

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ
ЕЛЕКТРОТРАНСПОРТУ**

(на матеріалах Комунального підприємства «Чернівецьке тролейбусне
управління», м. Чернівці)

Студента 2 курсу, 703 групи
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми
«Облік і оподаткування»

Баланюка
Олександра
Васильовича

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Багрій
Конон
Леонідович

Завідувач кафедри
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	6
1.1. Економічна сутність фінансових результатів.....	6.
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів.....	10
Висновки до розділу 1.....	16
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА КП «ЧЕРНІВЕЦЬКЕ ТРОЛЕЙБУСНЕ УПРАВЛІННЯ» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ.....	18
2.1. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві.....	18
2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку доходів від діяльності підприємства.....	23
2.3. Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат діяльності підприємства.....	32
Висновки до розділу 2.....	38
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА КП «ЧЕРНІВЕЦЬКЕ ТРОЛЕЙБУСНЕ УПРАВЛІННЯ» ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....	41
3.1. Система аналітичних показників, інформаційна база і основні методи економічного аналізу фінансових результатів.....	41
3.2. Аналіз фінансових результатів підприємства та шляхи їх поліпшення.....	48
Висновки до розділу 3.....	53
ВИСНОВКИ.....	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	60
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. За умов ринкової економіки діяльність кожного окремого суб'єкту господарювання спрямована на оптимізацію економічної вигоди, що знаходить відображення у фінансових результатах. Система бухгалтерського обліку в Україні містить суперечності щодо узгодженості формування фінансових результатів у відповідності до видів діяльності. Узагальнений фінансовий результат (прибуток або збиток) підприємства формується з фінансового результату від основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, які в загальній сукупності становлять звичайну діяльність. Відповідно, в умовах сьогодення, особливої актуальності набуває питання формування фінансових результатів суб'єктів господарювання та їх облікового відображення.

Формуванню, організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства присвятили власні наукові дослідження як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики, а саме: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.Г. Карпова, О.Д. Каверіна, О.В. Лишиленко, Є.В. Мних, Ю.Ю. Мороз, С.О. Ніколаєва, Л.А. Поливана, Н.В. Прохар, В.В. Сопко та інші. Попри високий рівень розробок цих авторів, варто наголосити на відсутності цілеспрямованих і комплексних напрацювань у сфері обліку та внутрішнього аналізу фінансових результатів на підприємствах електричного транспорту з огляду на галузеву специфіку їх діяльності.

Необхідність дослідження, спрямованого на розроблення підходів до вдосконалення методики й організації обліку і аналізу фінансових результатів, з урахуванням впливу галузевих та технологічних особливостей на підприємствах тролейбусного транспорту, зумовили актуальність обраної теми випускної кваліфікаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень спрямованих на вдосконалення організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах електротранспорту.

Відповідно до окресленої мети, сформульовано *завдання*, спрямовані на її досягнення:

- уточнити сутнісну характеристику фінансових;

- критично оцінити законодавче і нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів;
- дати організаційно-економічну характеристику підприємства;
- дослідити організацію системи обліку фінансових результатів на комунальному підприємстві «Чернівецьке тролейбусне управління»;
- висвітлити особливості синтетичного і аналітичного обліку доходів і витрат на підприємстві електротранспорту та розробити пропозиції щодо удосконалення системи обліку;
- розглянути відображення інформації про фінансові результати підприємства у звітності;
- дослідити показники економічного аналізу та інформаційні джерела формування фінансових результатів підприємства;
- проаналізувати фінансові результати діяльності КП «Чернівецьке тролейбусне управління» та розробити рекомендації щодо поліпшення ситуації на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підприємства електричного транспорту в частині формування фінансових результатів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних положень обліку та аналізу фінансових результатів на комунальному підприємстві «Чернівецьке тролейбусне управління».

Методи дослідження. Кваліфікаційна робота підготовлена із застосуванням загальнонаукових методів пізнання (абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція) і методичних прийомів (огляд, групування, порівняння, систематизація, узагальнення). Діалектичний метод застосовано для вивчення економічної сутності фінансових результатів. Методи спостереження й зіставлення, статистичний метод використано для аналізу галузевих особливостей та стану діяльності досліджуваного підприємства. За допомогою методів узагальнення, конкретизації й моделювання вдосконалено організаційні та методичні положення обліку фінансових результатів. Графічний метод застосовано для наочного відображення отриманих результатів; методи аналізу й синтезу – для обґрунтування необхідності та можливості практичного застосування отриманих результатів.

Інформаційною базою дослідження є міжнародні й національні законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку і аналізу; статистичні й аналітичні відомості; фінансова звітність, внутрішні документи підприємств електротранспорту; наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали конференцій, періодичних видань; дані мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, організаційних, методичних положень обліку і аналізу фінансових результатів на підприємстві електротранспорту. Результати проведеного дослідження, що характеризують його наукову новизну та особистий внесок автора, такі:

- удосконалено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про доходи, витрати й фінансові результати на підприємства;
- удосконалено організаційні засади бухгалтерського обліку доходів і витрат на комунальному підприємстві, що базуються на розробленні реєстрів аналітичного обліку доходів, витрат та собівартості послуг з перевезення пасажирів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що їх доведено до рівня практичних рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності й результативності обліку та аналізу фінансових результатів, що сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень щодо розвитку й ефективного функціонування підприємства електротранспорту.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 59 сторінок, містить таблиці та рисунки, що розміщені у додатках. Список використаних джерел налічує 78 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів

Однією з найважливіших категорій ринкової економіки, що характеризує результативність діяльності суб'єктів господарювання, є фінансові результати. У разі ефективної фінансово-господарської діяльності фінансові результати набувають позитивного значення й становлять прибуток, у протилежній ситуації – відображаються у вигляді збитку [1, с. 256].

Прибуток – одна з найскладніших економічних категорій. До сьогодні в економічних теоріях немає єдиного розуміння сутності прибутку та механізму його формування.

У сучасній економічній літературі поняття прибутку трактують по-різному. Економісти-теоретики розмежовують різні види прибутку та джерела їх формування, економісти-практики спрямовують свої дослідження на пошук шляхів максимізації прибутку й мінімізації збитку, економісти-бухгалтери обґрунтовують різні методи розрахунку фінансових результатів для цілей фінансового, податкового та управлінського обліку.

Як справедливо зауважує Я. В. Соколов, прибуток необхідний для:

- 1) оцінювання ефективності роботи підприємства (що більше прибуток, то краще робота);
- 2) визначення величини бази оподаткування (що менше прибуток, то менші податкові платежі);
- 3) ухвалення рішень, пов'язаних із вкладенням коштів у підприємство, придбання його акцій (що більше прибуток, то вигідніше мати акції підприємства);
- 4) досягнення мети власників-акціонерів (що більше прибуток, то вищий курс підприємства, заможніші його власники та акціонери) [2].

Зважаючи на наявність численної кількості визначень прибутку, узагальнимо позиції вчених щодо сутності прибутку в галузі бухгалтерського обліку, фінансів та економіки у додатку А1.

Відсутність єдиного визначення прибутку в економічній літературі пов'язана з трактуванням цієї категорії з позицій різних наук. Зокрема, в економічній літературі в галузі бухгалтерського обліку прибуток витлумачений переважно як перевищення доходів над пов'язаними з ними витратами [3; 4; 5; 7; 8; 9; 31] або як різниця між доходами й витратами [3; 16; 17; 18]; у галузі фінансів та економіки – як частина додаткової вартості або частина виручки, що залишається після покриття витрат підприємства [10; 11; 12; 14; 15; 19; 20; 22; 32; 33].

Поняття «фінансовий результат» і «прибуток» не зовсім тотожні, оскільки фінансовий результат ширший за своїм змістом, ніж прибуток. Фінансовий результат відображує всю господарську діяльність підприємства, характеризує кількісні і якісні показники результативності діяльності підприємства, тоді як прибуток (збиток) є підсумок цієї діяльності, оскільки результат може бути як позитивним, так і негативним.

Проведений аналіз наукових праць, дозволяє зробити висновок, що поняття «фінансовий результат», як видно з додатку А2, науковці трактують по-різному, проте вкладають однаковий зміст у своє трактування.

Сучасна міжнародна практика бухгалтерського обліку в основному виокремлює три головні підходи до трактування змісту фінансових результатів діяльності підприємства:

- перший, згідно якого різниця між вартістю чистих активів підприємства протягом звітного періоду становить фінансовий результат. При цьому чисті активи підприємства дорівнюють різниці між загальною вартістю майна підприємства та загальною сумою його заборгованостей і додаткових внесків власників;
- другий, згідно якого фінансовий результат діяльності підприємства дорівнює різниці між величинами його доходів і витрат діяльності протягом звітного періоду;

- третій, згідно якого показник фінансового результату визначається шляхом порівняння величини власного капіталу на початок звітного періоду та на кінець звітного періоду.

Найбільшого поширення в міжнародній практиці набув другий підхід, відповідно до якого фінансовий результат трактується як різниця між доходами та витратами діяльності підприємства, із врахуванням коригувань на суму зміни залишків запасів та незавершеного виробництва за звітний період. Дана тенденція є характерною і для української системи бухгалтерського обліку.

Як система показників, фінансові результати становлять інтерес для власників бізнесу, для менеджерів вищої ланки, для робітників підприємства, постачальників, фінансових установ, держави. Їх зацікавленість зумовлена участю у діяльності підприємства прямо чи опосередковано.

У додатку А3 зображена схема формування фінансових результатів відповідно до інтересів зацікавлених осіб.

Також існує думка, що величину фінансового результату вітчизняних підприємств можна визначити «як приріст (зменшення) вартості власного капіталу, який утворився в процесі підприємницької діяльності», що є можливим на основі класичного балансового рівняння, з якого випливає, що величина власного капіталу розраховується як різниця між активами підприємства та його зобов'язаннями [45, с. 24]. При цьому, даний показник особливо важливий тоді, коли власник планує його продати на ринку капіталів. Важливість результату у вигляді приросту власного капіталу зумовлена тим, що він є ключовим поточним індикатором інтересів власника, і саме такий приріст далі впливатиме на розмір прибутку і безпосередньо формуватиме головний ринковий результат (приріст вартості підприємства) [46].

Проте, важливо сказати, що кількісна зміна власного капіталу не завжди буде дорівнювати сумі фінансового результату, розрахованого як різниця між доходами та витратами, тому що на підприємстві є ряд господарських операцій, які можуть приводити до зростання вартості власного капіталу підприємства (дооцінка необоротних активів, безкоштовне

отримання основних засобів, додаткові внески власників), і в той же час, не мають відношення до приросту величини фінансового результату. Враховуючи вищесказане, можемо говорити про те, що сума фінансового результату та вартість власного капіталу підприємства здійснюють взаємний вплив один на одного, але динаміку зміни (приріст, зменшення) даних показників не можна ототожнювати.

Таким чином, підхід щодо розрахунку фінансового результату як зміни вартості власного капіталу впродовж звітного періоду є не зовсім доцільним, оскільки не здатний об'єктивно відобразити точну величину отриманого підприємством фінансового результату, розрахованого як різниця доходів та відповідних їм витрат.

Значимість показника фінансового результату проявляється не лише через зростання розміру власного капіталу підприємства. Так, збільшення частки нерозподіленого прибутку (капіталізованого позитивного значення фінансового результату) спочатку створює «можливість самозростання вартості капіталу» [30, с. 14], яка є основним джерелом збільшення величини чистих активів, сформованих за рахунок власного капіталу. У свою чергу, вартість чистих активів здійснює суттєвий вплив на формування ринкової вартості підприємства, яку розраховують за умов об'єднання, продажу, поглинання підприємства. Таким чином, позитивне значення фінансового результату є важливим індикатором зростання власного капіталу, що забезпечує платоспроможність, фінансову незалежність, ділову репутацію та зростання вартості підприємства на ринку. Менеджери вищої ланки повинні враховувати, що від величини фінансового результату залежить успіх чи невдача господарської діяльності підприємства, що зумовлює досягнення зростання прибутку, як важливого початкового етапу виконання комплексної системи цілей діяльності підприємства, та забезпечує таку послідовність: «прибуток – зростання – розвиток – розширення». Саме позитивний показник фінансового результату, який виступає у ролі прибутку є базисом, на основі якого, насамперед, відбувається кількісне зростання основних економічних показників, а при досягненні відповідного їх рівня та за наявності достатньої величини фінансового результату підприємство може забезпечити

впровадження інноваційної складової у свою діяльність, яка стане основою для збалансованого і стійкого розвитку підприємства та підґрунтям підвищення результативності його господарської діяльності. При досягненні стабільної позиції підприємства на ринку та безперервній забезпеченості фінансовими ресурсами є можливим розширення спектру діяльності підприємства.

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат є визначальним критерієм ефективності господарювання, а позитивне значення фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юктурі. Найважливішою категорією, що відображає саме позитивний фінансовий результат діяльності підприємства, є прибуток. Беручи до уваги головну мету діяльності підприємства щодо максимізації прибутку, можна говорити про важливість планування фінансових результатів та прибутку, зокрема, у довгостроковому періоді. Тому для підвищення конкурентоспроможності підприємства доцільно дуже ретельно здійснювати вивчення та робити аналіз зміни показника прибутку.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів

Сучасне нормативно-правове забезпечення на високому рівні регламентує порядок формування фінансових результатів діяльності окремого підприємства. До основних нормативних документів, що висвітлюють цю облікову складову слід віднести: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів та інші. Як самостійну вагому складову, слід виокремити внутрішні регулятивні документи окремого господарюючого суб'єкта (облікову політику, накази, розпорядження тощо).

Вивчення нормативно-правової бази показало, що в законодавстві України термін "фінансові результати" детально не розглядається, а окремими нормативно-правовими актами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку визначено сутність понять "доходи", "витрати", "прибуток", "збиток" (додаток Б).

Наявність недоліків і суперечностей у визначеннях прибутку в теоретичному аспекті пов'язана з вузьким трактуванням поняття «прибуток» у досить обмеженій кількості нормативно-правових актів. Згідно з Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2018 р. № 73 [43], прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2017 р. № 929_013 [44] описує прибуток як загальний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. Сума компонентів «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку» становить загальний сукупний прибуток.

Отже, визначення прибутку, подані в Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності», містять суто практичний аспект його обчислення.

У Господарському кодексі України, затвердженому 16.01.2003 р. № 436-IV (ст. 142) [47], прибуток охарактеризований як показник фінансових результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання, що визначають через зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.

Необхідно зазначити, що в чинному Господарському кодексі України поняття «прибуток» та «дохід» використовують як синоніми. Однак у визначенні прибутку наявні терміни «валовий дохід» і «валові витрати», застосування яких на сьогодні не передбачене законодавством. Крім того, аналогічне визначення прибутку запропоновано в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», який втратив чинність у грудні 2010 року.

Закон України «Про господарські товариства» (від 19.09.1991 р. № 1576-XII) [48] регламентує, що прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. Характерною особливістю цього визначення є те, що основою формування прибутку названі надходження від господарської діяльності (при цьому не зазначено, які саме) після покриття низки витрат. Пояснень щодо витрат, які прирівнюються до матеріальних, цитований закон [48] не містить.

На підставі аналізу наукових праць, міжнародних, національних стандартів і чинного законодавства необхідно зазначити, що документи зорієнтовані переважно на використання категорії «прибуток» та залишають поза увагою категорію «збиток» як повноцінний об'єкт. Водночас законодавче визначення збитку закріплене в Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Згідно з Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [43]. Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», збиток – це різниця між загальним доходом та витратами, за винятком компонентів іншого сукупного прибутку [44].

Зважаючи на те, що фінансові результати будь-якого суб'єкта господарювання визначають окремо за різними видами його діяльності, за підсумком яких формують чистий прибуток або збиток, пропонуємо такі дефініції аналізованих понять: прибуток – це частина доходу від різних видів діяльності підприємства (основної, іншої операційної, інвестиційної, фінансової та іншої), яка залишається після покриття витрат, що були понесені для отримання цього доходу; збиток – частина витрат, що перевищує доходи від різних видів діяльності підприємства (основної, іншої операційної, інвестиційної, фінансової та іншої), для отримання яких ці витрати були здійснені.

На підставі викладеного можна стверджувати, що основними елементами формування фінансового результату є доходи та витрати. Вважаємо за необхідне проаналізувати їхні визначення в економічній

літературі та порядок визнання в бухгалтерському обліку згідно з чинним законодавством.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2017 р. № 929_025 [44], який був чинний до 2023 року, регламентує, що доходом визнається валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал підприємства зростає внаслідок цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

Із 1 січня 2023 року набув чинності прийнятий Радою з МСФЗ Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [49], що замінює МСБО 18 «Дохід». У МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» трактування доходу зазнало певних змін порівняно з визначенням доходу МСБО 18 «Дохід». Так, згідно з МСФЗ 15, дохід – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу [49]. З огляду на це, у тлумаченні доходу в МСФЗ 15 поняття «валове надходження економічних вигід» змінено на «збільшення економічних вигід», вилучено поняття «у ході звичайної діяльності підприємства», виникнення економічних вигід «протягом певного періоду» змінено на «протягом звітного періоду», конкретизовано форму збільшення економічних вигід у вигляді «надходження або покращення активів чи зменшення зобов'язань».

Визначення доходу в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» подібне до тлумачення доходу, що запропоноване в Міжнародному стандарті фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Згідно з НП(С)БО 1, доходи трактовані як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [43]. Певна відмінність полягає в тому, що в НП(С)БО 1 зауважено, що збільшення економічних вигід відбувається у вигляді надходження активів

або зменшення зобов'язань, натомість у МСФЗ 15 до збільшення економічних вигід зараховано також покращення активів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290 [50], дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, які зумовлюють збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків засновників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Необхідно зауважити, що в цьому визначенні доходу не вказано на безпосередній зв'язок доходу з економічною вигодою, але водночас у такому контексті факт збільшення активу або зменшення зобов'язань засвідчує виникнення економічної вигоди. Отже, визначення доходу за міжнародними й національними стандартами бухгалтерського обліку пов'язані з надходженням економічних вигід.

Отже, умови визнання доходу в Україні регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» – для підприємств, які складають звітність за національними стандартами, та Міжнародним стандартом фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (до 2023 року – Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід») – для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами.

Ст. 12.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено перелік підприємств, які зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами. До них належать: підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких затверджений Кабінетом Міністрів України [42]. Закон також регламентує, що підприємства, які не зазначені в наведеному переліку, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності [42].

Інша важлива категорія бухгалтерського обліку – витрати. Суттєво впливаючи на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства,

витрати є базовим елементом бухгалтерської звітності та основою для ухвалення управлінських рішень.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318 [51], витрати – це зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Необхідно зазначити, що окремого стандарту, який регулює визначення та порядок визнання витрат у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, немає. Натомість визначення витрат подано в Концептуальній основі фінансової звітності IASB від 01.09.2010 р. № 929_009 [52], згідно з якою витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов’язань, результатом чого стає зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов’язаного з виплатами учасникам.

Отже, визначення витрат у національних і зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку практично однакові. Це пов’язане з тим, що національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку нашої країни побудовані на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та обидва застосовувані підприємствами України.

В чинному податковому законодавстві поняття «витрати» відсутнє. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2019 р. № 71-VIII [53] вилучив визначення витрат із пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, що, на нашу думку, зумовило труднощі в розумінні цього поняття в правовому полі податкового законодавства, оскільки всі нормативно-правові акти, які описують порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів, ведення їх бухгалтерського та податкового обліку, повинні містити визначення цих понять.

У загальному вигляді проблема полягає в тому, що поняття «витрати», яке використовують у нормативно-правових актах та економічній літературі, не має однозначного трактування. Це пов’язане з тим, що на сьогодні на

законодавчому рівні не існує чіткого розмежування між поняттями «затрати» та «витрати». Незважаючи на те, що визначення затрат у національному законодавстві відсутнє, це поняття все ж таки зустрічається в деяких нормативних актах.

У п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» у складі витрат операційної діяльності підприємства названо «матеріальні затрати» [51]. Крім того, у розділі III «Елементи операційних витрат» «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід») також використано термін «матеріальні затрати», а в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 80 класу 8 «Витрати за елементами» має назву «Матеріальні витрати» [54].

Термін «витрати» не використовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включають в собівартість продукції, вони є витратами періоду, їх вираховують із суми доходів під час визначення фінансового результату, виходячи із принципу нарахування й відповідності доходів і витрат [55, с. 16].

Отже, для впорядкування використання термінів, визначень і категорій у бухгалтерській та управлінській науці доцільно використовувати поняття «затрати» у системі управлінського обліку, а термін «витрати», зважаючи на чинні в Україні П(С)БО 16 «Витрати», необхідно вживати у фінансовому обліку.

Висновки до розділу 1

1. Фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства та є одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Величина фінансового результату є базисом, який забезпечує не тільки життєздатність підприємства, а й відображає рівень результативності, прибутковості господарської діяльності, можливості кількісного зростання основних економічних показників (обсягу

виробництва й реалізації, продуктивності праці) та характеризує потенціал стійкого розвитку підприємства.

2. Вивчення нормативно-правової бази показало, що в законодавстві України термін "фінансові результати" детально не розглядається, а окремими нормативно-правовими актами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку визначено сутність понять "доходи", "витрати", "прибуток", "збиток".

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА КП «ЧЕРНІВЕЦЬКЕ ТРОЛЕЙБУСНЕ УПРАВЛІННЯ» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві

КП «Чернівецьке тролейбусне управління» є підприємством, що засноване на власності територіальної громади м. Чернівців, представницьким органом якого є Чернівецька міська рада.

Організаційна характеристика підприємства наведена у додатку В.

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

До основних завдань бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства належать такі:

формування повної й достовірної інформації про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідної внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, власникам майна підприємства, а також зовнішнім – кредиторам та іншим користувачам бухгалтерської звітності;

забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам фінансової звітності для контролю за дотриманням законодавства та обґрунтованості здійснених господарських операцій;

запобігання від'ємним результатам господарської діяльності підприємства та виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості [37, с. 34]

Отже, сучасні умови господарювання вимагають формування достовірної та релевантної інформації про фінансові результати в

бухгалтерському обліку та системі звітності, що найбільш повно орієнтована на потреби різних груп користувачів.

Відповідальне формування, раціональний вибір елементів облікової політики виступає важливим фактором при узагальненні та відображенні в обліку витратної складової фінансових результатів. Це пов'язано з можливістю вибору підприємством облікової системи узагальнення витрат для включення в собівартість продукції (товарів, робіт, послуг): директ-костинг, стандарт-кост тощо.

Відповідно до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [42; 43].

МСБО (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" визначає, що облікові політики це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [56].

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

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

Додатку Г1 представлено складові облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів.

З метою доцільності збереження чи зміни відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності, слід розглянути діючий порядок в Україні паралельно з міжнародною практикою.

Поступовий перехід господарюючих суб'єктів в Україні на міжнародні стандарти фінансової звітності вимагає внесення змін до їх облікової політики, що передбачають застосування підприємствами для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, принципів та правил визначених міжнародними стандартами.

Процес формування фінансового результату та сукупного доходу окремого підприємства в умовах чинного законодавства представлено у додатку Г2.

Характерною відмінністю відображення в обліку доходів за міжнародними та національними стандартами є відсутність жорсткої регламентації. Так, суб'єкти господарювання в країнах з ринковою економікою мають право на власний розсуд показувати або валовий дохід або тільки чистий дохід. У межах міжнародної практики, дохід формується за підсумками таких операцій як: реалізація продукції; надання послуг; використання активів підприємства іншими сторонами, що призводить до виникнення доходів у вигляді процентів, дивідендів, роялті.

Відповідно до П(С)БО 15 "Дохід", не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;

сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

надходження, що належать іншим особам;

надходження від первинного розміщення цінних паперів;

сума балансової вартості валюти [50].

Згідно з МСБО 18 [44] до доходів не відносяться ті з них, що формуються внаслідок таких операцій як: страхова діяльність; угоди про

оренду; дивіденди, пов'язані з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі; зміни у справедливій вартості фінансових активів, фінансових зобов'язань, а також їх ліквідація; зміни у вартості інших поточних активів; первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; видобування корисних копалин.

У примітках до фінансової звітності окремого підприємства має бути представлена така інформація:

облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності;

розподіл доходу за кожною групою доходів;

сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів;

частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

Згідно з Статутом Комунального підприємства «Чернівецьке тролейбусне управління» підприємство є планово-збитковим, що дотується з бюджету. Джерелами формувань доходів на підприємстві є:

грошові і матеріальні внески засновників;

доходи, які одержані від надання послуг, а також від інших видів господарської діяльності;

кредити банків та інших кредиторів;

капітальні вкладення і дотації з бюджетів;

безоплатні або благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств та громадян;

інші джерела, не заборонені законодавчими актами України.

З прибутку підприємства формуються фонди:

матеріального заохочення;

соціального розвитку;

розвитку виробництва.

На підприємстві утворено постійно діючий колегіальний орган управління – Наглядова рада комунального підприємства, яка контролює і спрямовує діяльність керівника підприємства.

Начальник підприємства призначається Чернівецьким міським головою на підставі розпорядження. Заступники начальника і головний бухгалтер, керівники служб та інші спеціалісти, робітники підрозділів підприємства призначаються на посаду і звільняються з посади наказом начальника підприємства.

Загальна організаційна схема управління КП «Чернівецьке тролейбусне управління» представлено у додатку ГЗ.

В наказі про облікову політику підприємства зазначено, що витратами звітного періоду визнавати або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Облік витрат діяльності здійснювати із застосуванням рахунків класу 9. Для визнання витрат, що відносяться до господарської діяльності може створюватися окремий наказ (розпорядження) по підприємству. Облік витрат підприємства проводити відповідно до П(С)БО 16 за такою схемою: по виробничій собівартості продукції, в т.ч. прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загально виробничі витрати; витрати пов'язані з операційною діяльністю в т.ч. адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати діяльності.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, на підприємстві включені до складу витрат періоду, у якому такі витрати понесені.

Межа суттєвості на підприємстві встановлено для:

окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства орієнтовно у розмірі 5 відсотків від всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу;

окремих видів доходів і витрат орієнтовно у розмірі 2 відсотків чистого прибутку (збитку) підприємства;

проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку орієнтовно 1 відсоток чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10 відсотків відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості;

Закриття рахунків класу 7 «Доходи» і класу 9 «Витрати» на підприємстві проводиться щоквартально. Виведення результатів від операційної, фінансової та іншої діяльності здійснюється на дату складання балансу.

Отже, підприємство самостійно визначає свою облікову політику і затверджує її наказом або розпорядженням керівника. Облікову політику приймають не на звітний рік, а на тривалий період діяльності підприємства. Принципи, методи і процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні застосовуватися всіма його відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку доходів від діяльності підприємства

Підприємство КП «Чернівецьке тролейбусне управління» здійснює лише операційну діяльність, тому і отримує доходи від операційної діяльності.

Основну частину доходів підприємства КП «Чернівецьке тролейбусне управління» становлять доходи від перевезення пасажирів, а саме: доходи від перевезення платних пасажирів і компенсація з бюджету за перевезення пільгових категорій громадян. Доходи від перевезення платних пасажирів коливаються в межах 27 – 41% в структурі загального доходу від надання послуг, іншу частину доходів становить бюджетне фінансування. З огляду на це, доходи підприємств міського транспорту суттєво залежать від зовнішнього фінансування, тарифної політики органів місцевого самоврядування та діючого механізму визначення компенсації за перевезення

пільгових категорій громадян, що зумовлює необхідність аналізу порядку формування доходів таких підприємств.

У міському пасажирському транспорті вартість послуг з перевезення пасажирів регулюється органом місцевої влади через затвердження тарифів на зазначені послуги, що пов'язано із соціальною функцією галузі.

Ефективна організація обліку доходів операційної діяльності підприємства електротранспорту передбачає створення належного інформаційного забезпечення користувачів цієї інформації щодо порядку формування та джерел надходження доходів для прийняття оперативних управлінських рішень.

На сьогодні в Україні діють різні тарифи на проїзд міським пасажирським транспортом у різних містах. Найнижча вартість проїзду зафіксована на рівні 2,00 грн., а найвища – на рівні 8,00 грн., однак фактичні витрати підприємств пасажирського транспорту на перевезення одного пасажирів перевищують встановлені тарифи.

За даними КП «Чернівецьке тролейбусне управління», у 2022 році собівартість перевезення одного пасажирів дорівнювала 5,95 грн. при затвердженому тарифі 3,00 грн. У розрахунку тарифу на послуги з перевезення пасажирів за видами перевезень у звичайному міському режимі руху на 2023 рік у КП «Київпаstrans» [58] визначено тариф на рівні 8,77 грн., натомість органами місцевої влади встановлено тариф у розмірі 8,00 грн. Аналогічною є ситуація на всіх підприємствах міського транспорту. Крім того, постійне зростання витрат на електроенергію, паливно-мастильні матеріали, заробітну плату, ремонт транспортних засобів збільшує собівартість перевезень пасажирів. Однак чинні тарифи можуть не переглядати протягом кількох років.

Відповідно до Закону України «Про міський електричний транспорт», у разі встановлення рівня тарифу, який не покриває витрат, пов'язаних з перевезенням пасажирів, втрати перевізника компенсує уповноважений орган, що затверджує тарифи, за рахунок коштів відповідних бюджетів [57]. Проте через обмеженість бюджетних коштів різницю в тарифі відшкодовують не всім підприємствам.

Наступна проблема, що виникає при формуванні доходів від надання транспортних послуг, – це достовірність визначення кількості перевезених пасажирів, що впливає і на розрахунок тарифу, і на компенсацію за перевезення пільгових категорій громадян.

На сьогоднішній день жодне вітчизняне комунальне підприємство міського пасажирського транспорту не має абсолютно точних даних стосовно кількості перевезених пасажирів. Причинами цього є:

- наявність пільгової категорії пасажирів, облік яких не ведеться безпосередньо перевізником під час поїздки (відсутність спеціальних карт чи талонів, що посвідчують наявність пільги і здійснення поїздки);

- відсутність автоматизованої системи обліку перевезених пасажирів, застосування на практиці приблизних методів обрахунку пасажиропотоку;

- наявність пасажирів, які не належать до категорії пільговиків, проте не сплачують за надану послугу (безбілетні пасажирів) [59, с. 172].

Місцеві органи влади в Єдиному державному автоматизованому реєстрі осіб, які мають право на пільги, ведуть облік пільгових категорій громадян. Відповідно до такого реєстру, обраховують середню кількість поїздок кожним пільговиком протягом місяця (року), а на підставі отриманих даних розраховують кількість коштів, що необхідно передбачити в бюджеті для фінансування витрат на перевезення пільгових категорій населення [59, с. 173]. Право на пільги з оплати проїзду транспортом загального користування за соціальною ознакою в середньому передбачено для 24 категорій громадян і пенсіонерів за віком. Однак несвоєчасна та неповна виплата компенсацій призводить до недоотримання доходів підприємств міського транспорту у певному звітному періоді, що негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності.

На основі викладеного можна стверджувати, що відсутність чіткого, законодавчо затвердженого механізму визначення кількості перевезених пільгових категорій пасажирів безпосередньо впливає на тариф з перевезення пасажирів і розмір компенсації за пільгові перевезення громадян, що позначається на достовірності та повноті формування доходів підприємств міського транспорту.

Наведені особливості формування доходів підприємств міського транспорту визначають специфіку організації їх обліку, що повинна задовольняти потреби управління в обліково-аналітичному забезпеченні, необхідному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Достовірне формування доходів безпосередньо залежить від правильного застосування на практиці принципів та умов їх визнання. В основі відображення доходів в бухгалтерському обліку лежить принцип нарахування, за яким доходи відображаються в обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження грошових коштів. При цьому з набуттям чинності з 1 січня 2023 року МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» умови визнання доходу від надання послуг дещо змінилися, порівняно з П(С)БО 15 «Дохід» та раніше чинними МСБО 18 «Дохід».

Головна умова для визнання доходу від надання послуг за МСФЗ 15 – наявність договору з клієнтом. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [42], для підприємств міського транспорту, що діють у формі публічних акціонерних товариств та зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти для складання фінансової звітності, МСФЗ 15 становить певні складності. Це пов'язане з тим, що підприємство міського транспорту фактично укладає договір на надання послуг з перевезення з двома сторонами: з органом виконавчої влади, який є замовником транспортних послуг та придбає у підприємства міського транспорту регулярні послуги з перевезення пасажирів на довгостроковій основі, та з безпосередніми споживачами транспортних послуг – пасажирями.

Договір з органом виконавчої влади укладається у письмовій формі, натомість договір з пасажиром – усний, та вважається укладеним з моменту придбання пасажиром квитка, що дає йому право на проїзд, а для осіб, що користуються правом пільгового проїзду, – з моменту посадки в транспортний засіб та діє до моменту, поки пасажир не скористався транспортною послугою та не покинув транспортний засіб. Також певні особливості мають договірні відносини з пасажиром, який придбав абонементний квиток тривалого користування.

Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів України щодо впровадження автоматизованої системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті» від 17.01.2022 р. № 1812-VIII [61], до Законів України «Про автомобільний транспорт» і «Про міський електричний транспорт» введено термін «електронний квиток», що трактовано, як проїзний документ встановленої форми, який після реєстрації в автоматизованій системі обліку оплати проїзду дає право пасажирові на одержання транспортних послуг [57]. З цього слідує, що усний договір з пасажиром, який придбав електронний квиток, вважається укладеним після реєстрації цього квитка в автоматизованій системі обліку оплати проїзду (АСОП).

Закон [42] надає повноваження органам місцевого самоврядування впроваджувати автоматизовані системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті, незалежно від форм власності, затверджувати порядок їх функціонування, форми носіїв, види, порядок обігу й реєстрації проїзних документів.

На сьогоднішній день, автоматизована система обліку оплати проїзду перебуває на стадії поступового впровадження в Україні, є «пілотним» проектом, тому достовірно не відомо про терміни її впровадження й порядок функціонування в кожному конкретному місті. На підставі цього вважаємо за необхідне розглянути шляхи оптимізації обліку доходу від надання транспортних послуг на підприємствах міського транспорту в умовах діючої системи перевезень пасажирів за разовими й абонементними квитками, зокрема пільгових категорій громадян, та сформулювати пропозиції щодо порядку визнання й обліку доходу від перевезення пасажирів за електронними квитками.

На підприємствах міського транспорту, зважаючи на умови їхньої діяльності, застосовують переважно метод оцінки за результатом, згідно з яким визнання доходу від перевезення пасажирів за абонементним квитком відбувається на основі визначення обсягу та вартості послуг, наданих на кінець певного періоду щодо загального обсягу й суми послуг, які мають бути надані пасажирові.

Аналогічний підхід до визнання доходу від надання послуг містить П(С)БО 15 «Дохід», відповідно до якого дохід від надання послуг необхідно визнавати, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції [50].

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться такими способами:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат; сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату [50].

З огляду на галузеву специфіку діяльності підприємств міського транспорту, вважаємо за необхідне більш детально розглянути порядок визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані підприємствами міського транспорту.

Згідно з Інструкцією про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів № 1 (разові квитки), № 2 (абонементні квитки), № 3 (шляховий лист) від 11.05.1999 р. № 116 [63], право на проїзд у транспортному засобі дає придбаний пасажиром квиток. Відповідно до Закону [64], право на одержання транспортних послуг надає зареєстрований пасажиром в автоматизованій системі обліку оплати проїзду електронний квиток.

Продаж разових квитків пасажирам кондуктором (водієм) або реєстрація електронного квитка в АСОП відбувається безпосередньо в транспортному засобі, до або під час надання транспортної послуги. Послугу вважають наданою лише після того, як пасажир прибув до місця призначення й покинув транспортний засіб. Звідси випливає, що контроль над такою

послугою повністю перейшов до пасажирів й підприємство може визнати дохід.

Дещо інша ситуація з визнанням доходу від перевезення пасажирів за абонементним квитком, що потребує визначення фактичного обсягу транспортних послуг, наданих за певний період у загальному обсязі послуг, які мають бути надані пасажирів.

На сьогодні в нормативних документах недостатньо розкритим залишається порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом вивчення виконаної роботи [65]. Тому більшість досліджуваних нами підприємств міського транспорту не визначає ступінь завершеності надання транспортних послуг пасажирів за абонементними квитками на кінець певного періоду, а визнає дохід у момент надходження попередньої оплати за абонементний квиток, що призводить до викривлення реальної суми доходу за звітний період.

Аналіз структури доходів підприємств міського транспорту дає змогу стверджувати, що дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками становить близько 10 % у загальному обсязі доходу від перевезення платних пасажирів [66], тому визначення ступеня завершеності надання транспортних послуг пасажирів за абонементними квитками має важливе значення для достовірного формування доходу. На нашу думку, доцільно на підприємствах міського транспорту у внутрішніх нормативних документах затвердити термін дії абонементного квитка – 31 день, починаючи з дати його придбання, та визначити спосіб відображення на абонементному квитку дати початку й дати закінчення його дії. Це дасть змогу підприємствам міського транспорту визначати питому вагу обсягу транспортних послуг, наданих у звітному періоді, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані пасажирів за абонементним квитком, більш точно формувати дохід звітного та майбутнього періодів.

Водночас необхідно зауважити, що визначити реальну кількість поїздок пасажирів підприємство не може, тому під обсягом наданих послуг за абонементним квитком мається на увазі кількість днів, протягом яких пасажир мав право на послуги з перевезення в певному періоді.

Порядок організації обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими й абонементними квитками на підприємствах міського транспорту, з урахуванням наведених вище пропозицій, відображено у додатку Д1.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [57], підприємства міського транспорту ведуть облік доходів від надання транспортних послуг на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації».

З огляду на специфіку діяльності підприємства КП «Чернівецьке тролейбусне управління», вважаємо за доцільне в робочому плані рахунків підприємств змінити назву субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» на назву «Дохід від реалізації транспортних послуг», що, на нашу думку, більш конкретно відображатиме інформацію про дохід підприємства від здійснення основної діяльності – надання послуг з перевезення пасажирів.

Також до субрахунку 703 «Дохід від реалізації транспортних послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації» пропонуємо відкрити аналітичні рахунки, на яких вести облік доходу від перевезення пасажирів за разовими, електронними та абонементними квитками, а також субвенції за перевезення пільго. На підприємстві КП «Чернівецьке тролейбусне управління» здійснюється перевезення пасажирів лише тролейбусним транспортом, до субрахунку 703 «Дохід від реалізації транспортних послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації» необхідно ввести такі аналітичні рахунки: 7031 «Дохід від перевезення пасажирів за електронними квитками», 7032 «Дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками», 7033 «Субвенція за перевезення» можна передбачити аналітичні рахунки четвертого й п'ятого порядку, на яких вести облік доходів від перевезення пасажирів за разовими, електронними та абонементними квитками. У межах аналітичного рахунку 7033 «Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян» виокремити аналітичні рахунки четвертого порядку, на яких вести облік субвенції за перевезення пільгових категорій громадян автобусами у звичайному режимі руху та тролейбусами. вих категорій громадян (додаток Д2).

Доходи іншої операційної діяльності на підприємстві КП «Чернівецьке тролейбусне управління» формуються від реалізації оборотних і необоротних активів, здавання в оренду приміщень та транспортних засобів, одержання штрафів тощо. Водночас доцільно у складі доходів іншої операційної діяльності підприємств міського транспорту обліковувати також доходи від реалізації додаткових послуг, що виникають у межах провадження цими підприємствами основної діяльності.

Облік доходів іншої операційної діяльності на КП «Чернівецьке тролейбусне управління» необхідно здійснювати за такими субрахунками: 710 «Дохід від реалізації додаткових послуг», 711 «Дохід від реалізації інших активів», 712 «Дохід від операційної оренди активів», 713 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 714 «Інші доходи від операційної діяльності». Доходи по кожному з наведених субрахунків необхідно обліковувати також за аналітичними рахунками, використання яких залежить від специфіки діяльності підприємств міського електричного й автомобільного транспорту.

Пропозиції щодо аналітичного обліку доходів іншої операційної діяльності на КП «Чернівецьке тролейбусне управління» наведено у додатку ДЗ

Використання в діяльності підприємств електротранспорту запропонованих субрахунків обліку доходів основної та іншої операційної діяльності дасть змогу суттєво підвищити аналітичність обліку, дасть змогу оцінювати доходи підприємств за видами наданих транспортних і додаткових послуг, а також за іншими операціями, що виникають у межах провадження основної діяльності підприємств. Крім того, така організація обліку доходів на підприємствах міського транспорту оптимізує отримання детальної інформації про доходи від перевезення пасажирів за разовими, електронними й абонементними квитками, а також субвенцію за перевезення пільгових категорій громадян, що сприятиме ухваленню більш виважених та обґрунтованих управлінських рішень.

Використання в практичній діяльності підприємств міського транспорту запропонованих нами пропозицій щодо обліку доходу від

надання транспортних послуг дасть змогу підвищити ефективність його організації та сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

2.3. Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат діяльності підприємства

Результати діяльності підприємств міського транспорту та ефективність їх господарювання суттєвою мірою залежать від сформованої собівартості, що складається з конкретного переліку витрат на перевезення громадян.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті №65 [67], витрати операційної діяльності підприємства групуються за економічними елементами та статтями калькуляції.

Витрати за економічними елементами групують для організації контролю за рівнем витрат у цілому на підприємстві, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів. Натомість групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку й калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства [67].

Склад витрат за елементами на підприємствах транспорту регламентований Методичними рекомендаціями №65, що розроблені на основі П(С)БО 16 «Витрати» [51], де виділено такі групи витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних фондів і нематеріальних активів, інші операційні витрати. Відповідно до зазначених Методичних рекомендацій [68], виробнича собівартість перевезень формується за типовою номенклатурою статей калькуляції, до яких відносяться: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати.

З огляду на те, що Методичні рекомендації №65 розроблені для транспортної галузі в цілому, визначений в них перелік статей калькуляції

витрат не враховує специфічні особливості діяльності підприємств міського транспорту. Водночас у цих Методичних рекомендаціях передбачено, що до наведеної типової номенклатури статей калькуляції можуть бути внесені зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру і рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції [68].

Для підвищення аналітичності інформації про витрати, що визначають структуру собівартості транспортних послуг, для забезпечення обґрунтованості прийняття управлінських рішень і підвищення ефективності управління важливим завданням є доповнення й деталізація статей калькуляції витрат з перевезення пасажирів міським автомобільним та електричним транспортом. Собівартість послуг з перевезення пасажирів формується шляхом узагальнення прямих і непрямих (загальновиробничих) витрат.

Прямі витрати – це витрати, які пов'язані із здійсненням конкретних видів перевезень та можуть бути безпосередньо включені до собівартості транспортних послуг. Непрямі (загальновиробничі) витрати – витрати, пов'язані із здійсненням різних видів перевезень та не можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості транспортних послуг.

Для управлінських цілей на підприємствах міського транспорту собівартість транспортних послуг слід визначати окремо за видами здійснюваних перевезень. Прямі витрати на підприємствах міського автомобільного транспорту формуються за такими видами перевезень: перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху й перевезення пасажирів автобусами в режимі маршрутного таксі, на підприємствах міського електричного транспорту, за умови здійснення кількох видів перевезень, окремо визначаються прямі витрати на перевезеннями пасажирів тролейбусами та прямі витрати на перевезення пасажирів автобусами (трамваями). До таких витрат відносять різні види палива, електроенергію, мастила, шини, витрати на оплату праці водіїв і кондукторів, відрахування на

соціальні заходи, амортизацію рухомого складу, витрати на ремонт, технічне обслуговування, технічний огляд рухомого складу, витрати на отримання ліцензій, дозволів та ін.

До загальновиробничих витрат належать витрати на утримання допоміжних підрозділів, витрати на управління, організацію й обслуговування перевезень пасажирів міським автомобільним та електричним транспортом, амортизація основних засобів і нематеріальних активів, витрати на страхування й операційну оренду основних засобів, податки, збори, обов'язкові платежі, що включаються до собівартості транспортних послуг, та інші витрати.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [51] та Методичними рекомендаціями [68], загальновиробничі витрати класифікують як непрямі та включають до собівартості через розподіл відповідно до вибраної підприємством методики. При цьому важливим питанням є необхідність розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах міського транспорту. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [69], змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а постійні нерозподілені загальновиробничі витрати зараховують до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

З огляду на те, що на підприємствах міського транспорту процеси виробництва й реалізації транспортних послуг поєднані, всю суму загальновиробничих витрат включають до виробничої собівартості, а потім у цьому самому обсязі переносять до собівартості реалізації, яку списують на фінансові результати. З цього слідує, що незалежно від розподілу загальновиробничих витрат фінансовий результат не зміниться. Водночас розподіл загальновиробничих витрат необхідно здійснювати для інформаційних потреб внутрішніх користувачів з метою підвищення ефективності управління собівартістю транспортних послуг за різними видами перевезень.

Щодо технологічного процесу надання транспортних послуг, то прямі витрати необхідно розглядати як основні витрати з перевезення пасажирів, оскільки вони безпосередньо пов'язані з наданням таких послуг, а

загальновиробничі витрати – як допоміжні витрати з перевезення пасажирів, що пов’язані з управлінням та обслуговуванням цих перевезень.

Методичними рекомендаціями № 65 [68] встановлено, що до складу статті «Інші прямі витрати» включаються, зокрема, відрахування на соціальне страхування від витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень, та суми амортизаційних відрахувань від вартості рухомого складу.

Вважаємо за доцільне для формування собівартості транспортних послуг на підприємствах міського транспорту виокремлювати статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» та «Амортизація». Натомість до статті «Інші прямі витрати» відносити витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу в розрізі статей витрат, витрати на проведення технічного огляду, витрати на шини, матеріали для ремонту, монтажу й дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів та інші прямі витрати.

На підставі викладеного нами запропоновано перелік і склад статей калькуляції основних та допоміжних витрат з перевезення пасажирів на підприємствах міського транспорту (додаток Е1).

Ці статті калькуляції слід застосовувати на підприємстві КП «Чернівецьке тролейбусне управління», коригуючи склад витрат статті «Прямі матеріальні витрати», залежно від виду здійснюваних перевезень – автомобільним або електричним транспортом. Використання підприємством запропонованих статей калькуляції уможливить формування детальної інформації про структуру собівартості транспортних послуг у розрізі основних і допоміжних витрат з перевезення пасажирів, що сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, підвищенню ефективності управління витратами та собівартістю.

На підприємствах електротранспорту для обліку витрат застосовують рахунок 23 «Виробництво» та 9 клас рахунків «Витрати діяльності». Збирання й узагальнення прямих витрат на перевезення громадян здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а облік виробничих накладних витрат на організацію та обслуговування перевезень – на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати». Узагальнені на цих рахунках витрати використовуються для розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг. Щомісяця сформовані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» витрати в обсязі всієї суми або за певним розподілом списують на дебет рахунку 23 «Виробництво», за кредитом якого витрати списують на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», що закривають списанням на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отже, невід’ємною складовою виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг є загальновиробничі витрати. Як зазначено вище, необхідність розподілу загальновиробничих витрат для визначення собівартості на підприємствах міського транспорту відсутня, що пов’язано зі специфікою діяльності цих підприємств. Розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами перевезень необхідно здійснювати для управлінських цілей.

Методи розподілу загальновиробничих витрат, що переважно використовують в практичній діяльності підприємств різних галузей економіки, узагальнено в додатку С. До таких методів належать: прямі витрати на оплату праці, людино-години, прямі витрати матеріалів, машино-години, прямі витрати та випуск продукції.

На сьогодні порядок розподілу загальновиробничих витрат законодавчо не врегульований, тому важливим завданням для достовірного визначення собівартості транспортних послуг є використання підприємствами міського транспорту методів розподілу загальновиробничих витрат, що найбільш повно враховують галузеву специфіку діяльності цих підприємств.

В практичній діяльності більшості підприємств електротранспорту базою розподілу загальновиробничих витрат є заробітна плата виробничого персоналу, використання якої на таких підприємствах, на нашу думку, не доцільне, оскільки розподіл загальновиробничих витрат за заробітною платою виробничого персоналу здійснюється насамперед на промислових підприємствах із трудомістким виробництвом. Виробничий персонал підприємств міського транспорту (водії та кондуктори) безпосередньо бере

участь у здійсненні перевезень пасажирів, але ніяким чином не впливає на обсяги цих перевезень.

У контексті підвищення інформативності облікової інформації про витрати операційної діяльності підприємств міського транспорту постає необхідність створення аналітичної системи обліку, що передбачає одночасне групування витрат за елементами та статтями калькуляції в єдиній системі рахунків. Застосування такої системи обліку в практичній діяльності підприємств міського транспорту дасть змогу отримувати внутрішнім користувачам оперативну інформацію про витрати за елементами в розрізі калькуляційних статей, сприятиме спрощенню ведення обліку витрат і формування інформації для складання «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»).

З огляду на викладене, нами запропоновано перелік аналітичних рахунків обліку витрат з перевезення пасажирів та собівартості транспортних послуг для підприємства КП «Чернівецьке тролейбусне управління», що здійснюють перевезення пасажирів автомобільним та електричним транспортом, з урахуванням галузевих особливостей їхньої діяльності (додаток Е2).

Відповідно до наведених пропозицій, облік основних витрат з перевезення пасажирів необхідно здійснювати на субрахунках 231 «Витрати з перевезення пасажирів тролейбусами » та 232 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами» рахунку 23 «Виробництво» за аналітичними рахунками, що містять перелік елементів витрат. Ці аналітичні рахунки потрібно також використовувати до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Облік собівартості транспортних послуг необхідно здійснювати за такими аналітичними рахунками: 9031 «Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами» та 9032 «Собівартість послуг з перевезення пасажирів автобусами», відкритих до субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Облік основних і допоміжних (загальновиробничих) витрат за економічними елементами необхідно здійснювати в розрізі статей

калькуляції, перелік яких для підприємств міського транспорту наведено у додатку Е3.

Така організація обліку витрат на підприємстві електротранспорту забезпечить формування детальної інформації про витрати за економічними елементами та статтями калькуляції за різними видами перевезень, що сприятиме підвищенню ефективності управління витратами й собівартістю транспортних послуг.

В системі обліку витрат і формування собівартості послуг з перевезення пасажирів важливе місце займає розроблення регістрів бухгалтерського обліку, що забезпечують формування аналітичної інформації про витрати за елементами та статтями калькуляції, що буде використана для складання фінансової звітності та управлінських цілей.

Впровадження в облікову практику підприємства наведених пропозицій з організації та методики обліку витрат сприятиме точності формування собівартості послуг з перевезення пасажирів, підвищенню якості й достовірності фінансової звітності та отриманню користувачами детальної інформації про структуру витрат для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Відображення доходів і витрат діяльності у звітності підприємства наведено у додатку Е4.

Висновки до розділу 2

1. Досліджено, що КП «Чернівецьке комунальне підприємство» самостійно визначає свою облікову політику і затверджує її наказом керівника. Межа суттєвості для окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства встановлено орієнтовно у розмірі 5 відсотків від всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу; окремих видів доходів і витрат орієнтовно у розмірі 2 відсотків чистого прибутку (збитку) підприємства. Облік витрат діяльності здійснюється із застосуванням рахунків класу 9. Закриття рахунків класу 7 «Доходи» і класу 9 «Витрати» на підприємстві проводиться щоквартально. Виведення

результатів від операційної, фінансової та іншої діяльності здійснюється на дату складання балансу.

2. Підприємство веде облік доходів від надання транспортних послуг на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації». До субрахунку 703 «Дохід від реалізації транспортних послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації» пропонуємо відкрити аналітичні рахунки, на яких вести облік доходу від перевезення пасажирів за разовими, електронними та абонементними квитками: 7031 «Дохід від перевезення пасажирів за електронними квитками», 7032 «Дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками», 7033 «Субвенція за перевезення».

3. Досліджено, що для обліку витрат на підприємстві застосовують рахунок 23 «Виробництво» та 9 клас рахунків «Витрати діяльності». Збирання й узагальнення прямих витрат на перевезення громадян здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а облік виробничих накладних витрат на організацію та обслуговування перевезень – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Узагальнені на цих рахунках витрати використовуються для розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг. Щомісяця сформовані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» витрати в обсязі всієї суми або за певним розподілом списують на дебет рахунку 23 «Виробництво», за кредитом якого витрати списують на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», що закривають списанням на рахунок 79 «Фінансові результати».

Вважаємо за доцільне для формування собівартості транспортних послуг на підприємствах міського транспорту виокремлювати статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» та «Амортизація». Натомість до статті «Інші прямі витрати» відносити витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу в розрізі статей витрат, витрати на проведення технічного огляду, витрати на шини, матеріали для ремонту, монтажу й дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів та інші прямі витрати. Ці статті калькуляції слід застосовувати на підприємстві КП «Чернівецьке тролейбусне управління», коригуючи склад витрат статті «Прямі матеріальні витрати».

4. Досліджено, що створення аналітичної системи обліку, яке передбачає одночасне групування витрат за елементами та статтями калькуляції в єдиній системі рахунків, ї дасть змогу отримувати внутрішнім користувачам оперативну інформацію про витрати за елементами в розрізі калькуляційних статей, сприятиме спрощенню ведення обліку витрат і формування інформації для складання «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»). Запропоновано перелік аналітичних рахунків обліку витрат з перевезення пасажирів та собівартості транспортних послуг для підприємств міського електричного транспорту.

У межах дослідження нами розроблено перелік додаткових статей до «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід») для підприємства електротранспорту:

до статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» для підприємств міського транспорту виділено додаткові статті «Чистий дохід від перевезення пасажирів тролейбусами» та «Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян».

до статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» запропоновано використовувати додаткову статтю «Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами».

до статті «Інші операційні доходи» для підприємства електротранспорту запропоновано такі додаткові статті: «Дохід від реалізації додаткових послуг», «Дохід від реалізації інших активів», «Дохід від операційної оренди активів», «Одержані штрафи, пеня, неустойки», «Інші доходи від операційної діяльності».

до статті «Інші операційні витрати» передбачено додаткові статті: «Собівартість реалізованих виробничих запасів», «Визнані штрафи, пені, неустойки», «Інші витрати операційної діяльності».

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА КП «ЧЕРНІВЕЦЬКЕ ТРОЛЕЙБУСНЕ УПРАВЛІННЯ» ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Система аналітичних показників, інформаційна база і основні методи економічного аналізу фінансових результатів

Функціонування підприємства, незалежно від видів його діяльності і форм власності, визначається його здатністю приносити достатній дохід і прибуток. Прибуток – це кінцевий результат діяльності підприємства, що характеризує абсолютну ефективність його роботи. Прибуток є частиною доданої вартості, яку безпосередньо одержують підприємства після реалізації продукції, робіт і послуг як винагорода за вкладений капітал і ризики підприємницької діяльності. Кількісно вона є різницею між сукупними доходами (після сплати податку на додану вартість, акцизного податку та інших відрахувань з виручки до бюджетних і позабюджетних фондів) і сукупними витратами звітного періоду.

Одним з показників стану ділової активності та економіки загалом є кількість підприємств в країні. Одним з показників стану ділової активності та економіки загалом є кількість підприємств в країні.

2023 року було зареєстровано 80 672 нових підприємства. А припинили діяльність (якщо порівнювати з даними офіційної статистики) близько 54 тис. компаній. За три місяці 2019 року зареєструвалася 16,5 тис. нових компаній, що свідчить про деяке зниження темпів реєстрації нових підприємств.

Найбільша кількість компаній, як і раніше, своєю основною діяльністю вказують не виробництво, а торгівлю. Так, з 80 тис. підприємств, що зареєструвалися 2023 року, близько 30 тис. пов'язані з оптовою торгівлею і понад 2 тис. – з роздрібною. 2019 року кількість оптових торгових компаній зросла ще майже на 5 тис., а роздрібних – на 534. Понад 6 тис. нових компаній, створених 2023 року, планують займатися будівництвом (будівель і споруд, а також спеціалізованими будівельними роботами). Однак темпи

приросту числа будівельних компаній явно сповільнилися. Так, за 3 місяці 2019 року їх були зареєстровано тільки 1320. Ще 3600 компаній, створених 2023 року, працюють в сфері нерухомості (нинішнього року їх стало ще майже на 900 більше). 2825 підприємств пов'язують свою діяльність із сільським господарством (2019-го – плюс 808 таких компаній).

У сфері освіти минулого року розпочали діяльність 1344 компанії, а 2019-го – 218, тобто темпи реєстрації освітніх компаній також знижуються. В охороні здоров'я минулого і цього років створені 642 і 126 компаній відповідно. Крім того, 2023-го в Україні були зареєстровані 6676 громадських організацій. За 3 місяці 2019-го їх кількість поповнилася ще 1418 організаціями.

Водночас компаній, пов'язаних з різного роду виробництвом, реєструється значно менше. Наприклад, сфера виробництва продуктів харчування поповнилася минулого року тільки 708 новими підприємствами, виробництва напоїв – 80, текстильного виробництва – 73. Деревообробкою зайнялися 430 нових підприємств, виробництвом хімічної продукції – 170, виготовленням паперових виробів – 94 і т.д.

Фінансові результати підприємства залежать від виробничої, постачальницької, маркетингової, збутової, інвестиційної і фінансової діяльності.

На початок 2019 р. в Україні із загальної кількості підприємств 74,4% були прибутковими, їх фінансовий результат становив 216149,1 млн. грн. В розрізі видів економічної діяльності найбільш прибутковими були підприємства, які працювали в сфері інформації та телекомунікації – 84,0%, фінансової та страхової діяльності – 81,3%, оптової та роздрібної торгівлі, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – 81,7%.

Діяльність підприємств може бути не тільки прибутковою, а й збитковою, і залежить від факторів внутрішнього і зовнішнього економічного середовища. Фінансовий результат збиткових підприємств в Україні (25,6% від загальної кількості) склав збиток у сумі 70518,8 млн. грн. Найбільша питома вага збиткових підприємств у 2023 р. була зафіксована в галузі сільського господарства – 44,8%, в сфері адміністративного і допоміжного

обслуговування – 39,9%, в галузі транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності – 38,9%.

Аналіз фінансових результатів характеризуються системою абсолютних і відносних показників. Абсолютними показниками є прибуток або збиток. Відносні показники фінансових результатів – значення рентабельності, які характеризують відносний ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрат чи отриманого доходу. Ці показники розраховуються залежно від мети оцінки відносної прибутковості (додаток Ж).

Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства по всіх напрямках його діяльності: виробничої, збутової, постачальницької, фінансової та інвестиційної. Вони складають основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин зі всіма учасниками комерційної справи. Різних користувачів фінансової звітності цікавлять тільки певні якості фінансових результатів. Наприклад, адміністрацію підприємства цікавлять величина одержаного прибутку та його структура, чинники, що впливають на його величину. Податкові інспекції зацікавлені в отриманні достовірної інформації про всі доданки бази оподаткування по податку на прибуток. Потенційних інвесторів цікавлять питання якості прибутку, тобто стійкості і надійності отримання прибутку в найближчій і досяжній перспективі, для вибору й обґрунтування стратегії інвестицій, направленої на мінімізацію втрат і фінансових ризиків від вкладень в активи даного підприємства.

Підходи до організації аналізу фінансових результатів значною мірою визначаються особливостями методології обліку доходів, витрат і результатів діяльності підприємства, а також формування елементів Звіту про сукупний дохід. Ці особливості в загальному вигляді можна охарактеризувати таким чином:

нове розуміння облікової політики - розширення самостійності підприємств щодо вибору методів обліку окремих операцій, що впливає на величину фінансових результатів;

класифікація господарської діяльності підприємства за видами: операційна, інвестиційна і фінансова діяльність;

система показників фінансових результатів, які формуються в обліку і відображаються у фінансовій звітності підприємства: валовий прибуток (збиток);

фінансовий результат від операційної діяльності; фінансовий результат від звичайної діяльності до і після оподаткування; чистий прибуток (збиток); нерозподілений прибуток (непокритий збиток); сукупний дохід;

визначення величини фінансових результатів за видами діяльності підприємства шляхом зіставлення відповідних сум доходів і витрат;

алгоритм формування чистого прибутку (збитку) [73 , с. 219].

Основними завданнями аналізу фінансових результатів є:

аналіз та оцінка рівня і динаміки фінансових результатів;

факторний аналіз прибутку від основної операційної діяльності;

аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу продажів і прибутку;

аналіз резервів зростання прибутку на основі оптимізації обсягу реалізації і рівня витрат; - аналіз рівня рентабельності підприємства.

Основними джерелами інформації в аналізі фінансових результатів є фінансова звітність підприємства форми № 1 «Баланс» (додаток А1, А2), №2 «Звіт про фінансові результати» (додаток А3), дані аналітичного бухгалтерського обліку, дані внутрішньої управлінської звітності, а також дані бізнес – плану підприємства.

Проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства передбачає використання певної методики як сукупності правил, прийомів і методів вивчення та опрацювання фінансової інформації. Основні методи аналізу об'єкта дослідження – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз (84,6%). Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %) [74].

Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень. Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують CVP-аналіз і концепцію фінансового важеля [75].

Провівши аналіз навчально-методичної літератури, у частині питання аналітичної оцінки фінансових результатів виявили, що зазвичай учені аналіз цього об'єкта дослідження здійснюють за такими напрямками:

оцінка рівня, динаміки й структури фінансових результатів та показників, що їх формують, тобто доходів і витрат;

аналіз фінансового результату від операційної діяльності як основної діяльності підприємства;

визначення впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарювання;

аналіз показників рентабельності.

Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність діяльності підприємства, а й відносну. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності. Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності, виділимо три групи показників рентабельності

1. Рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення величини прибутку до середньорічної величини майна чи власного капіталу. Потрібно зауважити, що з появою Розділу II «Сукупний дохід» Форми № 2, доречно при розрахунку вищезазначених коефіцієнтів у знаменнику

використовувати не чистий фінансовий результат (р. 2350), а сукупний дохід (р. 2465)

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

3. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак, замість прибутку, у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів [76, с. 252]. У західній обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують цю методику. Доцільно впроваджувати цю методику й у вітчизняну практику, адже реальні можливості будь-якого підприємства, у підсумку, визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу розрахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами.

Ключовими елементами CVP-аналізу виступають:

1) маржинальний дохід (різниця між виручкою підприємства від реалізації і сумою змінних витрат);

2) поріг рентабельності (показник, що характеризує обсяг реалізації підприємства, при якому виручка підприємства дорівнює всім його сукупним витратам);

3) виробничий леверидж (механізм правління прибутком підприємства, заснований на оптимізації співвідношення постійних і змінних витрат, з його допомогою можна прогнозувати зміну прибутку підприємства залежно від зміни обсягу продажів);

4) маржинальний запас міцності (величина, що показує перевищення фактичної виручки від реалізації продукції, робіт, послуг, над пороговою, що забезпечує беззбитковість реалізації) [76].

Організація й здійснення аналізу фінансових результатів на підприємстві залежить також від масштабів та спеціалізації підприємства, його організаційної структури, величини, цілеспрямованості системи інформаційного забезпечення.

Розвиток сучасних інформаційних технологій, у тому числі тих, які використовуються для автоматизації економічного аналізу підприємств, створює необхідні умови для вдосконалення організації аналізу фінансових результатів. Його можливості дозволяють у стислі терміни отримувати інформацію про виконання виробничої програми, своєчасності виконання договірних зобов'язань, стан розрахунків тощо.

Основними програмними продуктами за допомогою яких автоматизовано здійснюється економічний аналіз фінансових результатів є:

- програмний продукт, побудований на платформі BAS - «Фінансове планування» BAS;
- модуль «Фінансовий аналіз» системи «Галактика»;
- Audit Expert;
- БЕСТ-Ф (Інтелект-Сервіс);
- «ОЛІМП: Фшексперт» (УКРЕКСПЕРТИЗА);
- Project Expert 7.0;
- Microsoft Project;
- Microsoft Office Excel;
- програмний комплекс ШЕК-АФСП;
- програмні продукти корпорації «Парус-Україна» та інші [77].

Кожний із вищезазначених програмних засобів має свої особливості і функціональні можливості, проте, в цілому, вони застосовуються для вирішення завдань планування, прогнозування і економічного аналізу фінансових результатів з метою вироблення і підвищення обґрунтованості схвалюваних управлінських рішень. Програмне забезпечення обирається відповідно до діяльності і масштабів суб'єкта господарювання, а також витрат на придбання програмного забезпечення, і наскільки вони будуть обґрунтовані.

Отже, під час проведення аналізу фінансових результатів основну увагу необхідно приділяти пошуку резервів підвищення ефективності діяльності підприємства шляхом більш детального аналізу основних показників виробничої діяльності. Тому в ситуації, що склалася сьогодні в Україні, роль аналізу фінансових результатів значно зростає, особливо в умовах виникнення кризових явищ на підприємстві, коли саме завдяки проведенню комплексного економічного аналізу вдається визначити причини кризи та розробити і обґрунтувати можливі шляхи виходу з неї. Організація економічного аналізу фінансових результатів в сучасних умовах передбачає запровадження на підприємстві системи комп'ютерного аналізу, однак в Україні така практика проведення економічного аналізу поки не знайшла широкого розповсюдження.

3.2. Аналіз фінансових результатів підприємства та шляхи їх поліпшення

У процесі аналізу необхідно вивчити склад прибутку, його структуру і динаміку. Виділяють прибуток від основної операційної діяльності, прибуток від операційної діяльності, прибуток від звичайної діяльності до оподаткування, прибуток від звичайної діяльності після оподаткування, чистий прибуток.

При аналізі фінансових результатів використовують горизонтальний і вертикальний прийоми. Горизонтальний або трендовий аналіз прибутку базується на вивченні показників у часі. У процесі використання даного прийому аналізу розраховуються темпи зростання окремих видів прибутку, визначаються загальні тенденції зміни. Вертикальний або структурний аналіз прибутку заснований на структурному розкладанні агрегованих показників його формування, розподілу і використання. У процесі використання даного прийому враховується питома вага окремих структурних складових агрегованого показника прибутку. Користуючись вертикальним прийомом аналізу, проведемо розрахунки у додатку 31.

Горизонтальний аналіз динаміки одержаного підприємством прибутку в табл. 3.1 показав, що всі роки дослідження мав місце збиток. Слід відмітити, що у 2023 р. його розмір зменшився і порівняно з 2021 р. на 14861 тис. грн., або 48%. За аналізований період підприємство одержувало позитивний результат від іншої операційної діяльності. Максимальний розмір інших операційних доходів на підприємстві був зафіксований у 2022 р. у розмірі 65341 тис. грн., що більше ніж на 43433 тис. грн., ніж у 2021 р. і на 61648 тис. грн. більше, ніж у 2023 р.

Інші операційні витрати на підприємстві мали тенденцію до зниження. Якщо у 2022 р. їх сума зменшилась на 4937 тис. грн. порівняно з 2021 р., то у 2023 р. – на 3981 тис. грн. порівняно з 2021 р.

Таким чином, темпи зниження інших операційних доходів випереджали темпи зниження інших операційних витрат, тому результат від інших операцій у звітному році зменшився на 90,7%, що, у свою чергу, неоднозначно вплинуло на фінансовий результат від операційної діяльності. Так, у 2022 р. фінансовий результат від операційної діяльності був прибутком у сумі 2521 тис. грн. У 2021 р. і у 2023 р. збитки від операційної діяльності становили 15251 тис. грн. і 14624 тис. грн. відповідно.

З урахуванням того, що на підприємстві не було доходів від інвестиційної і фінансової діяльності, а також інших доходів, то величини фінансових результатів від діяльності до оподаткування не змінились. Після сплати податку прибуток від діяльності на підприємстві у 2022 р. у сумі 171 тис. грн., чистий фінансовий результат на підприємстві склав відповідно 15251 тис. грн. збитку у 2021 р., 2350 тис. грн. прибутку у 2022 р. і 14624 тис. грн. збитку у 2023 р.

Таким чином, основна діяльність підприємства практична збиткова. Потрібно переглядати склад інших операційних витрат на підприємстві з метою їх збільшення та зниження відповідно інших операційних витрат.

Вертикальний (структурний) аналіз у додатку 32 свідчить про те, що за аналізований період на підприємстві собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) значно перевищувала чистий дохід від реалізації продукції. У 2021 р. це перевищення склало 3,3 рази, у 2022 р. – 4,5 рази, у

2023 р. – 1,1 рази. Це пояснюється наявністю об'єктивних чинників, таких як зростання цін на сировину, матеріали, паливо, енергію. Однак, підприємству в умовах жорсткої конкуренції необхідно стежити за оптимізацією своїх витрат, пов'язаних з виробництвом. Негативним моментом є надзвичайно високі частки адміністративних витрат. Так, у 2021 р. відсоток їх у виручки був 31,4%, у 2022 р. – 36,8%, а у 2023 р. – 9,3%.

У 2021 р. збиток від операційної діяльності перевищував чистий дохід у 2,6 рази, у 2022 р. – на 80,7%, у 2023 р. – на 65,8%. У 2022 р. операційні доходи у 4,1 рази перевищували чистий дохід від реалізації продукції, а у 2023 р. лише 3,7 % від чистого доходу. Операційні витрати у структури формування фінансових результатів зменшились з 52,8 до 2,3%.

У 2022 р. фінансовий результат склав 15,9% від чистого доходу, а чистий фінансовий результат – 14,8%. Всі інші роки збиток перевищував чистий дохід на 129,8 і на 14,8% відповідно.

Отже, як горизонтальний, так і вертикальний аналіз прибутку на підприємстві показав, що зростання собівартості в частині керованих витрат, збільшення адміністративних і фінансових витрат є негативними факторами впливу на фінансові результати. Тому підприємству необхідно стежити за собівартістю реалізованої продукції, формуванням постійних та умовно-постійних витрат, вивчати структуру інших витрат з метою збільшення суми прибутку.

Величина чистого прибутку залежить від методів її регулювання:

зміна вартості меж віднесення майна до основних засобів, що спричиняє за собою зміну суми поточних витрат і прибутку у зв'язку з різними способами нарахування зносу по основних засобах;

застосування різних методів оцінки нематеріальних активів і способів нарахування амортизації по них;

метод вибору оцінки спожитих виробничих запасів;

зміна термінів погашення витрат майбутніх періодів, скорочення яких веде до зростання собівартості виробництва звітного періоду.

Прибуток від основної операційної діяльності є основним фінансовим результатом формування чистого прибутку підприємства. Тому окремим

етапом аналізу є розрахунок впливу чинників зміни величини прибутку від основної операційної діяльності. Зниження темпів зростання прибутку від основної операційної діяльності свідчить про відносне зростання витрат і навпаки.

Розмір прибутку від основної операційної діяльності залежить від (додаток 33):

зміни продажних цін на товари і тарифів на послуги і роботи;

зміни повної собівартості об'єктів реалізації;

зміни величини адміністративних витрат і витрат на збут;

зміни обсягу реалізації;

зміни структури та асортименту реалізації.

Собівартість продукції і прибуток знаходяться в обернено пропорційній залежності: зниження собівартості приводить до зростання прибутку, і навпаки. Зміна рівня середньореалізаційних цін і величина прибутку знаходяться в прямо пропорційній залежності: при збільшенні рівня цін сума прибутку зростає і навпаки.

За наслідками факторного аналізу можна оцінити якість прибутку. Якість прибутку від основної операційної діяльності визнається високим, якщо її збільшення обумовлене зростанням обсягу продажів і зниженням собівартості продукції, низьким – при зростанні цін на продукцію без збільшення фізичного обсягу реалізації і зниження витрат на гравню продукції.

Аналіз даних додаток 33 показав, що за рахунок зниження середньореалізаційних цін на продукцію, підприємство зменшило прибуток на 6729 тисяч гривень. За рахунок зростання собівартості прибуток від основної операційної діяльності за аналізований період знизився на 2963 тисячі гривень. Збільшення адміністративних витрат призвело до зниження прибутку на 511 тисяч гривень. Скорочення обсягу продажу зменшило прибуток на 1629,4 тисячі гривень. Позитивні структурні зрушення привели до зростання прибутку на 4327,8 тисяч гривень. Невелике зниження витрат на збут надало змогу збільшити прибуток від основної операційної діяльності на 186 тис. грн.. Проте якість прибутку від основної операційної діяльності на

підприємстві за аналізований період не може бути визнана абсолютною, оскільки відбулося зростання собівартості, адміністративних витрат. Причому темпи зростання витрат випереджали темпи зростання обсягу продажів.

Отже, підприємству в першу чергу необхідно проаналізувати, з метою оптимізації, структуру постійних і умовно-постійних витрат. Для подальшого зростання прибутку підприємству необхідно збільшувати частку рентабельної продукції в загальному обсязі реалізації. Для позитивного впливу на прибуток обсягу реалізації продукції необхідно мобілізувати комплектний резерв зростання виробництва, не допускати залишків нереалізованої продукції. Проаналізуємо показники рентабельності підприємства за 2021-2023 рр. (додаток 34).

За даними додатку 34 робимо висновок, збитковість всіх показників діяльності підприємства у 2021 і 2023 рр. У 2022 р. рентабельність капіталу підприємства склала 4%, рентабельність реалізованої продукції – 15%, рентабельність господарської діяльності – 4%.

Отже, аналіз фінансових результатів діяльності КП «Чернівецьке тролейбусне управління» за 2021-2023 рр. показав значний рівень збитковості у 2021 і 2023 рр. за рахунок високої собівартості реалізованої продукції, значних адміністративних витрат. У 2022 р. валовий збиток підприємства був покритий значними іншими операційними доходами, що дозволило підприємству отримати прибуток у сумі 2521 тис. грн., сплатити податок у сумі 171 тис. грн. та отримати чистий прибуток у сумі 2350 тис. грн.

Серед основних причин збитковості підприємств електричного транспорту варто виокремити такі:

наявність значного обсягу пільгових категорій громадян у загальному обсязі пасажироперевезень; відсутність законодавчо встановленого дієвого механізму розрахунку кількості перевезених пільгових пасажирів для обчислення розміру компенсацій, неповна та несвоєчасна їх виплата з місцевих бюджетів;

затвердження економічно не обґрунтованих тарифів, які не покривають витрати на перевезення одного пасажирів;

суттєве зменшення доходів населення, що знижує платоспроможний попит на перевезення міським транспортом;

нерівність умов конкуренції між перевізниками приватної та комунальної форм власності;

значне старіння рухомого складу, зниження якості та безпеки надання транспортних послуг, що спричинює транспортну втому пасажирів, яка негативно впливає на продуктивність праці робітників, як наслідок, на ефективність діяльності підприємств, де вони працюють; загальне зниження попиту громадян на перевезення.

Висновки до розділу 3

1. Розвиток сучасних інформаційних технологій, які використовуються для автоматизації економічного аналізу підприємств, створює необхідні умови для вдосконалення організації аналізу фінансових результатів. Його можливості дозволяють у стислі терміни отримувати інформацію про виконання виробничої програми, своєчасності виконання договірних зобов'язань, стан розрахунків тощо. Основними програмними продуктами за допомогою яких автоматизовано здійснюється економічний аналіз фінансових результатів є: Project Expert; Microsoft Project; Microsoft Office Excel.

2. Аналіз фінансових результатів діяльності КП «Чернівецьке тролейбусне управління» за 2021-2023 рр. показав значний рівень збитковості у 2021 і 2023 рр. за рахунок високої собівартості реалізованої продукції, значних адміністративних витрат. У 2022 р. валовий збиток підприємства був покритий значними іншими операційними доходами, що дозволило підприємству отримати прибуток у сумі 2521 тис. грн., сплатити податок у сумі 171 тис. грн. та отримати чистий прибуток у сумі 2350 тис. грн.

Серед основних причин збитковості підприємств електричного транспорту варто виокремити такі:

- наявність значного обсягу пільгових категорій громадян у загальному обсязі пасажироперевезень; відсутність законодавчо встановленого дієвого механізму розрахунку кількості перевезених пільгових пасажирів для обчислення розміру компенсацій, неповна та несвоєчасна їх виплата з місцевих бюджетів;
- затвердження економічно не обґрунтованих тарифів, які не покривають витрати на перевезення одного пасажирів;
- суттєве зменшення доходів населення, що знижує платоспроможний попит на перевезення міським транспортом;
- нерівність умов конкуренції між перевізниками приватної та комунальної форм власності;
- значне старіння рухомого складу, зниження якості та безпеки надання транспортних послуг, що спричинює транспортну втому пасажирів, яка негативно впливає на продуктивність праці робітників, як наслідок, на ефективність діяльності підприємств, де вони працюють; загальне зниження попиту громадян на перевезення.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі досліджено систему обліку та аналізу фінансових результатів на матеріалах Комунального підприємства «Чернівецьке тролейбусне управління» за 2021-2023 рр. За результатами дослідження сформуємо такі висновки:

1. Фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства та є одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Величина фінансового результату є базисом, який забезпечує не тільки життєздатність підприємства, а й відображає рівень результативності, прибутковості господарської діяльності, можливості кількісного зростання основних економічних показників (обсягу виробництва й реалізації, продуктивності праці) та характеризує потенціал стійкого розвитку підприємства.

2. Вивчення нормативно-правової бази показало, що в законодавстві України термін "фінансові результати" детально не розглядається, а окремими нормативно-правовими актами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку визначено сутність понять "доходи", "витрати", "прибуток", "збиток".

3. КП «Чернівецьке тролейбусне управління» є підприємством, що засноване на власності територіальної громади м. Чернівців, представницьким органом якого є Чернівецька міська рада. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, має майнові та особисті немайнові права. На 1 січня 2024р. тролейбусний парк включав 92 машин. При цьому 78,5% тролейбусів є морально застарілими і фізично зношеними, які працюють з понаднормативним терміном експлуатації (більше 15 років). У 2021-2023 рр. використовувалось 65-66% усього тролейбусного парку. Усі ці фактори спричинили перерозподіл пасажиропотоку у внутрішньоміському сполученні. Аналіз стану та структури активів КП «Чернівецьке тролейбусне управління» за 2021-2023 рр., виявив, що на підприємстві спостерігалось

зростання вартості балансу у 2023 р. у 3,5 рази. Основною причиною є значне збільшення суми оборотних активів (практично у 22 рази), а також і збільшення необоротних активів у 2,4 рази. Щодо стану оборотних активів, то позитивною тенденцією для підприємства є значне збільшення грошових коштів та їх еквівалентів. Таким чином, в цілому на підприємстві стабільна ситуація і є позитивні тенденції зростання активів.

4. Досліджено, що КП «Чернівецьке комунальне підприємство» самостійно визначає свою облікову політику і затверджує її наказом керівника. Межа суттєвості для окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства встановлено орієнтовно у розмірі 5 відсотків від всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу; окремих видів доходів і витрат орієнтовно у розмірі 2 відсотків чистого прибутку (збитку) підприємства. Облік витрат діяльності здійснюється із застосуванням рахунків класу 9. Закриття рахунків класу 7 «Доходи» і класу 9 «Витрати» на підприємстві проводиться щоквартально. Виведення результатів від операційної, фінансової та іншої діяльності здійснюється на дату складання балансу.

5. Підприємство веде облік доходів від надання транспортних послуг на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації». До субрахунку 703 «Дохід від реалізації транспортних послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації» пропонуємо відкрити аналітичні рахунки, на яких вести облік доходу від перевезення пасажирів за разовими, електронними та абонементними квитками: 7031 «Дохід від перевезення пасажирів за електронними квитками», 7032 «Дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками», 7033 «Субвенція за перевезення».

6. Досліджено, що для обліку витрат на підприємстві застосовують рахунок 23 «Виробництво» та 9 клас рахунків «Витрати діяльності». Збирання й узагальнення прямих витрат на перевезення громадян здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а облік виробничих накладних витрат на організацію та обслуговування перевезень – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Узагальнені на цих рахунках витрати використовуються для розрахунку виробничої собівартості та собівартості

реалізованих транспортних послуг. Щомісяця сформовані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» витрати в обсязі всієї суми або за певним розподілом списують на дебет рахунку 23 «Виробництво», за кредитом якого витрати списують на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», що закривають списанням на рахунок 79 «Фінансові результати».

Вважаємо за доцільне для формування собівартості транспортних послуг на підприємствах міського транспорту виокремлювати статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» та «Амортизація». Натомість до статті «Інші прямі витрати» відносити витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу в розрізі статей витрат, витрати на проведення технічного огляду, витрати на шини, матеріали для ремонту, монтажу й дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів та інші прямі витрати. Ці статті калькуляції слід застосовувати на підприємстві КП «Чернівецьке тролейбусне управління», коригуючи склад витрат статті «Прямі матеріальні витрати».

7. Досліджено, що створення аналітичної системи обліку, яке передбачає одночасне групування витрат за елементами та статтями калькуляції в єдиній системі рахунків, ї дасть змогу отримувати внутрішнім користувачам оперативну інформацію про витрати за елементами в розрізі калькуляційних статей, сприятиме спрощенню ведення обліку витрат і формування інформації для складання «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»). Запропоновано перелік аналітичних рахунків обліку витрат з перевезення пасажирів та собівартості транспортних послуг для підприємств міського електричного транспорту.

У межах дослідження нами розроблено перелік додаткових статей до «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід») для підприємства електротранспорту:

- до статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» для підприємств міського транспорту виділено додаткові статті «Чистий дохід від перевезення пасажирів тролейбусами» та «Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян».

- до статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» запропоновано використовувати додаткову статтю «Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами.
- до статті «Інші операційні доходи» для підприємства електротранспорту запропоновано такі додаткові статті: «Дохід від реалізації додаткових послуг», «Дохід від реалізації інших активів», «Дохід від операційної оренди активів», «Одержані штрафи, пеня, неустойки», «Інші доходи від операційної діяльності».
- до статті «Інші операційні витрати» передбачено додаткові статті: «Собівартість реалізованих виробничих запасів», «Визнані штрафи, пені, неустойки», «Інші витрати операційної діяльності».

8. Для сучасних умов господарювання підприємств міського транспорту характерна суттєва залежність від державного регулювання, особливо в частині встановлення соціально орієнтованих тарифів на перевезення пасажирів, що призводять до збитковості цих підприємств. Основне призначення «Звіту про управління» – надання користувачам фінансової звітності додаткової інформації про діяльність підприємства в розрізі стану, ризиків і перспектив розвитку, а також про показники фінансової звітності, які підприємство вважає за необхідне пояснити. «Звіт про управління» підприємств міського транспорту повинен обов’язково містити таку інформацію: опис діяльності підприємства; фінансові результати діяльності; ризики функціонування; перспективи розвитку. На наш погляд, підприємству електротранспорту необхідно оприлюднювати «Звіт про управління» разом із фінансовою звітністю.

9. Розвиток сучасних інформаційних технологій, які використовуються для автоматизації економічного аналізу підприємств, створює необхідні умови для вдосконалення організації аналізу фінансових результатів. Його можливості дозволяють у стислі терміни отримувати інформацію про виконання виробничої програми, своєчасності виконання договірних зобов’язань, стан розрахунків тощо. Основними програмними продуктами за допомогою яких автоматизовано здійснюється економічний

аналіз фінансових результатів є: Project Expert; Microsoft Project; Microsoft Office Excel.

10. Аналіз фінансових результатів діяльності КП «Чернівецьке тролейбусне управління» за 2021-2023 рр. виявив значний рівень збитковості у 2021 і 2023 рр. за рахунок високої собівартості реалізованої продукції, значних адміністративних витрат. У 2022 р. валовий збиток підприємства був покритий значними іншими операційними доходами, що дозволило підприємству отримати прибуток у сумі 2521 тис. грн., сплатити податок у сумі 171 тис. грн. та отримати чистий прибуток у сумі 2350 тис. грн.

Серед основних причин збитковості підприємств електричного транспорту варто виокремити такі:

- наявність значного обсягу пільгових категорій громадян у загальному обсязі пасажироперевезень; відсутність законодавчо встановленого дієвого механізму розрахунку кількості перевезених пільгових пасажирів для обчислення розміру компенсацій, неповна та несвоєчасна їх виплата з місцевих бюджетів;
- затвердження економічно не обґрунтованих тарифів, які не покривають витрати на перевезення одного пасажирів;
- суттєве зменшення доходів населення, що знижує платоспроможний попит на перевезення міським транспортом;
- нерівність умов конкуренції між перевізниками приватної та комунальної форм власності;
- значне старіння рухомого складу, зниження якості та безпеки надання транспортних послуг, що спричинює транспортну втому пасажирів, яка негативно впливає на продуктивність праці робітників, як наслідок, на ефективність діяльності підприємств, де вони працюють; загальне зниження попиту громадян на перевезення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Осадча О. О. Прибуток суб'єктів господарської діяльності як об'єкт обліку. // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2024. Вин. 11(2). С. 255-262.
2. Соколов Я. В. Основи теорії бухгалтерського обліку. / Я.В. Соколов Київ: Фінанси і статистика, 2015. 495 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Вид. 6-те, перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2015. 756 с.
4. Стельмашук А. М. Смоленюк П. С. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / А.М. Стельмашук, П.С. Смоленюк. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 528с.
5. Гладких Т. В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2017. 480 с.
6. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник. / Вид. 6-те. К.: А.С.К., 2022. 784 с.
7. Фінансовий облік: підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. К.: Лібра, 2015. 976 с.
8. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 407 с.
9. Янковий О. Г., Кошельок Г. В. Фактори формування прибутку підприємства. Вісник соціально-економічних досліджень. 2021. Вип. 3(43). С. 298-305.
10. Бердар М. М. Фінанси підприємств: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 352 с.
11. Фінанси підприємств: підручник / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін. Вид. 7-ме, без змін. К.: КНЕУ, 2018. 552 с.
12. Величко В. В. Економіка підприємства: навч. посіб. Харків: ХНАМГ, 2020. 169 с.
13. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 728 с.

14. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: підручник. Вид. 2-ге, перероб. та доп. Київ: КНЕУ, 2011. 528 с.
15. Шваб Л. І. Економіка підприємства: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Вид. 2-е. Київ: Каравела, 2015. 568 с.
16. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2018. 219 с.
17. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Кондор, 2015. 503с.
18. Нечитайло А. І. Економіка підприємства: підручник. Київ: КНЕУ, 2017. 186 с.
19. Данілов О. Д., Паєнтко Т. В. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях: навч. посіб. Київ: КНТ, 2019. 272 с.
20. Економіка підприємства: підручник / М. Г. Грещак, В. М. Колот, О. Г. Мендрул та ін.; за заг. та наук. ред. Г. О. Швиданенко. Вид. 4-те, перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2019. 816 с.
21. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Вид. 5-те, допов. і перероб Львів: Національний університет «Львівська політехніка». «Інтелект-Захід», 2016. 1088 с.
22. Непочатенко О. О. Фінанси підприємств: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2021. 328 с.
23. Величко В. В. Економіка підприємства: навч. посіб. Харків: ХНАМГ, 2020. 169 с.
24. Ленъ В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. Вид. 3-тє. Київ: Центр учбової літератури, 2018. 608 с.
25. Бердар М. М. Фінанси підприємств: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 352 с.
26. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств: навч. посібник. Київ: Ельга; Ніка-Центр, 2022. 360 с.
27. Гетьман О. О. Економіка підприємства: навч. посіб. Вид. 2-ге. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 488 с.
28. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: КНЕУ, 2021. 334 с.

29. Азаренкова Г. М. Фінанси підприємств: навч. посібник для самост. вивч. дисципліни. Вид. 3-тє, виправл. і доп. Київ: Знання-Прес, 2009. 299 с.
30. Бланк І. А. Управління прибутком: підручник Київ: Ніка-Центр, Ельга, 2022. 752 с.
31. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2016. 1080 с.
32. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: навч. посіб. Вид. 2-ге. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 488 с.
33. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 728 с.
34. Мочерний С.В. Політична економія: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2022. 687 с.
35. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства [Текст] : автореферат : спец. 08.00.04 - економіка та управління підприємствами / О.О. Вороніна; Харківський нац. економічний ун-т. - Харків, 2019. 25 с.
36. Пипко В. А. Настільна книга бухгалтера та аудитора. Київ: Фінанси і статистика, 2021. 592 с.
37. Пушкар М. С. Фінансовий облік [Текст] : Підручник Тернопіль: Карт-бланш, 2022. 628 с.
38. Луговий В.А. Облік капіталу, позичок і фінансових результатів [Текст]/ В.А. Луговий. Київ: АТ "ІНКОНСАУДІТ", 2015. 128 с.
39. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Житомир: ЖІТІ, 2020. 672 с.
40. Кондраков Н. П. Бухгалтерський облік [Текст]: Навчальний посібник. - Київ: ІНФРА-К, 2022. 640 с.
41. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термін, словник [Текст]/Загородній А.Г., Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки, №4/2013 360 Вознюк Г.Л., Партин Г.О. - Львів: «Центр Європи», 2022. 671 с.
42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-14 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14?lang=uk>

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" URL: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) "Дохід" URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
45. Будько О. В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств чорної металургії: дис. ... на здобуття наук.ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / О. В. Будько. К.: 2004. 252 с.
46. Турило А. М. Фінансово-економічні аспекти оцінки результатів і ефективності діяльності підприємства / А. М. Турило, О. А. Зінченко // Фінанси України. 2018. № 8. С. 35-44.
47. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 14.09.2024).
48. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-ХІІ (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12> (дата звернення: 14.09.2024).
49. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». ІЖІ, <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-15-dohid/> (дата звернення: 14.09.2024).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами та доповненнями). ІЖБ: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 14.09.2024).
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (із змінами та доповненнями). ІЖК: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 14.09.2024).
52. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. № 929_009. ІЛНЛ https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 14.09.2024).

53. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-УІІ (із змінами та доповненнями). ІЛНх <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 14.09.2024).
54. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями). ІЖБ: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 14.09.2024).
55. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. № 3. С. 14-27.
56. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 "Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
57. Про міський електричний транспорт: Закон України від 29.06.2004 р. № 1914-ІУ (із змінами та доповненнями). Шил <https://zakon.rada.gov.Ua/laws/show/l914-15>.
58. Офіційний сайт КП «Київпастранс». URL: <https://kpt.kiev.ua/information/passengers/tickets/>.
59. Слободяник Ю. Б. Особливості контролю доходів підприємств міського пасажирського транспорту. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2018. № 9(261). С. 162-177.
60. Про внесення змін до законодавчих актів України щодо впровадження автоматизованої системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті: Закон України від 17.01.2017 р. № 1812-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.Ua/laws/show/l812-19>
61. Про затвердження Інструкції про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів №1 (разові квитки), №2 (абонементні квитки), №3 (шляховий лист): наказ Державного Комітету будівництва, архітектури та житлової політики

України від 11.05.1999 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0361-99>.

62. Про автомобільний транспорт: Закон України від 05.04.2001 р. № 2344-III (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14>.

63. Ночовна Ю. О., Кулик В. А. Організаційні аспекти розробки та застосування Наказу про облікову політику. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: монографія / колектив авторів; за заг. ред. Ю. А. Вериги, Ю. О. Ночовної. Полтава: ПУЕТ, 2024. 333 с. С. 104-114.

64. Офіційний сайт КП «Чернівецьке тролейбусне управління». URL: <http://trolleybus.cv.ua/informatsiya-pro-pidpryemstvo/>.

65. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. №65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01>.

66. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня, докт. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2017. 40 с.

67. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929-013>.

68. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.

69. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on annual financial statements consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European the European Parliament and the Council. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>.

70. Слободяник Ю. Б., Сиротенко Н. А. Підготовка, подання та аудит фінансової звітності: траєкторія змін. Облік і фінанси. 2018. № 1(79). С. 72-71.
71. Кузіна Р. В. Основний аспект корпоративної звітності: корисність облікової інформації. Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Серія: Економічні науки. 2015. № 28. С. 183-186.
72. Кузь В.І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / В.І. Кузь; Житомир, держ. технол. ун-т. Житомир, 2011. 21 с.
73. Андреева Г.І., Організація і методика економічного аналізу: навчальний посібник / Г.І. Андреева, В. А. Андреева. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2019. 353 с.
74. ОстапПюк Н. А. Методика оцінки фінансового стану підприємства в умовах інфляції / Н. А. ОстапПюк // Вісник ЖДТУ. 2021. № 1(55). С. 127-129.
75. Яріш П. М. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій / П. М. Яріш, Ю. В. Касьянова // Управління розвитком. 2023. № 4(144). С. 159-162.
76. Прокопенко І. Ф. Комп'ютеризація економічного аналізу (теорія, практика) : навч. посіб. / І. Ф. Прокопенко. Київ: Центр навч. л-ри, 2015. 340с.
77. Керімов В. Є. Аналіз відношення «затрати-об'єм-прибуток». Менеджмент в Україні та закордоном. 2020. №4. С.13-15.
78. Сиротинська А. П. Інформаційні системи малого бізнесу: навч. посібник Київ: Центр учбової літератури, 2018. 264 с.