідно провести коефіцієнтний аналіз показників фінансової стійкості, які наведені у додатку Л3. Коефіцієнтний аналіз показників фінансової стійкості засвідчив важкий фінансовий стан на ТОВ «Богодар» у 2022 році порівняно з попередніми роками.

Далі проаналізуємо ступінь ліквідності балансу підприємства за 2020-2022 роки та проведемо його коефіцієнтний аналіз ліквідності, результати відображені у додатку Л4. Варто зазначити, що результати аналізу засвідчують неліквідність балансу. На ТОВ «Богодар» на кінець 2020-2022 років гостро відчувається нестача найбільш ліквідних активів.

У 2022 році існує нестача на ТОВ «Богодар» найбільш ліквідних активів, адже коефіцієнт абсолютної ліквідності не відповідає своєму максимальному оптимальному значенню і зменшуються у динаміці порівняно з минулим 2021

роком на 27,3%, а порівняно з 2020 роком на 36,3%.

Важливим фактором, що характеризує фінансовий стан підприємства виступає ділова активність та рентабельність. Оцінка ділової активності ТОВ «Богодар» за 2020-2022 роки наведена у додатку Л5, а основні показники рентабельності будуть проаналізовані при проведенні загального аналізу фінансових результатів у роділі 3.

Розраховані показники ділової активності засвідчують стабільність ділової активності ТОВ «Богодар» у 2022 році відносно 2021 року, що підтверджується скороченням періодів операційного та фінансового циклів, відповідно на 6 днів та 3 днів порівняно з 2020 роком. Позитивним явищем є зменшення періодів обороту активів на 11 днів, запасів та 6 днів, кредиторської заборгованості на 8 днів та дебіторської заборгованості на 9 днів. Якщо ж розглядати загальну динаміку ділової активності ТОВ «Богодар» у 2022 році в порівнянні з 2021 роком та з 2020 роком, то тут спостерігається позитивна тенденція.

Однією із проблемних ланок системи управління в сучасних умовах господарювання є формування фінансових результатів, оскільки узгодження потребують інтереси держави та власників бізнесу через систему бухгалтерського законодавства. Особливо гостро це питання стоїть перед торговельними підприємствами, які займаючи вагомую частку в економіці країни та маючи високий показник рентабельності операційної діяльності, що має стійку тенденцію до зростання, однак, характеризуються високим показником збиткових підприємств. Однією з причин такого стану є свідоме маніпулювання величиною фінансових результатів з метою ухилення від оподаткування, що призводить до викривлення інформації, яка надається зовнішнім та внутрішнім користувачам.

З огляду на зазначене, перед власниками торговельних підприємств постає завдання організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить їх надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення економічної стійкості підприємства. Тобто, бухгалтерський облік як джерело забезпечення

управління економічною інформацією про фінансові результати потребує якісного оновлення організації бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку складається із трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного та організаційного (додаток М1).

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо фінансових результатів діяльності, пропонуємо в Наказі про облікову політику ТОВ «Богодар» виділити методичний та технічний блок щодо даних об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати (додаток М2).

Методичний блок визначає вибір із запропонованих національними положеннями стандартами прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Цей вибір дозволяє знайти найбільш прийнятний варіант для торговельних підприємств, враховуючи особливості організації та здійснення торговельної діяльності, конкретні можливості підприємства щодо забезпеченості матеріально-технічними та трудовими ресурсами.

При чому, оскільки фінансові результати – це кінцеві результати роботи підприємства, на які впливають всі види здійснюваної ним діяльності, а також методика обліку не лише його складових – доходів і витрат, а й активів і пасивів, використання яких, відповідно, дозволяє отримувати підприємству доходи і спричиняє понесення витрат, то нами методичну частину облікової політики поділено на дві групи:

- елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- елементи облікової політики, які впливають на доходи і витрати, що формують фінансові результати.

Зокрема, безпосередньо на величину фінансових результатів впливають такі фактори, як момент визнання доходів і витрат; номенклатура і склад статей доходів і витрат; поділ їх за звітними періодами; порядок віднесення на фінансові результати для визначення бази оподаткування.

Крім того, також на величину фінансових результатів, як кінцевий результат діяльності підприємства, опосередковано впливають наступні

елементи облікової політики: метод оцінки і списання запасів; метод нарахування резерву сумнівних боргів і списання дебіторської заборгованості; метод нарахування амортизації необоротних активів; розмежування в обліку поточних витрат на ремонт та капітальні інвестиції; створення резервів для забезпечення майбутніх витрат; визначення нормальної виробничої потужності підприємства; перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат і визначення бази їх розподілу; визначення методу обліку витрат і калькулювання; тривалість операційного циклу; порядок відображення в обліку нарахування і виплати дивідендів; метод ціноутворення тощо.

Таким чином, застосовуючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати і на суму оподаткованого прибутку, тому облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

Другий блок облікової політики в частині формування фінансових результатів відповідає за техніку ведення бухгалтерського обліку. Він покликаний забезпечити реалізацію методичної частини за допомогою того комплексу процедур, що входять до нього, зокрема: переліку первинних документів та облікових реєстрів щодо доходів, витрат і фінансових результатів; графіку документообороту; робочого плану рахунків; форм внутрішньої звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів; засобів комп'ютерних технологій тощо.

При організації і веденні обліку доходів, витрат і фінансових результатів торговельних підприємств надзвичайно важливе значення має документування цих об'єктів, оскільки первинні документи фіксують факти здійснення господарських операцій, що забезпечує достовірність бухгалтерської інформації. Тобто в Положенні про облікову політику має бути зазначено перелік та форми первинних документів, що використовуються на підприємстві для обліку доходів, витрат та фінансових результатів, так як для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних

предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належним чином оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг, включається до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур [47, с. 38].

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів на ТОВ «Богодар» є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти інвентаризації, порівняльні відомості, акти оцінки, прибуткові касові ордери, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку.

Відображення інших доходів в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, актів ліквідації, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок і розрахунків бухгалтерії [47, с. 38].

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється на ТОВ «Богодар» розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Раціональним чином організований документооборот суттєво впливає на своєчасність, достовірність і обґрунтованість управлінських рішень, які приймаються на підставі документів, що є його основою.

У загальному вигляді схему організації документообороту на ТОВ «Богодар» можна узагальнити у вигляді додатку МЗ.

Ще одним важливим елементом технічної частини облікової політики підприємства є розробка Робочого плану рахунків, який містить всі необхідні

розрізи аналітики для забезпечення потреб внутрішніх користувачів облікової інформації.

Робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів, щоб дані рахунків можна було використовувати як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Для цього, на наш погляд, у Робочому плані необхідно чітко розмежувати витрати, доходи та фінансові результати за видами діяльності, що здійснюються на підприємствах торгівлі.

Зокрема, оскільки вартість реалізованих товарів відображається по кредиту рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» з відповідним списанням її собівартості в дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», то вважаємо, що до зазначених рахунків необхідно відкрити наступні аналітичні рахунки: 1-го порядку (за формою торгівлі: - реалізація товарів в оптовій торгівлі; - реалізація товарів в роздрібній торгівлі); 2-го порядку (за товарними групами: - реалізація продовольчих товарів; - реалізація непродовольчих товарів); 3-го порядку (за каналами збуту: - через магазин; - з лотків на ринку; - через Інтернет; - інші канали збуту).

Зазначені розрізи аналітичної інформації дозволять в оперативному порядку отримати інформацію про обсяг товарообороту за різними формами торгівлі, товарними групами та каналами збуту.

Також пропонуємо на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані покупцям грошові знижки та повернення товарів покупцями, але й найбільш суттєві для підприємств роздрібною торгівлі вирахування з доходу: 7041 «Знижки, надані покупцям в момент продажу»; 7042 «Знижки, надані покупцями після продажу товарів»; 7043 «Зобов'язання з ПДВ»; 7044 «Повернення товарів покупцями».

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на фінансові результати. Зокрема, виділення окремих субрахунків для накопичення інформації щодо наданих знижок забезпечить керівників інформацією про загальний обсяг наданих покупцям знижок та дозволить без

додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності маркетингової та цінової політики підприємства.

Отже, з огляду на неврегульованість на практиці облікової політики щодо фінансових результатів діяльності, запропоновано в Наказі про облікову політику ТОВ «Богодар» виділити методичний та технічний блок щодо даних об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати. Крім того, визначено, що методична частина облікової політики включає дві групи факторів впливу на фінансові результати діяльності підприємств: елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів, та елементи облікової політики, які впливають на доходи і витрати, що формують фінансові результати.

2.2. Особливості Звіту про фінансові результати в процесі адаптації фінансової звітності до міжнародних стандартів

Політичні, економіко-правові та соціальні особливості кожної країни впливають на її облікову систему, зумовлюючи відмінності у веденні обліку та складанні звітності суб'єктів господарювання. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнюють аналіз інформації та прийняття рішень в умовах інтеграції в світовий економічний простір. Це призвело до пошуку підходів, спрямованих на забезпечення зрозумілості фінансової звітності шляхом гармонізації ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Поступовий перехід українських підприємств до ведення обліку згідно з міжнародними стандартами супроводжувався частими змінами законодавства, основною метою яких було, з одного боку, гармонізувати ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ, з іншого - скоротити розбіжності між бухгалтерським та податковим законодавством. З метою подальшої реалізації програми переходу національної системи обліку на міжнародну 7 лютого 2013 року було затверджено нову редакцію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні

вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1), яке відмінило дію НП(С)БО 1-5. Тому, під час заповнення та перевірки правильності складання фінансової звітності застосовують Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [63] та Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності № 476 [82].

У 2013-2014 роках форми фінансової звітності зазнали суттєвих змін, не виключенням є і форма № 2 «Звіт про фінансові результати», яка отримала другу назву «Звіт про сукупний дохід». Головним результатом процесу доведення звіту про фінансові результати до виду, що не суперечить МСФЗ, стало введення показника «сукупного доходу» та виключення статей надзвичайних доходів і витрат [83, с.149].

Аналізуючи порівняння вимог МСБО 1, US GAAP, GAAP Естонії та НП(С)БО 1 до формування звіту про фінансові результати, варто зазначити, що нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати відповідно до НП(С)БО 1 забезпечили наближення цього звіту до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід. Насамперед це стосується вимоги наведення інформації про інший сукупний дохід. Не дивлячись на те, що МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, розробники вітчизняної звітності запропонували безальтернативний гібрид подання фінансових результатів - єдиний звіт із двох окремих розділів (один - для відображення фінансових результатів, інший - для формування іншого сукупного доходу) [84, с.46].

Також в міжнародних стандартах не ставиться твердих вимог до форми Звіту про прибуток чи збиток та сукупний дохід: конкретну форму підприємство розробляє самостійно, не регламентовані назви статей звіту та їх розташування. Деякі статті, які вимагають національні стандарти, відсутні в звіті, регламентованому МСБО 1, і навпаки. При цьому різниця в назвах статей не відіграє принципового значення, оскільки МСБО 1 не містить їх жорсткої регламентації. Не суперечить міжнародним стандартам й великий ступінь деталізації статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

НП(С)БО 1 містить низку таких регламентацій щодо складання форми № 2, які не можна назвати такими, що відповідають МСБО 1 та Концептуальній основі МСФЗ. Зокрема, підхід до подання іншого сукупного доходу відповідно до НП(С)БО 1 не дає змогу виконати вимогу МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов та статей, які не підлягатимуть такій перекласифікації. Така ж невідповідність стосується й відображення податку на прибуток з іншого сукупного доходу, який також підлягає окремому наведенню за тією самою ознакою [85, с.31].

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку формат Звіту не регламентується, що уможливорює застосування обох методів. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів підприємств, норми МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [86] передбачають обрання такої класифікації, яка найдостовірніше відображатиме елементи результатів діяльності підприємства. Тобто підприємства мають право обирати один з двох методів класифікації на свій розсуд. Вибір методу залежить від традицій, галузевих чинників та характеру підприємства. Натомість вітчизняною формою Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для визначення прибутку (збитку) звітного періоду передбачено відображення витрат від операційної діяльності, якщо слідувати термінології МСФЗ, за методом характеру витрат. Відображення витрат за їх характером так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розділі III форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства [85, с.32].

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є беззаперечними для більшості користувачів фінансової звітності, оскільки МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний

майновий стан та результати діяльності організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не лише для іноземних, але й для національних інвесторів. Це неодноразово підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

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 цієї ресурсної бази, що є в наявності. Також цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Тому перед розробниками облікових стандартів постає завдання у створенні такої моделі звіту, яка б найкращим чином задовольняла зазначені цілі. Важливими питаннями при цьому є: принципи визнання компонентів прибутку, структура звіту та порядок представлення його елементів. Оскільки звіт повинен бути легким для розуміння, а результати від усіх операцій мають бути розкриті, то він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівняну інформацію.

Проаналізувавши зміст НП(С)БО 1, додатків до нього та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності № 433, слід зазначити, що при певному зближенні регламентацій щодо складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з вимогами МСФЗ форма № 2 ще не повністю задовольняє їм. Зокрема, це стосується питань відображення інших операційних та інших доходів і витрат, класифікації видів діяльності, наведення компонентів іншого сукупного доходу, форматів представлення елементів операційних витрат. Позитивною новацією НП(С)БО 1 є обов'язкове звітування про інший сукупний дохід. Показник сукупного доходу як індикатор змін в активах компанії є дуже інформативним, оскільки лежить в основі прийняття рішень інвесторами та кредиторами.

Фінансовий результат діяльності вітчизняних підприємств щомісячно визначається на однойменному рахунку 79. Порядок формування фінансового результату на ТОВ «Богодар» зображено у додатку Н1.

З кожним роком все більше підприємств складають фінансову звітність за МСФЗ. Використання МСФЗ супроводжується деякими труднощами, оскільки вони передбачають використання професійного судження для визнання, оцінки і розкриття інформації у фінансовій звітності. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 [64] для суб'єктів господарювання передбачена можливість самостійно встановлювати доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності. Крім того, необхідність складання звітності за МСФЗ може бути обумовлена інвестором для суб'єктів господарювання з іноземними інвестиціями. У цих випадках без процедури трансформації фінансової звітності не обійтися.

Формування показників Звіту про сукупний дохід ТОВ «Богодар» зображено у додатку Н2.

На сьогодні основні розбіжності між МСФЗ та НП(С)БО полягають у визнанні, оцінці та розкритті інформації, щодо активів, зобов'язань, доходів і витрат, які потрібно враховувати під час трансформації фінансових звітів. Трансформація фінансової звітності здійснюється з урахуванням вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» та передбачає коригування статей звітності, складеної за національними стандартами, з метою доведення вартісної оцінки активів, капіталу та зобов'язань до вартості, за якою вони повинні бути відображені згідно з вимогами міжнародних стандартів.

У частині трансформаційних процедур при переході на МСФЗ бухгалтеру необхідно [87, с.63]: підготувати оборотно-сальдову відомість; скласти фінансову або консолідовану фінансову звітність; розробити облікову політику підприємства відповідно до МСФЗ; провести детальний аналіз активів, капіталу та зобов'язань на предмет відповідності застосовуваних підходів до їх оцінки та визнання відповідності вимогам міжнародних стандартів; підготувати

аналітичну інформацію за рахунками бухгалтерського обліку; перегрупувати статті звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у статті звітності, розкриття яких передбачене МСФЗ; скласти коригуючі записи у зв'язку з виявленими в процесі трансформації відмінностями між вимогами національних та міжнародних стандартів.

Описані вище коригуючі записи підлягають відображенню у відповідному реєстрі трансформаційних коригувань шляхом складання бухгалтерських проведення трьох видів. Оскільки у фінансових звітах слід наводити зіставну інформацію принаймні за один попередній період, за який надається така зіставна інформація, необхідно відповідно перерахувати інформацію на початок року.

Трансформація включає аналіз балансу і звіту про фінансові результати, які відповідають вимогам національних стандартів, та внесення до них необхідних коригувань для забезпечення подання інформації у повній відповідності до МСФЗ. Формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за МСФЗ наведено у додатку НЗ.

В результаті застосування вищенаведеного алгоритму трансформації звіту про фінансові результати ТОВ «Богодар», буде отримано звіт про фінансові результати, складений за міжнародними стандартами.

Отже, звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Тому перед науковцями і розробниками облікових стандартів постає завдання у створенні такої моделі звіту, яка б найкращим чином задовольняла зазначеним цілям. З одного боку, звіт має бути легким для розуміння, а з іншого – результати від усіх операцій мають бути розкриті, адже він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівняну інформацію.

2.3. Автоматизація обліку фінансових результатів на торговельному підприємстві

Розвиток організаційної структури підприємств роздрібної торгівлі, розширення масштабів їх діяльності, впровадження сучасних форм реалізації товарів, застосування традиційних та прогресивних методів управління для отримання бажаного прибутку, призводить до зростання інформаційних потоків, які потребують оперативної обробки та глибокого порозуміння для прийняття тактичних та стратегічних управлінських рішень на різних рівнях управління. Вирішити цю проблему допомагають сучасні інформаційні системи, що інтегрують всю інформацію й здатні швидко проаналізувати її, істотно допомагаючи тим самим керівникам і фахівцям підприємств. Існує велика множина наукових праць, розробок прикладного характеру, які присвячені питанням організації інформаційних систем обліку на підприємстві та визначено поняття даної категорії [88-91].

Вивчення думок (точок зору, переконань) дозволило виявити основну тенденцію у єдності суджень щодо інформаційної системи бухгалтерського обліку, яка реалізується за допомогою комп'ютерної техніки. Проте інформаційні системи, як і інформаційні технології, можуть функціонувати і із застосуванням технічних засобів і без такого застосування. На нашу думку, це питання економічної доцільності і в бізнесі можна застосовувати всі заходи для отримання необхідної інформації.

Сьогодні пропонується широкий спектр управлінських інформаційних систем – «Системи підтримки прийняття рішень» (DSS), «Планування ресурсів підприємства» (ERP), «Системи планування ресурсів підприємства, синхронізованого зі споживачами» (CSRП), «Розвинуті системи планування» (APS) та інші. Здебільшого привертає увагу науковців, що досліджують питання інформаційних систем і технологій, система підтримки прийняття рішень (СТОБР).

Відзначимо, що система підтримки прийняття рішень орієнтована, перш за все, на задоволення потреб обліково-аналітичною інформацією саме вищого адміністративного персоналу підприємства і, на жаль, її застосування потребує додаткових матеріальних затрат, постійних консультацій, підвищення інтелектуального рівня відповідальних осіб, що приймають рішення. На нашу думку, в підприємствах торгівлі найбільш привабливою для ефективного управління фінансовими результатами діяльності є ERP-система.

ERP-система (з англ. Enterprise Resource Planning System - Система планування ресурсів підприємства) - корпоративна інформаційна система (KIC), яка призначена для автоматизації обліку та управління. ERP-системи, як правило, будуються за модульним принципом та охоплюють майже всі ключові процеси діяльності підприємства. Головне призначення даної системи є пошук взаємозв'язків між всіма відділами торговельного підприємства, а також створення інформаційного центру даних, який акумулює та надає всю необхідну інформацію про діяльність підприємства в цілому та розрізі структурних підрозділів.

Запропоновані на ринку ERP-системи для автоматизації торговельних підприємств різноманітні, та задовольняють потреби керівників гуртової, оптово-роздрібною та роздрібною торгівлі. Вона забезпечує, з одного боку, гнучку настройку, а з іншого – безапеляційну фіксацію бізнес-процесів, неможливість «відкату назад» транзакцій, які були виконані та зафіксовані в протоколі, що підвищує прозорість торгових операцій та скорочує втрати, пов'язані з помилками та шахрайством персоналу. Можливості аналізу бізнес-даних в ERP-системах дозволяють відстежувати зміни щодо стану справ, виявляти «вузькі місця», визначати ефективність роботи окремих підрозділів та відповідальних осіб та перспективні напрямки бізнесу і приймати оптимальні управлінські рішення.

Цикл аналітичних процедур у системі забезпечує підтримку лояльних клієнтів, планування маркетингових досліджень, визначення правильності

ціноутворення та ефективної системи бонусних знижок. Перевагою ERP-системи є можливість її застосування як на великих, так і на середніх та малих підприємствах торгівлі, яким є ТОВ «Богодар».

З метою застосування інформаційних технологій в підприємствах торгівлі та гармонізації фінансового та управлінського обліку фінансових результатів рекомендовано модель організації фінансового та управлінського обліку в комп'ютеризованій системі (додаток П1).

Запропонована модель дозволяє виділити принципові інформаційні, організаційні, технологічні аспекти автоматизації обліку фінансових результатів в інтегрованій системі. Ефективність моделі підтверджується виявленням місць локалізації інформації, шляхів її пересування, трансформації у вихідні формати звітів про фінансові результати для вирішення оперативних питань у реальному масштабі часу.

Слід відзначити, що на ринку інформаційних технологій провідні позиції традиційно займає те програмне забезпечення, яке задовольняє вимоги користувачів щодо формування різних видів бухгалтерської звітності та автоматичної перевірки складених звітів.

Потрібно звернути увагу на програмний продукт системи ERP - конфігурацію "1С: Підприємство. Бухгалтерський облік для України", яка виконує функції автоматизації ведення бухгалтерського та управлінського обліку, а також надає широкі можливості для розробки індивідуальних аналітичних форм та звітів. Однак наприкінці 2004 року на базі нової технологічної платформи "1С: Підприємство 8.0" була розроблена конфігурація "Управління виробничим підприємством", яка є управлінською інформаційною системою з комплексним рішенням задач. Ця конфігурація найбільш повною мірою відповідає вимогам управлінського обліку і є засобом отримання детальної інформації про всі бізнес-процеси на підприємстві. Вона доповнена новими модулями, що дозволяють на різних стадіях виробництва - від процесу його планування й до процесу збуту продукції - отримувати будь-яку інформацію керівництву для прийняття важливих управлінських рішень.

Важливим пріоритетом, на відміну від інших програмних продуктів, є модуль “Бюджетування”, що дозволяє поставити на підприємстві систему фінансового планування і є невід’ємним атрибутом складної організації управлінського обліку. Однак, на нашу думку, цю версію в «чистому вигляді» в підприємствах роздрібної торгівлі впроваджувати неможливо, тому що вона не враховує специфіку діяльності досліджених підприємств.

Тому, для впровадження системи бюджетування потрібно зробити вибір - використовувати спеціалізовану програму або розробляти систему в середовищі MS Excel. При виборі програми треба врахувати, що витрати на придбання і налагодження її не повинні перевищувати потенційну вигоду від впровадження.

Таким чином, застосування сучасних інформаційних систем для повної автоматизації обліку фінансових результатів ТОВ «Богодар» забезпечить, насамперед, ефективне управління прибутком підприємства, максимальну економію робочого часу, зниження витрат на ведення обліково-аналітичної роботи і найвищої продуктивності праці щодо надання своєчасної, повної і достовірної інформації про господарські операції, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

ТОВ «Богодар» використовує комп’ютерну форму бухгалтерського обліку із застосуванням програми 1С Предприятие 7.7, компонента 1С: Бухгалтерия 7.7, однак варто відзначити, що не всі ділянки обліку автоматизовані. На наш погляд, досліджуваному торговельному підприємству варто перейти на новішу версію даної програми, а саме на «1С: Бухгалтерія 8.3» («1С: Управління торгівлею 8»), адже даний програмний продукт дає змогу автоматизувати роздрібну торгівлю, а також дрібно гуртові операції, надання послуг. При цьому враховуються усі регламентовані законодавством України правила та процедури організації бухгалтерського обліку.

У запропонованій комп’ютерній системі обліку визначення фінансових результатів ТОВ «Богодар» здійснюється в послідовності виконання наступних

облікових процедур: закриття рахунків 7-го і 9-го класів; розрахунки за податком на прибуток; закриття субрахунка 981; визначення фінансових результатів (прибутку або збитку); списання фінансового результату на нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (див. додаток П2).

Для здійснення процедури закриття і списання рахунків 7-го і 9-го класів використовується документ *Визначення Фінансових результатів*.

Фінансовий результат діяльності підприємства визначено і складає чистий прибуток – кредитове сальдо рахунка 79 «Фінансові результати».

Отже, заключною обліковою процедурою в бухгалтерській системі буде закриття останнього рахунка 7-го класу і Списання фінансового результату.

За умов комп'ютерної технології обліку для здійснення процедури закриття рахунка 79 і списання фінансових результатів використовується документ *Визначення Фінансових результатів*. Оскільки документ *Визначення Фінансових результатів* вже сформовано при попередній процедурі, то вийти на його діалогову форму можна через *Журнал операцій*.

У діалоговій формі документа перевіряємо занесені дані при попередній процедурі та додатково ставимо позначку до реквізиту *Розраховувати прибуток / збиток* (на рахунку 44). У результаті проведення документа *Визначення Фінансових результатів* в автоматичному режимі здійснено закриття рахунка 79 «Фінансові результати» (дебет) і списання на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» (кредит).

Дані Оборотно-сальдової відомості по підприємству за звітній період свідчать, що рахунки 7-го і 9-го класу закриті і здійснено списання фінансових результатів.

Наступним завершальним етапом бухгалтерського обліку є формування регламентованої звітності підприємства, а саме: фінансової, статистичної, податкової і спеціалізованої. В комп'ютерній системі 1С: Підприємство 8.3 складання звітності підприємства здійснюється в автоматизованому режимі на підставі бухгалтерських записів, зареєстрованих у журналі операцій.

Отже, впровадження сучасних технологій в обліковий процес ТОВ «Богодар» дозволить значно посилити дієвість бухгалтерської служби в управлінні підприємством.

Висновки за розділом 2

Дослідження сучасного стану обліку фінансових результатів на підприємстві дає підстави зробити наступні висновки:

Облік фінансових результатів на ТОВ «Богодар» ведеться відповідно до чинного законодавства з використанням автоматизованої форми обліку із застосуванням програми «1С: Бухгалтерія 7.7». Запропоновано в Наказі про облікову політику ТОВ «Богодар» виділити методичний та технічний блок щодо ведення обліку фінансових результатів, це забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати. Крім того, визначено, що методична частина облікової політики включає дві групи факторів впливу на фінансові результати діяльності підприємства: елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів, та елементи облікової політики, які впливають на доходи і витрати, що формують фінансові результати.

Звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, він дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. В результаті дослідження запропонований алгоритм трансформації Звіту про фінансові результати з метою отримання звіту, що повністю відповідає міжнародними стандартами.

Застосування сучасних інформаційних систем для повної автоматизації обліку фінансових результатів ТОВ «Богодар» забезпечить, насамперед, ефективне управління прибутком підприємства, максимальну економію робочого часу, зниження витрат на ведення обліково-аналітичної роботи і найвищої продуктивності праці щодо надання своєчасної, повної і достовірної інформації про господарські операції, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Запропоновано для автоматизації обліку фінансових результатів використовувати «1С: Бухгалтерія 8.3» («1С: Управління торгівлею 8»), яка охоплює основні складові компоненти комплексної системи управління.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Економічний аналіз фінансових результатів торговельного підприємства

Методологічні та прикладні аспекти аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання достатньо широко висвітлені в нормативних документах, а також науковій та навчально-методичній літературі. Узагальнення з даної проблематики засвідчило, що вагомий внесок у теорію та практику аналізу фінансових результатів і рентабельності зробили П.Ю. Буряк, Г.І. Кіндрацька, М.Я. Коробов, Л.А. Лахтіонова, О.В. Павловські, П.Я. Попович, Г.В. Савицька, М.Г. Чумаченько, А.Д. Шеремет та інші вчені-економісти. Водночас окремі аспекти побудови системи показників оцінювання фінансових результатів діяльності потребують подальших досліджень, зокрема щодо врахування галузевих особливостей і можливостей проведення дієвого факторного аналізу.

Вирішальним організаційним аспектом економічного аналізу фінансових результатів є визначення його мети, завдань та послідовності (додаток Р1). Водночас система основних показників аналізу фінансових результатів, а також алгоритми їх розрахунку наведені у додатку Р2.

Управління фінансовими результатами діяльності підприємства здійснюється за етапами, які характеризують формування та розподіл його прибутку. Загальний економічний аналіз фінансових результатів проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період (див. додаток Р3).

На досліджуваному підприємстві горизонтальний аналіз свідчить про зростання у звітному 2022 році проти попереднього складових прибутку ТОВ «Богодар». Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,

послуг) зріс на 4936 тис. грн. або на 4,5 % у 2022 р. порівняно 2021 р., водночас зростає і валовий прибуток на 1036 тис. грн. чи на 5,7 %. Собівартість реалізованої продукції у 2022 році зростає на 3900 тис. грн. або на 4,2 % порівняно з 2021 роком і на 17041 тис. грн. або на 21,5 % порівняно з 2020 роком. За рахунок перевищення операційних витрат (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) над операційними доходами фінансовий результат від операційної діяльності зменшився на 416 тис. грн. чи на 94,5 % у 2022 р. порівняно з 2021 р. і на 1924 тис. грн. або на 98,8 % порівняно з 2020 р. Витрати з податку на прибуток у 2022 році знизились на 75 тис. грн. або на 78,1%, а порівняно з 2020 роком на 330 тис. грн. або на 94,0 %. Все це призвело до отримання чистого фінансового результату у розмірі 3 тис. грн. у 2022 році. Що значно менше порівняно з 2021 роком, а саме на 341 тис. грн. або на 99,1 % і особливо порівняно з 2020 роком на 1594 тис. грн. або на 99,8 %. Структуру доходів та витрат ТОВ «Богодар» у 2022 році можна побачити у додатку Р4.

На досліджуваному підприємстві структуру доходів у 2022 році складає чистий дохід від реалізації 115386 тис. грн. (85,29%), валовий прибуток 19234 тис. грн. (14,22%) інші операційні доходи 669 тис. грн. (0,49%) та чистий прибуток 3 тис. грн. (0,01%).

У структурі витрат у 2022 р. найбільшу частину займають витрати на збут 61,31%, адміністративні витрати займають 36,83%, інші операційні витрати займають 1,75%, витрати з податку на прибуток – 0,11 %.

Горизонтальний аналіз структурних складових прибутку свідчить, що валовий прибуток на ТОВ «Богодар» становив у звітному році 19234 тис. грн. і зростає у динаміці на 1036 тис. грн. чи на 5,7 %. Інших видів діяльності на підприємстві за 2020-2022 роки не виникало, це можна побачити в додатку Р5.

Отже, горизонтальний аналіз свідчить, що у 2022 р. порівняно з 2021 р. динаміка прибутку від операційної діяльності зменшується. Це свідчить про збільшення у звітному році витрат від операційної (осовної) діяльності.

Структура складових прибутку складається з валового прибутку у розмірі 99,74%, прибутку від операційної діяльності 0,12%, прибутку до оподаткування 0,12%, що свідчить про відсутніх інших видів діяльності крім операційної та прибутку після оподаткування - 0,02%.

Не менш важливого значення має аналіз структури операційних витрат, яких підприємство понесло у звітному періоді для отримання доходів у поточному та майбутніх періодах (додаток Р6).

Аналіз операційних витрат свідчить про зменшення операційних витрат у 2021 році порівняно з 2020 роком на 380,0 тис. грн. чи на 3,6 %. Найбільша сума операційних витрат за останні чотири роки виникла на підприємстві у 2020 році у розмірі 10653,0 тис. грн.

Аналіз структури операційних витрат свідчить про зростання питомої ваги матеріальних витрат на 0,58 %, зросла питома вага відрахувань на соціальні заходи на 2,59 %, витрат на оплату праці на 6,92 %, амортизації на 1,59 %. Натомість зменшилася питома вага інших операційних витрат на 11,68 %.

Найкраща структура операційних витрат за останні три роки виявилась у 2020 році, саме тоді ТОВ «Богодар» отримало чистий прибуток у розмірі 1597 тис. грн. У 2022 році сума операційних витрат зросла на 1510 тис. грн. порівняно з 2021 роком. У структурі операційних витрат найбільше зростає витрати на оплату праці на 9,15 % та відрахування на соціальні заходи 1,90 %. Натомість зменшується питома вага у динаміці за 2022 рік по матеріальних затратах на 6,10 %, амортизації – 4,27 % та інших операційних витратах – 0,68%. Зростання операційних витрат у 2022 році вплинуло на те, що підприємство отримало прибуток у розмірі лише 3 тис. грн.

На формування прибутку підприємства впливають різноманітні фактори. У загальному вигляді ці фактори можна класифікувати на зовнішні та внутрішні.

Фактори, які впливають на чистий прибуток підприємства: зміна обсягу (товарообігу) реалізації товарів (робіт, послуг); зміна обсягів усіх видів прибутків, які формують чистий прибуток; зміна собівартості реалізованої

продукції (витрат обороту). Виконаємо факторний аналіз прибутку ТОВ «Богодар» (див. додаток Р7).

Порівняння підсумків зміни чистого доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, розрахованих за різних умов з даними минулого періоду свідчить, що всі ці показники вищі за торішні, а саме чистий дохід (виручка) від реалізації продукції збільшився на 4936 тис. грн. чи на 4,5%, собівартість реалізованої продукції зросла на 3900 тис. грн. або на 4,2%, зростає і валовий прибуток на 1036 тис. грн. або на 5,7%, відповідно рівень рентабельності реалізованої продукції збільшився на 1,2%, що є позитивним явищем.

Зміни чистого доходу (виручки) від реалізації продукції за останні три роки можна побачити на рис. 3.1.

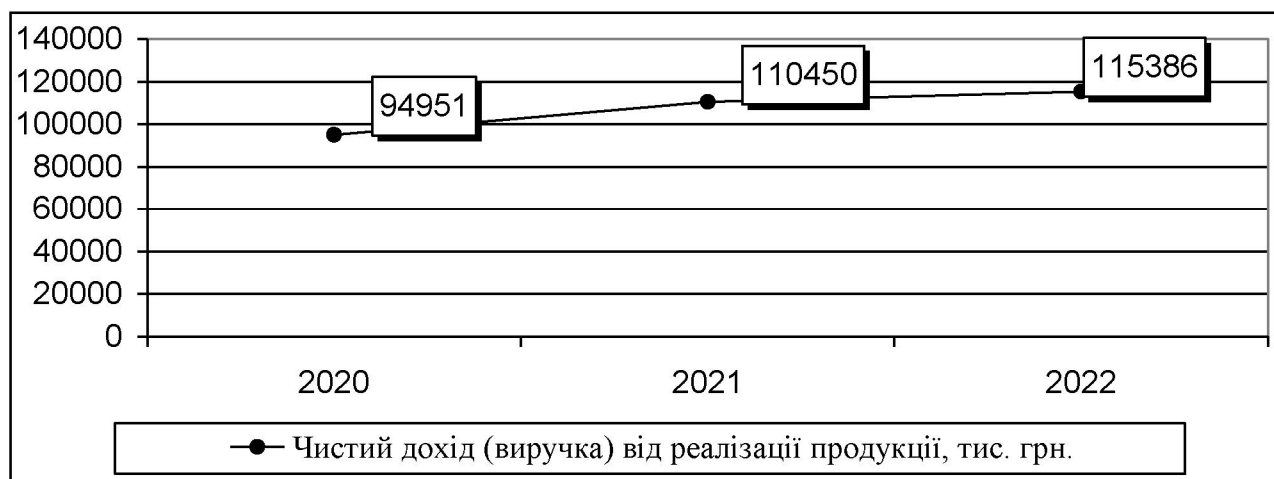


Рис. 3.1. Зміни чистого доходу (виручки) від реалізації продукції ТОВ «Богодар» у 2020-2022 рр.

Пересвідчитись, що чистий дохід (виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг) за реалізовану продукцію є вищим за торішній, можна на основі рис. 3.1. Спостерігається і зростання показника собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що у деякій мірі негативно відобразилося на рентабельності реалізованої продукції, який в свою чергу має тенденцію до зниження. Показник собівартості звітного періоду вищий за торішній.

Узагальнення результатів факторного аналізу валового прибутку наведено табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Узагальнення результатів факторного аналізу прибутку

Фактор	Сумарний вплив на валовий прибуток , тис. грн.	
	1 варіант	2 варіант
Вплив зміни обсягу реалізації продукції	+813	+769
Вплив змін у структурі асортименту продукції	+223	+267
Разом:	+1036	+1036

Фактичне зростання валового прибутку проти минулого року становить 1036 тис. грн. (19234-18198), це відбулося за рахунок впливу змін у структурі асортименту продукції – валовий прибуток зріс на 223 тис. грн. та за рахунок зростання чистого доходу від реалізації продукції – валовий прибуток зростає на 813 тис. грн. В цілому зростання валового прибутку у 2022 році порівняно з 2021 роком на 1036 тис. грн. є позитивним явищем.

Подальший аналіз фінансових результатів потребує оцінки впливу чинників на зміну чистого прибутку ТОВ «Богодар» на основі факторної моделі: $П = Д * R_{\text{чиста}}$ за 2020-2022 роки. Результати розрахунків наведено та узагальнено у додатку Р8.

Дані додатку Р8 свідчать, про те, що зменшення чистого прибутку у 2021 році на 1253 тис. грн. є наслідком зменшення чистої рентабельності на 1,37 %, що вплинуло на зменшення чистого прибутку на 1514 тис. грн.

У 2022 році зменшення чистого прибутку на 341 тис. грн. є наслідком зменшення рентабельності фінансово-господарської діяльності (чистої рентабельності) на 0,31 %, що вплинуло на зменшення чистого прибутку на 356 тис. грн., незважаючи на зростання чистого доходу від реалізації продукції на 4936 тис. грн.

Далі оцінимо динаміку коефіцієнтів рентабельності ТОВ «Богодар» та узагальнимо результати аналізу, для розрахунку якої використовувався «Баланс» та «Звіт про фінансові результати» за 2020-2022 роки (додаток Р9).

У звітному 2022 році спостерігається погіршення таких показників рентабельності, як рентабельність активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність операційної діяльності, рентабельність реалізованої продукції за операційним прибутком та рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком, що свідчить про зниження ефективності господарської діяльності ТОВ «Богодар». Рентабельність реалізованої продукції за валовим прибутком зросла на 0,19%, що пояснюється зростанням валового прибутку за рахунок впливу змін обсягу реалізації продукції на 813 тис. грн. та впливу змін у структурі асортименту продукції на 223 тис. грн.

Заключним етапом аналізу прибутку підприємства є перспективна оцінка фінансової рівноваги, яка проводиться із застосуванням експертної оцінки, головною метою якої є оцінка досягнення фінансової рівноваги підприємства на кінець звітного періоду. Спеціальні оціночні показники, які необхідні для визначення положення підприємства в межах матриці фінансової рівноваги розраховуємо за алгоритмом, наведеним у додатку Р10.

У нашому випадку, ТОВ «Богодар» знаходиться у квадранті 9 «Криза» ($РГД < 0$, $РФД < 0$, $РГФД < 0$), це свідчить про посилення кризових явищ та фактичну кризу діяльності підприємства.

Причиною такого стану є низька прибутковість, чистий прибуток складає лише 3 тис. грн. у 2022 році, та різке зростання фінансово-експлуатаційних потреб та витрат операційної діяльності.

Для виходу з кризи необхідно: вишукати та мобілізувати резерви зростання економічної прибутковості; знайти можливості зниження фінансово-експлуатаційних потреб за рахунок прискорення швидкості обігу коштів; вивільнити кошти у господарський обіг; вишукати можливості здешевлення позикових ресурсів (за рахунок покращання політики залучення ресурсів, отримання пільг, у тому числі й податкових, невиплати дивідендів); знайти "нетрадиційні" джерела фінансових ресурсів (за рахунок розширення кредиторської заборгованості, використання лізингу та ін.).

Проведення економічного аналізу фінансових результатів пропонуємо здійснювати за допомогою інтерактивної табличної системи «Аналіз», яка значно скоротить час для проведення аналітичних розрахунків, що надасть можливість своєчасно приймати необхідні управлінські рішення щодо оптимізації величини прибутку.

3.2. Удосконалення організаційно-методичних підходів до формування фінансового результату в інформаційній підсистемі фінансового обліку

Сьогодні організація обліку – це пошук ефективної системи відображення операцій і результатів діяльності з урахуванням галузевої специфіки підприємств торгівлі, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації та її повноцінність. Як зазначає А. А. Мілн «... організація – це те, що треба зробити, для того, як почати, що-небудь робити, щоб потім, коли ви почнете це робити, не заплутатися» [69, с.335]. Тому, на наш погляд, необхідно починати цей процес з раціонально орієнтованого документообігу. З його допомогою здійснюється контроль за торговельним процесом, приймаються оперативні рішення щодо підвищення його ефективності та результативності. Недоліки в розробці схем руху документів (документообігу) часто є причиною незадовільної організації обліку витрат, доходів в цілому. Пропонуємо графік документообігу з обліку доходів, витрат та фінансових результатів для підприємств роздрібною торгівлі, де Z – зародження документа, О – обробка, Р – перевірка, К – підпис, В – відпуск (списання) товарів, Х - зберігання; лініями відображено передавання документа, перервною лінією – інформація для заповнення облікових реєстрів (додаток С7).

В літературі панує точка зору, що «процес організації обліку можна поділити на три етапи: первинний, поточний і підсумковий» [70, с.39]. Організація облікового процесу доходів, витрат та фінансових результатів на підприємствах складається з блоків, які повинні бути конкретизовані і подані в технологічних та структурних аспектах. Склад цих блоків та об'єктів управління визначається за галузевим принципом, рівневою ієрархію, об'єктами обліку та іншими ознаками.

Відокремлення етапу первинного обліку фінансових результатів в літературних джерелах [71, с.223; 72, с.283-284], на нашу думку, є не зовсім коректним з позиції організації облікового процесу. Це пояснюється відсутністю типових форм первинної облікової документації, затверджених Міністерством статистики України, для організації обліку саме фінансових результатів, на відміну від первинного обліку доходів і витрат (додаток С1).

Організаційне забезпечення первинного обліку складових фінансових результатів, на наш погляд, можливо здійснювати при компілюванні первинної документації з інших ланок бухгалтерії. Поточний облік як частина облікового процесу містить ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації. На сучасному етапі, на наш погляд, поточний облік повинен мати елементи креативного, актуарного і динамічного обліку.

Креативний облік передбачає наявність творчого підходу. Г. Кірейцев дає таке визначення креативного обліку: це обґрунтований метод відображення підприємницької діяльності, який непередбачено обліковими стандартами, метод, який віддає перевагу сутності над формою [73, с.67]. У сучасній науковій та практичній літературі під креативним обліком розглядають метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам, є результатом прийнятої суб'єктом господарювання облікової політики, виходячи із власної специфіки, не порушує відповідне встановлене законодавство. Цей підхід повністю вкладається в організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів (див. додатки С2, С3).

Актуарна система обліку використовує метод подвійного запису й надає інформацію для зовнішніх користувачів. Вони можуть її отримати в системі бухгалтерського обліку при умові її реформування в аспекті інформатизації економіки.

Динамічний облік передбачає реєстрацію фактів господарського життя, головною метою якої є вимірювання (безперервне або близькі інтервали часу) ефективності господарської діяльності підприємства. Ідеологом динамічної системи обліку вважають О. Рудановського, який сформулював її основні принципи: фінансового результату, доходів, понесених витрат [73, с.39]. Наявність наукової концепції динамічної системи обліку обумовлене

можливістю вирішити питання надання облікової інформації про доходи, витрати та фінансові результати користувачам в оперативному режимі. Саме тому актуальною є розробка питань надання поточному обліку фінансових результатів динамічної ознаки. М. С. Пушкар зазначає, що завдання реформування полягає в тому, щоб надати обліку динамічних властивостей ... який реагує на зміни в управлінні, плануванні, аналізі господарської діяльності» [78, с. 39]. При організації поточного обліку фінансових результатів та його складових перш за все необхідно звернути увагу на План рахунків [59] та його відповідність потребам внутрішніх користувачів облікової інформації. Існують як типові, законодавчо запропоновані переліки рахунків, так і індивідуалізовані – робочі.

Робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів, щоб дані рахунків можна було б використовувати як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Для цього, на наш погляд, в Робочому плані необхідно чітко розмежовувати витрати, доходи та фінансові результати за видами діяльності, що здійснюються в підприємствах торгівлі.

Зазначений підхід до відокремлення видів діяльності є вельми поширеним. Так, Ю. А. Верига, М. О. Виноградова, Т. В. Гладких надають класифікацію тільки витрат відповідно до видів діяльності підприємства, а саме: витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності [79, с.333]. Н.М. Ткаченко відзначає, що об'єктами обліку є витрати і доходи операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [76, с.19-20]. З цього приводу Б. С. Кругляк, Л. М. Янчева пишуть: «... витрати і доходи доцільно класифікувати в залежності від тих обставин, де вони формуються, а саме – на рівні операційної, фінансової та інвестиційної діяльності» [80, с.512]. Повністю погоджуємося з думкою авторського колективу, які класифікують доходи за видами діяльності та з автономним підходом до обліку інших доходів від звичайної діяльності [81, с.573]. Але в діючому Плані рахунків та Звіті про фінансові результати чіткого виділення напрямів діяльності для організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів не відмічається. Тому пропонуємо внести зміни до структури рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності" та класу 9

«Витрати діяльності», що вплине і на побудову Робочого плану рахунків торговельного підприємства.

В першу чергу необхідно відзначити зміни, які відбудуться в робочому Плані рахунків підприємства в класах доходів та витрат стосовно операційної діяльності, що стане підґрунтям для підвищення аналітичності інформації, а саме: до субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» доцільно відкрити субрахунки третього порядку 7021 «Дохід від реалізації продовольчих товарів» та 7022 «Дохід від реалізації непродовольчих товарів». Це дозволить в оперативному порядку отримати інформацію про обсяг товарообороту за товарними групами.

В підприємствах торгівлі величина товарообороту обчислюється виходячи з рівня ціни продажу, що включає ПДВ і враховуються цінові знижки. Для формування кінцевого фінансового результату необхідна інформація про чистий дохід (додаток С8).

В формуванні фінансового результату приймає участь чистий дохід. Якщо підприємство не є платником ПДВ, то нараховується сума при інших рівних умовах. Тобто сума нарахованих доходів від реалізації і обсяг товарообороту кількісно будуть співпадати. Якщо підприємство є платником ПДВ, як ТОВ «Богодар», або надає знижки, то сума ПДВ зменшує нарахований дохід і в цьому випадку відповідно до інструкції по застосуванню Плану рахунків робиться запис:

Д-т 301 «Каса в національній валюті»	} Відображення доходу за фактичними цінами продажу
(361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»)	
К-т 702 «Дохід від реалізації товарів»	

З цього приводу пропонуємо на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані грошові знижки покупцям та повернення товарів покупцями, але й найбільш суттєві для підприємств роздрібної торгівлі, вирахування з доходу:

7041 «Нараховані суми зобов'язання з ПДВ»;

7042 «Знижки, надані покупцям в момент продажу»;

7043 «Знижки, використані покупцями після продажу товарів»;

7044 «Дохід, що припадає на повернені товари»;

7045 «Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства»;

7046 «Збір до Пенсійного фонду від продажу ювелірних виробів».

Впровадження структуризованого, методично підготовленого Плану рахунків надасть можливість підприємствам торгівлі організувати облік витрат за видами діяльності та різко поширить можливості управлінського обліку, одночасно скоротив його трудомісткість при застосуванні сучасних інформаційних систем.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій по рахунках 7 та 9 класів ТОВ «Богодар» наведено у додатку С4.

Огляд та систематизація методичних підходів до обліку специфічних товарних операцій (реалізації товарів в розстрочку, повернення товарів, знижки, надані покупцям) та їх ув'язка з фінансовим результатом дозволили побудувати та запропонувати для підприємств торгівлі модель обліку доходів, витрат та фінансових результатів (додаток С5).

В умовах гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку виникає потреба в аналізі та трансформації міжнародного досвіду в підприємствах торгівлі України. При розробці та впровадженні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку НП(С)БО визначальними факторами були Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

Таким чином, якщо порівняти МСБО 18 “Дохід” [16] та НП(С)БО 15 “Дохід” [56], можна з впевненістю стверджувати, що в них є спільні моменти, але також існують і деякі відмінності. Спільні риси стосуються критеріїв визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності. Нами наведено порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку доходів в додатку С6. На підставі наведених даних можна зробити висновок, що в МСБО більш конкретизовано конкретні положення з обліку доходів і відображення їх у звітності, але й національний стандарт містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку.

Слід зауважити, що, в свою чергу, на відміну від вітчизняної практики міжнародні стандарти не мають жорсткої регламентації відносно відображення

доходів від реалізації продукції (товарів, послуг). В зарубіжних країнах підприємство має право самостійно обирати: показувати валовий дохід (Gross Sales) або тільки чистий дохід (Net Sales) від реалізації. У вітчизняній практиці відсутні окремі рахунки для відображення цих доходів. На нашу думку, необхідно для отримання оперативної інформації з метою прийняття управлінських рішень ввести в систему рахунків бухгалтерського обліку - субрахунок 790 «Валовий прибуток», який доцільно застосовувати, коли покупець має право повернути придбаний товар за певних умов протягом визначеного періоду часу або є ризик непогашення дебіторської заборгованості.

Слід відзначити, що за першою обставиною, відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО 18 «Дохід»), дохід на дату поставки визнається, але не оцінюється. Для оцінки доходу у цьому випадку використовується метод при якому реєстрація доходу, витрат на реалізовані товари і валового прибутку (різниця між ціною реалізованих товарів та її собівартістю) відкладається до того моменту, коли закінчується право покупця повернути придбаний товар [16].

Для реальної (адекватної) оцінки доходу за означеними обставинами пропонуємо до рахунку 790 «Валовий прибуток» відкрити субрахунок третього порядку 7901 «Відстрочений валовий прибуток» оцінки та відповідності за її проведення. Запропонований субрахунок призначений для відображення тимчасової різниці в сумі доходу.

В сучасних умовах господарювання практичну значимість набувають питання визнання та обліку доходів, витрат та фінансових результатів в умовах невизначеності. Відсутність повної гарантії надходження коштів за реалізований товар, не дає права для визнання доходу в звітному періоді відповідно до МСБО 18 «Дохід». Тому в умовах невизначеності, на нашу думку, доцільно застосовувати метод відшкодування витрат (cost recovery method або sunk cost method).

Він призначений для обліку продажу, коли існує висока ступінь невизначеності щодо погашення дебіторської заборгованості. Каналами його впровадження в фінансовий облік стануть запропоновані нами субрахунки 7901 «Відстрочений валовий прибуток» та 7902 «Отриманий валовий прибуток».

Застосування даного методу дозволить аналітичній службі підприємства швидко отримувати інформацію про суму реального валового прибутку, отриманого у поточному періоді. Відповідно до цього методу, поки грошові кошти не надійдуть від покупця та не перевищать собівартість реалізованих товарів, прибуток в системі фінансового обліку не визнається. Після відшкодування всіх витрат, будь-яке додаткове надходження грошових коштів включається до прибутку.

Завершальним етапом облікового процесу є підсумковий облік витрат, доходів та фінансових результатів, який можна організувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників що відображають результати господарської діяльності підприємства за певний період.

Ключовим моментом підсумкового обліку фінансових результатів є складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Особливості Звіту про фінансові результати в процесі адаптації фінансової звітності до міжнародних стандартів розглянемо у наступному питанні.

Висновки за розділом 3

Дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємства дає підстави зробити наступні висновки:

Провівши загальний аналіз фінансових результатів варто зазначити, що на ТОВ «Богодар» посилюються кризові явища та відсутня стійка рівновага. Причиною такого стану є низька прибутковість, чистий прибуток складає лише 3 тис. грн. у 2022 році, та різке зростання фінансово-експлуатаційних потреб та витрат операційної діяльності, особливо витрат на збут.

Для виходу з кризи необхідно: вишукати та мобілізувати резерви зростання економічної прибутковості; знайти можливості зниження фінансово-експлуатаційних потреб за рахунок прискорення швидкості обігу коштів; вивільнити кошти у господарський обіг; вишукати можливості здешевлення позикових ресурсів (за рахунок покращання політики залучення ресурсів, отримання пільг, у тому числі й податкових, невиплати дивідендів); знайти

«нетрадиційні» джерела фінансових ресурсів (за рахунок розширення кредиторської заборгованості, використання лізингу та ін.).

Проведення економічного аналізу фінансових результатів пропонуємо здійснювати за допомогою інтерактивної табличної системи «Аналіз», яка значно скоротить час для проведення аналітичних розрахунків, що надасть можливість своєчасно приймати необхідні управлінські рішення щодо оптимізації величини прибутку.

Факторний аналіз валового прибутку засвідчив, фактичне його зростання у 2022 році порівняно з 2021 роком на 1036 тис. грн., це відбулося за рахунок впливу змін у структурі асортименту продукції – валовий прибуток зріс на 223 тис. грн. та за рахунок зростання чистого доходу від реалізації продукції – валовий прибуток зростає на 813 тис. грн. Рентабельність реалізованої продукції за валовим прибутком зросла на 0,19%.

В сучасних умовах господарювання практичну значимість набувають питання організаційно-методичних підходів до формування фінансового результату в інформаційній підсистемі фінансового обліку. З цього приводу запропоновано ТОВ «Богодар» модель обліку доходів, витрат та фінансових результатів, що характерна для торгівельного підприємства.

Запропоновано ввести в систему рахунків бухгалтерського обліку рахунок 790 «Валовий прибуток» з відповідними субрахунками третього порядку 7901 «Відстрочений валовий прибуток» та 7902 «Отриманий валовий прибуток». для реальності (адекватності) оцінки, відповідальності за її проведення та відображення тимчасової різниці в сумі доходу.

Також запропоновано на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані грошові знижки покупцям та повернення товарів покупцями, але й найбільш суттєві і традиційні для підприємств торгівлі, вирахування з доходу.

ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі наведені теоретико-практичні рекомендації, що спрямовані на подальший розвиток організації та методики обліку та економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Результати проведеного дослідження дають змогу зробити наступні висновки на основі поставлених та вирішених завдань:

1. У ході дослідження з'ясовано, що серед учених-економістів і досі не існує одностайної думки щодо терміна «фінансові результати». Тому чітке розуміння сутності цієї категорії дасть можливість уникнути багатьох помилок у практичному їх використанні.

На підставі проведеного аналізу, пропонуємо вважати, що фінансові результати – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, який виникає в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.

Фінансовий результат роботи підприємства як одна з основних категорій економіки може виступати у двох формах – прибуток або збиток. Пропонуємо вважати, що прибуток – це та частина доходу, що залишається після відшкодування з нього всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. А категорію «збиток» можна визначити як фінансовий результат, який виникає у звітному періоді за умови перевищення суми витрат (грошових або матеріальних) над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати

2. Провівши аналіз нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів, вважаємо:

- по-перше, закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства;

- по-друге, розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі.

- по-третє, розробити спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

- по четверте, упорядкувати багаторівневу ієрархію нормативно-законодавчої бази з обліку фінансових результатів, яка дозволить в практичній діяльності зосередити увагу як на загальнометодичних, так і на специфічних регламентуючих документах, що дозволить правильно скоординувати діяльність фахівця з обліку та запобігти правопорушень.

3. Облік фінансових результатів на ТОВ «Богодар» ведеться відповідно до чинного законодавства з використанням автоматизованої форми обліку із застосуванням програми «1С: Бухгалтерія 7.7». Запропоновано в Наказі про облікову політику ТОВ «Богодар» виділити методичний та технічний блок щодо ведення обліку фінансових результатів, це забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати. Крім того, визначено, що методична частина облікової політики включає дві групи факторів впливу на фінансові результати діяльності підприємства: елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів, та елементи облікової політики, які впливають на доходи і витрати, що формують фінансові результати.

4. Звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, він дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. В результаті дослідження запропонований алгоритм трансформації Звіту про фінансові результати з метою отримання звіту, що повністю відповідає міжнародним стандартам. Адже, з одного боку, звіт має бути легким для розуміння, а з іншого – результати від усіх операцій мають бути розкриті, адже він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівняну інформацію.

5. Застосування сучасних інформаційних систем для повної автоматизації обліку фінансових результатів ТОВ «Богодар» забезпечить, насамперед,

ефективне управління прибутком підприємства, максимальну економію робочого часу, зниження витрат на ведення обліково-аналітичної роботи і найвищої продуктивності праці щодо надання своєчасної, повної і достовірної інформації про господарські операції, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Запропоновано для автоматизації обліку фінансових результатів використовувати «1С: Бухгалтерія 8.3» («1С: Управління торгівлею 8»), яка охоплює основні складові компоненти комплексної системи управління.

Також встановлено, що найбільш привабливою для ефективного управління фінансовими результатами діяльності є ERP-система. Головне призначення даної системи є пошук взаємозв'язків між всіма відділами торговельного підприємства, а також створення інформаційного центру даних, який акумулює та надає всю необхідну інформацію про діяльність підприємства в цілому та в розрізі структурних підрозділів.

6. Провівши загальний аналіз фінансових результатів варто зазначити, що на ТОВ «Богодар» посилюються кризові явища та відсутня стійка рівновага. Причиною такого стану є низька прибутковість, чистий прибуток складає лише 3 тис. грн. у 2022 році, та різке зростання фінансово-експлуатаційних потреб та витрат операційної діяльності, особливо витрат на збут.

Для виходу з кризи необхідно: вишукати та мобілізувати резерви зростання економічної прибутковості; знайти можливості зниження фінансово-експлуатаційних потреб за рахунок прискорення швидкості обігу коштів; вивільнити кошти у господарський обіг; вишукати можливості здешевлення позикових ресурсів (за рахунок покращання політики залучення ресурсів, отримання пільг, у тому числі й податкових, не виплати дивідендів); знайти «нетрадиційні» джерела фінансових ресурсів (за рахунок розширення кредиторської заборгованості, використання лізингу та ін.).

Проведення економічного аналізу фінансових результатів пропонуємо здійснювати за допомогою інтерактивної табличної системи «Аналіз», яка значно скоротить час для проведення аналітичних розрахунків, що надасть можливість своєчасно приймати необхідні управлінські рішення щодо оптимізації величини прибутку.

Факторний аналіз валового прибутку засвідчив, фактичне його зростання у 2022 році порівняно з 2021 роком на 1036 тис. грн., це відбулося за рахунок впливу змін у структурі асортименту продукції – валовий прибуток зріс на 223 тис. грн. та за рахунок зростання чистого доходу від реалізації продукції – валовий прибуток зростає на 813 тис. грн. Рентабельність реалізованої продукції за валовим прибутком зросла на 0,19%.

Натомість, у звітному 2022 році порівняно з минулими роками спостерігається погіршення таких показників рентабельності, як рентабельності активів, рентабельності власного капіталу, рентабельності операційної діяльності, рентабельності реалізованої продукції за операційним прибутком та рентабельності реалізованої продукції за чистим прибутком, що свідчить про значне зниження ефективності господарської діяльності ТОВ «Богодар».

7. В сучасних умовах господарювання практичну значимість набувають питання удосконалення організаційно-методичних підходів до формування фінансового результату в інформаційній підсистемі фінансового обліку. З цього приводу запропоновано ТОВ «Богодар» модель обліку доходів, витрат та фінансових результатів, що характерна для торговельного підприємства. Запропоновано ввести в систему рахунків бухгалтерського обліку рахунок 790 «Валовий прибуток» з відповідними субрахунками третього порядку 7901 «Відстрочений валовий прибуток» та 7902 «Отриманий валовий прибуток» для реальності (адекватності) оцінки, відповідальності за її проведення та відображення тимчасової різниці в сумі доходу.

Також запропоновано на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані грошові знижки покупцям та повернення товарів покупцями, але й найбільш суттєві і традиційні для підприємств торгівлі, вирахування з доходу.

Наведені у випускній кваліфікаційній роботі висновки носять рекомендаційний характер і використання їх у практичній роботі підприємства, на нашу думку, має призвести до покращення його фінансово-господарської діяльності.