

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

ОКРЕНЕЦЬ Володимир Юрійович

**Облік і аналіз прибутку та напрямів його
розподілу / Accounting and analysis of income and its
directions of distribution**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення
підприємництва

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОПДм-21
В. Ю. Окренець

Науковий керівник
к.е.н., доцент І. Я. Назарова

Магістерську роботу допущено до
захисту

«___»_____ 201__ р.

Завідувач кафедри
_____ **Н. В. Починок**

Тернопіль – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку і аналізу прибутку підприємства.....	6
1.1. Сучасні підходи до трактування сутності прибутку.....	6
1.2. Основні принципи формування та розподілу прибутку підприємства.....	15
1.3. Сутність доходів та витрат як визначальних елементів формування прибутку підприємства.....	28
Висновки до розділу 1.....	40
РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні аспекти обліку формування та розподілу прибутку підприємства.....	42
2.1. Основи обліку доходів як головного елемента формування прибутку підприємства.....	42
2.2. Облік витрат як основного фактора впливу на прибуток підприємства.....	67
2.3. Визначальні аспекти відображення в обліку формування прибутку підприємства та його розподілу.....	87
2.4. Загальна характеристика та методика відображення прибутку у звітності підприємства.....	103
Висновки до розділу 2.....	110
РОЗДІЛ 3. Аналіз прибутку та рентабельності підприємства.....	112
3.1. Організація та методика аналізу прибутку підприємства.....	112
3.2. Аналіз формування та розподілу прибутку підприємства.....	119
3.3. Аналіз впливу прибутку на ефективність діяльності підприємства.....	131
Висновки до розділу 3.....	138
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	141
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	149
ДОДАТКИ.....	163

ВСТУП

Актуальність тематики. Для більшості суб'єктів господарювання прибуток – ключовий результативний показник діяльності. Саме його одержання – основна мета створення підприємства. Даний параметр важливий для власників, державних органів, потенційних інвесторів, рядових працівників та вищого управлінського персоналу, кредиторів, інших користувачів фінансової звітності.

Одержання прибутку – перша, хоча і далеко не єдина, ознака фінансового «здоров'я» комерційного підприємства. Зароблені кошти спрямовуються на виплати акціонерам, інвестування у власну діяльність, покриття збитків минулих періодів та на інші напрями. Тому підприємству важливо забезпечити правильне відображення формування прибутку в обліку.

Сама по собі величина прибутку не є достатньо інформативною для користувача облікових даних, хоча вона і використовується для порівняння як із показниками даного підприємства за попередні періоди, так і здобутками конкурентів. Співставлення прибутку із іншими показниками діяльності компанії дозволяє більш повно охарактеризувати фінансову ситуацію. А щоб сформувати повну картину, необхідно проаналізувати доходи та витрати – фактори, які прямо впливають на величину прибутку.

Дослідженню питань обліку сутності, формування та розподілу прибутку присвячені праці відомих науковців. Серед іноземних вчених варто виділити Ф. Кене, А. Сміта, Й. Шумпетера, К. Маркса, Ф. Найта, С. Фішера, Дж. Робінсон та ін. Вивченням даного питання займалися і вітчизняні науковці: В.Д. Базилевич, В.А. Дерій, Є.П. Качан, С.В. Мочерний, В.В. Сопко, Г.А. Оганян, М.С. Пушкар, Я.П. Шафорост та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження і удосконалення методики й організації обліку і аналізу формування та розподілу прибутку в сучасних економічних умовах.

Для розкриття мети в процесі дослідження передбачається вирішити такі **завдання**:

- ✓ дослідити та теоретично обґрунтувати сутність поняття «прибуток»;
- ✓ розглянути та порівняти закордонні та вітчизняні підходи до трактування суті доходів та витрат як визначальних елементів формування прибутку підприємства;
- ✓ розкрити основні фактори впливу на формування прибутку підприємства;
- ✓ вивчити особливості обліку доходів і витрат як головних елементів формування прибутку підприємства;
- ✓ розглянути методико-організаційні положення обліку прибутку та факторів його формування, виявити недоліки в існуючій практиці облікового відображення на ТОВ «Волошин»;
- ✓ виробити та обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення методики та організації обліку прибутку, доходів та витрат;
- ✓ узагальнити методичні аспекти та надати практичні рекомендації з аналізу прибутку та факторів його формування на ТОВ «Волошин».

Об'єктом дослідження є система обліку і аналізу формування та розподілу прибутку на базі Товариства з обмеженою відповідальністю «Волошин».

Предметом дослідження виступають теоретичні, методичні, організаційні аспекти обліку та аналізу формування і розподілу прибутку.

Методи дослідження. В процесі дипломного дослідження використовувалися загальнонаукові і спеціальні методи: теоретичного узагальнення, порівняння, причинно-наслідкового зв'язку, спостереження, системного аналізу, аналогії, порівняння, конкретизації, індукції та дедукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення методики, організації обліку і аналізу формування та розподілу прибутку. А саме, у вдосконаленні сутності поняття «прибуток»; удосконаленні організації обліку формування прибутку підприємства шляхом поліпшення існуючих форм первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку; обґрунтуванні пропозицій щодо

удосконалення обліку та відображення у звітності підприємства процесів формування та розподілу прибутку.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему: «Трактування сутності економічної категорії «прибуток»» в Збірнику наукових праць студентів «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах системних реформ: збірник наукових праць студентів» (Тернопіль, 2018) [78].

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості впровадження викладених у магістерській роботі пропозицій щодо методики та організації обліку та аналізу формування і розподілу прибутку на базі ТОВ «Волошин».

При написанні дипломної роботи використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ТОВ «Волошин».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сучасні підходи до трактування сутності прибутку

Прибуток є однією із найважливіших економічних категорій. Адже, з одного боку, він є одним із ключових параметрів, який визначає ефективність діяльності суб'єкта господарювання, а з іншого джерелом фінансових ресурсів для подальшого розвитку підприємства.

Від того, як трактується прибуток підприємства, залежать висновки господарюючих суб'єктів стосовно подальшої економічної діяльності. Відсутність чіткого визначення прибутку в сучасній літературі та наявність альтернативних варіантів зумовлює появу проблем при прийнятті управлінських та інвестиційних рішень. Багато з них ще не розв'язані і потребують всебічного визначення, узагальнення, розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо їх вирішення.

Найперше зупинимось на визначенні прибутку у нормативно-правовій базі. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактує прибуток як суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Окрім того, даний стандарт окремо виділяє визначення збитку, який визначає як перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [75].

Більш детально поняття прибутку розглядається у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 «Подання фінансової звітності». Зокрема, загальний сукупний прибуток трактується як зміна у власному капіталі впродовж періоду у результаті операцій та інших подій за виключенням операцій із власниками, якщо останні діють відповідно до прав та обов'язків власників. Також цим же нормативним документом передбачений

поділ загального сукупного прибутку на елементи «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку» (рис. 1.1.).

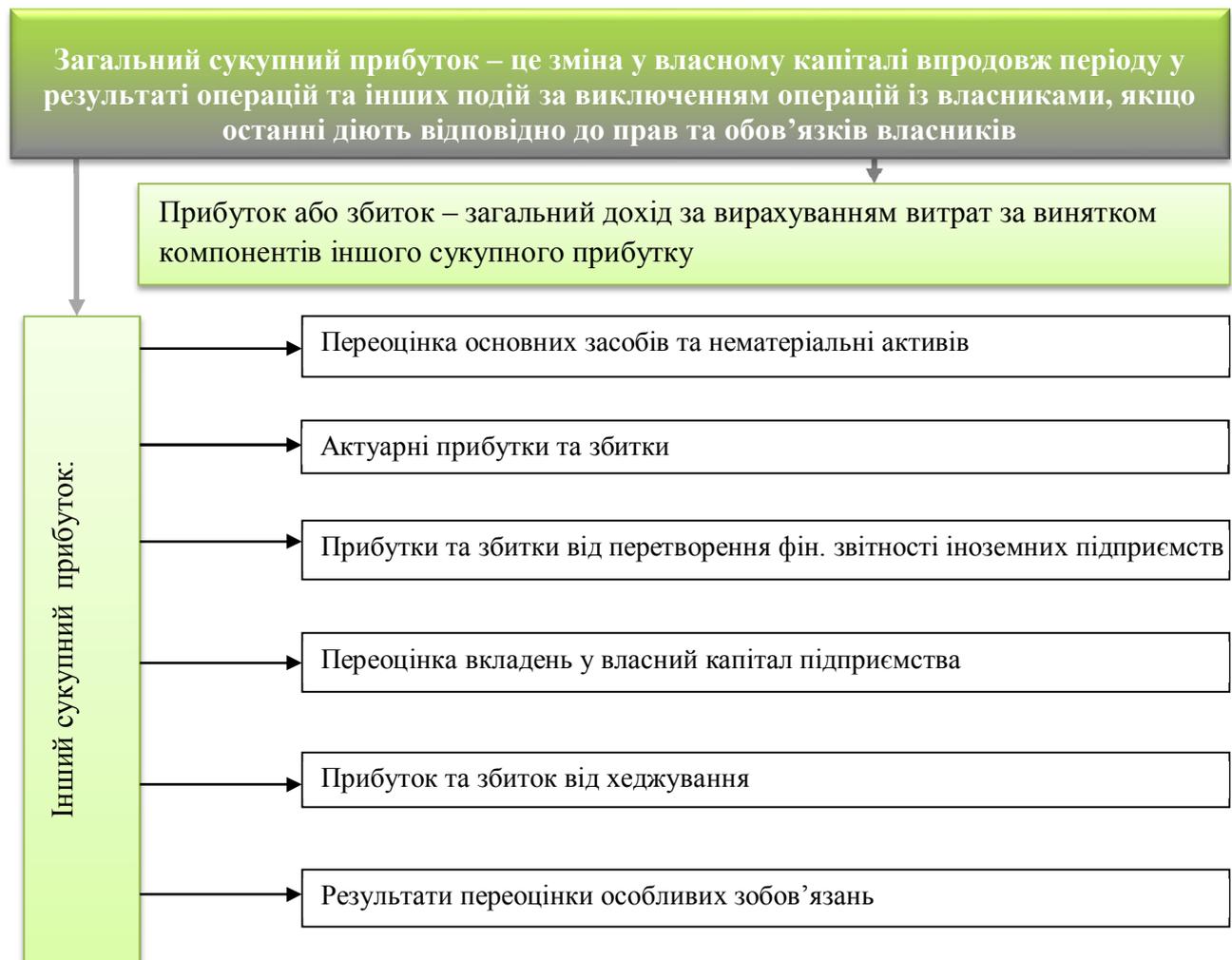


Рисунок 1.1. Складові іншого сукупного прибутку

Прибуток або збиток є загальним доходом за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат, які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ). Елементами іншого сукупного прибутку є:

- збільшення або зменшення надлишку переоцінки (МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»);

- актуарні (попередньо визначені) прибутки та збитки (МСБО 19 «Виплати працівникам»);
- прибутки та збитки, отримані у результаті перетворення фінансової звітності, контрольованої даним підприємством організації, яка розміщується за кордоном (МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);
- прибутки та збитки, отримані у результаті вкладення у інструменти власного капіталу, які відображаються за справедливою вартістю, а результат переоцінки подається у складі іншого сукупного прибутку (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- ефективна частина прибутків та збитків, отриманих у результаті використання засобів мінімізації ризиків завдяки вкладенню протилежної угоди – хеджування (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);
- особливі зобов'язання, які відображаються за справедливою вартістю, а результат переоцінки подається у прибутку/збитку як зміна справедливої вартості та ризику зобов'язання (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти») [62].

Проаналізувавши українські та міжнародні стандарти фінансової звітності, можна сказати, що у вітчизняних визначення прибутку та збитку подаються окремо. Натомість МСБО 1 об'єднує ці поняття одним терміном та у більшій мірі деталізує, що на нашу думку є більш раціональним.

В свою чергу, у Положенні стандарті бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 17 «Податок на прибуток» відсутнє трактування саме категорії «прибуток», проте виділяються такі його види:

- обліковий прибуток – вартісне вираження фінансового результату до оподаткування відповідно до даних бухгалтерського обліку, яке подається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за звітній період;

- податковий прибуток – фінансовий результат діяльності підприємства відповідно до вимог податкового законодавства (Податкового кодексу України) [93].

Аналогічно і Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України, трактування прибутку не містять, проте передбачають обчислення та подальше використання наступних різновидів бухгалтерського прибутку:

- валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- прибуток від операційної діяльності – показник, який отримують у результаті сумування фінансового результату від реалізації та доходу від іншої операційної діяльності та віднімання інших операційних витрат;
- прибуток від впливу інфляції на монетарні статті – сума прибутку від впливу інфляції на монетарні статті, що визначається відповідно до П(С)БО 22 «Вплив інфляції»;
- прибуток до оподаткування – позитивний підсумок різниці між доходами та витратами від операційної, фінансової та іншої діяльності;
- прибуток від припиненої діяльності після оподаткування – прибуток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації;
- чистий прибуток – позитивний фінансовий результат діяльності підприємства за вирахуванням податку на прибуток [61].

Виходячи із вищенаведеного, вітчизняні нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік, дають визначення прибутку або розшифровують види прибутку. Натомість у податковому законодавстві, а саме Податковому кодексі України (далі – ПКУ), як таке визначення прибутку відсутнє зокрема і у статті 14, у якій зібрані ключові визначення у розрізі цього

нормативного акту. Однак у статті 134 розділу III «Податок на прибуток підприємств» поданий об'єкт оподаткування. Виділимо основні підходи ПКУ щодо сутності прибутку, що визначається через об'єкт оподаткування:

- прибуток, отриманий як на території України, так і у результаті діяльності на іноземних ринках. При цьому при обрахуванні показника враховуються не лише вимоги П(С)БО чи М(С)БО, а й прописані у даному кодексі податкові різниці;
- отриманий нерезидентом в Україні дохід або прибуток, який оподатковується відповідно до пункту 4 статті 141 ПКУ;
- отриманий відповідно до умов договорів страхування дохід із врахуванням вимог підпункту 2 пункту 1 статті 141 ПКУ;
- отриманий операторами дохід від продажу лотерейних білетів та подальшого розіграшу призів, використання гральних автоматів відповідно до пункту 5 статті 141 ПКУ;
- отриманий дохід операторами від букмекерської діяльності, азартних ігор (зокрема казино). При цьому виключення становить дохід, який було отримано від азартних ігор із застосуванням гральних автоматів та зменшено на суму виграшів гравців.

У ПКУ для цілей оподаткування відсутнє чітке розмежування між доходом та прибутком. Цікавим є і підхід до бази оподаткування. Останньою вважається грошове надходження об'єкту оподаткування, яке обраховане відповідно до вимог статті 134 ПКУ та інших положень ПКУ [90].

Категорія прибутку була та залишається предметом дослідження і у наукових колах. Дане поняття із давніх часів є предметом розгляду світилами науки. А підходи до визначення прибутку підприємства позначаються на особливостях його подальшого розподілу та використання, а також і функціонування підприємства в цілому.

Одне із перших визначень прибутку зустрічаємо у китайському трактаті «Гуань-Цзи» (IV-III ст. до н.е.). Тоді Лао Цзи під даним поняттям розумів

надлишкову частину золота, яка залишається в одних людей у результаті нерівноцінного обміну. Тобто одна сторона отримувала більше вигод від конкретної операції, ніж інша [129].

Арістотель (384-322 рр. до н.е.) у працях «Нікомахова етика» та «Політика» поділяв господарську діяльність на дві великі групи: природню – економіку та неприродню – хремастику. Науковець вважав, що для останньої характерними є значні торгівельні та лихварські угоди. А причетні до хремастики особи прагнуть збільшити власний капітал та отримати неймовірно високі прибутки [3].

Меркантилісти досліджували сферу обігу. Вони стверджували, що прибуток у зовнішній торгівлі – це наслідок реалізації продукції за вищою вартістю в одній країні, ніж за придбаною ціною в іншій. Меркантиліст Т. Мен у праці «Багатство Англії у зовнішній торгівлі, або баланс нашої зовнішньої торгівлі як принцип нашого багатства» (1664 р.) зауважив правило «торгівельного балансу». Він був переконаний у прямій залежності між багатством країни та різницею між вартостями експортованої та імпортованої продукції [138].

Додана вартість для меркантилістів – це торговий прибуток. На їх думку, збільшення та накопичення капіталу – це не наслідок виробництва, а результат обміну, зокрема зовнішньоторгівельного. Натомість фізіократи акцентували увагу не на сфері обігу, а на виробництві. Науковці стверджували, що сили природи є чинниками, які призводять до перевищення споживчої вартості над понесеними на створення продукції витратами.

Фізіократи наголошували, що фактично торгівля зводиться до бартерного обміну. Створення продукції у сільськогосподарській сфері зумовлює утворення прибутку. Останній є своєрідним перехідним місточком від одного виробничого циклу до іншого. Фізіократи позиціонували сільське господарство як економічну сферу, яка використовує менше ресурсів у вартісному вираженні на виробництво, ніж отримує від продажу продукції [6].

Цікаві ідеї висловлювали класики політичної економії А.Сміт та Д. Рікардо. Зокрема перший стверджував, що прибуток це:

- логічний наслідок ефективного використання капіталу;
- компенсація підприємцю за його роботу та ризики втрати коштів;
- частина неоплаченої праці працівника [140].

Натомість Д. Рікардо розглядав прибуток як перевищення створеної цінності над величиною винагороди працівника. Науковець акцентував увагу на необхідності перевищення доходу над сумою заробітної плати [139].

У ХІХ столітті Т. Мальтус у праці «Дослід» висунув ідеї, які були подібними до думок Д. Рікардо. Як перший, так і другий науковці вважали прибуток частиною ціни. Однак Мальтус наголошував на необхідності відняти із вартості продажу продукції витрачені кошти на оплату праці найманих робітників, вартість кредитів та інші витрати. У загальних рисах такий підхід відповідає і сучасності [59].

За К. Марксом прибуток – це додаткова вартість, яка отримувана не лише завдяки робочій силі працівників, а й як результат використання авансованого капіталу. Науковець дослідив фактори та особливості формування загальної норми прибутку. Маркс переконував, що у разі підвищення продуктивності праці за рахунок зростання відсотка засобів виробництва відносно робочої сили відбувається зменшення прибутку [60].

У ХХ столітті нові погляди на поняття прибутку висловив Й. Шумпетер. У праці «Теорія економічного розвитку» (1912 р.) науковець розглядав прибуток як винагороду за інноваційні підходи до способів та можливостей діяльності підприємства. Організація, яка найшвидше застосує нововведення, буде більш прибутковою [130].

С. Фішер, Р. Дорнбуш та Р. Шмалензі переконані, що в незалежності від форм власності підприємства прагнуть максимізувати прибутки та отримувати більші можливості для конкурентної боротьби. Науковці вважають, що доходи – це кошти від продажу товарів або надання послуг впродовж певного часу.

Натомість витрати розглядають як кошти, які були понесені на створення проданих товарів та надання послуг. У разі ефективного використання ресурсів, сприятливої економічної ситуації в країні, наявності платоспроможного попиту та відповідного йому пропозиції підприємство отримує прибуток – перевищення доходів над витратами [109].

Американський фахівець у сфері економіки К. Монро переконаний, що суб'єкт господарювання так планує свою діяльність, щоб майбутні вхідні грошові потоки перевищували вихідні, забезпечивши бажаний прибуток. Підприємство приймає рішення щодо доцільності виробництва певного різновиду продукції з метою зменшення витрат. Воно прогнозує скільки та якої саме продукції продасть, встановлює ціну одиниці. Ключова ціль організації – отримання максимального прибутку. Для її досягнення підприємству потрібно досягти такого рівня виробництва, при якому позитивна різниця між сукупними доходами та відповідним їх витратам буде якомога більшою [137].

Американські учені Д. Бернес, Е. Річардс та Т. Дворкін у спільній праці «Правила бізнесу» як і К. Монро вважають, що ключова мета підприємства – отримання максимального прибутку. Підприємства зацікавлені в ефективному використанні обмежених виробничих ресурсів. А організації, яким це вдається найкраще, можуть нарощувати обсяги реалізації продукції і навіть при меншій ціні за одиницю бути прибутковими. Однак інколи менеджери підприємств прагнуть досягнути власних особистих, фінансових та інших цілей, нехтуючи інтересами підприємства, зокрема і у розрізі максимізації прибутку. Як наслідок, обмежені ресурси не використовуються ефективно, зменшується національне багатство та погіршується рівень життя пересічних громадян [135].

Р. Франк та Б. Бернанке звертають увагу, що підприємства мають різні мотиви у діяльності. Однак лєвова частина підприємств все ж функціонують з метою підвищення рівня добробуту власників шляхом отримання та розподілу прибутку. Останній вчені розглядають як позитивну різницю між отриманими сукупними доходами від продажу товарів та понесеними витратами: як явними, так і неявними [136].

Поняття прибутку активно розглядається і вітчизняними вченими. До того ж різні вчені трактують дану категорію по своєму. Наведемо основні підходи у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Основні підходи до трактування сутності економічної категорії «прибуток»

Автор/автори	Сутність економічної категорії «прибуток»
1	2
Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко	Прибуток – відображений у вартісному вираженні чистий дохід організації, що припадає на інвестований капітал, відображає винагороду за ризик ведення підприємницької діяльності, фактично є позитивною різницею між сукупним доходом та понесеними витратами для його отримання [1].
В.Д. Базилевич	Економічний прибуток – це перевищення над нормальним прибутком внаслідок підприємницької ініціативи, навичок щодо найбільш ефективного використання поєднань економічних ресурсів, впровадженнь інновацій, продуманого ризику тощо [6].
П.І. Багрій, С.І. Дорогунцов	Прибуток – дохід, отриманий від функціонуючого капіталу у результаті використання праці робітників, які працюють по найму [5].
І.О. Бланк	Прибуток – це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення підприємницької діяльності [8].
А.Б. Борисов	Прибуток – перевищення доходу над витратами за конкретний часовий проміжок [10].
Л. Грознецька	Прибуток – різновид форм вартості додаткового продукту, що є різницею між вартістю продажу продукції та витратами на її виготовлення [18].
А.Г. Загородній	Прибуток – це економічна категорія, що визначається як різниця між валовим ви торгом (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво і реалізацію продукції [25].
А.В. Ковтун	Прибуток – частина додаткової вартості товару, який продається організацією, що залишається під контролем підприємства після погашення виробничих витрат [39].
М.В. Кужельний, В.Г. Лінник	Прибуток – це джерело власних коштів підприємства та формуванням доходної частини бюджетів різних рівнів [50].
В.І. Кузь	Прибуток – наслідок ефективності діяльності організації щодо створення та продажу додаткової вартості [51].
С.В. Мочерний	Економічний прибуток – різниця між загальним доходом організації та економічними витратами, які включають як явні, так і неявні витрати [65].

1	2
Т. О. Паутова	Прибуток – різновид чистого доходу, складова, яка відображає додаткову вартість у ціні продукту, виготовленого робітниками матеріального виробництва. [88].
Я.П. Шафорост	Прибуток – змінене відображення додаткової вартості, обчислене як різниця між виручкою та витратами капіталу, а у результаті – величина, отримана власником капіталу[121].
В. Г. Швець	Прибуток – це джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат [123].

Проаналізувавши вищенаведені твердження, слід сказати, що як і у нормативних джерелах, так і в наукових не існує єдиного підходу до визначення поняття «прибуток». Тому вважаємо за необхідне представити своє бачення щодо трактування цієї важливої категорії. Зокрема, на нашу думку, прибуток – це створене підприємством фінансове джерело, що формується як різниця між отриманими доходами у результаті найбільш ефективного використання коштів у різноманітних сферах господарської діяльності та понесеними для їх отримання витратами і використовується для підвищення рівня конкурентоспроможності та забезпечення подальшої діяльності організації.

1.2. Основні принципи формування та розподілу прибутку підприємства

Значення прибутку залежить від багатьох чинників, кожний з яких позитивно або негативно впливає на кінцевий результат. Всі фактори, від яких залежить прибутковість, можна поділити на зовнішні (фактори, які не залежать від діяльності суб'єкта господарювання) та внутрішні (фактори, які залежать від діяльності підприємства).

Серед зовнішніх факторів Р.М. Циган та О.С. Савченко виділяють три групи: загальноекономічні фактори (розвиток на основі власності виробничих відносин, формування організаційно-правових структур ринкового типу, створення інфраструктури ринку), ринкові фактори (суттєве коливання попиту і

пропозиції, рівень реальних доходів населення, нестабільність фінансового ринку) та інші фактори (політична нестабільність, негативні демографічні тенденції та ін.)

Серед внутрішніх факторів ці ж науковці виокремлюють наступні три групи факторів: виробничі фактори (використання матеріально-технічної бази виробництва та трудового потенціалу), інвестиційні фактори (впровадження у виробництво нових засобів праці, витрати інвестиційних ресурсів), фінансові фактори (формування фінансової стратегії, планування діяльності, структура джерел фінансування) [115].

К.С. Жадько та В.С. Котенко зазначають, що на абсолютну величину прибутку впливають:

- результати фінансово-господарської діяльності підприємства;
- сфера діяльності;
- галузь господарства;
- установлені законодавством умови обліку фінансових результатів [24].

М.В. Наумова виділяє два види факторів, які впливають на прибуток:

- внутрішні фактори – чинники, які позначаються на розмірі прибутку підприємства через збільшення обсягу випуску і реалізації продукції, поліпшення якості продукції, підвищення відпускних цін, зниження витрат виробництва і реалізації продукції (рівень господарювання; компетентність керівництва і менеджерів; конкурентоспроможність продукції; рівень організації виробництва і праці; продуктивність праці; стан і ефективність виробничого і фінансового планування);
- зовнішні фактори – фактори, які не залежать від діяльності підприємства, але можуть мати значний вплив на величину прибутку (кон'юнктура ринку; рівень цін на споживані матеріально-сировинні і паливно-енергетичні ресурси; норми амортизаційних відрахувань; природні умови; державне регулювання цін, тарифів, відсоткових ставок, податкових ставок і пільг, штрафних санкцій).

Перераховані фактори впливають на прибуток не прямо, а через обсяг реалізованої продукції і собівартість. При здійсненні виробничо-господарської діяльності підприємства всі ці фактори знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємозалежності [71].

І.І. Чернега зазначає, що прибуток досить чутливий до різноманіття внутрішніх та зовнішніх факторів впливу, а також до інвестиційної, податкової і кредитної політики. На величину прибутку впливають внутрішні фактори, безпосередньо пов'язані з підприємством, а також зовнішні, серед яких науковець акцентує увагу на фінансовій політиці держави. Окрім цього на кінцеву величину прибутку як фінансового показника впливає порядок формування доходів та витрат за сферами діяльності підприємства, встановленими державою. Слід зазначити, що в економічній літературі погляди науковців щодо класифікації факторів різноманітні [119].

О. Бородіна поділяє фактори на залежні та незалежні від діяльності підприємства. До залежних факторів відносить рівень господарювання, компетентність працівників, конкурентоспроможність продукції, організацію виробництва та праці, продуктивність праці, стан та ефективність фінансового планування. До незалежних факторів включає такі як кон'юнктура ринку, рівень цін на матеріально-сировинні та паливно-енергетичні ресурси, норми амортизаційних відрахувань [11].

О. Н. Отпущеннікова також розподіляє фактори на залежні й незалежні. До незалежних (зовнішніх) вона відносить стан ринку, ціну та тарифи на паливо, енергію, норми амортизації, систему оподаткування, обсяг та якість природних ресурсів. До залежних (внутрішніх), на її думку, належать обсяг та якість продукції, величина собівартості та інших затрат, рівень організації праці, економічна зацікавленість працівників та розвиток виробництва [81].

В.Л. Корінев виділяє три групи факторів прибутку. У сфері виробництва – це тобто обсяг, якість продукції, асортимент, рівень оптових цін; у сфері звернення – організація реалізації продукції, взаємозв'язок зі споживачами; фактори, котрі не залежать від діяльності підприємства, а саме перебої у

матеріально-технічному постачанні, проблеми з транспортом для відвантаження готової продукції [42].

Виходячи із вищенаведеного, у наукових колах немає однозначності щодо структури та видів факторів впливу на формування прибутку. Разом з тим, більшість вчених виділяють серед факторів впливу зовнішні і внутрішні, а також контрольовані (неконтрольовані), регульовані (нерегульовані). Проаналізувавши думки різних науковців, ми сформулювали свій перелік основних факторів, що впливають на формування прибутку підприємства та здійснили їх групування за певними видами (рис. 1.2).

Охарактеризуємо першу групу виділених нами факторів – зовнішніх. Їх варто розподілити на ринкові, тобто такі що характеризують ринкові показники, та регулятивні, тобто фактори державного управління.

Ринкові:

1. Кон'юнктура товарного ринку. Зміна кон'юнктури товарного ринку впливає на динаміку одного з головних показників діяльності підприємства – обсягу надходження виручки за проданий товар, а значить і на величину валового прибутку підприємства. Покращення кон'юнктури товарного ринку, в сегменті якого підприємство здійснює свою господарську діяльність, призводить до збільшення суми доходу від реалізації продукції. Натомість дисбаланс попиту та пропозиції характеризується зниженням товарної виручки, що викликає тимчасову нестачу коштів при накопиченні на підприємстві значних запасів нереалізованої готової продукції та, відповідно, недоотримання прибутку.

2. Кон'юнктура фондового ринку. Фондовий ринок визначає можливості отримання прибутку у вигляді доходу від емісії акцій і облігацій підприємства. Дана кон'юнктура впливає на ефективність реінвестування нерозподіленого прибутку. Також динаміка фондового ринку важлива у контексті формування прибутку від портфелю цінних паперів підприємства у формі відсотків і дивідендів.



Рисунок 1.2. Основні фактори впливу на формування прибутку підприємства

3. Практика відстрочення платежів між контрагентами. Продукція може продаватись або купуватись на умовах оплати за фактом чи відстрочення (розстрочення) платежу. Вплив цього чинника проявляється на рівні як закупівельних, так і продажних цін. Відповідно до схем роботи з контрагентами коливається і величина прибутку підприємства.

4. Доступність кредитних коштів. Фактор багато в чому визначається сформованим співвідношенням попиту та пропозиції на ринку позикового капіталу. Кон'юнктура визначає зростання або зниження обсягу пропозиції «коротких» або «довгих», «дорогих» або «дешевих» грошей. Відповідно змінюється і можливість формування додаткових витрат підприємства щодо обслуговування цього боргу у вигляді відсотків, та, відповідно, величина прибутку.

5. Залучення коштів цільового фінансування. Кошти цільового фінансування і цільових надходжень — це кошти, які підприємство отримує на чітко визначену мету (згідно з установленими умовами витрачання, затвердженими планами, кошторисами тощо). Вони можуть надходити у вигляді субсидій, асигнувань з бюджету і цільових фондів, гуманітарної допомоги, внесків фізичних і юридичних осіб. Організація отримує додатковий прибуток, нарощуючи і змінюючи пасиви, а активи підприємства збільшуються за рахунок надходження ліквідних коштів.

Регулятивні:

1. Державне регулювання. Полягає у встановленні державою мінімального чи максимального рівня цін, регулювання тарифів, відсоткових ставок, податкових ставок і пільг, впровадження штрафних санкцій, відслідковування монопольного становища на ринку та вплив на нього.

2. Система оподаткування. Платежі до бюджету відбирають значну частину валового прибутку підприємства. Поява нових видів та зміна ставок податків, скасування чи надання пільг, будь-які інші суттєві зміни у системі оподаткування впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

3. Політична стабільність. Нормальне функціонування політичної системи, усіх її структур та інститутів, відсутність збоїв у механізмах державної влади, її достатня авторитетність, суворе дотримання і виконання законів та інших регулюючих нормативних актів дозволяє стабільно розвиватися ринковій економіці і відповідно кожному суб'єкту господарювання зокрема.

Розглянута група факторів грає в сучасних умовах першорядну роль щодо функціонування господарюючих суб'єктів. Більш того, ці чинники в основному визначають сферу діяльності підприємства, впливають на прийняття рішень щодо розширення або згортання діяльності. Контроль за впливом факторів здійснюється менеджерами підприємства.

Найбільш суттєвими для успішного функціонування підприємства є кон'юнктура товарного і фондового ринку, практика відстрочення платежів між контрагентами. Ці фактори вимагають постійного аналізу ситуації і оперативного регулювання цінової політики на підприємстві. В цілому ж, комплексний підхід і оперативна оцінка впливу зовнішніх факторів на функціонування підприємства дозволяє розробити правильну дивідендну політику на підприємстві.

Охарактеризуємо систему внутрішніх факторів, які впливають на величину прибутку.

1. Життєвий цикл підприємства. На різних стадіях життєвого циклу суб'єкта господарювання формуються не тільки різні показники прибутку підприємства, а й його види, а також напрями використання. Характер поступального розвитку підприємства відіграє велику роль в прогнозуванні величини і видів позитивного фінансових результатів, а також в їх використанні.

2. Тривалість операційного циклу. Чим більшу кількість оборотів за одиницю часу здійснюють власні кошти, інвестовані в оборотні активи, тим більший обсяг прибутку. Зростання величини останнього паралельно із скороченням операційного циклу призводить до зменшення залежності підприємства від кредитів.

3. Сезонність виробництва і реалізації продукції. За джерелами свого виникнення (для прикладу, умови виробництва чи особливості попиту) цей чинник можна було б віднести до числа зовнішніх, проте технологічний прогрес дозволяє підприємству здійснювати безпосередній вплив на інтенсивність його прояву. Сезонність виробництва і реалізації продукції суттєво впливає на формування прибутку підприємства в часі, визначаючи його структуру в розрізі окремих тимчасових інтервалів. Крім того, цей чинник необхідно враховувати в процесі реінвестування.

4. Ефективність використання ресурсів полягає у ефективності використання засобів і предметів праці, трудових та фінансових ресурсів. Зокрема, даний фактор впливає на збільшення прибутку в основному через якісні зміни: підвищення продуктивності обладнання та його якості, використання прогресивних видів матеріалів та вдосконалення технології їх обробки, прискорення оборотності оборотних коштів, підвищення кваліфікації та продуктивності праці персоналу, зниження трудомісткості та матеріаломісткості продукції, удосконалення організації праці та ефективніше використання фінансових ресурсів тощо.

5. Нагальність інвестиційних програм. Ступінь цієї невідкладності формує потребу в додатковому обсязі фінансових ресурсів, якими можуть бути або власні кошти підприємства, зокрема у вигляді прибутку, або позикові кошти – кредити та позики. Останні відповідно є платними, що в свою чергу негативно впливає на фінансові результати.

6. Прийнята облікова політика на підприємстві. Якщо підприємство формує фінансові результати по оплаті, то запізніле погашення заборгованості покупців за продукцію сповільнює процес надходження доходів. Натомість прописавши в обліковій політиці відображення по відвантаженню, підприємство отримує більше коштів. Також суттєвий вплив мають прописані в обліковій політиці методи амортизації основних засобів, терміни корисного використання нематеріальних активів, що створюють різну величину відповідних витрат. Для прикладу, при використанні прискорених методів

амортизації активів зростає собівартість продукції і, відповідно, знижується частка чистого прибутку підприємства.

7. Фінансовий менталітет власників і менеджерів підприємства. Вибір консервативних, поміркованих або агресивних принципів фінансування активів і здійснення фінансово-господарських операцій визначає структуру видів прибутку підприємства, величину резервного капіталу, обсягу страхових запасів окремих видів активів. Дані підходи визначають і рівень прибутковості та ризику щодо вкладених фінансових інвестицій.

Основним фактором, що визначає успішну діяльність підприємства, є фінансовий менталітет власників і менеджерів. Останні на основі аналітичних даних приймають рішення, наслідки яких суттєво впливають на фінансовий стан підприємства.

Виділивши вищенаведені фактори впливу на формування прибутку пропонуємо ще дещо удосконалити класифікацію даних факторів із розподілом зовнішніх факторів на стимулюючі фактори, що призводять до стимулювання розвитку підприємства та дестимулюючі фактори, що навпаки негативно відображаються на господарюючому суб'єкті і їх наявність є загрозою до погіршення діяльності підприємства і зниження прибутку. Також пропонуємо виділити волатильні, що мають тенденцію змінюватися з часом, або ж відповідно неволатильні. Внутрішні ж фактори пропонуємо розподіляти на прогнозовані, що підлягають прогнозуванню та непрогнозовані.

При формуванні кінцевого фінансового результату роботи підприємства його величина визначається при порівнянні доходів та витрат. Розраховуючи бухгалтерський прибуток, враховують доходи, які підприємство отримало впродовж звітного періоду. Надходження від реалізації продукції, товарів та послуг оцінюють за вартістю обміну продукції або послуг підприємства. Таке значення є грошовим еквівалентом прав на грошові кошти, які мають бути отримані внаслідок операції продажу.

У більшості випадків витрати на продукцію оцінюють за собівартістю, яка склалась на дату виготовлення. Дана вартість не повинна перевищувати

витрат на придбання аналогічної продукції на ринку. Окрім того, у процесі діяльності підприємства взаємозв'язок між отриманими доходами та здійсненими витратами простежити доволі складно. Це зумовило необхідність визначення критеріїв списання затрат під час їхнього здійснення. Так виникло поняття витрат періоду, які є важливою передумовою забезпечення діяльності підприємства, хоча простежити їхній прямий вплив на кінцевий фінансовий результат доволі складно. Відповідно раціональним підходом до формування прибутку полягає у зменшенні чистих доходів відносно суми витрат підприємства та податку на прибуток (рис. 1.3).

Прибуток підприємства являє собою результуючий фінансовий показник, що унеможлиблює його безпосереднє використання як об'єкта управління і вимагає формування важелів впливу на величину прибутку через вплив на фактори його формування та використання [19].

Складовими системи управління прибутком є:

- управління прибутком на етапі його формування – вибір підприємством стратегії управління прибутком з урахуванням усіх суттєвих факторів впливу;
- управління доходами суб'єкта господарювання – це контроль за окремими складовими сукупного прибутку підприємства;
- управління витратами суб'єкта господарювання – важливий аспект не лише у розрізі управління прибутком, а й у структурі фінансового менеджменту взагалі;
- управління прибутком на етапі його використання – забезпечення стабільного зростання ринкової вартості підприємства та доходів акціонерів [56].

Отже, підприємство повинно враховувати всі чинники, які мають вплив на його функціонування, задля підвищення ефективності діяльності. Тобто формування і використання прибутку є досить складним механізмом, який стосується усіх сфер діяльності підприємства.

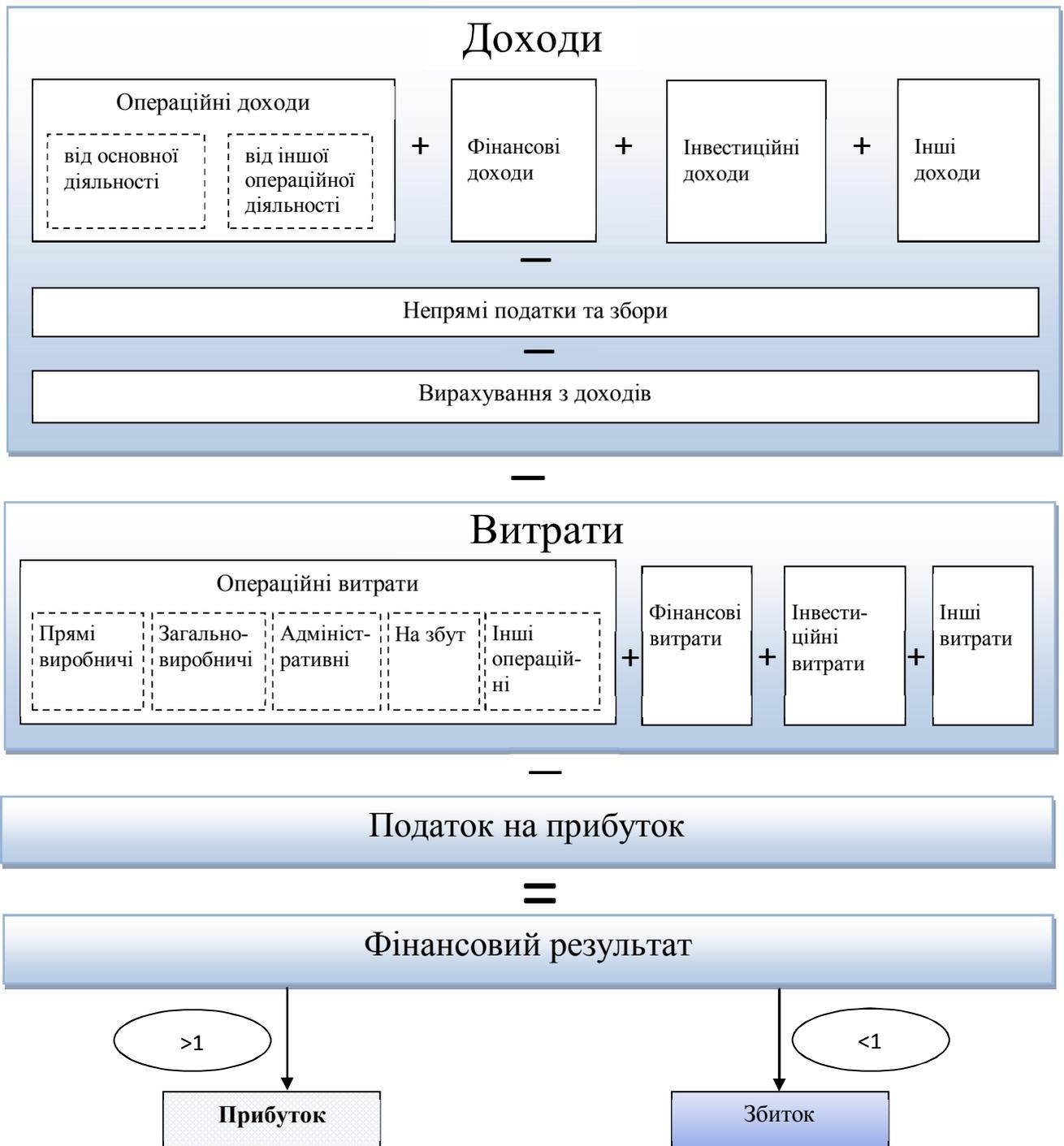


Рисунок 1.3. Порядок формування прибутку підприємства

Прибуток найбільш повно відображає фінансовий результат підприємницької діяльності, забезпечує фінансування розширеного виробництва, соціально-економічного розвитку підприємства, є джерелом матеріального заохочення працівників і базою для розрахунків показників інвестиційної привабливості підприємства [58].

На нашу думку, для ефективного управління прибутком підприємства та збільшення його величини необхідно:

1. Розробити таку стратегію управління прибутком, яка б відповідала довгостроковим цілям розвитку підприємства та дозволяла досягти найкращих результатів за допомогою наявних ресурсів.

2. Враховувати доходи від усіх видів діяльності підприємства, кожний з яких матиме досить вагомий вплив на величину прибутку.

3. Планувати витрати таким чином, щоб їх сума в жодному разі не перевищувала доходи в даному періоді. Це дозволить забезпечити хоча б беззбитковість виробництва та зменшити імовірність банкрутства.

4. При використанні прибутку орієнтуватися, в першу чергу, на потреби самого підприємства у формуванні джерел власного фінансування, що в подальшому призведе до максимізації та стабілізації прибутковості та розвитку суб'єкта господарювання.

Що стосується розподілу прибутку, то це найважливіший процес, який не тільки забезпечує задоволення різних потреб підприємств, але й є важливою передумовою наповнення бюджету країни. Система розподілу прибутку на будь-якому підприємстві повинна вибудовуватися задля підвищення ефективності його діяльності.

На нашу думку, варто виділити наступні принципи розподілу прибутку:

- отриманий прибуток повинен розподілятися між державою і підприємством;
- держава отримує частину прибутку через систему податків і зборів, розмір яких встановлюється законодавством;
- прибуток, що залишився у підприємства, не повинен негативно впливати на темп підвищення обсягів виробництва;
- прибуток перш за все спрямовується на накопичення і лише після цього – на інші цілі.

На підприємстві об'єктом розподілу є так званий «чистий прибуток», який залишився після внесення всіх обов'язкових платежів. Даний процес частково пов'язаний з плануванням, оскільки із урахуванням цього показника складаються видаткові кошториси.

Прибуток, що залишився в розпорядженні підприємства, може бути використаний для розвитку і підвищення ефективності діяльності. Держава загалом і контролюючі органи зокрема не повинні втручатися в процедуру використання даних коштів.

Чистий прибуток ділиться на дві частини: одна спрямовується на накопичення, а інша – на споживання. Якщо є прибуток, не розподілений в минулі періоди, це характеризує підприємство як стабільне і фінансово-стійке.

Щоб раціоналізувати фінансовий механізм розподілу прибутку, пропонуємо наступні заходи:

- визначати форми і методи розподілу прибутку в залежності від характеру і цілей діяльності підприємства;
- планувати напрями формування прибутку та його розподілу (зокрема у розрізі дивідендної політики);
- зменшити тривалість розробки реальних інвестиційних проектів і пришвидшити їх реалізацію за допомогою реінвестування прибутку (або залучення довгострокових кредитів);
- знизити рівень постійних витрат та мінімізувати рівень змінних витрат;
- здійснювати ефективну податкову політику, що забезпечує зниження рівня сумарних податкових виплат;
- впроваджувати дієву цінову політику задля підвищення рівня прибутковості господарської діяльності;
- посилити претензійну роботу з метою повного і своєчасного стягнення штрафних санкцій.

Результати раціоналізації та впорядкування фінансового механізму розподілу прибутку підприємства повинні відобразитись в системі планів

стратегічного розвитку на майбутні періоди. При цьому необхідно виходити із того, що чинниками формування прибутку є доходи та витрати.

1.3. Сутність доходів та витрат як визначальних елементів формування прибутку підприємства

Як уже зазначалося у попередніх питаннях, формування прибутку залежить від двох основних визначальних елементів – доходів і витрат. Тому детальніше зупинимось на розкритті їх сутності, зокрема почнемо з доходів.

Отримання доходу – необхідна передумова виконання планів щодо прибутковості підприємства. Тому даній економічній категорії приділяється чимале значення як у нормативно-правових актах, так і у працях провідних вітчизняних та іноземних науковців.

Найперше зупинимось на визначенні доходу у нормативно-правовій базі. Відповідно до Господарського Кодексу України, дохід подається у взаємозв'язку із прибутком. Отримання першого, як і другого, вважається ключовою метою створення підприємства та його подальшої діяльності [17].

Цивільний Кодекс України містить особливості визначення доходу у контексті договорів, які мають цивільно-правовий характер. Тобто даний нормативний акт розкриває один із суттєвих аспектів ведення підприємницької діяльності [114].

Для цілей бухгалтерського обліку основні рекомендації щодо відображення інформації щодо доходів та їх подання у фінансовій звітності встановлює П(С)БО 15 «Дохід». Також потрібно дотримуватись вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Відповідно до національних стандартів обліку дохід – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів або зменшення зобов'язань, які зумовлюють зростання власного капіталу (за виключенням зростання власного капіталу у результаті отримання внесків власників) [75].

У МСБО 1 «Дохід» подається більш точно визначення доходу. Останній вважається збільшенням економічних вигід протягом облікового періоду у

вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу [63].

Позитивний момент згаданих міжнародних та вітчизняних підходів – визнання доходу у результаті збільшення власного капіталу підприємства та не відображення його внаслідок операцій із власниками. Виходячи із обох визначень, не варто вважати кожне надходження чи зростання вартості активів або списання чи зменшення зобов'язань як факт отримання доходу. Для прикладу, підприємство взяло у банку довготерміновий кредит. З одного боку грошові кошти поступили на поточний рахунок. Дійсно, сумарна вартість активів зростає. Натомість збільшиться і величина довготермінових зобов'язань підприємства перед кредитором, тому не варто визнавати дохід.

Тлумачення П(С)БО 15 і М(С)БО 18 в основному стосуються лише доходів від реалізації продукції, виконання робіт та надання послуг. Нормативні документи не визначають особливостей відображення доходів, отриманих у результаті зміни співвідношення попиту та пропозиції на ринку та збільшення вартості активів. Також дані вони не встановлюють порядок обліку доходів організацій, які займаються доволі специфічними видами підприємницької діяльності (для прикладу, майнінг криптовалют).

Подане у Податковому кодексі України визначення доходу доволі загальне та неоднозначне. У відповідності до п. 14.1.54 даного нормативного документу дохід – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні. Натомість п. 14.1.55 подає відмінності між доходами, отриманими на території України та із джерел з-за кордону: «будь-який дохід, який отриманий резидентами або нерезидентами, з урахуванням будь-яких видів діяльності на території України та за межами митної території України» [90]. Визначення дещо неточне внаслідок застосування фрази «будь-який дохід».

Дохід – складна економічна категорія. Її дослідженням займалися провідні іноземні вчені минулого, думки яких розвивають та вдосконалюють науковці сучасності. Найперше зупинимось на генезисі даного поняття.

У. Стаффорд, С. Фортрей, Т. Мен та інші меркантилісти були переконані, що джерело доходу країни – це продаж товарів за кордон. Багатство країни визначається рівнем розвитку ремесел. На думку Т. Мена, виготовлення товарів більш прибуткове заняття, ніж суто видобуток сировини як для окремого підприємства, так і для країни загалом [138].

Фізіократи (Ф. Кене, П.С. Дюпон та А.-Р.-Ж. Тюрго) вбачали дохід як результат впливу матеріальних факторів – землі та води. Економісти наголошували на важливості праці селян, результат роботи яких – чистий продукт. Однак вони вважали, що зменшення обсягу витрат під час продажу товарів позитивно позначається на зростанні кількості проданих товарів. Тобто людині не обов'язково було суто працювати на виробництві, а й виконувати інші функції задля збільшення доходу організації [6].

Класики економічної теорії (У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо та ін.) розглядали заробітну плату, ренту за землю та дохід із капіталу як три фактори, які визначають не лише вартість товару, а й обсяг отриманого доходу. А будь-який інший дохід надходить із одного із згаданих джерел [139; 140].

Представник неокласичного маржиналізму Марк Блауг аналізував сутність доходу із позиції макроекономіки, еволюції продуктивних сил та застосування інноваційних підходів у процесі створення продукції. Фактично він відкинув класичну теорію заробітної плати, відсотка та ренти [9].

На складності категорії «дохід» наголосив і Дж. М. Кейнс. Він зазначав, що одна із трьох найбільших проблем при написанні праці «Загальна теорія зайнятості, процента та грошей» – це визначення даного терміну. Економіст розглядав поняття «доходу» із двох підходів: мікро- та макроекономічного. Відповідно виділяв терміни «дохід підприємця» та «сукупний дохід». У розрізі даної роботи більш актуальним є перше визначення, сутність якого полягає у позитивній різниці між вартістю реалізованого товару впродовж певного часу

над сумою первинних витрат виробництва. За Дж. М. Кейнсом величина доходу на пряму визначається масштабом виробництва. Також науковець у якості додаткового джерела доходу визнавав особливості людської поведінки виробництва [6].

Суттєвий внесок у теоретичні підходи щодо доходу здійснили представники неокласичної економічної теорії – Дж. Кларк, Ф. Хайєк, А. Пігу, Г. Хаберлер та ін. Зокрема перший із згаданих наголошував, що кожному фактору відповідає як певна витратна, так і дохідна частина продукту. Також Дж. Кларк переконував, що дохід із кожного фактора пропорційний кількості та вартості граничного продукту [35].

На основі неокласичної економічної теорії український вчений М. Туган-Барановський розробив соціальну теорію розподілу. Відповідно до неї, отриманий у результаті використання праці робітників дохід – прибуток. А нетрудовий дохід у результаті використання властивостей землі – рента. За Туганом-Барановським, національний дохід збільшується, якщо працівники виконують свої обов'язки більш продуктивно, зокрема і при впровадженні у господарську діяльність підприємства досягнень НТП [106].

Марксистки (К. Маркс, К. Каутський, Е. Бернштейн та ін.) розглядали доходи, виходячи із теорії трудової вартості, вважаючи дохід наслідком праці. Вони переконували, що задля створення нової вартості потрібен лише один фактор – робоча сила. Натомість інші різновиди доходів – це наслідок того, що робітнику не було виплачено заробітну плату. Марксистки вважали дохід від капіталу та землі прибутком. Тобто вони не приділяли в достатній увазі витратам, а фактично ставили знак рівності між прибутком та доходами [60].

Прихильники неокласичної економічної теорії (Р. Р. Коуз, О. Вільямсон, Д. Норт) трактували дохід на основі права власності. Останні відповідно до даного підходу – це численні норми, які визначають можливість отримання доходу, використання рідкісних ресурсів та передачі цих можливостей іншим особам. На думку Р.Р. Коуза, від кількості та вагомості переваг, що надає певний ресурс, залежить і його цінність [47].

На складності економічної категорії доходу наголошував американець Ф.Х. Найт. Він зауважив, що проблематично відслідкувати зв'язки між факторами, які визначають певний рівень доходу [69].

Маржиналісти (Е. Бем-Баверк, Дж. Хікс, В. Парето, І. Фішер та ін.) аналізували проблематику доходу не з боку пропозиції та витрат, а у контексті потреби споживачів у речі – попиту. Дохід визначається не лише побажаннями підприємства, а й побажаннями покупця. Дж. Р. Хікс взагалі стверджував, що дати правильне визначення доходу настільки важко, що даного терміну краще взагалі уникати. Це він і намагався зробити при розробці загальної теорії економічної динаміки. Вчений переконував, що можна «жити відповідно до коштів», не даючи точного визначення доходу [112].

Фундатор теорії недосконалої конкуренції Дж. Робінсон доволі вузько визначала поняття доходу. Під ним вона розуміла виручку від реалізації [97].

Не менш дискусійним є трактування доходу і на даний час. Існує значна кількість теорій і підходів сучасних науковців. Узагальнення даних підходів ми провели у таблиці 1.2.

Узагальнивши основні підходи вітчизняних вчених, можна зробити висновок, що більшість науковців розуміють дохід як:

- результат діяльності підприємства;
- наслідок використання виробничих факторів;
- виручку, отриману від продажу товарів, надання послуг чи виконання робіт;
- позитивний фінансовий результат діяльності;
- вираження доданої вартості;
- вартісну форму чистої продукції (заробітна плата і прибуток);
- різницю між виручкою від продажу та матеріальними витратами;
- позитивну різницю між вартістю готової продукції та понесеними витратами на її виготовлення;
- економічну вигоду;

- отримання коштів та іншого роду активів;
- компенсацію за впровадження інновацій, ризикову діяльність та підприємницьку ініціативу;
- збільшення власного капіталу.

Таблиця 1.2.

**Трактування сутності економічної категорії «доходи»
вченими-науковцями**

Автор/автори	Сутність економічної категорії «доходи»
Г.А. Оганян, В.О. Паламарчук, А.П. Румянцев	загальна сума грошей, яку отримала особа протягом певного періоду (як правило, за рік): заробітна плата та інші трудові доходи, доходи від власності, у т. ч. ренти, процентів, дивідендів, трансфертні платежі [77].
Є.П. Качан, Г.Т. Завіновська, В. Я. Брич, О. П. Дяків	сума грошових коштів і матеріальних благ, одержаних за певний проміжок часу у натуральному вигляді для підтримання фізичного, морального, економічного та інтелектуального стану людини [34].
М.Г. Куразов, Г.Ф. Горбей, Г.Д. Кулагіна, Б.Т. Рябушкін	ресурси у грошовому і натуральному вираженні, які можуть бути використані на задоволення особистих потреб, сплату податкових та інших обов'язкових та добровільних платежів, заощадження [55].
П.В. Савченко, Ю. П. Кокіна	сукупність надходжень у грошовій та натуральній формах за визначений проміжок часу, використовуваних фізичними особами з метою споживання і накопичення [98].
К.І. Швабій	всі надходження, що виникають на основі процесу ціноутворення, з урахуванням величини понесених затрат, потрібних для отримання цього доходу [122].
І. В. Шевчук	сукупний дохід, скоригований на суму податкових вилучень та зменшений на суму економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму та інших пільг [125].
С.В. Мочерний	1) різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції; 2) гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [65].
М.С. Пушкар	потік грошових та інших надходжень за одиницю часу, що складається з таких по факторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента [96].
В.В. Сопко	валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства [102].
Л.В. Нападовська	дохід (кінцева цінність), створений підприємством, визначається тим, скільки покупці готові заплатити за товари, які пропонує підприємство [70].
В.А. Дерій	економічна категорія, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення капіталу з внесків власників або учасників) [20].

Варто зауважити, що інколи між поняттями «доходу» та «прибутку» ставлять знак рівності. Однак значення першого терміну є значно ширшим та більш широко вживаним, ніж другого. На нашу думку, дохід – це надходження на підприємство активів, які надають можливість отримання прибутку або іншої економічної вигоди залежно від напрямків їх використання.

Не менш важливими при формуванні прибутку є витрати, адже незалежно від завдань суб'єкта господарювання, вона у будь-якому разі несе витрати. Їх необхідно правильно визначити та відобразити в обліку. Це дозволить систематизувати економічну інформацію, використавши її для отримання бажаного рівня доходу від реалізації продукції та досягнення бажаного фінансового результату.

Для визначення витрат необхідно знати їх склад та сутність. Найперше зупинимось на визначенні сутності витрат відповідно до нормативно-правової бази.

Інформація щодо особливостей відображення витрат розкривається у наступних нормативних документах:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 18 «Будівельні контракти»;
- П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 21.12.1999 р.

У відповідності із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигід у якості вибуття активів або збільшення зобов'язань, що спричиняє зменшення власного капіталу [75]. Аналогічні визначення подаються у інших вітчизняних нормативних актах. У Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку надані пояснення щодо правильності подачі інформації про витрати за допомогою 8 та

9 класу Плану рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій і організацій. У ПКУ визначення витрат відсутнє.

Відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи фінансової звітності, витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, яке відбувається у вигляді вибуття або амортизації активів або збільшення суми зобов'язань та резервів, що виражається у зменшенні капіталу, що не пов'язано із його розподілом між власниками [41].

Проаналізувавши визначення терміну «витрати» у національних та міжнародних стандартах можемо засвідчити їх подібність. Це цілком логічно, оскільки основою для П(С)БО стали М(С)БО. Що цікаво, немає окремого міжнародного стандарту, аналогічного П(С)БО 16, який регулював би суто визнання та облік витрат. Однак дана інформація подається в МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 16 «Основні засоби», МСФЗ 19 «Виплати працівників» та МСФЗ 23 «Витрати за позиками».

Відповідно до GAAP, витрати – це фактичне або передбачене вибуття грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли у результаті основної діяльності компанії [66].

На відміну від П(С)БО, М(С)БО акцентує увагу на тому, що витратами є ще й виснаження активів. Також стандарт додатково виокремлює резерви – особливу форму зобов'язань.

Натомість у визначенні від GAAP відсутня прив'язка витрат до звітного періоду. Ми вважаємо, що це не зовсім точне визначення, оскільки для виникнення витрат витрачання грошей та їх еквівалентів не є обов'язковим. А гроші можна спрямовувати не лише на основну діяльність, а й на іншу операційну, фінансову та інвестиційну.

Не менш дискусійним є трактування витрат у наукових колах. Найперше зупинимось на історичному екскурсі щодо поняття витрат.

Науковці виділяють IV етапи становлення знань щодо витрат.

- I етап (XXVIII - II ст. до н. е). Інформація про витрати містилась у перших доволі примітивних формах звітності, які вже тоді мали публічний характер. Облік та контроль за даними економічних показників вівся не лише на рівні пересічних громадян та їхніх майстерень, а й на загальнодержавному. У підсумку з'явилися первісні знання щодо витрат та їх значення для господарювання.
- II етап (XIV-XIX ст.). Тодішні науковці дають перші визначення терміну «витрати». З'являються перші теорії витрат. Акцент приділяється дослідженню саме термінології витрат.
- III етап (XX ст.). Дослідження витрат набуває більш практичного характеру. Активно застосовуються математичні методи. Аналізуються особливості зміни витрат. Останні займають заслужене місце як об'єкт обліку та контролю.
- IV етап (кін. XX - поч. XXI ст.). Витрати розглядаються як об'єкт управління. Зростає роль бухгалтера, який починає поєднувати виконання своєї основної роботи із функціями податкового консультанта, фінансового менеджера тощо. Правильний та оперативний облік витрат – передумова для виживання фірми у конкурентному середовищі.

Поняття витрат з'явилося разом із появою виробництва товарів. У різні часи сутність поняття розглядали у контексті типу економіки, форми власності щодо засобів виробництва та економічного устрою [38].

Вперше звернули увагу на поняття «витрати» та «затрати» античні філософи. Тоді ще чіткого визначення не існувало. Однак уже тоді дослідники вивчали взаємозалежність доходів та витрат. Ксенофант пояснював дефіцит в господарстві меншим прибуттям, ніж вибуттям [6]. Аристотель переконував у необхідності рівноцінного обміну речами. Він наголошував, що витрати продавця повинен покрити покупець. А якщо ні – тоді існування суспільства перебуватиме під загрозою [3].

У Середньовіччі Фома Аквінський висунув ідею «справедливої ціни». На відміну від Аристотеля, він переконував у необхідності продажу товару за більшою вартістю, ніж витрати на її виготовлення. Якщо ціна краму менша, ніж її собівартість, тоді це негативно позначиться не лише на житті окремого продавця, а й суспільства загалом.

Вперше точне визначення витрат було запропоноване у XVII столітті. В працях У. Петті витрати виробництва – це собівартість утримання земельної ділянки та вартість насіння.

У XVIII століття активною дослідницькою діяльністю у сфері економіки займалися представники школи фізіократів. Французький науковець Ф. Кене визначив витрати виробництва як затрати капіталу, понесені на засоби виробництва та робочу силу.

Тоді ж теоретичне підґрунтя витрат розробляв Д. Стюарт. Як і Кене, вчений включав у ціну товару вартість капіталу, а також відносив суму заробітної плати та вартість використаних ресурсів. Він переконував, що ціна товару повинна перевищувати суму згаданих витратних позицій [6].

Класики політекономії А. Сміт та Д. Рікардо займалися дослідженням не лише прибутку, а й витрат. Перший висунув поняття абсолютних витрат, а другий – порівняльних. Вони розглядали витрати як середні суспільні витрати на одиницю продукції. Іншими словами, аналізували вартість конкретної одиниці товару середньостатистичного підприємства або яка середня сума витрат на організаціях галузі. Класики політекономії стверджували, що витрати виробництва – це вартість виготовлення продукції та платежі по зобов'язаннях по ренті [139; 140]. Тобто і У. Петті, і А. Сміт, і Д. Рікардо вважали, що витрати – це витрати на оплату праці робітників, інвестований капітал та вартість землі, яка так чи інакше необхідна підприємству для здійснення виробничої діяльності.

К. Маркс розглядав витрати із двох позицій. По-перше, виділяв матеріально-речовий вміст, який безпосередньо залежить від особливостей процесу виготовлення продукції. По-друге, як суспільну форму, яка

пояснюється нюансами виробничих відносин у кожній організації. Вчений визначив 4 різноманітні характеристики виробничих витрат:

- дійсні витрати;
- капіталізовані витрати;
- вартість витрат;
- індивідуальні витрати виробництва функціонуючого капіталу.

К. Маркс трактував витрати як вартість використаних виробничих засобів та заробітну плату працівників. Від цих факторів залежить ціна товарів підприємства та подальша вартість реалізації [60].

Об'єкт дослідження неокласиків В. Парето, А. Маршалла та Дж. Б. Кларка – підприємство. Тому вони аналізували витрати, поставивши себе на місце менеджменту організації. Науковці акцентували увагу на залежності між обсягами виготовлення продукції та вартістю її одиниці. Маршалл відносив до витрат не лише ціну землі, капіталу та праці, а й організаторських здібностей. Неокласики вважали, що у разі перевищення суми витрат на одиницю продукції над встановленою на ринку ціною підприємство не зможе надалі конкурувати [35].

Неокласики приділяли більше уваги виробничим або трансформаційним витратам, висуваючи гіпотезу нульових трансакційних витрат. Натомість прихильники інституціональної теорії зупинились на витратах обігу (трансакційних), практично не зважаючи на виробничі. Різниця між цими двома видами витрат представлена у працях Е. Чемберліна: «Витрати виробництва включають усі витрати, необхідні для того, щоб створити товар (або послугу), доставити його споживачу та надати йому цей товар у стані, придатному для задоволення потреб. Витрати збуту включають у себе всі витрати, завданням яких є створити ринок або попит на продукт. Витрати першого виду створюють корисності, які служать для задоволення запитів; витрати другого виду створюють і змінюють самі запити» [118].

У сьогоднішніх економічних умовах широкого поширення набувають ідеї неоінституціоналістів: Р. Нельсона, Р. Коуза та С. Уінтера. Один із найбільш популярних їх термінів – трансакційні витрати, введений Р. Коузом. У широкому розумінні трансакційні витрати пов'язані із використанням економічної системи, у вузькому – необхідні для укладання економічних зв'язків між суб'єктами ринку. Про їх вагоме значення свідчить розробка відповідної теорії [73].

Дискусія щодо сутності витрат серед іноземних вчених ведеться і зараз.

Так, за К. Друрі «витрати» – це засоби, які вимушено втрачені задля майбутнього отримання прибутку. Науковець розглядає дане поняття виключно у розрізі використання фінансових ресурсів, не приділяючи в достатній уваги матеріальним [23].

Д.К. Шім та Д.Г. Сігел пояснюють витрати як вартісне вираження понесених ресурсів, які були необхідні для виконання певного завдання. На думку Л.В. Івченко, такий підхід дозволяє подати сутність витрат виключно за допомогою натурально-речового підходу [99].

Важливим для аналізу та розуміння сутності витрат є вітчизняний досвід. Подамо визначення українських вчених у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Трактування сутності економічної категорії «витрати» науковцями

Автор/автори	Сутність економічної категорії «витрати»
1	2
Ф.Ф. Бугинець	Спожиті ресурси, які необхідно заплатити за товари, роботи, послуги [12].
І.О. Бланк	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції [8].
М.С. Пушкар	Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва [96].
Ю.С. Цал-Цалко	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва [113].
І.І. Сидоров	Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: [100].
Г.В. Нашкерська	Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу [72].
Л.В. Нападівська	Зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу [70].
І.П. Отенко, Г.Ф. Азаренков, Г.А. Іващенко	Собівартість продукції і прибуток перебувають в обернено-пропорційній залежності: зниження собівартості приводить до відповідного зростання суми прибутку, і навпаки [80].

Продовження таблиці 1.3.

1	2
І.А. Волкова	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції [13].
В.Г. Козак	Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджером необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо) [40].
В.Я. Фаріон	Сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими у галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами [108].
Н.В. Прохар, В.В. Кулішов	Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [95].
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [107].
В.П. Клишко, Л.О. Нестеренко, А.М. Поддєрьогін	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності [36].

Як серед вітчизняних, так і серед іноземних науковців немає єдиного підходу щодо визначення терміну «витрати». Кожен із вчених наголошує на певному на його думку найбільш важливому аспекті даної економічної категорії.

Якщо ж дивитися з позиції впливу витрат на прибуток підприємства, то на нашу думку, витрати можна визначити як використання ресурсів, які при визначенні фінансового результату підприємства за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам.

Висновки до розділу 1.

На основі проведеного дослідження теоретичних основ обліку і аналізу прибутку підприємства ми встановили наступне:

1. Від того, як трактується прибуток підприємства, залежать висновки господарюючих суб'єктів стосовно подальшої економічної діяльності. У нормативних документах та наукових працях немає єдиного підходу до визначення терміну «прибуток». Це дозволило нам представити своє бачення щодо трактування вищенаведеної категорії. На нашу думку, прибуток – це створене підприємством фінансове джерело, що формується як різниця між

отриманими доходами у результаті найбільш ефективного використання коштів у різноманітних сферах господарської діяльності та понесеними для їх отримання витратами і використовується для підвищення рівня конкурентоспроможності та забезпечення подальшої діяльності організації.

2. На даний час, серед науковців не існує єдиної думки щодо структури та видів факторів впливу на прибуток. На нашу думку, найперше слід виділити зовнішні та внутрішні фактори впливу на формування прибутку, перші варто поділити на ринкові та регулятивні. Окрім того, слід розподілити зовнішні фактори на стимулюючі, що призводять до стимулювання розвитку підприємства та дестимулюючі фактори, що навпаки негативно відображаються на господарюючому суб'єкті і їх наявність є загрозою до погіршення діяльності підприємства, а також на волатильні, що мають тенденцію змінюватися з часом, або ж відповідно неволатильні. Внутрішні ж фактори пропонуємо розподіляти на прогнозовані, що підлягають прогнозуванню та непрогнозовані.

3. Узагальнивши основні підходи вітчизняних вчених, можна зробити висновок, що більшість науковців розуміють дохід як: результат діяльності підприємства; наслідок використання виробничих факторів; виручку, отриману від продажу товарів, надання послуг чи виконання робіт; позитивний фінансовий результат діяльності; вираження доданої вартості; вартісну форму чистої продукції (заробітна плата і прибуток); різницю між виручкою від продажу та матеріальними витратами; позитивну різницю між вартістю готової продукції та понесеними витратами на її виготовлення; економічну вигоду; отримання коштів та іншого роду активів; компенсацію за впровадження інновацій, ризикову діяльність та підприємницьку ініціативу; збільшення власного капіталу. На нашу думку, дохід – це надходження на підприємство активів, які надають можливість для отримання прибутку або іншої економічної вигоди залежно від напрямків їх використання.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Основи обліку доходів як головного елемента формування прибутку підприємства

В сучасних ринкових умовах ключову роль у відносинах між контрагентами відіграє дохід. Стабільне одержання останнього засвідчує, що продукція, товари, роботи чи послуги підприємства задовольняють споживача за параметрами якості та величиною ціни. Отримання доходу є передумовою прибутковості та самофінансування організації, якщо його величина перевищує понесені витрати.

Дохід вітчизняні підприємства обліковують відповідно до Положень стандартів бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 15 «Дохід» та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 18 «Дохід». У цих нормативних документах зазначені сутність доходів, об'єкти, що визнаються та чи не визнаються доходами, основні аспекти обліку.

Підходи до визнання доходів різняться між П(С)БО та М(С)БО. Відобразимо дані відмінності у таблиці 2.1.

Дане порівняння міжнародних та національних положень з обліку доходів та відображення їх у звітності дають зробити висновок, що в МСБО визначені конкретні положення. Натомість національні положення містять моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним перекрученням інформації під час складання фінансової звітності. Така ситуація обумовлена наслідком дії національних особливостей обліку.

МСБО надають перевагу економічному змісту операції, а не її юридичній формі. Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку пріоритетом також є економічний зміст господарської операції, хоча на практиці це проявляється у меншій мірі.

Таблиця 2.1.

Регламентация обліку та визнання доходу за М(С)БО та П(С)БО

Характеристика	М(С)БО	П(С)БО	Вплив на бухгалтерський облік не врахованих аспектів МСБО в П(С)БО
1	2	3	4
Сутність доходу	Валове надходження економічної вигоди протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, якщо зростання власного капіталу відбувається внаслідок даного надходження, а не у результаті внесків учасників капіталу.	Збільшення економічної вигоди у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання власного капіталу внаслідок внесків власників)	Відповідно до МСБО, до доходами не визнається збільшення активів та зменшення зобов'язань, а лише розглядається зростання власного капіталу.
Оцінка	Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.	
Надходження, що не визнаються доходами	1. Суми податків, які перераховуються до бюджету та позабюджетних фондів. 2. Надходження за договорами комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала; надходження, що належать іншим особам.	1. Сума податків та і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів. 2. Суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо. 3. Сума попередньої оплати продукції (товару, робіт, послуг) 4. Суми завдатку під заставу або в погашення позики. 5. Суми балансової вартості валюти. 6. Надходження від первинного розміщення цінних паперів. 7. Надходження, що належать іншим особам.	
Класифікація	1. Доходи від продажу товарів. 2. Доходи від надання послуг. 3. Відсотки, дивіденди та роялті.	1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); 2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); 3. Інші операційні доходи; 4. Фінансові доходи; 5. Інші доходи.	Відмінності визначають організацію синтетичного, аналітичного обліку доходів та зумовлюють розбіжності у складанні фінансової звітності й відображення інформації про доходи.

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4
Умови невизнання доходу	<p>1. У суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями.</p> <p>2. Одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів.</p> <p>3. Відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є важливим складником контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання.</p> <p>4. Покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення.</p> <p>5. Обмін товарів на товари або послуги, подібні за характером та вартістю.</p>	Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.	Передбачені за МСБО випадки, коли не виникає дохід, ураховують не лише перехід права власності, а й суттєві ризики та переваги володінням активом. Тому в окремих ситуаціях фінансовий результат, визначений П(С)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСБО

Дохід, визнаний відповідно до вимог МСБО, відрізнятиметься від доходу, визнаного за П(С)БО. Як наслідок, по-перше, не можливо порівняти фінансову звітність, а по-друге, зменшується якість та підвищується складність процесу трансформації звітності.

П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» мають досить значну кількість спільних рис щодо визнання доходів, їх оцінки та відображення у звітності. Однак є і суттєві відмінності: класифікація виду діяльності, авансові та відстрочені платежі, юридична сутність та економічний зміст доходу. Визначені спільні та відмінні риси міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку дають змогу зробити висновок про деталізацію певних аспектів щодо визнання та оцінки доходу за МСБО, а також, що П(С)БО містять певні положення, які враховують національні особливості як обліку, так і економічної ситуації в цілому. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та вдосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни, а міжнародні стандарти не тільки

узагальнюють набутий досвід різних країн, а й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку.

Інформація про доходи відображається у фінансовому обліку та фінансовій звітності відповідно до принципів нарахування та відповідності доходів та витрат. Відповідно до першого, доходи визнаються у час, коли фактично було здійснена операція, яка призвела до їх виникнення. Доповнюється даний підхід принципом відповідності доходів та витрат, відповідно до якого паралельно із визнанням доходів від конкретної операції, визнаються і витрати, які зумовили можливість отримання даних доходів.

Відповідно до П(С)БО 15, у більшості випадків дохід визнається стосовно конкретної операції. Однак існують випадки, коли на вищенаведені критерії потрібно посилатись стосовно окремих елементів однієї та більшої кількості операцій. Тобто потрібно дотримуватись принципу привалювання економічної сутності операції над її юридичною формою.

Найбільшу питому вагу в сумі доходів підприємства займають надходження від основної діяльності. Основна діяльність – це операції задля здійснення яких було створене підприємство та які приносять йому найбільшу частку доходу. Такі доходи отримуються від:

- продажу виготовленої на підприємстві продукції;
- реалізації товарів, отриманих від інших осіб;
- надання послуг;
- виконання робіт;
- виконання бартерних контрактів.

Доходи від основної діяльності, зокрема від продажу товарів та продукції, надання послуг та виконання робіт відображаються на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для даного рахунку передбачено 5 субрахунків відповідно до видів доходів:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання» [31].

Для обліку реалізації готової продукції та товарів передбачені субрахунки 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 702 «Дохід від реалізації товарів». Субрахунок 701 призначений для відображення доходів від реалізації готової продукції і застосовується зазвичай виробничими підприємствами. В свою чергу, субрахунок 702 призначений для відображення доходів від продажу товарів і найчастіше використовуються організаціями, які працюють у сфері торгівлі, хоча актуальний і для інших суб'єктів господарювання.

Відображення доходів на вищенаведених субрахунках можливе лише за умови їх визнання, тобто при дотриманні умов, зазначених на рисунку 2.1.

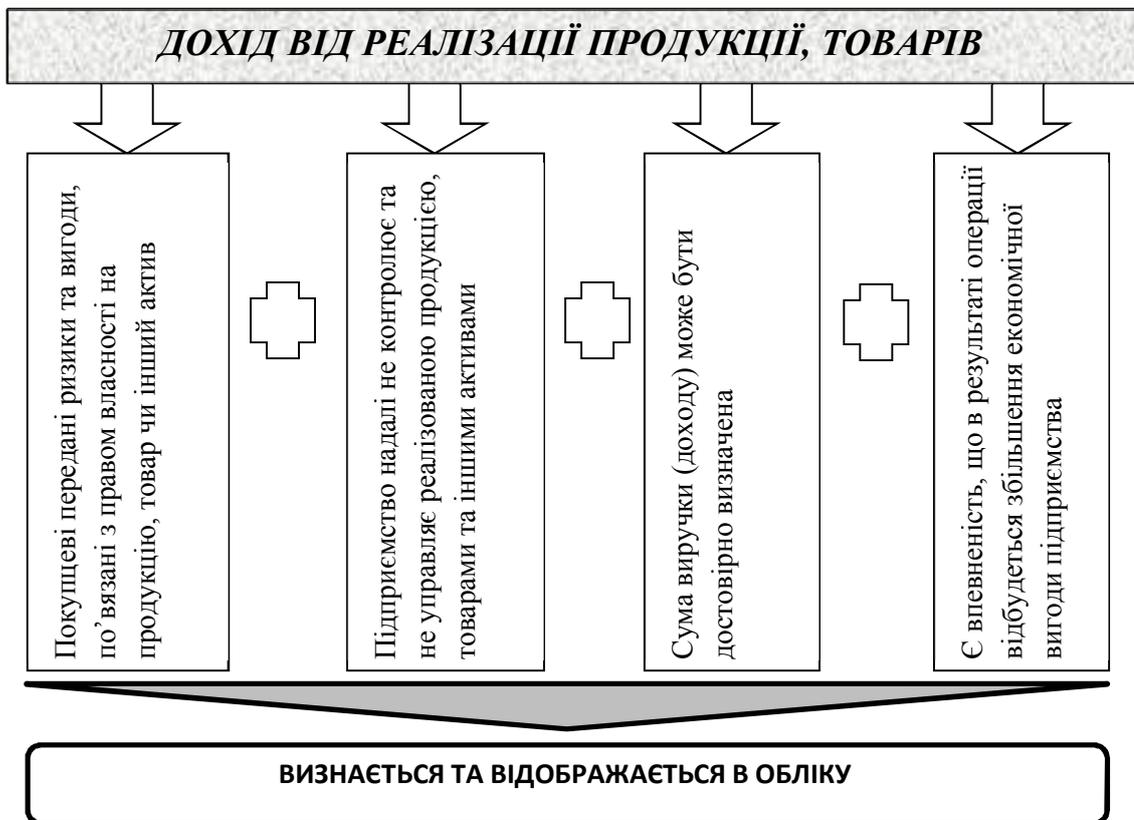


Рисунок 2.1. Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів

Субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» застосовується для відображення доходів від наданих організацією послуг та виконаних робіт.

Також на субрахунку 703 відображають наслідки зміни резервів незароблених премій. Дохід від наданих послуг визнають відповідно до міри виконання операцій щодо надання послуг чи виконання робіт. Якщо дохід не можна достовірно визначити, тоді його відображають відповідно до понесених витрат. Однак якщо немає імовірності повернення останніх, тоді дохід не визнається, а витрати відображаються як витрати облікового періоду.

Наслідки операції щодо надання послуг можна достовірно оцінити за наявності відповідних умов. Зобразимо останні на рисунку 2.2.

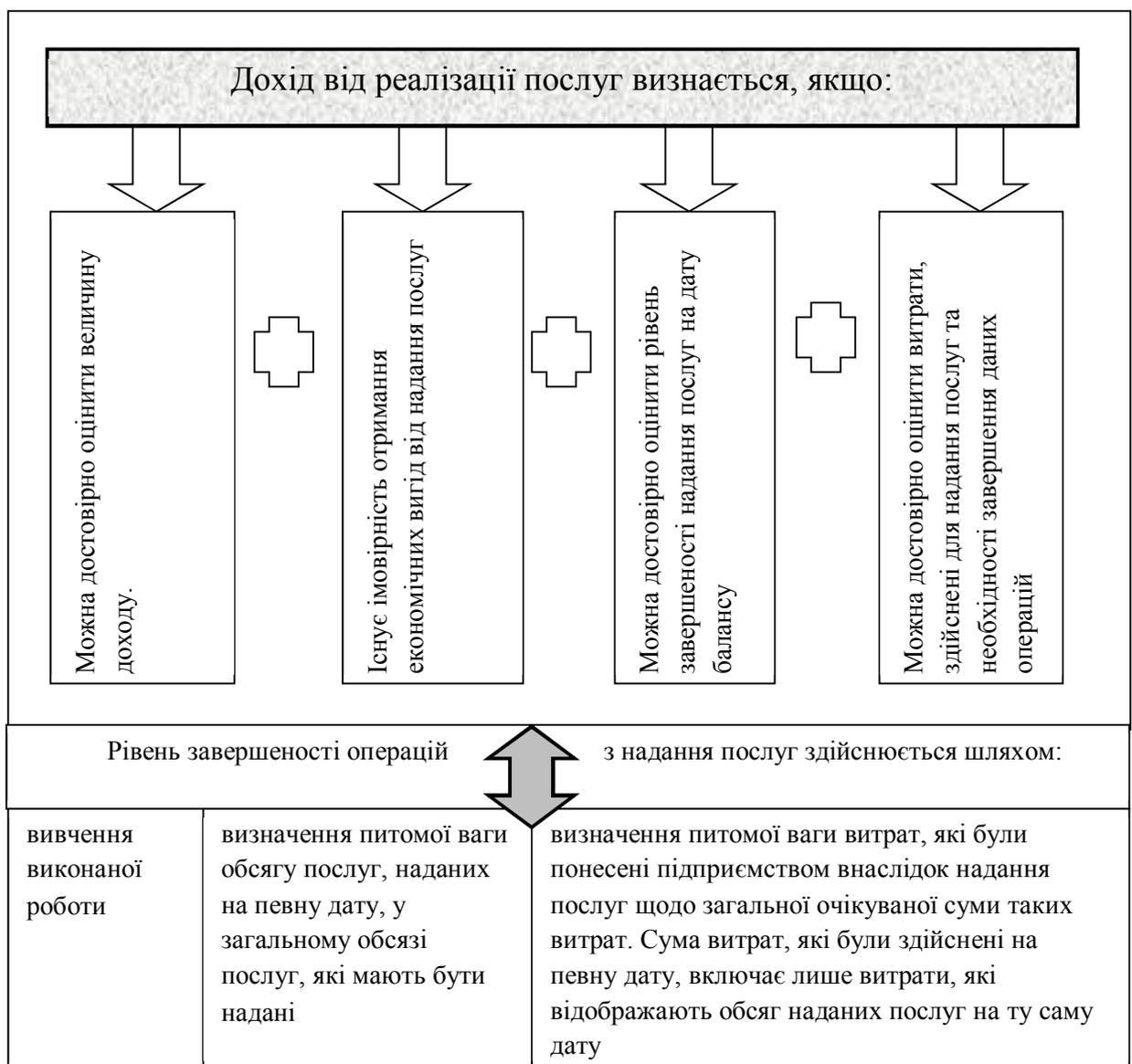


Рисунок 2.2. Умови визнання доходу від реалізації послуг

Як видно з рис. 2.2. однією з умов визнання доходу від реалізації послуг є визначення ступеня завершеності робіт, послуг. Даний показник обраховується відповідно до одного із наступних способів:

1. Визначення наданих та оцінка поки що не наданих послуг (сума погоджується між виконавцем та замовником).

2. Встановлення питомої ваги послуг, які надані на конкретну дату, щодо загального обсягу послуг, які організація зобов'язана надати:

$$\% \text{ виконання} = \frac{\text{Обсяг послуг, які надано на конкретну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг}}$$

3. Обчислення питомої ваги витрат відносно загальної їх величини у прогнозованій сумі витрат:

$$\% \text{ виконання} = \frac{\text{Витрати на конкретну дату}}{\text{Прогнозована сума усіх витрат}}$$

У вітчизняному законодавстві не прописані чіткі вимоги щодо визнання доходів від реалізації послуг, якщо:

- доходи припадають на різні податкові або облікові періоди;
- проблематично прямо встановити зв'язок між доходами та витратами;
- доходи отримуються від витрат непрямым шляхом [52].

У зазначених ситуаціях при визнанні доходів бухгалтер повинен дотримуватись прийнятих законодавством норм та керуватись професійними навичками та досвідом.

Рахунок 70 «Дохід від реалізації», призначений для відображення доходу від реалізації на валовій основі, тобто з урахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших обов'язкових платежів. За інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, дохід від реалізації відображається таким записом:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації».

Подальша операція – вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо) [31].

Проте, ми погоджуємось з деякими з авторів, зокрема Швиденком, що існує можливість спростити цю схему, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити запис щодо утримання податку на додану вартість із заборгованості покупців, не відображаючи його на рахунку доходів (рис. 2.3.).

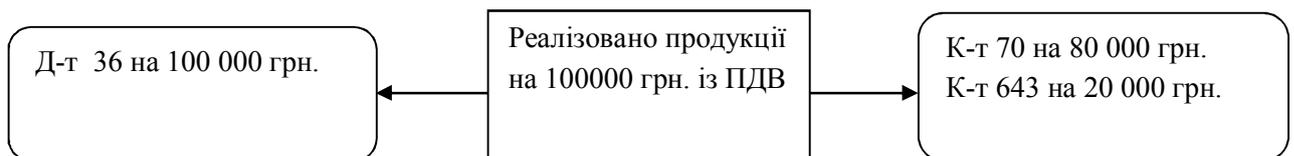


Рисунок 2.3. Альтернативне відображення в обліку чистого доходу від реалізації [124]

Субрахунок 704 «Дохід від реалізації робіт і послуг» призначений для відображення вирахувань із доходу. На ньому зокрема відображаються:

- отримані кошти відповідно до комісійних, агентських та інших угод, які виплачуються комітентам, принципалам та іншим особам;
- знижки, отримані покупцями після факту продажу їм товарів;
- сума, на яку покупці повернули продукцію та товари;
- інші суми, які вираховуються із доходу.

Субрахунок 705 «Перестраховання» використовується організаціями, які займаються страховою діяльністю. Він призначений для відображення інформації про страхові платежі, премії та внески відповідно до договорів перестраховання.

Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на досліджуваному підприємстві ТОВ «Волошин», що надає послуги з впровадження бухгалтерських програм, дало змогу виявити проблеми, які потребують обґрунтованого вирішення. Так, необхідно впорядкувати бухгалтерський облік операцій щодо продажу основних послуг з можливістю

аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку операцій з продажу послуг є надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства для прийняття рішень, деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами. Так як підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього та нижчих порядків, ми вважаємо, що задля деталізації інформації, необхідно ввести додаткові субрахунки третього порядку (рис. 2.4., рис 2.5.).

До іншої операційної діяльності відносяться операції, які не відносяться до основної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства. Часто вони виникають у результаті основної діяльності або є передумовами для її здійснення. Велику групу складають операції, які відносяться до неосновної операційної діяльності та виникають у результаті її здійснення.



Рисунок 2.4. Запропоновані додаткові субрахунки для деталізації доходів від основної діяльності

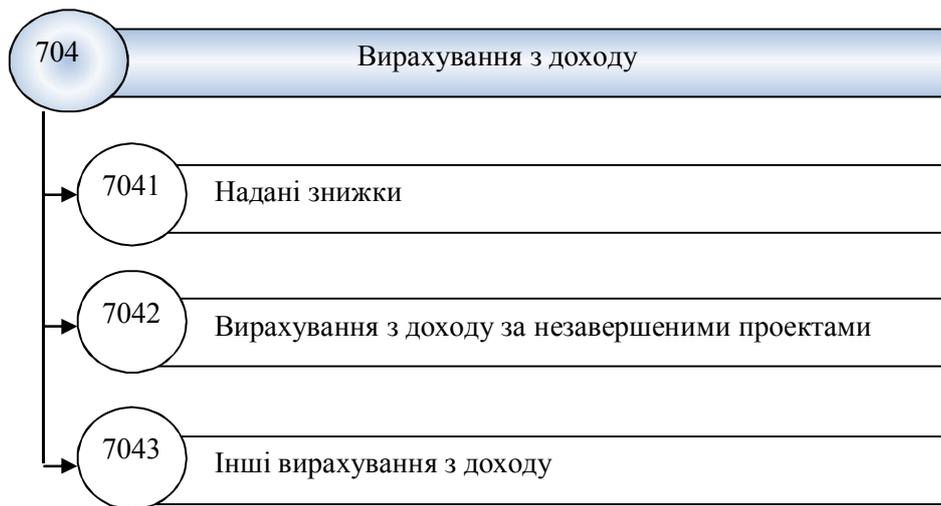


Рисунок 2.5. Запропоновані додаткові субрахунки для деталізації вирахувань доходів від основної діяльності

У відповідності із П(С)БО 15 іншими операційними визнаються доходи від операційної діяльності за виключенням чистого доходу від продажу продукції. Нормативний документ дає декілька прикладів джерел походження таких доходів, зокрема:

- операційна оренда активів;
- роялті;
- відсотки, нараховані банками на залишки коштів підприємства на поточних рахунках;
- операційна оренда активів;
- відшкодування попередньо списаних активів;
- операційні курсові різниці;
- дохід від продажу оборотних активів (за виключенням фінансових інвестицій), необоротних активів, які були утримані для продажу, та груп вибуття.

До іншої операційної діяльності відносять наступні групи операцій:

- здійснення дослідження та розробок;
- первісне визнання та наступна зміна вартості активів, які відображаються за справедливою вартістю;

- продаж іноземної валюти;
- визнані порушення операційної діяльності організації;
- реалізація оборотних активів;
- надання послуг щодо операційної оренди активів;
- списання дебіторської та кредиторської заборгованості після завершення термінів позивної давності;
- виявлення оборотних активів під час інвентаризації;
- безкоштовне отримання активів;
- тощо.

Для обліку доходів від іншої операційної діяльності використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід». За кредитом відображають отримання доходу, а за дебетом – його зменшення на суму непрямих податків та списання на фінансові результати. Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку передбачені наступні субрахунки до даного рахунку:

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

Субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» переважно використовується підприємствами, які займаються сільськогосподарською діяльністю. Відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», визнаються

доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, збільшення справедливої вартості біологічних активів.

На субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» відображається дохід від купівлі-продажу іноземної валюти. Даний субрахунок актуальний для підприємств, які отримують виручку або розраховуються із іншими контрагентами в іноземній валюті.

Субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» призначений для відображення доходів від продажу інших оборотних активів: виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, напівфабрикатів, продукції, яка визнана бракованою тощо

Субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів» використовується для відображення інформації щодо отриманих доходів від надання майна в операційну оренду. Однак якщо така діяльність є основною відповідно до статуту підприємства, тоді дохід варто показувати по субрахунку 70.3.

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» відображають інформацію про отримані доходи від курсових різниць щодо активів та зобов'язань, які виникли у результаті операційної діяльності підприємства. Якщо зростає курс валюти, тоді збільшується вартість монетарних активів і підприємство отримує дохід. По дебету показують збільшення активних рахунків активів (302, 312, 362, 37), а по кредиту – пасивного рахунку доходу від операційної курсової різниці (714). При зменшенні курсу іноземної валюти зменшується і заборгованість підприємства, виражена у національній грошовій одиниці. Тобто організація заплатить меншу суму, що є доходом відповідно до наведеного визначення у НП(С)БО 1. У бухгалтерському обліку по дебету показується зменшення зобов'язань (502, 602, 632, 68), а по кредиту – зростання доходу від операційної курсової різниці.

Субрахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» використовується для відображення інформації щодо визнаних штрафів, пені, неустойок та інших негативних наслідків для фізичних та юридичних осіб, які не дотрималась умов

договору. Дохід визнається, якщо отримано підтвердження від контрагента щодо порушення умов договору та готовності сплатити визначену суму коштів чи судове рішення у якому прописується факт стягнення відображеної суми грошей, яку отримає організація від даного надходження активів. У бухгалтерську обліку по дебету відображається збільшення активних рахунків грошових коштів або дебіторської заборгованості (311, 36, 374 або 377) а по кредиту – збільшення пасивного субрахунку доходу від одержаних штрафів, пені та неустойок.

Субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів» призначений для відображення доходу від відшкодування вартості оборотних активів, які раніше були списані. Найчастіше по дебету відображається збільшення активних рахунків основних засобів, нематеріальних активів, запасів, готівки, іншої дебіторської заборгованості (відповідні рахунки – 10, 12, 20, 30, 37), а по кредиту – зростання доходу від відшкодування раніше списаних активів.

Субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» застосовується для відображення інформації про отримані доходи від раніше списаної кредиторської заборгованості, яка виникла у процесі здійснення операційної діяльності. Фактично підприємство списало дану заборгованість кредитора, оскільки не вбачало імовірності її погашення, а термін позовної давності завершився. Однак у проблемного контрагента справи налагодились і він зумів розрахуватись після тривалого періоду часу. Щоб відобразити даний дохід, по дебету визнаємо раніше списану заборгованість, збільшуючи пасивний субрахунок 631, а по кредиту збільшуємо дохід – 717.

Субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» використовується для відображення доходів:

- від безкоштовно отриманих оборотних активів (за виключенням фінансовий інвестицій);
- цільового фінансування, яке стосується здійснення операційної діяльності.

У бухгалтерському обліку даний дохід відображається у кореспонденції із рахунками 20, 21, 22, 28, 48.

Субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності» призначений для відображення інших доходів операційної діяльності, інформація про які не може бути показана на інших субрахунках рахунку 71. Це зокрема доходи від:

- операцій із тарою;
- функціонування обслуговуючих та житлово-комунальних господарств;
- інвентаризації;
- діяльності дитячих садочків, санаторіїв, курортів, будинків відпочинку та інших закладів, які знаходяться на балансі підприємства та відповідають за оздоровлення та культурний розвиток громадян;
- іншої страхової діяльності організаціями, які займаються страховою діяльністю відповідно до Закону України «Про страхування».

В умовах жорсткої конкурентної боротьби на ринку, складної економічної та політичної ситуації в країні підприємства перебувають у постійному пошуку інших джерел надходження доходів, не обмежуючись іншою операційною діяльністю. Фінансова та інвестиційна діяльність відкривають перед комерційними організаціями додаткові можливості для ефективного використанні фінансових ресурсів, зменшення негативного та збільшення позитивного кінцевого результату діяльності.

Що цікаво, на відміну від операційної діяльності, для не операційної є неактуальним принцип відповідності отриманих доходів щодо понесених для їх формування витрат. Трапляються ситуації, коли проблематично віднести операції до фінансової або ж інвестиційної діяльності. Тому доходи та витрати від не операційної діяльності прийнято не розмежовувати.

Відповідно до НП(С)БО 1, фінансова діяльність – це діяльність, яка безпосередньо стосується зміни розміру та складу як власного, так і залученого капіталу. Організація, яка здійснює вкладення у статутний капітал іншого

підприємства, отримані дивіденди відображає як фінансові доходи. Зважаючи на вищесказане, у якості фінансових доходів варто визнавати:

- доходи від фінансових інвестицій (за виключенням доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі);
- відсотки;
- дивіденди;
- амортизацію дисконту, отриману від вкладень у цінні папери, які мають боргову природу.

Відповідно до НП(С)БО 1, до інвестиційної діяльності відносять операції, які пов'язані із купівлею, продажем необоротних активів та фінансових інвестицій, якщо останні не є частиною еквівалентів грошових коштів. Відповідно до стандарту, даними еквівалентами є короткотермінові високоліквідні фінансові інвестиції, які без обмежень перетворюються у грошові кошти та вирізняються мінімальною імовірністю зміни вартості [75].

У вітчизняних положеннях бухгалтерського обліку прописані відмінності між інвестиційною та фінансовою діяльністю. Особливість першої – вкладення капіталу, який був отриманий підприємством внаслідок минулої діяльності. Натомість друга безпосередньо пов'язана із залученням капіталу.

Щоб накопичувати доходи від інвестиційної та фінансової діяльності, використовуються рахунки:

- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 73 «Інші фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи».

За кредитом кожного із вищенаведених рахунків відображається визнання доходу, а за дебетом – списання отриманого доходу на фінансові результати.

Рахунок 72 застосовується задля відображення доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі, та отримані у результаті вкладень у спільні, асоційовані або дочірні підприємства. Інструкцією про застосування Плану

рахунків бухгалтерського обліку до даного рахунку передбачені наступні субрахунки:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 722 «Дохід від спільної діяльності»;
- 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» [31].

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» відображається інформація щодо доходів, які були отримані внаслідок збільшення частки інвестора у чистих активах асоційованих підприємств, якщо останні отримали позитивні фінансові результати від діяльності.

Субрахунок 722 «Дохід від спільної діяльності» використовується для накопичення інформації щодо доходів, отриманих у результаті зростання частки інвестора у чистих активах спільних підприємств, які отримали прибутки.

Субрахунок 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» призначений для відображення доходів, які виникають внаслідок зростання частки інвестора у чистих активах дочірніх підприємств, які отримали прибутки.

Аналітична інформацій найчастіше відображається за кожним об'єктом вкладень. Однак, якщо підприємство вважає за потрібне, то може класифікувати інформаційні дані відповідно до інших характеристик.

З метою відображення доходів, які отримані внаслідок фінансових інвестицій (за виключенням доходів, які відображаються відповідно за методом участі в капіталі) використовується рахунок 73 «Інші фінансові доходи». Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку до нього передбачені наступні субрахунки:

- 731 «Дивіденди одержані»;
- 732 «Відсотки одержані»;
- 733 «Інші доходи від фінансових операцій» [31].

Субрахунок 731 «Дивіденди одержані» призначений для відображення інформації про дивіденди, які підлягають отриманню від підприємств, які не відносяться до дочірніх, асоційованих та спільних.

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» відображають відсотки за цінними паперами, а інформація про дані доходи не відображається на попередньому субрахунку.

Субрахунок 733 «Інші доходи від фінансових операцій» використовується для відображення доходів від фінансової діяльності, інформація про які не міститься на субрахунках. 731 та 732. Для прикладу, тут показують отриману плату за необоротні активи, здані у фінансову оренду.

Для відображення інших доходів звичайної діяльності використовується рахунок 74 «Інші доходи». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку він має наступні субрахунки:

- 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;
- 742 «Дохід від відновлення корисності активів»;
- 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;
- 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;
- 746 «Інші доходи» .

Субрахунок 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» використовується для відображення інформації про доходи, які були отримані у результаті продажу поточних та довготермінових фінансових інвестицій.

Субрахунок 742 «Дохід від відновлення корисності активів» призначений для відображення доходів, які виникають у результаті відновлення корисності активів у відповідності до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Якщо зростають вигоди від використання активу, тоді його сума очікуваного відшкодування, для прикладу, перевищує балансову. Тоді такі вигоди потрібно визнавати як інший дохід та відповідно відображати за кредитом субрахунку 742 одночасно із збільшенням

балансової вартості такого активу. Також можна відобразити, продебетувавши рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та аналогічно збільшивши згаданий дохід. Збільшення корисності є актуальним для основних засобів або нематеріальних активів.

Субрахунок 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» призначений для відображення інформації щодо доходу, який виникає у результаті зміни курсу національної валюти до іноземної, та стосується активів та зобов'язань інвестиційної та фінансової діяльності. Дохід від неопераційної курсової різниці щодо активів визнається при підвищенні курсу іноземної валюти до національної. Зазвичай збільшуються рахунки грошових коштів та дебіторської заборгованості. Дохід від неопераційної курсової різниці щодо зобов'язань виникає внаслідок зменшення курсу іноземної валюти. Тобто у гривневому еквіваленті дебіторська заборгованість підприємства зменшується.

Субрахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» використовується для відображення інформації щодо доходів, отриманих від:

- безкоштовно отриманих необоротних активів;
- цільового фінансування капітальних інвестицій;
- фінансових інвестицій.

Перші два із згаданих відповідають сумі нарахованої амортизації під час використання активів. Натомість при вибутті безкоштовно отриманих фінансових інвестицій та земельних ділянок визнається дохід.

Субрахунок 746 «Інші доходи» призначений для відображення інших доходів, які отримані у процесі звичайної діяльності, однак інформації про які відсутня на субрахунках 711-715. Зокрема на субрахунку відображається дохід від:

- списання кредиторської заборгованості, поява якої зумовлена поза операційними операціями, умовами та подіями;

- збільшення вартості необоротних активів у випадках, передбачених П(С)БО чи М(С)БО;
- погашення дебіторської заборгованості, щодо якої завершився термін позовної давності.

Також на субрахунку 746 відображають доходи від надзвичайної діяльності. По суті це відшкодування витрат, які були понесені підприємством внаслідок пожеж, повеней, ураганів, вибуху снарядів тощо. Джерелами походження таких доходів можуть бути страхові компанії, благодійні фонди, державні органи, галузеві організації, підприємства чи окремі юридичні особи.

Загалом систему обліку доходів підприємства можна відобразити у вигляді схеми на рис. 2.6.

Документування операцій з обліку отриманого підприємством доходу характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, які можуть бути розпорядчими і виконавчими. Облікову інформацію про отримані доходи можна отримати з первинних документів, облікових реєстрів, Головної книги та форм фінансової та податкової звітності. Така інформація є важливою для обчислення прибутку до оподаткування та ухвалення управлінських рішень щодо шляхів отримання доходу. Перелік первинних документів, на підставі яких відображаються доходи підприємства від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності наведений у таблиці 2.2.

Як вже зазначалося, основним джерелом підтвердження доходів від реалізації є первинний документ. Проблемою визнання доходу від наданих послуг є те, що чинним законодавством не передбачено будь-яких типових документів для оформлення операцій із надання-отримання послуг.

Головною перевагою відсутності типової форми є можливість складання документа з врахуванням побажань виконавця, тобто включення до нього додаткових реквізитів, виходячи з інтересів підприємства. Разом з тим, цей же момент несе і певні незручності, оскільки укладачем документа зазвичай є виконавець, замовник може не погоджуватись з формою та змістом документа.

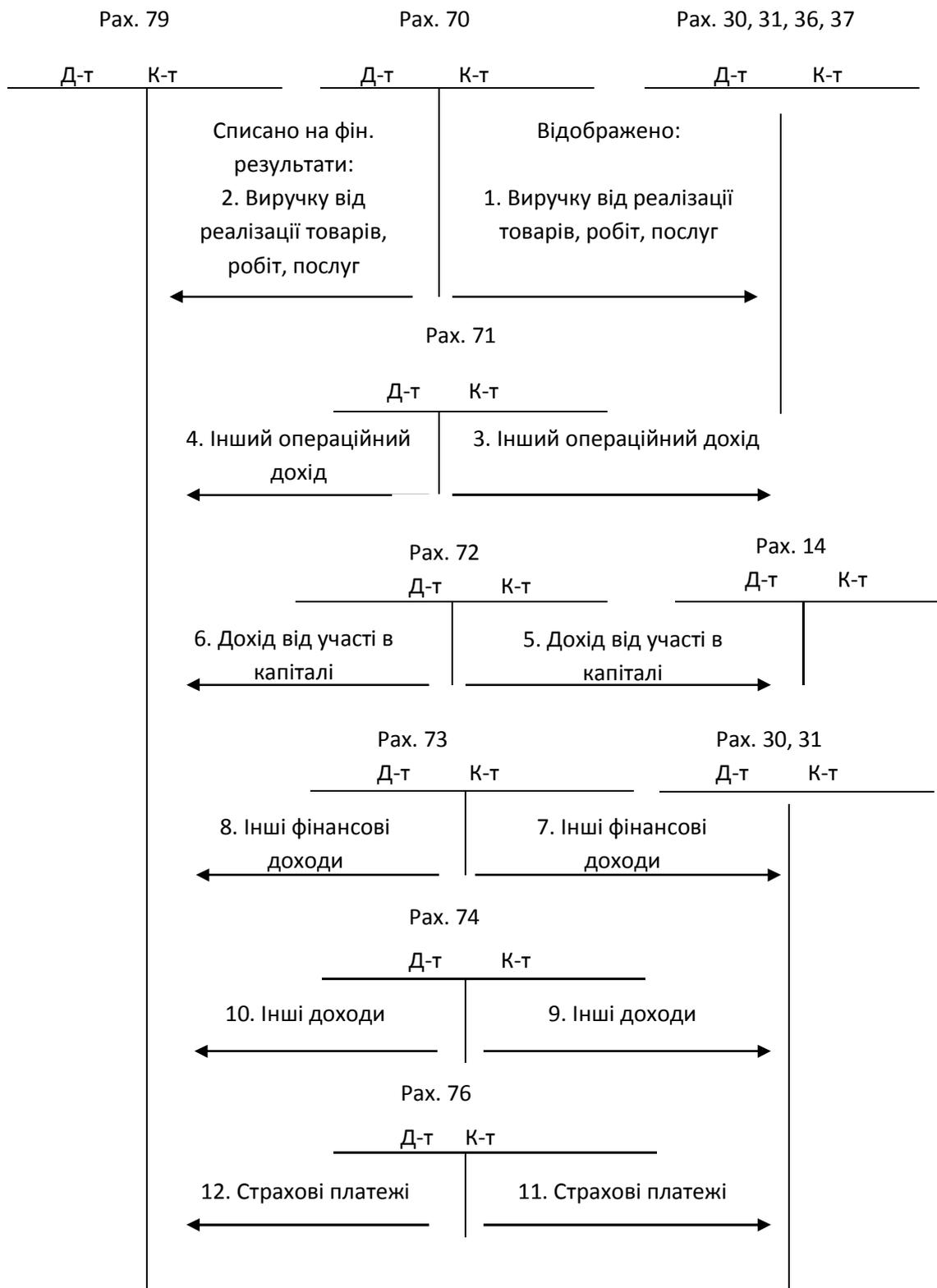


Рисунок 2.6. Схема обліку доходів

Первинні документи обліку доходів

№ з/п	Вид доходу	Первинний документ
1	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Рахунок-фактура, Накладна, Акт виконаних робіт (наданих послуг), Розрахунок (довідка) бухгалтерії
2	Інші операційні доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Накладна, Акт здачі-приймання робіт (надання послуг), Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Прибуткова накладна, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
3	Дохід від участі в капіталі	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, Прибутковий касовий ордер, Виписка банку
4	Інші фінансові доходи	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, Прибутковий касовий ордер, Виписка банку
5	Інші доходи	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Накладна, Накладна на відпуск (внутрішнього переміщення) основних засобів, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

У загальноприйнятій практиці документом, що оформляє господарські операції з надання-отримання послуг, є акт здачі-приймання робіт (надання послуг). Ми пропонуємо дещо удосконалити його форму з врахуванням останніх вимог до основних реквізитів первинного документа та особливостей діяльності досліджуваного підприємства (рис. 2.7.).

Зокрема, у шапці документа вказати реквізити виконавця та замовника. Причому реквізит «затверджено директором» можна не зазначати, оскільки не завжди директор бере безпосередню участь у здачі-прийманні робіт, послуг і на час здачі робіт, послуг він взагалі може бути відсутній. Зважаючи на останні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік», достатньо вказати посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, а також особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. При чому не обов'язково даною особою має бути керівник підприємства. Вищенаведені дані пропонуємо вказувати найнижчою строкою запропонованого документа.

ТОВ «Волошин»

Р/р 2600322705, Банк ПАТ «РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ»,
м. Київ, МФО 380805 код за ДРФО 2808508850, 46008, м.
Тернопіль, вул. Медова, буд. № 20,22, тел.: (0352) 52-45-01,
Платник єдиного податку 3 групи за ставкою 5%.

Замовник

ТОВ «Тернопільський ринок»
Р/р 2600458678, Банк ПАТ «РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ»
м. Київ, МФО 380805, код за ДРФО 2808876577, 46008, м.
Тернопіль, вул. Подільська, буд. № 32, тел.: (0352) 45-67-28
Платник єдиного податку 3 групи за ставкою 5%.

АКТ здачі-приймання робіт (надання послуг) № 2 від 21 жовтня 2018 р.

Ми, що нижче підписалися, представник Замовника ТОВ «Заліщицький ринок», з одного боку, і представник Виконавця ТОВ «Волошин», з іншого боку, склали цей акт про те, що на підставі договору № 197 від 02.10.2018 р

Виконавцем були виконані наступні роботи (надані такі послуги):

№	Підрозділ	Назва робіт та послуг	Деталізація послуги	Кіл-сть	Од.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Сервіс Центр	Індивідуальні консультації по методиці ведення обліку і відображення операцій в програмі	Відображення в обліковій системі банківської виписки	1	год	500,00	500,00

Всього:	500,00
Сума ПДВ:	0,00
Всього із ПДВ:	500,00

Загальна вартість робіт (послуг) склала без ПДВ П'ятсот гривень 00 копійок, ПДВ 0 грн. 00 копійок, загальна вартість робіт (послуг) без ПДВ П'ятсот гривень 00 копійок.

Замовник претензій по обсягам, якості та терміна виконання робіт (надання послуг) немає.

Представник Виконавця*

(посада, ПІБ, підпис)

Представник Замовника

(посада, ПІБ, підпис)

* Відповідальний за здійснення господарської операції і правильність її оформлення

Рисунок 2.7. Удосконалений Акт здачі-приймання робіт (надання послуг)

Окрім того, зважаючи на особливості діяльності досліджуваного підприємства, саме для ТОВ «Волошин» пропонуємо внести додаткові реквізити в основну частину документа, де відображаються зміст і обсяг господарської операції. Найперше необхідно додати реквізит «Підрозділ», де буде вказано відділ, який надав послуги. Даний реквізит можна буде виводити у зведені реєстри та інші звіти, тому необхідним він буде перш за все для

внутрішніх користувачів. Окрім того, пропонуємо додати реквізит «Деталізація послуги», де здійснюватиметься обґрунтування змісту конкретно наданої послуги. Інформація, внесена у дане поле, буде переноситися в допрограмований на базі типової конфігурації «1С:Управління торговим підприємством для України» внутрішній звіт «Виконання робіт».

Необхідність впровадження даних змін пов'язана з тим, що відразу після виписки рахунків до компанії поступають десятки дзвінків щодо уточнення змісту наданих послуг. Внесення змін до акту здачі-приймання робіт (надання послуг) дозволить зменшити кількість таких випадків та звільнити працівників від більшості такого роду пояснень.

Інформації лише у розрізі доходів від реалізації продукції недостатньо для повноцінного аналізу. Для підприємства важливими є аналітичні дані, тому пропонуємо впровадити в практичну діяльність досліджуваного підприємства аналітичну відомість обліку доходів, що розроблена із врахуванням інформаційних потреб підприємства ТОВ «Волошин» (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3.

Відомість обліку доходів за основною діяльністю ТОВ «Волошин»

Стаття доходів	Види робіт	Тарифікація робіт, грн.	Обсяг робіт, год	Менеджер клієнта	Виконавець	Сума, грн.
Доходи від реалізації проектів						
Доходи від супроводу конфігурацій						
Доходи від проведення навчальних курсів						
Доходи від продажу додаткових сервісів						
Інші доходи від надання послуг						

У запропонованій нами відомості окрім статей доходів є наступні показники:

- види робіт – показник, що дозволяє максимально деталізувати статті доходів;
- тарифікація робіт – розцінки на певний вид робіт, затверджені на основі тарифних планів;
- обсяг робіт – кількість витрачених людино-годин на надання послуг;
- менеджер клієнта – особа, відповідальна за надання послуг клієнтові;
- виконавець – особа, яка фактично виконала роботи;
- сума – загалом отримані доходи.

Інформація, представлена у запропонованому нами звіті, дозволяє отримати максимально детальну інформацію щодо отриманих доходів та результатів діяльності залучених до роботи працівників.

Загалом систему відображення доходів у регістрах бухгалтерського обліку зобразимо на рис. 2.8.



Рисунок 2.8. Взаємозв'язок облікових регістрів та Головної книги для відображення доходу у фінансовій звітності

Виходячи із рис. 2.8., основним обліковим регістром, де відображаються доходи підприємства, є Журнал 6, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29 грудня 2000 р. Проте він не повністю задовольняє користувачів, оскільки з часу затвердження у даний регістр не вносились зміни. Наразі вищенаведений регістр містить застарілу інформацію, а назви деяких

рахунків не відповідають діючій нормативно-правовій базі. Окрім того, даний реєстр містить інформацію щодо аналітичних даних за всіма видами доходів окрім доходів від реалізації, що ми вважаємо неправомірним.

Досить часто одне підприємство спеціалізується на декількох видах діяльності і отримує одночасно доходи, наприклад, від продажу продукції та реалізації послуг. В такому випадку, управлінський персонал потребує уточнення інформації щодо доходів від реалізації за їх видами. Таким чином, Журнал 6 потребує удосконалення, а саме пропонуємо оновити його у відповідності до чинного законодавства та внести аналітичні дані за доходами від реалізації товарів, робіт послуг. Це не лише полегшить роботу бухгалтера при заповненні фінансової звітності, а й дозволить надавати рекомендації керівництву щодо підготовки документації за певним видом діяльності, готувати аналітичну інформацію для ухвалення рішень управлінським персоналом. Удосконалену форму Журналу 6 відтворимо у Додатку А.

Окрім проблем з документування обліку доходів Л.С. Стригуль виділяє ще декілька. На думку науковця, ключова проблема обліку доходів вітчизняних підприємств – це повнота та своєчасність відображення. Складність пояснюється українським менталітетом, ставленням держави до бізнесу, складністю та обтяжливістю системи оподаткування, у результаті чого виник та існує значний сегмент тіньової економіки. Вітчизняні підприємства відображають в обліку від 30% до 70% доходів. Перш за все відбувається заниження виручки від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг. Як наслідок, суттєво знижується база оподаткування податком на додану вартість, що призводить до зниження надходжень коштів в бюджет [103].

Інша проблема – прогалини в законодавстві та нормативному регулюванні щодо поділу доходів від інвестиційної та фінансової діяльності. Також різниться методологія формування доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Тому необхідно виділити окремий субрахунок для відображення доходів від інвестиційної діяльності та

переглянути існуючі субрахунки. Як результат, інформація у фінансовій звітності буде більш достовірною та зручною для аналізу.

Також необхідно створити єдину інформаційну базу норм та нормативів, що дозволить покращити рівень контролю за доходами підприємства. Відповідно до статистичної інформації, матеріаломісткість продукції вітчизняних підприємств у 2-3 рази перевищує аналогічні показники розвинених країн Європи. Причинами цього може бути не задокументоване використання запасів на потреби виробництва та реалізація продукції без сплати будь-яких податків [103].

Також у розрізі обліку доходів актуальними є і загальні проблеми для вітчизняної бухгалтерської системи: матеріально-технічне та організаційне забезпечення, наявність різних теоретичних підходів, відсутність достатньої кількості кваліфікованого персоналу, недостатність фінансування підприємствами заходів щодо покращення облікової системи тощо.

2.2. Облік витрат як основного фактор впливу на прибуток підприємства

Питання, що стосуються обліку витрат, завжди були актуальними. Інвестори та інші користувачі фінансової звітності оцінюють ефективність діяльності підприємства, орієнтуючись на дані фінансової звітності, а одним із найбільш суттєвих її показників є прибуток, який отримується у разі перевищення доходів та відповідних їм витрат.

Відображення витрат в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за звітній період відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» здійснюється на основі критеріїв їх визнання (рис. 2.9).

На практиці трапляються випадки, коли витрати неможливо віднести до конкретного доходу. Тоді вони відображаються у звітному періоді, у якому



Рисунок 2.9. Критерії визнання витрат

вони були понесені. В свою чергу, актив може приносити підприємству економічні вигоди впродовж двох та більше звітних періодів. У такому разі витрати визнаються у результаті систематичного розподілу вартості даного активу. Наочний приклад – нарахування амортизації на основні засоби впродовж терміну їх використання.

Щоб відображати інформацію про понесені витрати у бухгалтерському обліку, підприємства можуть використовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та/або 9 «Витрати діяльності». За характером ці рахунки активні, тому за дебетом показуємо збільшення витрат, а за кредитом – списання.

Використовувати лише рахунки 8 класу для відображення інформації про витрати за умови прийняття відповідно рішення можуть суб'єкти малого бізнесу та організації, мета діяльності яких не пов'язана із отриманням прибутку. У такому разі прямі та виробничі накладні витрати (рахунки 80-84) у кінці кожного місяця списуються в дебет рахунку 23, а частина загальновиробничих, адміністративні, збутові та інші операційні наприкінці місяця або року – у дебет рахунку 79. Якщо суб'єкти малого підприємництва та неприбуткові організації не прийняли рішення щодо використання виключно 8 класу рахунків, тоді в обліковій практиці вони застосують 9 клас.

Можливий і варіант із паралельним відображенням інформації про витрати на рахунках класів 8 та 9. Тоді пов'язані із виробництвом витрати

списуються на рахунок 23, а адміністративні, збутові, інші операційні – у дебет рахунку 9 класу. Такий підхід дозволяє отримати фактично показники для заповнення розділу III форми 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що зручно для перевірки.

Найчастіше підприємства використовують лише рахунки класу 9 для відображення інформації про понесені витрати у звітному періоді відповідно до видів діяльності. У кінці звітнього місяця або кварталу відображені на даних рахунках витрати списуються на фінансові результати.

Основними витратами виробничого суб'єкта господарювання є витрати на виробництво продукції, робіт, послуг.

Створені на підприємстві продукція та запаси, виконані роботи та надалі послуги відображаються за витратним підходом за виробничою собівартістю (рис. 2.10.).

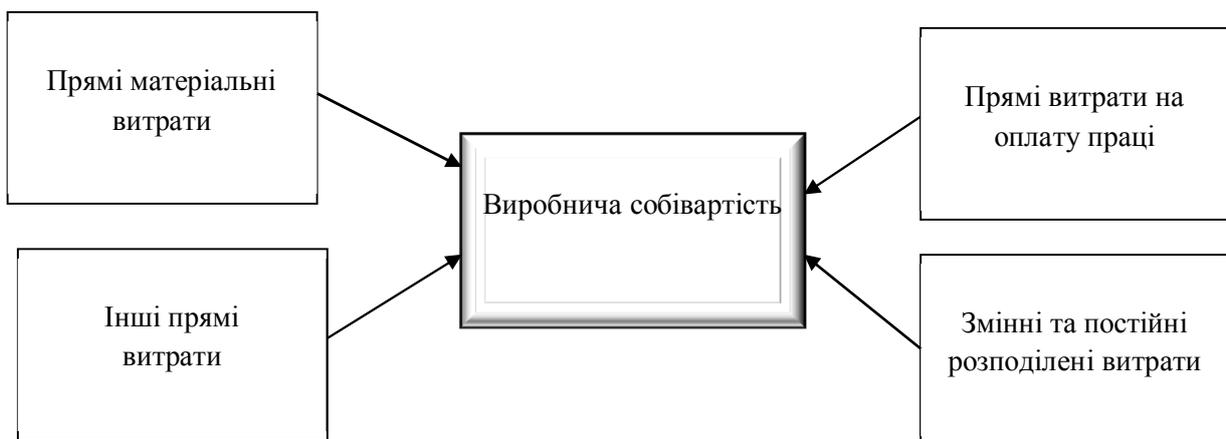


Рисунок 2.10. Структура виробничої собівартості

Для відображення понесених на виробництво витрат призначений активний рахунок 23 «Виробництво». Він також використовується для калькулювання собівартості виготовленої продукції, наданих послуг та виконаних робіт. За дебетом показують збільшення витрат, зокрема прямі витрати відразу відображають на рахунку 23. Непрямі спочатку відносять на рахунок 91, звідки розподілені частину списують на рахунок 23. За кредитом останнього подають інформацію про:

- собівартість виготовленої продукції;

- вартість зворотних відходів;
- собівартість остаточного браку;
- вартість отриманих у процесі виготовлення зворотних відходів;
- інші причини зменшення собівартості продукції.

Сальдо рахунку 23 відображає залишок продукції на певну дату. Якщо відкрити додаткові субрахунки, можна відображати витрати основного, допоміжних та обслуговуючих підприємств. Аналітичний облік за даним рахунком прийнято вести за статтями витрати, виробничими підрозділами та видами продукції.

Зупинимось більш детально на видах витрат, що відображаються у виробничій собівартості.

Прямі матеріальні витрати – це сировина, основні та допоміжні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, паливо та електроенергія, які використані для виготовлення конкретних різновидів продукції, надання послуг, виконання робіт та можуть бути безпосередньо до них віднесені.

Підтверджувальними документами щодо залишку матеріалів у виробничому цеху, отримання матеріалів із складу, використання матеріалів є:

- звіти про використання матеріалів;
- лімітно-забірні картки;
- накладні-вимоги;
- акти-вимоги;
- карти розкрою;
- цехові лімітні картки;
- листки розкрою;
- комплектувальні відомості;
- маршрутні листи;
- результати інвентаризації;
- документи, що підтверджують використання матеріалів.

Запаси, витрачені для виготовлення продукції, надання послуг чи виконання робіт відображають, виходячи із ціни їх придбання та суми транспортно-заготівельних витрат.

П(С)БО 9 «Запаси» передбачає використання певних методів оцінки запасів при списанні їх на виробництво (рис. 2.11.).

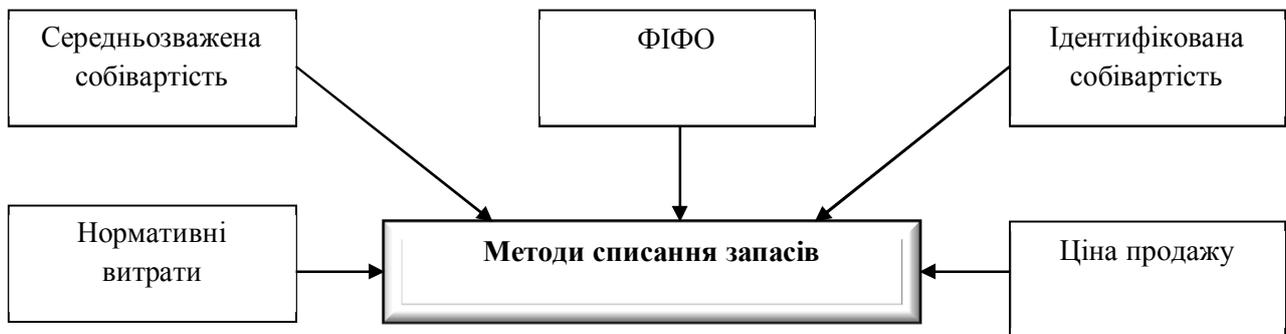


Рисунок 2.11. Методи списання запасів

Якщо матеріальні витрати можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції, робіт чи послуг, тоді їх включають до собівартості прямим способом на основі підтверджуючих первинних документів. Однак інколи технологічний процес передбачає виготовлення із одного різновиду сировини чи матеріалів двох або більше різновидів продукції. У такому випадку матеріальні витрати включають до собівартості шляхом розподілу одним із наступних методів.

- Нормативне витрачання на фактичний випуск продукції. Шляхом практичного дослідження формують технічно підтверджені норми, відповідно до яких і відбувається списання.
- Спеціальні коефіцієнти. Один із виробів береться за базовий та отримує коефіцієнт 1. Натомість інші отримують коефіцієнти, які є більшими або меншими за одиницю.

Допоміжні матеріали можуть відноситись до собівартості продукції як прямим способом, так і у результаті розподілу. У другому випадку їх обсяг

часто визначають пропорційно витратам основних матеріалів або витрачання відповідно до обґрунтованих норм.

Купівельні напівфабрикати відпускають відповідно до потреб, зазначених у програмі виробництва. Передачу засвідчують за допомогою специфікацій або комплектувальних відомостей.

Витрати палива та енергії відносять на собівартість на основі інформації контрольно-вимірювальних пристроїв або норм витрачання на одиницю продукції.

Вартість матеріальних витрат зменшують на суму отриманих відходів.

Списання використаних запасів відбувається за допомогою лімітно-забірних карток. Даний документ дозволяє вести облік витрачання у синтетичному та аналітичному розрізі. Також можна подавати інформацію щодо списання запасів щодо конкретних підрозділів, рахунків та статей витрат.

Ще одним видом витрат, що займають «левову частку» у собівартості є прямі витрати на оплату праці.

Прямі витрати на оплату праці – це основна та додаткова заробітна плата робітників, які безпосередньо відповідають за виготовлення продукції, надання послуг чи виконання робіт. Основну частину зарплати відрядників відносять до собівартості шляхом прямого розподілу на підставі первинних документів (наряд, маршрутний лист, рапорт). Зважаючи на специфіку роботи погодинників, їх заробітну плату включають до собівартості шляхом розподілу між видами продукції відповідно до обсягу виробництва та кошторисних ставок.

Подібна ситуація із включенням до собівартості продукції і щодо додаткової заробітної плати. Якщо робітник виготовляє один вид продукції, тоді актуальним є прямий спосіб, якщо декілька – використовується розподіл. Додаткову заробітну плату можуть включати до собівартості відповідно до:

- основної заробітної плати;
- суми основної та додаткової зарплати;

- кошторисних ставок оплати.

Оплату простоїв як і додаткову заробітну плату виробничих робітників відносять до загальновиробничих витрат. Для розподілу та віднесення витрат на оплату праці на синтетичні та аналітичні рахунки використовується відомість нарахування заробітної плати.

Усі витрати, що не були віднесені на прямі матеріальні та на оплату праці зайнятих виробництвом працівників, які можуть бути чітко віднесені до конкретного об'єкта витрат відносяться до інших прямих витрат. Відобразимо поділ інших прямих витрат схематично на рис. 2.12.

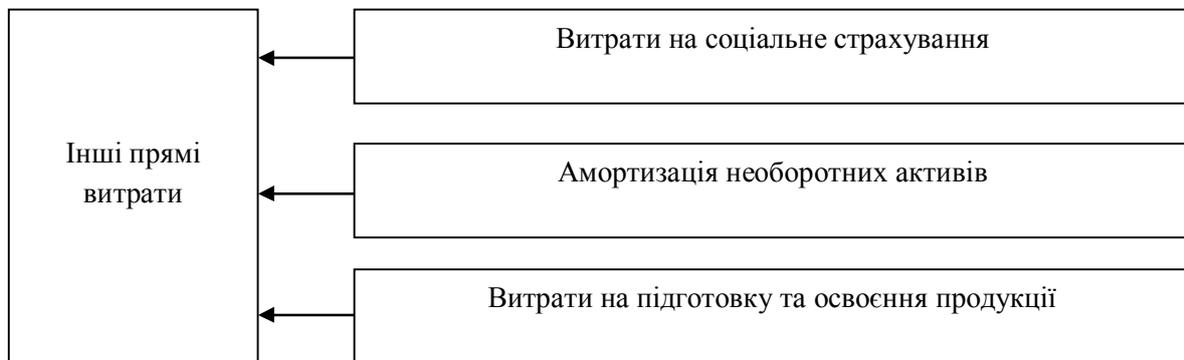


Рисунок 2.12. Поділ інших непрямих витрат

Витрати на соціальне страхування включають нарахований єдиний соціальний внесок на основну, додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Згаданий внесок має фіксовані ставки, тому, визначивши суми основної та додаткової заробітної плати у розрізі конкретного виду продукції, досить просто його обчислити.

Якщо знос виробничого обладнання займає значну частину не лише відносно суми інших прямих витрат, а й загалом щодо виробничих витрат, його доцільно виділити як окрему калькуляційна статтю. Якщо амортизацію нараховують у відповідності із прямими виробничими ставками, то її напряду відносять до об'єктів витрат. Якщо ж це неможливо, тоді суму нарахованого

зносу розподіляють між різновидами продукції відповідно до обґрунтованих кошторисних ставок.

Витрати на підготовку та освоєння продукції спочатку відображаються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Коли дана продукція буде запущена у масове виробництво, тоді їх включають до собівартості у відповідності із періодами списання або кошторисними ставками.

Окрім прямих витрат, на собівартість продукції відносяться загальновиробничі витрати. Вони напряму не включаються до вартості виготовленої продукції, однак збільшують її вартість після розподілу.

У відповідності до П(С)БО 16 загальновиробничими витратами є:

- витрати, безпосередньо пов'язані із управлінням виробництвом;
- знос основних засобів, нематеріальних активів, які використовуються для забезпечення загальновиробничих потреб;
- витрати, пов'язані із підтриманням у придатному для використання стані, ремонтом, страхуванням, операційною орендою основних засобів та інших необоротних активів, які використовуються для забезпечення загальновиробничих потреб;
- витрати на вдосконалення особливостей технології та роботи виробничого підрозділу;
- витрати, пов'язані із утриманням виробничих приміщень: опалення, водопостачання та водовідведення, освітлення тощо;
- витрати, понесені на забезпечення обслуговування процесу виготовлення продукції;
- витрати на охорону праці робітників та збереження навколишнього середовища;
- інші витрати загальновиробничого характеру [92].

Для загальновиробничих витрат характерною є також класифікація на змінні та постійні. Підприємство враховує особливості технології виробництва

та здійснює даний поділ самостійно. Що цікаво, в одному випадку одні і ті ж загальновиробничі витрати можуть бути постійними, а у іншому – змінними.

Деякі автори стверджують, загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні доволі умовно. Дану класифікацію кожне підприємство формує самостійно та робить у наказі про облікову політику. Від правильності віднесення тих чи інших витрати до постійних чи змінних на пряму залежить коректність встановлення бази розподілу та собівартості виробленої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт [134].

Змінні загальновиробничі витрати залежать від обсягу виробництва. Для них підприємство обирає базу розподілу (заробітна плата, відпрацьовані години працівників виробництва, прямі витрати, фактичні машино-години), яка дозволяє найбільш точно віднести їх до собівартості продукції.

Постійні загальновиробничі витрати не змінюються або практично не залежать від обсягу діяльності. Фактично вони поділяються на дві частини: розподілені та нерозподілені. Перші відносять на виробничу собівартість продукції (рахунок 23) у результаті розподілу між визначеними на підприємстві об'єктами витрат при нормальній потужності. Натомість нерозподілена частина відноситься на собівартість реалізації (рахунок 90) у періоді, у якому такі витрати були понесені.

Для відображення інформації про загальновиробничі витрати призначений активний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом відображається збільшення, а за кредитом – списання даних витрат.

На заключному етапі обліку виробничих витрат систематизують інформацію щодо витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, окремими виробничими підрозділами та загалом по підприємству, різновидами продукції.

У розрізі аналітичних підрозділів витрати показують у розрізі відомостей аналітичного обліку витрат за дебетом рахунків 23, 24 та 91. На підставі цієї інформації формують дані у цілому по підприємству. А можливості

автоматизованої форми обліку дозволяють спростити даний процес за рахунок використання можливостей електронних реєстрів.

Щоб визначити собівартість випущеної із виробництва продукції, використовують наступну формулу:

$$\text{СПВ} = \text{СНВп} + \text{ВВ} - \text{СБ} - \text{Сіс} - \text{СНВк} \text{ (2.1),}$$

де СПВ – собівартість виготовленої продукції;

СНВп – собівартість незавершеного виробництва на початок відповідного періоду;

ВВ – понесені виробничі витрати за відповідний період;

СБ – собівартість остаточного браку;

Сіс – собівартість інших списань;

СНВк – собівартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Щоб розрахувати собівартість різновидів продукції, робіт та послуг, використовують відомості зведеного обліку. Також важливо зазначити, що виробнича собівартість зменшується на вартість отриманої у процесі виробництва супутньої продукції.

Якщо підприємство виготовляє продукцію на основі давальницької сировини, то воно відображає в обліку виключно витрати, які пов'язані із переробкою даних специфічних запасів. А розрахунок собівартості виготовленої продукції здійснює підприємство, якому належить давальницька сировина.

Зведений облік виробничих витрат здійснюється одним із наступних способів.

- **Напівфабрикатний.** При цьому підході визначається не лише собівартість готової продукції, а й напівфабрикатів. Інформація про рух останніх відображається на рахунках бухгалтерського обліку. Собівартість виготовлених на підприємстві напівфабрикатів відображають у статті калькуляції «Напівфабрикати власного виробництва». Даний спосіб актуальний

для підприємств, технологія виробництва яких вирізняється чіткими переділами, що дозволяє реалізувати отриманий напівфабрикат покупцеві.

- **Безнапівфабрикатний.** Даний варіант передбачає облік напівфабрикатів виключно у кількісному вираженні. Понесені виробничі витрати додають та відносять на собівартість виготовленої продукції.

Відповідно до об'єктів обліку витрат та способу контролю за їх формуванням існують наступні підходи до зведеного обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (рис. 2.13).

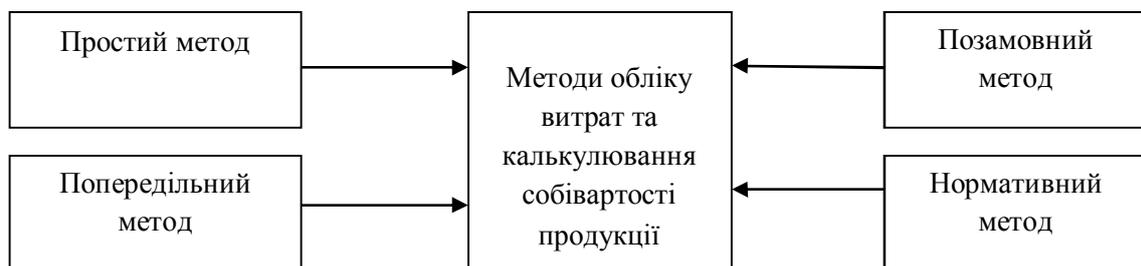


Рисунок 2.13. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Простий метод актуальний при виготовленні одного різновиду продукції. Усі понесені на виробництво витрати додаються та розділяються на кількість продукції, задля створення якої вони були понесені.

Попередільний метод передбачає формування собівартості напівфабрикатів відповідно до кожного переділу. Одержані напівфабрикати використовуються як для виготовлення кінцевої продукції, так і для продажу на сторону.

При позамовному методі у якості об'єкту обліку витрати виступає конкретне замовлення. На останнє відносять прямі витрати. Непрямі витрати сумують та розділяють між замовленнями відповідно до вибраної на підприємстві бази.

При нормативному методі понесені фактичні витрати відображають відповідно до встановлених норм, їх відхилень та змін. У результаті

менеджмент підприємства отримує оперативну інформацію про собівартість продукції, приймає рішення щодо усунення та мінімізації негативних відхилень, може заохочувати позитивні відхилення. Недолік даного методу – трудомістка роботи із перегляду норм, що особливо актуально при впровадженні нового обладнання.

Зведений облік витрат на виробництво продукції покликаний систематизувати інформацію про понесені підприємством витрати, надати інформацію про собівартість та сформувані надійні дані задля прийняття рішень щодо подальшого виробництва конкретних видів продукції.

Сформована собівартість виробленої продукції, наданих послуг в момент реалізації списується на собівартість реалізації рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 90 має наступні субрахунки:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 904 «Страхові виплати».

Так як підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього та нижчих порядків, ми вважаємо, що задля деталізації інформації у ТОВ «Волошин», необхідно ввести додаткові субрахунки третього порядку для обліку собівартості за видами послуг (рис. 2.14).

Окрім обрахунку витрат, які напряму пов'язані з виробництвом продукції, робіт, послуг, кожне підприємство обліковує окремо витрати, які не включаються до виробничої собівартості, тобто витрати періоду.



Рисунок 2.14. Запропоновані додаткові субрахунки для деталізації собівартості послуг у ТОВ «Волошин»

Передусім, заслуговує уваги формування витрат періоду, їх склад та порядок відображення в обліку та звітності підприємства на нормативно-правовому рівні. Дані витрати регламентуються різними нормативно-правовими актами (табл. 2.4.).

Як видно з таблиці 2.4., основним регламентуючим документом є П(С) БО 16 «Витрати». У даному нормативно-правовому акті дано визначення категорії «витрати періоду», проте чіткого складу та класифікації цих витрат не подано. Аналогічна ситуація і з Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Разом з тим, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості включають до даних витрат лише адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати. Таким чином, поза увагою залишаються фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати. На нашу думку, це є неправомірним, оскільки списання даних витрат не підлягає відстроченню і

вони у повній сумі відносяться на фінансові результати підприємства, а рахунки їх обліку не передбачають залишків.

Таблиця 2.4.

Регламентация витрат періоду нормативно-правовими актами

Джерело	Визначення	Склад
П(С) БО 16 "Витрати" [3]	Витрати періоду – це витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Відсутній
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [4]	Витрати періоду – це витрати, які не включаються до виробничої собівартості та розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.	Адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [5]	Витрати періоду – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду	Відсутній

Таким чином, поза увагою залишаються фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати. На нашу думку, це є неправомірним, оскільки списання даних витрат не підлягає відстроченню і вони у повній сумі відносяться на фінансові результати підприємства, а рахунки їх обліку не передбачають залишків.

Головним критерієм при віднесенні на витрати періоду має бути повнота списання витрат у момент їх виникнення на фінансовий результат, тому пропонуємо до даних витрат відносити не тільки операційні, зокрема адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати, а й фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати.

Зупинимось більш детально на кожному виді вищенаведених витрат.

Адміністративні витрати – витрати, які стосуються організації діяльності та управління підприємством. Їх склад визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», а будівельні підприємства керуються ще й вимогами П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Відповідно до обох згаданих нормативних документів, адміністративні витрати не входять до складу собівартості продукції. Натомість наприкінці звітного періоду вони списуються за рахунок зменшення фінансового результату від операційної діяльності. Однак у відповідності із П(С)БО 18 адміністративні витрати можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт, якщо вони стосуються виконання будівельного контракту, у якому прописано відшкодування даних витрат замовником.

Відповідно до П(С)БО 16 до складу адміністративних витрат відносяться:

- витрати, які стосуються управління підприємством;
- витрати, пов'язані із утриманням та використанням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які мають загальногосподарське призначення (включно із орендованими з метою тимчасового використання);
 - податки, збори та інші обов'язкові відповідно до законодавства платежі, які не входять до складу виробничої собівартості продукції;
 - витрати, спрямовані на професійну підготовку або перепідготовку управлінського та загальногосподарського персоналу;
 - інші витрати, які мають загальногосподарський характер [92].

Інформація про адміністративні витрати відображається на рахунку 92 «Адміністративні витрати». По дебету останнього збирають понесені витрати, по кредиту відображають їх списання, як витрат періоду, на фінансовий результат. При журнальній формі обліку інформацію про витрати відображають у Журналі №5, при автоматичній – у відповідних електронних реєстрах.

Як і адміністративні, витрати на збут – це витрати періоду. До них відносять наступні групи витрат:

- витрати на утримання підрозділів, які забезпечують реалізацію продукції;
- витрати на використання та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які стосуються збутової діяльності;
 - витрати на перевезення та страхування продукції;
 - витрати на створення безпечних умов для роботи працівників, пов'язаних із збутом;
- фактично понесені витрати на ремонт, обслуговування або заміну реалізованих товарів у рамках гарантії (за умови, що не було створено резервного фонду);
- витрати на рекламу, маркетинг та інші заходи щодо підготовки товарів для реалізації;
- витрати на зберігання, навантажування, розвантажування та пакування товару;
- податки та збори, пов'язані із збутом продукції.

Для відображення інформації про збутові витрати використовується активний рахунок 93 «Витрати на збут». По дебету відображається збільшення даних витрат, а по кредиту – їх списання на фінансовий результат діяльності. При журнальній формі обліку інформація про дані витрати відображається у Журналі № 5, а при автоматизованій – у відповідних електронних регістрах.

Інші витрати операційної діяльності – це також витрати періоду. Тому їх не відносять до собівартості продукції, а списують на зменшення фінансового результату.

Інші операційні витрати це:

- втрати від знецінення запасів;
- нестачі та втрати від псування цінностей;
- витрати на утримання приміщень, які використовуються професійними спілками, організаціями громадського харчування;

- штрафні санкції, які підприємство повинне заплатити;
- витрати на дослідження та розробки;
- безнадійна дебіторська заборгованість та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- фінансова допомога громадським, дитячим, медичним та іншим організаціям;
- собівартість проданої іноземної валюти;
- витрати на придбання або продаж іноземної валюти;
- втрати від операційної курсової різниці;
- інші витрати, пов'язані із операційною діяльністю організації.

Для обліку інших витрат операційної діяльності використовується активний рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». По дебету рахунку відображаються збільшення витрат, а по кредиту – списання на зменшення фінансового результату від операційної діяльності.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, рахунок 94 має наступні субрахунки:

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 941 «Витрати на дослідження та розробки»;
- 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від знецінення запасів»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пеня, неустойка»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності» [31].

Для синтетичного та аналітичного обліку витрат призначені Журнал № 5, Журнал № 5А, допоміжні відомості або у відповідних електронних реєстрах.

Витрати іншої звичайної діяльності безпосередньо пов'язані із фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Відповідно до однойменного П(С)БО 31 «Фінансові витрати», фінансові витрати – це витрати на проценти та інші витрати на запозичення. Їх також відносять до витрат періоду. Приклади фінансових витрат:

- виплачені та нараховані відсотки стороннім особам;
- винагорода незалежних реєстраторів за відображення акціонерів у реєстрі;
- нараховані дивіденди учасникам та акціонерам.

Підприємства можуть капіталізувати фінансові витрати, тобто відносити їх на собівартість кваліфікованого активу. Однак для цього потрібно, щоб запозичення було отримане суто для створення кваліфікованого активу.

Синтетичний облік за рахунком 95 «Фінансові витрати» ведеться в Журналах №5 та 5А, аналітичний – в допоміжних відомостях або електронних реєстрах.

Втрати від участі в капіталі – ще одні витрати, які відносяться до витрат періоду. Їх відображають на однойменному рахунку 96, який має такі субрахунки:

- 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 962 «Втрати від спільної діяльності»;
- 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом рахунку 96 показують збільшення витрат, а за кредитом – їх списання на фінансові результати.

Витрати інвестиційної діяльності обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати», який має субрахунки:

- 970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»;
- 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;
- 972 «Втрати від зменшення корисності активів»;
- 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

- 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;
- 976 «Списання необоротних активів»;
- 977 «Інші витрати діяльності».

За дебетом відображається збільшення даних витрат, а за кредитом – списання фінансові результати від іншої діяльності. Синтетичний облік ведеться у Журналах № 5, 5А, аналітичний – у даних журналах, допоміжних відомостях, електронних реєстрах за автоматичними форми обліку.

Схему обліку витрат на фінансові результати відобразимо на рис. 2.15.

Реквізити даної відомості відповідають запропонованим нами рахункам та видам доходів від основної діяльності. Її зручно використовувати для одержання порівняння доходів та витрат досліджуваного підприємства.

Актуальними проблемами обліку витрат є:

- Забезпечення оперативного одержання інформації про витрати в аналітичному розрізі;
- Визначення оптимальних обсягів автоматизованих та неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та їх впливу щодо зменшення обсягу необґрунтованих витрат;
- Встановлення критеріїв відповідності обліково-контрольної системи як вітчизняному законодавству, так і контролю за досягненням мети та виконанню завдання конкретного підприємства;
- Недостатня увага з боку керівництва та облікового персоналу щодо відображення в обліку та контролю витрат задля зменшення виробничої собівартості продукції [134].

Також суттєвою проблемою обліку витрат є питання повноти та своєчасності їх відображення. Поза обліковими системами вітчизняних підприємств часто залишається значна частка витрат на оплату праці, що пояснюється недосконалістю податкової системи, незлагодженою роботою контролюючих органів та прогалинами у нормативно-правових актах.

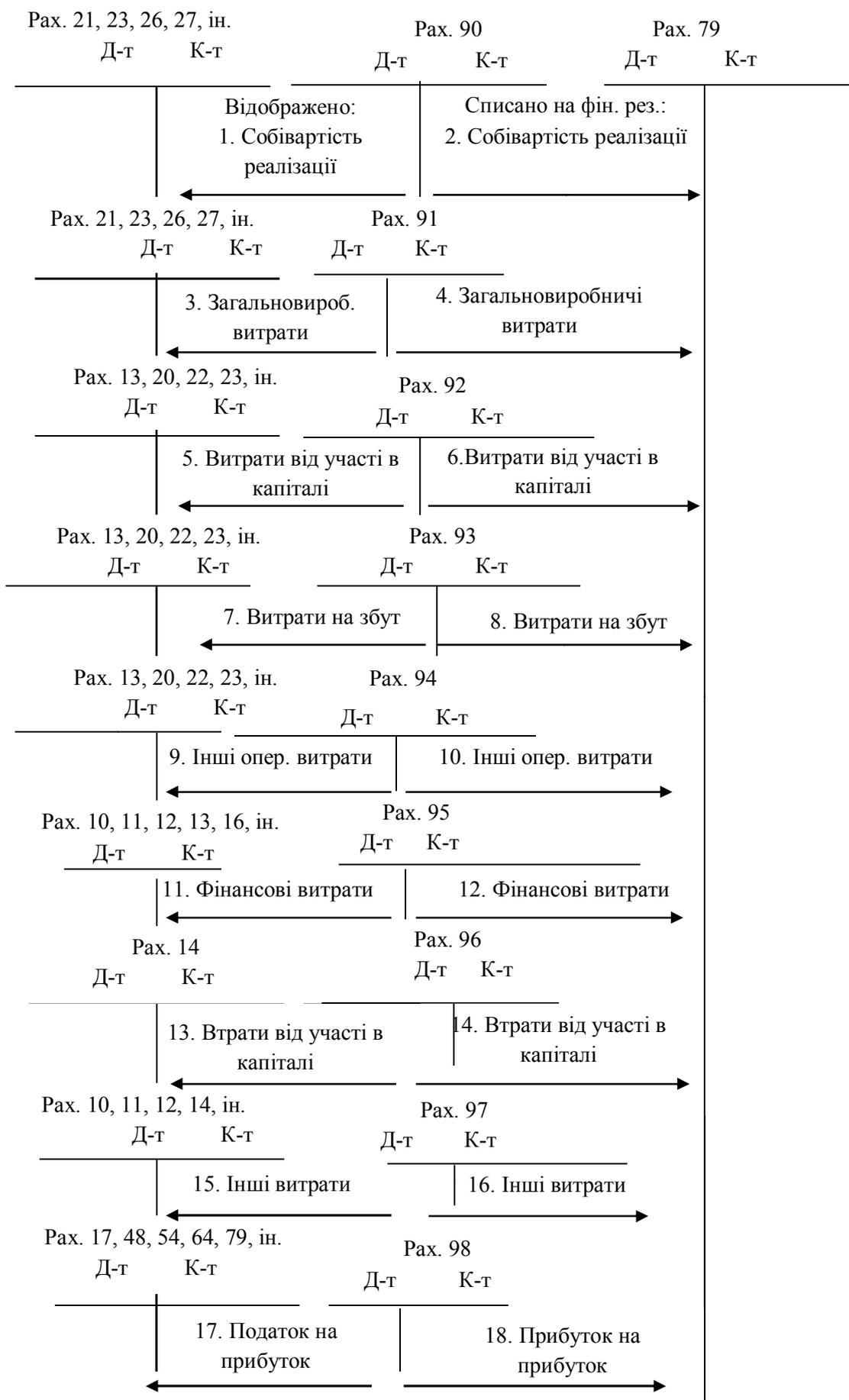


Рисунок 2.15. Схема обліку витрат та списання їх на фінансові результати

Окрім обліку витрат, не менш важливою для підприємства є деталізована інформація щодо витрати у розрізі видів аналітики. Тому пропонуємо на досліджуваному підприємстві ТОВ «Волошин» впровадити розроблену нами Відомість обліку витрат від основної діяльності (табл. 2.5.).

Таблиця 2.5.

Відомість обліку витрат від основної діяльності ТОВ «Волошин»

Стаття витрат	Види робіт	Тарифікація робіт, грн.	Обсяг робіт, год	Менеджер клієнта	Виконавець	Сума, грн.
Витрати на виконання проектів						
Витрати на супровід конфігурацій						
Витрати на проведення навчальних курсів						
Витрати на реалізацію додаткових сервісів						
Інші витрати від надання послуг						

2.3. Визначальні аспекти відображення в обліку формування прибутку підприємства та його розподілу

Прибуток є грошовим вираженням основної частини грошових нагромаджень, створюваних підприємствами будь-якої форми власності. Прибуток характеризує фінансовий результат підприємницької діяльності. Він є показником, що найбільш повно відображає ефективність виробництва, обсяг та якість виробленої продукції, продуктивність праці, рівень собівартості.

Відповідно до основних завдань управління прибутком на підприємстві необхідно віднести:

- забезпечення ефективності діяльності і зростання прибутку в динаміці;
- збільшення прибутку на одну акцію і відповідно збільшення ринкової вартості акцій;
- пошук резервів підвищення результативності діяльності;

- розвиток діяльності відповідно до прийнятої стратегії на основі раціонального використання внутрішніх джерел фінансування.

У свою чергу, система формування та розподілу прибутку повинна бути побудована таким чином, щоб задовольнити вимоги діючих нормативно-правових актів, з одного боку, і забезпечити внутрішні потреби підприємства (покриття витрат, погашення зобов'язань, матеріальне стимулювання працівників, розширення виробництва), а також інші напрямки (створення соціального ефекту), з іншого боку.

Напрямки формування та розподілу прибутку в Україні визначаються на двох рівнях: на державному – через нормативне регулювання і на рівні суб'єкта господарювання – через обрану політику розподілу, затверджену установчими документами.

Основні нормативні документи, що регулюють питання формування та розподілу прибутку відображені у таблиці 2.6.

Аналізуючи положення табл. 2.6., слід відзначити, що на державному рівні регулюється розподіл отриманого підприємствами прибутку в частині його оподаткування, що передбачає виконання розподільчої і фіскальної функції прибутку, а також формування резервного капіталу для підприємств колективної форми власності.

Суттєвий вплив на розмір прибутку має також облікова політика, у якій підприємство вибирає найбільш доцільні варіанти із альтернативних для найбільш достовірного та об'єктивного відображення підсумкового фінансового результату, доходів та витрат як факторів, які його визначають. Кожен із елементів облікової політики повинен відповідати вимогам НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Альтернативні підходи обліку визначаються податковим законодавством, П(С)БО та М(С)БО. Правильно прописана облікова політика дозволяє відображати операції, максимально врахувавши особливості його діяльності.

Таблиця 2.6.

Нормативне регулювання питань формування та розподілу прибутку

Нормативний документ	Питання, що регулюються
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначено порядок формування прибутку підприємства.
Податковий кодекс України	Нарахування та перерахування в бюджет податку на прибуток (початковий розподіл прибутку).
Господарський кодекс України	Визначено порядок розподілу прибутку державних, комерційних підприємств, формування прибутку господарськими товариствами. Прибуток, що залишається на підприємстві, розподіляється відповідно до рішення засновників.
Цивільний кодекс України	Встановлений порядок розподілу прибутку (збитку) товариства: прибуток та збиток товариства розподіляється між учасниками відповідно до їх часток в капіталі; прибуток виробничого кооперативу розділяється між учасниками товариства відповідно до трудової участі, однак інший порядок може бути передбачений відповідно до статуту кооперативу.
Закон України «Про господарські товариства»	Право на одержання частини прибутку (дивідендів) відповідно до частини кожного із учасників мають особи, які є членами товариства на початок терміну виплати дивідендів. Порядок розподілу прибутку: чистий прибуток залишається у повному розпорядженні товариства, яке визначає напрямки його розподілу відповідно до установчих документів. Товариство створює резервний (страховий) фонд в розмірі, які визначені установчими документами, але не більше 25% установчого капіталу, а також інші фонди відповідно до законодавства України чи установчих документів. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 відсотків суми чистого прибутку.
Закон України «Про акціонерні товариства»	Резервний капітал формується внаслідок щорічного відрахування не менше 15% від суми статутного капіталу. Щоб досягти величини резервного капіталу, встановленої установчим документом, сума відрахувань не може бути меншою, ніж 5% від чистого прибутку товариства за рік. Також прописані особливості виплати дивідендів по звичайним та привілейованим акціям.

Найбільш суттєво позначаються на утворенні прибутку та його розмірі такі елементи облікової політики як поріг суттєвості, облік необоротних активів, облік запасів, облік витрат, робочий план рахунків, графік

документообігу, інвентаризація, регулярність відображення відтермінованих податкових активів та зобов'язань, метод обчислення резерву сумнівних боргів, перелік створюваних резервів, сегменти діяльності, порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом.

Представлені складові облікової політики у більшій чи меншій мірі визначають фінансовий результат діяльності підприємства. Тому потрібно відповідально підходити до вибору найбільш підходящого із можливих варіантів.

Проаналізувавши вітчизняні норми щодо формування та розподілу прибутку, зупинимось на характеристиці підходів до формування та розподілу прибутку закордоном (табл. 2.7.)

Аналізуючи дані у вищенаведеної таблиці, варто виділити спільні риси для країн пострадянського простору та Європейського Союзу (далі – ЄС): покриття збитків минулих років, збільшення величини власного капіталу, преміювання працівників, створення резервів, розподіл між власниками, ін.

Якщо порівняти міжнародний та вітчизняний досвід щодо формування та розподілу прибутку, слід визнати, що наявна єдина методологічна база. Спільними для України та аналізованих країн є проблеми використання прибутку у якості внутрішнього джерела інвестування у розвиток діяльності, гарантування виплат працівникам, віднесення коштів на заходи щодо захисту навколишнього середовища, створення «подушки безпеки» щодо невиконання контрагентами своїх зобов'язань. Щоб вирішити дані негативні моменти, підприємства повинні вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність на базі концепції грошового забезпечення, яка наразі не застосовується у практиці ведення господарської діяльності [116].

Щодо самого формування прибутку, то наразі поширеними є два відмінні підходи щодо розрахунків фінансових результатів. Відповідно до першого, методу порівняння доходів та витрат («витрати-випуск»), прибуток або збиток розраховується відповідно до принципу нарахування, а доходам відповідають понесені з метою їх отримання витрати.

Таблиця 2.7.

Порівняльна характеристика підходів до формування та розподілу прибутку в різних країнах

Країна	Відображення інформації	Порядок формування прибутку	Напрямки розподілу прибутку
1	2	3	4
Російська федерація	Розділ VIII Фінансові результати, рахунки 84 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», 99 «Прибутки та збитки»	Визначається, виходячи з фінансового результату від звичайної діяльності, а також інших прибутків і збитків. Чистим прибутком визнається сума прибутку поточного періоду за мінусом податку на прибуток, який має бути сплачений до бюджету	Виплата дивідендів, створення необхідних фондів підприємства, їх розподіл відповідно до облікової політики, інші напрями, визначені власниками
Республіка Білорусь	Розділ VIII «Фінансові результати», рахунки 90-99	Прибуток від реалізації товарів (робіт, послуг), сальдо від операційної діяльності, сальдо позареалізаційних доходів і витрат	Виплата дивідендів, створення фондів відповідно до облікової політики організації, сплата економічних санкцій і пені до бюджету тощо.
Болгарія	Розділ I «Рахунки капіталу», рахунок 123 «Прибуток (збиток) минулих років»	Різниця між доходами і витратами, зменшена на суму витрат на податки	Поповнення фондів підприємства, виплата дивідендів, інші напрями, передбачені власником
Литва	План рахунків бухгалтерського обліку, 5 клас	Дохід звітного періоду, зменшений на суму збитку минулого періоду, податків, зниження вартості акцій	Рішення про напрями розподілу прибутку приймають акціонери (власники, керівники)
Республіка Молдова	Пасив балансу, 3 клас «Власний капітал», рахунок 33 «Нерозподілений прибуток»: субрахунок 331 «Коригування фінансових результатів попередніх періодів», 332 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) минулих років», 333 «Чистий прибуток (збиток) звітного року», 334 «Використаний прибуток звітного року»	Фінансовий результат визначається шляхом зіставлення сум доходів і витрат	Покриття збитків минулих років, створення резервів, збільшення власного капіталу, розподіл між власниками, преміювання працівників

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4
Республіка Польща	Пасив балансу, клас 8 «Власний капітал (фонд), спеціальні фонди і фінансовий результат», рахунки 82 «Розрахунок фінансового результату», 83 «Резерви», 85 «Спеціальні фонди», 86 «Фінансовий результат», 87 «Податок на прибуток»	Фінансовий результат господарської діяльності = Звичайні доходи - Звичайні витрати - Податок на прибуток	Розподіл між власниками, створення фондів, інші напрями, визначені власниками
Словацька республіка	Пасив балансу, клас 4 «Рахунки капіталу і довгострокових зобов'язань», рахунок 42 «Фонд створення прибутку і облікових фінансових результатів»: субрахунок 421 «Резервний фонд», 422 «Неподільний фонд», 423 «Статутний фонд», 427 «Інші фонди», 428 «Нерозподілений прибуток минулих років», 429 «Нараховані збитки минулих років», рахунок 43 «Чистий прибуток», субрахунок 431 «Чистий прибуток до затвердження»	Прибуток від операційної, фінансової та надзвичайної діяльності підлягає оподаткуванню в розмірі 19% згідно з податковим законодавством	Прибуток може бути розподілений між акціонерами за винятком частини, призначеної для резервного фонду та преміювання працівників
Німеччина	Пасив балансу. Рахунки власного капіталу, рахунок прибутків і збитків	Прибуток розраховується як різниця між виручкою від реалізації товарів і витратами, які пов'язані із здійсненням підприємницької діяльності	Створення резервів для покриття можливих збитків або збільшення статутного капіталу під невизначені зобов'язання, для вирівнювання витрат, створення резервного прибутку (резерв для власної пайової участі, резерви, передбачені статутом, інші резерви з прибутку)

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4
США	Рахунки власного капіталу, рахунок прибутків і збитків	<p>Прибуток розраховується двома способами:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за одноступінчастої форми спочатку підсумовуються всі надходження і доходи, а потім з їх загальної суми віднімаються всі витрати виробництва; - за багатоступінчастої форми розрахунку з кожної категорії надходжень і доходів віднімаються відповідні витрати і визначаються проміжні підсумки результатів діяльності 	Створення резервів шляхом розподілу чистого прибутку (створення резервів прибутку на вимогу законодавства, відповідно до статуту підприємства та резерву на власні акції), розподіл прибутку між акціонерами, реінвестиція прибутку
Китай	Рахунки власного капіталу, рахунок прибутків і збитків	<p>Чистий прибуток визначається в результаті здійснення бухгалтерських процедур якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прибуток визнається у разі підтвердження операцій реалізації; - визначення прибутку здійснюється на підставі первинної вартості; - витрати розподіляються між послідовними періодами на підставі накопичення 	Резерв на виплату премій і матеріальної допомоги працівникам, розширення підприємства, непередбачені витрати, розподіл прибутку між власниками. Прибуток не може бути розподілений до тих пір, поки збитки минулих років не виключені із збережених непередбачених прибутків і втрат
Ізраїль	Пасив балансу, розділ «Власний капітал», 9980 «Нерозподілений прибуток/збиток»	Різниця між доходами і витратами від різних видів діяльності	Створення резервів, формування резервного капіталу, виплата дивідендів

Цей метод поділяється на два способи:

- лінійний – відображення отриманого доходу при порівнянні його із минулими витратами задля отримання новоствореної вартості та подальших роз'яснень щодо неї;
- відображення у бухгалтерському обліку витрат та отриманої у їх результаті додаткової вартості.

Другий підхід – метод порівняння капіталу, який ще називають методом зміни чистих активів, полягає у визначенні збільшення власного капіталу внаслідок віднімання підсумку власного капіталу на кінець періоду від аналогічного показника на початок. Якщо сума власного капіталу зросла, значить підприємство отримало прибуток, а якщо зменшилась – тоді воно збиткове.

В Україні фінансовий результат розраховують відповідно до методу «витрати-випуск». Порядок розрахунку фінансових результатів має наступну послідовність.

1. Визначення чистого доходу від продажу товарів, надання робіт або виконання послуг шляхом віднімання від виручки від реалізації таких обов'язкових платежів як ПДВ та акцизний збір.

2. Розрахунок валового прибутку як результату різниці між чистим доходом від продажу товарів, надання послуг, виконання робіт та їх собівартістю.

3. Отримання фінансового результату від операційної діяльності внаслідок додавання до валового прибутку інших операційних доходів та вирахування із отриманої суми адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

4. Визначення фінансового результату до оподаткування шляхом додавання (віднімання) до прибутку (збитку) від операційної діяльності фінансових результатів від фінансової та інвестиційної діяльності.

5. Розрахунок чистого фінансового результату шляхом віднімання від прибутку від діяльності підприємства податку на прибуток, а також сумування із прибутком або збитком, отриманого внаслідок припинення діяльності після оподаткування.

Чистий прибуток відповідного звітного періоду відображається на рахунку 79 «Фінансові результати». Це позитивна різниця між кредитовим та дебетовим оборотом рахунку на кінець звітного періоду. На першому відображаються чисті доходи від основної, іншої операційної, фінансової, інвестиційної та іншої звичайної діяльності. В кредит рахунку списуються витрати, які були понесені для отримання доходів від згаданих видів діяльності. Якщо сума доходів перевищила підсумок витрат, тоді підприємство отримало прибуток, в протилежному випадку – збиток.

Рахунок 79 має такі субрахунками:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності».

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображається фінансовий результат як від основної, так і від іншої операційної діяльності. Тому у кредит рахунку 791 списується доходи із пасивних рахунків 70 та 71. Натомість у дебеті відображаються суми наступних активних витратних рахунків 90, 91, 92, 93, 94 та 98.1 Віднявши від кредитового обороту дебетовий, отримують результат від операційної діяльності.

На субрахунку 792 відображають фінансовий результат від фінансової діяльності. У кредит даного рахунку списують доходи за рахунками 72 та 73, а у дебет – витрати, накопичені на рахунках 95 та 96. Різниця між кредитовим та дебетовим оборотом - результат від фінансової діяльності.

По субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» відображається результат інвестиційної, іншої та надзвичайної діяльності. У кредит субрахунку із рахунку 74 списуються інші доходи, а у дебет – інші витрати із однойменного рахунку 97. Різниця між кредитовим та дебетовим оборотами по даному субрахунку – фінансовий результат від іншої діяльності.

Ключові принципи відображення у бухгалтерському обліку фінансових результатів – прозорість та достовірність, що повинно підкреслюватись зокрема і правильним розподілом доходів, витрат та фінансових результатів від конкретного виду діяльності. Тому вказані у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку субрахунки потребують коригування. Вітчизняні науковці висловили наступні думки щодо вирішення даної проблеми.

Деякі науковці вважають, що необхідно поділяти фінансові результати відповідно до різновидів операційної діяльності. Тому пропонують використовувати аналітичні рахунки 7911 «Результат основної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності». О.І. Олійничук наголошує на потребі внести коригування до сучасної форми Звіту про фінансові результати, щоб відобразити накопичену на згаданих субрахунках інформацію [79]. А З.В. Задорожний наводить аргументи на користь використання в назві аналітичних рахунків фрази «фінансовий результат» [27].

Ми погоджуємось з вищенаведеними авторами і вважаємо за доцільне здійснити наступне:

- ввести замість субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» субрахунок із тим же числовим значенням із назвою «Результат від інвестиційної діяльності»;
- додати до чинного плану рахунків субрахунок 794 «Результат від іншої діяльності».

Класифікація фінансових результатів відповідно до різновидів діяльності дозволить отримувати інформацію щодо розміру прибутку, отриманого від

певного виду діяльності. Наведений підхід дозволить зробити інформацію щодо фінансових результатів від діяльності підприємства більш наочною, зрозумілою та інформативною не лише суто для облікового персоналу, а й для менеджменту організації. Як стверджує Т.І. Тесленко, це одна із необхідних цеглинок для подальшого створення та удосконалення інформаційної бази задля усунення слабких місць діяльності організації [105].

Щодо аналітичного обліку, то кожне підприємство може розробляти внутрішні реєстри відповідно до своїх потреб. Ми пропонуємо, для обліку формування та розподілу прибутку на ТОВ «Волошин» впровадити відомість обліку формування прибутку за видами діяльності (табл. 2.8).

Таблиця 2.8.

**Відомість обліку формування прибутку за видами діяльності
ТОВ «Волошин»**

Види діяльності	Доходи	Витрати	Прибуток (збиток)
Результат основної діяльності, в т.ч.			
– від виконання проєктів			
– від супроводу конфігурацій			
– від проведення навчальних курсів			
– від реалізації додаткових сервісів			
– від надання інших послуг			
Результат від іншої операційної діяльності			
Результат від іншої звичайної діяльності			
Всього			

Дана відомість дозволить систематизувати облік формування прибутку за видами діяльності, що значно полегшить аналіз діяльності підприємства та спростить пошук слабких місць.

В кінці року прибуток чи збиток з рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Нерозподілений прибуток – сума невикористаного позитивного фінансового результату діяльності підприємства, яка по суті інвестована в організацію. Сума нерозподіленого прибутку збільшує власний капітал, а відповідно збитку – зменшує.

На субрахунках рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відображаються суми нерозподіленого фінансового результату, отриманого у звітному або попередніх періодах, а також використання суми прибутку протягом поточного року. Рахунок пасивний, тому за кредитом показується зростання прибутку від усіх видів діяльності підприємства, натомість за дебетом – понесені збитки та використання прибутку. Економічна сутність 44 рахунку – акумулювання суми прибутку, що залишається у підприємства як внутрішнє довготермінове джерело фінансування.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, рахунок 44 має наступні субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Субрахунок 441 призначений для надання інформації щодо факту наявності та змін у нерозподіленому прибутку. На субрахунку 442 відображається інформація про зростання непокритих збитків та їх списання при одночасному зменшенні нерозподіленого прибутку, додаткового, пайового чи резервного капіталу протягом наступних звітних періодів. Субрахунок 443 використовується з метою відображення використання позитивного фінансового результату підприємства на збільшення зареєстрованого чи резервного капіталів, капіталізації нерозподіленого прибутку, виплати дивідендів, погашення збитків минулих періодів, коригування помилок (рис. 2.16).

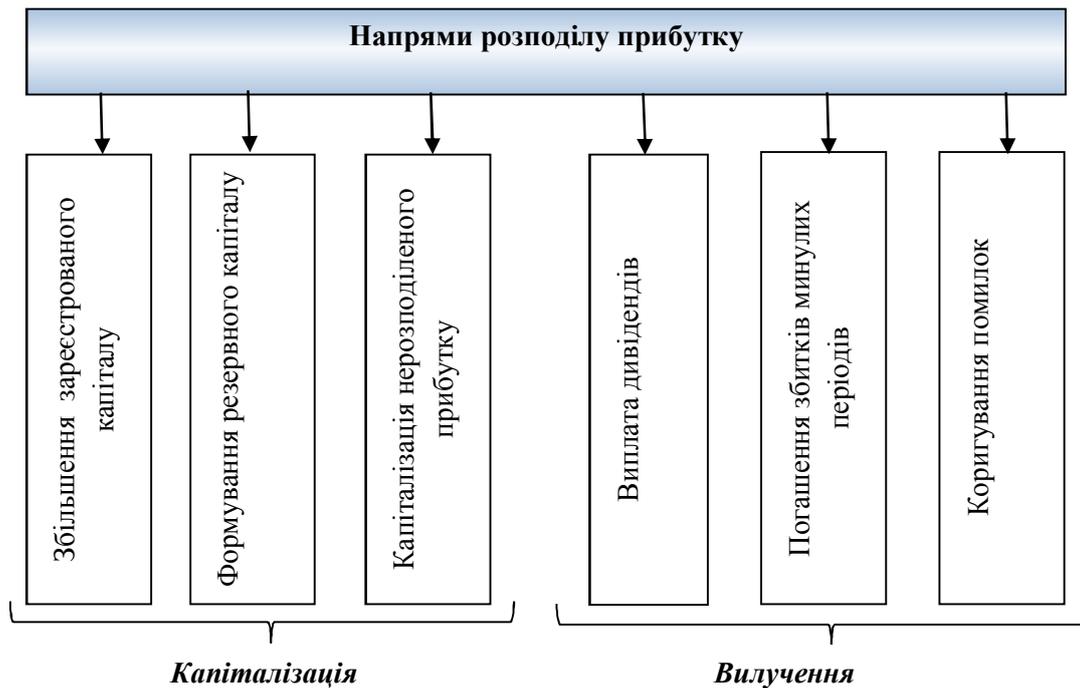


Рисунок 2.16. Напрями розподілу прибутку

Після здійснення усіх необхідних господарських операцій із закриття рахунків фінансових результатів відбувається формування кінцевого сальдо за рахунком 44. Для цілей синтетичного та аналітичного обліку прибутку та відображення напрямів його розподілу використовується Журнал №7.

При розподілі прибутку організації використовують спеціально розроблену політику. У ній зазначається загальна стратегія розвитку підприємства, необхідний обсяг інвестиційних вкладень, заходи підвищення ринкової вартості компанії, реалізація матеріальних інтересів персоналу та власників. Необхідно збалансувати два протилежних інтереси власників: отримання великих доходів сьогодні чи збільшення економічних потужностей підприємства у майбутньому. Виходячи з цього, ключова мета політики розподілу – оптимізація сум, які спрямовуються на споживання та капіталізацію.

Щоб систематизувати процес розподілу прибутку, необхідно дотримуватись чітких ідей. На думку І. В. Дрожжиної, при розподілі прибутку підприємству необхідно звернути увагу на:

- мету та завдання розподілу прибутку;
- ранжування напрямків використання прибутку за важливістю;
- зміну часток розподілу прибутку у результаті зміни стратегії розвитку організації;
- послідовність політики розподілу прибутку;
- ефективність використання одержаного прибутку [22].

Рахунок 44 – джерело інформації про зміну власного капіталу у результаті діяльності підприємства впродовж звітнього періоду. Не рідко вчені-науковці давали пропозиції щодо його вдосконалення.

Зокрема А.В. Ковтун, щоб послідовно відобразити закриття рахунку 79 «Фінансові результати», пропонує відкрити субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відповідно до видів діяльності підприємства: 441 «Прибуток (збиток) від основної діяльності»; 442 «Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності»; 443 «Прибуток (збиток) від фінансової діяльності»; 444 «Прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності»; 445 «Прибуток (збиток) від надзвичайних подій»; 446 «Нерозподілений прибуток»; 447 «Прибуток, використаний у звітному періоді» [39].

Процес розподілу прибутку стосується не лише внутрішніх, а й зовнішніх користувачів. Як перші, так і другі потребують точної інформації щодо розподілу. Основні наукові підходи щодо даного питання:

✓ Перший варіант відповідає чинному планові рахунків. Пропонується вести аналітичний облік за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», окремо виділяючи субрахунки для відображення інформації про нерозподілений прибуток, непокриті збитки та прибуток, який був використаний у звітному періоді;

✓ Щоб забезпечити ефективний контроль за станом та рухом нерозподіленого прибутку, при другому підході пропонується додати субрахунки до рахунку 441 «Прибуток нерозподілений». На субрахунку 4411 «Прибуток, який підлягає розподілу» подаються дані щодо отриманої за звітній

рік величини прибутку, що буде зменшена на суму виплат по дивідендам та відрахувань у резервні фонди. Після розподілу прибутку залишок даного субрахунку списується на субрахунок 4412 «Нерозподілений прибуток в обігу». На цьому субрахунку з часом накопичується величина прибутку, яка не розподілена між акціонерами чи засновниками. Фактично цей залишок відображає суму коштів, яка сформована задля придбання майна. Лише після даної операції варто списувати сальдо 4412 субрахунку на 4413 «Нерозподілений прибуток, використаний у звітному періоді». Тоді залишок за 4412 відобразатиме суму вільного залишку нерозподіленого прибутку;

✓ При третьому варіантові можна перейменувати 441 «Прибуток нерозподілений» на «Капіталізований прибуток». Це пояснюється тим, що даний рахунок відображає результати формування капіталізованого прибутку [22].

Ми пропонуємо додати субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відповідно до напрямів його розподілу. Зокрема, варто виділити наступні субрахунки:

- 441 «Невикористаний прибуток (непокритий збиток)»;
- 442 «Прибуток капіталізований»:
 - 4421 «Прибуток, реінвестований у зареєстрований капітал»;
 - 4422 «Прибуток, використаний на поповнення резервного капіталу»;
- 443 «Прибуток вилучений»:
 - 4431 «Прибуток, використаний на виплату дивідендів»;
 - 4432 «Коригування прибутку»;
 - 4433 «Прибуток, використаний на погашення збитків минулих періодів».

Запропонований нами варіант аналітичного обліку дозволить одержати інформацію щодо напрямків розподілу прибутку.

Загалом етапи формування та розподілу прибутку відобразимо схематично на рисунку 2.17.

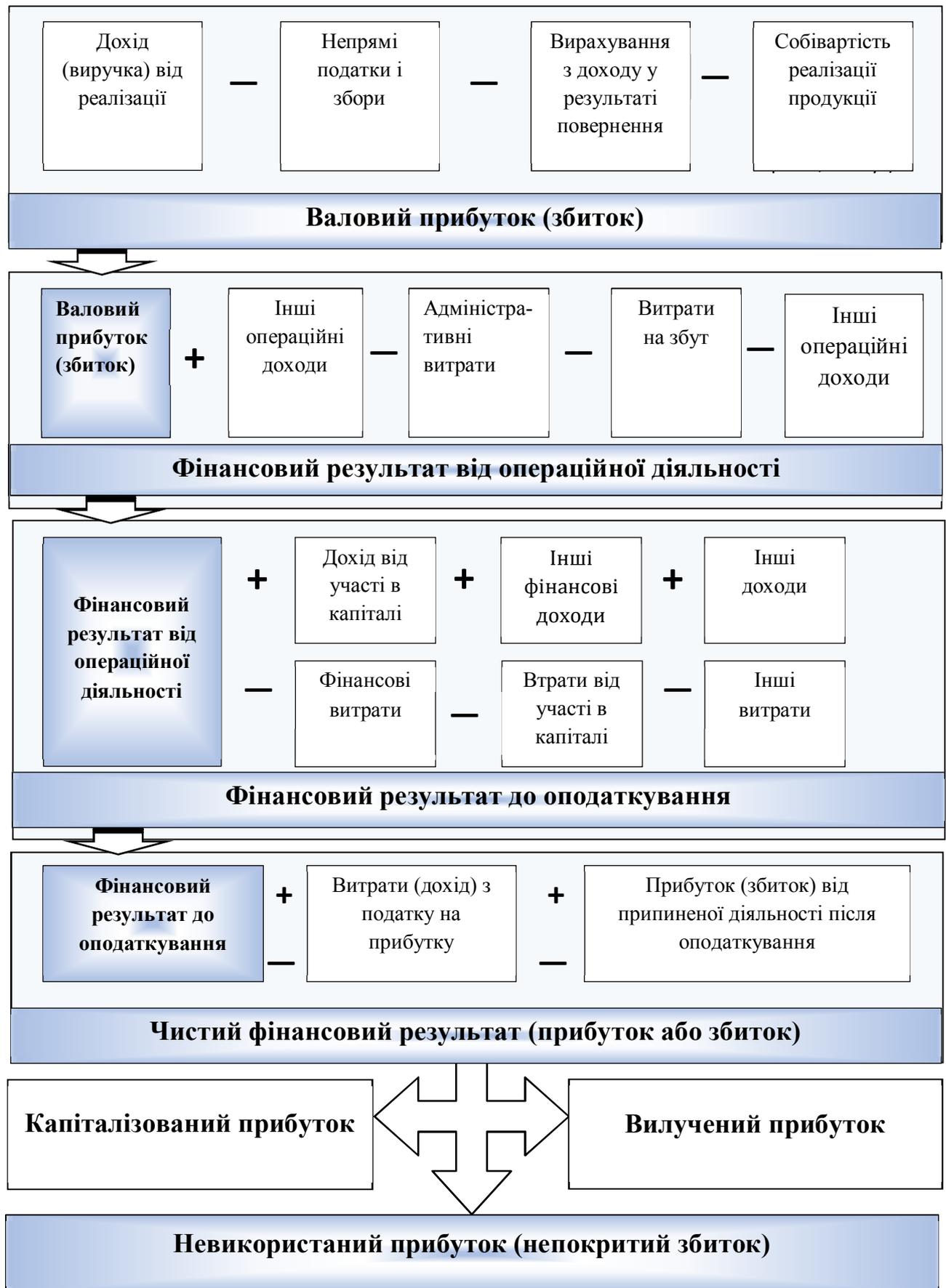


Рисунок 2.17. Етапи формування та розподілу прибутку

2.4. Загальна характеристика та методика відображення прибутку у звітності підприємства

Прибуток є одним із основних параметрів, які відображають ефективність діяльності організації. Величина та динаміка цього показника – важливі параметри, які використовуються користувачами облікових даних під час прийняття рішень. Інформація щодо прибутку підприємства виступає суттєвою для:

- державних органів, зокрема для Державної фіскальної служби (база оподаткування податком на прибуток як одного із джерел наповнення бюджету);
- власників (величина чистого прибутку як основи для виплат власникам та засновникам);
- управлінського персоналу (сума прибутку як результату власної діяльності та джерела розвитку підприємства);
- кредиторів, контрагентів, інвесторів (обсяг прибутку у якості гарантії партнерських відносин).

Користувачі фінансової звітності потребують достовірної інформації щодо величини та динаміки прибутку. Таким джерелом інформації виступає фінансова звітність, відповідність якої реальним подіям на підприємстві часто підтверджується аудиторським висновком та перевітками державних органів. Систематизуємо інформацію про прибуток, що відображається у фінансовій звітності у таблиці 2.9.

Як видно з таблиці 2.9, у Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображається сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на певну дату. Однак данавеличина далеко не завжди дорівнює перевищенню усіх доходів над усіма витратами за період звіту. Від початку діяльності підприємство може отримувати як позитивні, так і негативні кінцеві результати діяльності. До

величини нерозподіленого прибутку чи збитку додається фінансовий результат за попередній період.

Таблиця 2.9.

Відображення інформації про прибуток у фінансовій звітності

Форма звітності	Номер рядка	Інформація, що подається
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1420	Сальдо нерозподіленого прибутку (кредитове сальдо субрахунку 441) або непокритий збиток (дебетове сальдо субрахунку 442)
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	2350 (2350)	Чистий фінансовий результат за період – прибуток або збиток (кредитове або дебетове сальдо рахунку 79).
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)	3500	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування
Звіт про власний капітал	7 стовпчик	Зміна нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) внаслідок змін облікової політики, виправлення помилок, інших змін; розподіл прибутку на виплати дивідендів, спрямування до зареєстрованого капіталу, резервного фонду, спеціальні цільові фонди
Примітки до фінансової звітності	V «Доходи та витрати»	Розшифрування деяких статей звіту про фінансові результати: інші операційні доходи, доходи та витрати від здійснення фінансових інвестицій за методом участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи

Тобто можлива ситуація, при якій підприємство отримало прибуток у звітному періоді, однак у звіті про фінансовий стан відображає збиток і навпаки. Зважаючи на вплив результатів діяльності минулих періодів, відображений у балансі показник прибутку не в повній мірі відображає наслідки роботи підприємства за останній рік.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) надає інформацію про прибуток як результативний показник, сформований у результаті отриманих доходів та відповідних їм витрат. На відміну від Балансу, у цьому звіті відображається чистий фінансовий результат підприємства за період. Звіт про фінансові результати складається з 4 розділів:

1. «Фінансові результати».
2. «Сукупний дохід»
3. «Елементи операційних витрат».

4. «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Джерелами даних звіту є обороти рахунків доходів (7 клас) та витрат (8 та 9 клас). Також враховуються дані реєстрів обліку за рахунками 23 «Виробництво», 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» та 41 «Капітал у дооцінках».

Щоб достовірно відобразити фінансові результати, необхідно перш за все дотримуватись вимог П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» щодо питань визнання доходів та витрат відповідно. Визначення фінансових результатів відбувається внаслідок співставлення отриманих доходів та понесених для їх одержання витрат. При цьому необхідно дотримуватись принципу нарахування і відповідності доходів та витрат.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) фінансові результати формуються у розрізі видів діяльності. Даний підхід дозволяє порівнювати доходи та витрати, отримані прибутки та збитки від різних напрямів діяльності підприємства.

Другий розділ звіту «Сукупний дохід» відображає зміни у власному капіталі впродовж звітного періоду у результаті господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками). У даному розділі відображаються такі показники як дооцінка (уцінка) необоротних активів, дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, накопичені курсові різниці та інший сукупний дохід.

Н.В. Прохар надає рекомендації щодо внесення змін у розділ I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Науковець переконаний, що згадана форма фінансової звітності повинна містити наступні проміжні показники:

- фінансовий результат від основної діяльності;
- фінансовий результат від іншої реалізації;
- фінансовий результат від зміни цін;

- фінансовий результат від володіння активами;
- фінансовий результат від інших операцій;
- фінансовий результат від виправлення помилок;
- фінансовий результат діяльності до оподаткування;
- чистий прибуток (збиток) [95].

Якщо Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у більшій мірі відображає формування прибутку, тоді Звіт про власний капітал – його розподіл. У документі відображається зменшення прибутку внаслідок сплати дивідендів, спрямування коштів до зареєстрованого капіталу, резервного та інших фондів. Також у звіті деталізується зміна величини нерозподіленого прибутку у результаті коригування облікової політики, виправлення помилок та інших змін.

У Звіті про рух грошових коштів відображається залишок грошових коштів на початок та кінець періоду. Дані надходження та вибуття пов'язані із отриманням доходів та витрат.

У Примітках до фінансової звітності відображається інформація щодо доходів, витрат та фінансових результатів, яка не міститься у інших формах фінансової звітності, однак потребує висвітлення відповідно до вимог чинного законодавства. Зокрема відбувається розшифрування інших операційних, інших, фінансових доходів та витрат. Даний звіт потребує доопрацювання, зокрема більш глибокої подачі інформації про власний капітал [67] Я.Д. Крупка зазначає, що додаткового розкриття потребують доходи, витрати, податок на прибуток, прибуток на акцію [48].

Виходячи із запропонованого підходу щодо обліку прибутку, необхідно внести і відповідні зміни у форми фінансової звітності. Щоб користувачі отримували більш прозору інформацію про суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років, необхідно відображати у Балансі (Звіті про фінансовий стан) такі показники як капіталізований прибуток та прибуток, вилучений за напрямками використання. У випадку збільшення частки

капіталізованого прибутку відбувається зростання вартості майна підприємства, а у випадку збільшення частки вилученого, відповідно зменшення (табл. 2.10.).

Таблиця 2.10.

Фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан) із запропонованими змінами

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Невикористаний прибуток (непокритий збиток)	1420		
Капіталізований прибуток	1421	()	()
Вилучений прибуток	1422	()	()
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		

Аналогічні зміни пропонуємо внести і до Звіту про власний капітал: до колонки «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» додати ще дві «Капіталізований прибуток» та «Вилучений прибуток».

Врахувати наші пропозиції пропонуємо і у формі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Зокрема, пропонуємо додати окремий розділ «Розподіл поточного фінансового результату», де зазначити частину капіталізованого та вилученого прибутку у звітньому періоді (табл. 2.11.).

Таблиця 2.11

Звіт про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) із змінами

Фінансовий результат до оподаткування:	2290		
прибуток			
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()
Розподіл прибутку:			
капіталізований прибуток	2360	()	()
вилучений прибуток	2365	()	()
Невикористаний прибуток (непокритий збиток) звітнього періоду	2370		

В розробленій нами формі Звіту про рух нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображаються показники вилученого та капіталізованого прибутку від початку діяльності організації на основі запропонованих нами субрахунків. Також надаються дані про зміну величини нерозподіленого прибутку у результаті виправлення помилок минулих років та інших чинників. Запропонована форма дозволить користувачам швидко та у зручній формі отримати інформацію про рух нерозподіленого прибутку.

Якщо фінансова звітність надає інформацію загалом про господарську діяльність підприємства, то Декларація з податку на прибуток відображає найбільш важливі на думку податкових органів параметри у контексті сплати податку на прибуток. Це зокрема дохід від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, фінансовий результат від оподаткування, податкові різниці відповідно до ПКУ, зменшення нарахованої суми податку, величина податку на прибуток за звітний (податковий) період та інші показники.

Відповідно до п. 46. 2. ПКУ, платники податку на прибуток разом із декларацією із податку на прибуток в обов'язковому порядку подають фінансову звітність у якості додатку [90]. Зважаючи на це, вважаємо за необхідне виключити із згаданої декларації такий показник як дохід від будь-якої діяльності. Доходи та витрати, на основі яких був визначений чистий прибуток до оподаткування, відображаються у Звіті про фінансові результати. Величина доходу від будь-якої діяльності у декларації не дає необхідної інформації для перевірки, оскільки у будь-якому разі необхідно порівнювати цей показник із відповідними йому витратами.

Значення у фінансовій звітності вимірюються у тисячах гривень без десяткового знаку. Натомість у декларації із податку на прибуток сума відповідного обов'язкового платежу відображається у гривнях. Виходячи із цього, на нашу думку, розраховувати та сплачувати податок на прибуток необхідно також у тисячах гривень, користуючись правилами арифметичного округлення.

Висновки до розділу 2.

Розглянувши та дослідивши організаційно-методичні аспекти обліку формування та розподілу прибутку підприємства ми зробили такі висновки:

1. Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на досліджуваному підприємстві ТОВ «Волошин», що надає послуги з впровадження бухгалтерських програм, дало змогу виявити проблеми, які потребують обґрунтованого вирішення. Так, необхідно впорядкувати бухгалтерський облік операцій щодо продажу основних послуг з можливістю аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку операцій з продажу послуг є надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства для прийняття рішень, деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами послуг. Така деталізація може бути здійснена з використанням субрахунків бухгалтерського обліку третього та нижчих порядків для субрахунків 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» для розшифровки відповідно доходів та витрат за видами діяльності та субрахунку 704 «Вирахування з доходу» для відображення можливих видів вирахувань.

2. Основним регламентуючим документом обліку витрат періоду є П(С)БО 16 «Витрати». У даному нормативно-правовому акті дано визначення категорії «витрати періоду», проте чіткого складу та класифікації цих витрат не подано. Аналогічна ситуація і з Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Разом з тим, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості включають до даних витрат лише адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати. Таким чином, поза увагою залишаються фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати. На нашу думку, це є неправомірним оскільки списання даних витрат не підлягає відстроченню і вони у повній сумі відносяться на фінансові результати підприємства, а

рахунки їх обліку не передбачають залишків. Головним критерієм при віднесенні на витрати періоду має бути повнота списання витрат у момент їх виникнення на фінансовий результат, тому пропонуємо до даних витрат відносити не тільки операційні, зокрема адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати, а й фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ПРИБУТКУ ТА РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація та методика аналізу прибутку підприємства

Для визначення ефективності управлінських рішень в частині розподілу прибутку необхідна аналітична інформація, яка б надавала релевантну інформацію всім групам зацікавлених користувачів та могла б слугувати базою для контролю розподілу прибутку.

Аналіз прибутку як складова аналізу фінансового стану підприємства здійснюється за допомогою різноманітних моделей, які дозволяють структурувати та ідентифікувати взаємозв'язки між основними показниками та Застосування різновидів моделей залежить від конкретних цілей аналізу та визначається його завданнями у конкретному випадку. Серед них виділяють три основні типи моделей: описові, предикативні та нормативні [32].

Описові моделі, відомі як моделі описового характеру, є основними для оцінки прибутку та фінансового стану підприємства. До них відносяться побудова системи звітних балансів, представлення фінансової звітності у різних аналітичних розрізах, вертикальний та горизонтальний аналіз звітності, система аналітичних коефіцієнтів, аналітичні записки до звітності. Всі ці моделі засновані на використанні інформації бухгалтерської звітності.

Предикативні моделі – це моделі прогностного характеру. Вони використовуються для прогнозування доходів та прибутків підприємства, його майбутнього фінансового стану. Найбільш поширені із них: розрахунки точки критичного обсягу продажу, побудова прогностичних фінансових звітів, моделі динамічного аналізу (жорстко детерміновані факторні та регресивні моделі).

Нормативні моделі – моделі, які уможливають порівняння фактичних результатів діяльності підприємства із нормативними (розрахованими на підставі нормативу). Ці моделі використовуються, як правило, у внутрішньому фінансовому аналізі. Їхня сутність полягає у встановленні нормативів на кожен статтю витрат стосовно технологічних процесів, видів виробів та у розрізі

причин відхилень фактичних даних від цих нормативів. Фінансовий аналіз значною мірою базується на застосуванні жорстко детермінованих факторних моделей.

Залежно від методичного забезпечення аналізу виділяють основні групи моделей:

1) Рейтингові (здійснюється порівняння з встановленою шкалою, де значення рейтингу виступає елементом лінійно впорядкованої множини значень);

2) Матричні (вхідна інформація відображається як по горизонталі, так і по вертикалі (матриці), її елементи, які знаходяться на перетині рядків і стовпців є одиничними показниками діяльності підприємства та його фінансового стану);

3) Індексні (комплексний показник будується шляхом агрегування ознак за допомогою розрахунків багатовимірною аналізу);

4) Інтегральні (функціональні залежності між окремими одиничними показниками визначаються за допомогою багатofакторного дискримінантного аналізу) [101].

Всі ці моделі використовуються для формування організаційно-інформаційної моделі аналізу формування та ефективності використання чистого прибутку. Дана модель є стислою характеристикою аналітичного процесу. Її побудова є способом формалізації аналізу чистого прибутку.

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

На сьогодні суттєве та актуальне питання – визначення методики якісного аналізу чистого прибутку задля прослідковуваності впливу різноманітних факторів (суб'єктивних, об'єктивних) на його кількісні характеристики.

При аналізі чистого прибутку підприємства, відповідно до концепції О.А. Писаревої, необхідно застосувати детермінований факторний аналіз, для якого характерний функціональний зв'язок чинників з досліджуваним

(результативним) показником. Науковець пропонує вирішувати завдання згаданого методу за допомогою ряду методів і прийомів:

- ланцюгових підстановок;
- абсолютних різниць;
- відносних різниць;
- ланцюгових індексів;
- простого додавання нерозкладаного залишку;
- зважених кінцевих різниць;
- пропорційного ділення;
- часткової участі;
- логарифмічного методу;
- інтегрального методу [89].

В основі способів ланцюгових підстановок, абсолютних і відносних різниць та ланцюгових індексів лежить метод елімінування, який дозволяє включити в аналіз низку факторів і виділити один, щоб оцінити саме його вплив на результативний показник.

О.В. Янковий у своїй праці наголошує на можливості використання регресійної моделі залежності чистого прибутку від сукупності активів та пасивів підприємства. Він аналізує тенденцію збільшення/зменшення чистого прибутку внаслідок впливу таких факторів як грошові кошти та їх еквіваленти, поточні інвестиції, дебіторська заборгованість, запаси і нематеріальні активи, пасиви підприємства [133].

Детально вивчити фактори, які визначають прибутковість підприємства, неможливо без попередньої розробки моделі аналізу та оцінки. Саме передача отриманих результатів дослідження щодо збільшення чистого прибутку в управлінській структурі надає можливість підвищити ефективність усієї системи управління підприємством.

Необхідність комплексного аналізу чистого прибутку пояснюється й тим, що він дасть відповіді на питання:

- чи ефективно підприємство здійснює свою діяльність;
- які фактори впливають на зміну абсолютної величини чистого прибутку;
- які рішення необхідно прийняти, щоб збільшити чистий прибуток у майбутньому.

Достатньо повну і докладну модель аналізу чистого прибутку підприємства надає О.А. Писарева [89]. На основі розробок і тлумачень цього вченого та із врахуванням власних напрацювань вважаємо за доцільне розробити удосконалену структуру такої моделі аналізу для сучасного підприємства (рис. 3.1.).

Організаційно-інформаційна модель аналізу чистого прибутку підприємства:

1.1. Мета аналізу чистого прибутку.

Метою аналізу чистого прибутку підприємства є виявлення внутрішніх резервів та шляхів підвищення ефективності діяльності, оптимізація формування та використання чистого прибутку підприємства.

Завданнями можуть виступати аналіз джерел утворення чистого прибутку на підприємстві, аналіз розподілу та ефективності використання чистого прибутку, детермінований факторний аналіз прибутку від основної діяльності підприємства, тощо.

2. Об'єкти і суб'єкти аналізу чистого прибутку.

Об'єктами аналізу визначаються чистий прибуток та чинники, що вплинули на його формування.

Суб'єктами виступають внутрішні (вищі посадові особи, керівники різних підрозділів, економічні служби, власники та акціонери підприємства) та зовнішні користувачі інформації.

3. Система економічних показників аналізу чистого прибутку.

3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є фінансова звітність: абсолютна величина прибутку підприємства, абсолютні показники динаміки чистого прибутку, чинники, що вплинули на використання чистого прибутку.

Організаційно-інформаційна модель аналізу чистого прибутку підприємства

МЕТА

пошук шляхів та кількісна оцінка резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності підприємства на основі ефективного управління його доходами та витратами.

ОБ'ЄКТИ

- Доходи в цілому та за видами;
- Витрати в цілому та за видами;
- Прибуток в цілому та за видами;
- Чинники, що вплинули на утворення доходів;
- Чинники, що вплинули на утворення витрат;
- Чинники, що вплинули на утворення прибутку.

ЗАВДАННЯ

- Аналіз формування прибутку;
- Аналіз складу та динаміки прибутку;
- Загальний і факторний аналіз прибутку від операційної діяльності;
- Аналіз прибутку від інвестиційної діяльності;
- Аналіз прибутку від фінансової діяльності;
- Аналіз чистого прибутку;
- Аналіз розподілу та ефективності використання чистого прибутку;
- Аналіз рентабельності підприємства;
- Граничний аналіз та оптимізація прибутку.

СУБ'ЄКТИ

- вищі посадові особи підприємства;
- економічні служби підприємства;
- керівники функціональних структурних підрозділів підприємства; та
- власники та акціонери;
- зовнішні користувачі інформації.

СИСТЕМА ЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ АНАЛІЗУ ПРИБУТКУ

Абсолютні вартісні показники:

- Абсолютна величина доходу в цілому та за видами;
- Абсолютна величина витрат в цілому та за видами;
- Абсолютна величина прибутку в цілому та за його складовими;
- Залишки активів, капіталу та зобов'язань підприємства;
- Абсолютні показники динаміки доходів, витрат та прибутку.

Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації:

- Відносні показники структури доходів, витрат та прибутку;
- Відносні показники динаміки доходів, витрат та прибутку;
- Відносні показники інтенсивності та ефективності процесів.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ПРИБУТКУ

Зовнішня інформація:

- Правова;
- Нормативна;
- Статистична;
- Довідкова.

Внутрішня інформація:

- Планова;
- Фактографічна.

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ОБРОБКИ ПЕРВИННОЇ (ВХІДНОЇ) ІНФОРМАЦІЇ

Економіко-логічні методи:

- Групування;
- Порівняння;
- Розрахунок абсолютних та відносних показників;
- Розрахунок середніх показників;
- Деталізація;
- Елімінавання.

Економіко-математичні методи:

- Методи обробки динамічних рядів;
- Методи регресійно-кореляційного аналізу;
- Методи моделювання.

Евристичні (психологічні) методи:

- Контрольних питань;
- Експертних оцінок;
- Колективного блокноту.

УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АНАЛІЗУ ПРИБУТКУ

Узагальнення результатів:

- Систематизація інформації.
- Кількісна оцінка втрачених прибутків.
- Кількісна оцінка потенційного збільшення прибутків.
- Оцінка вірогідності прогнозованого прибутку.
- Розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення прибутку підприємств у майбутньому періоді.
- Оформлення результатів аналізу та передача їх в управлінські структури для реалізації

Реалізація результатів:

- Оцінка заходів поліпшення прибутку з точки зору їх найбільшої відповідності фінансовій стратегії підприємства.
- Вибір оптимального варіанту із запропонованих заходів.
- Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів.
- Доведення прийнятого рішення до виконавців.
- Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень.

Рисунок 3.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу чистого прибутку підприємства

3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки фінансової звітності:

- відносні показники структури прибутку;
- відносні показники динаміки;
- відносні показники інтенсивності та ефективності процесів (показники доходності, рентабельності, витратомісткості, ділової активності, тощо).

4. Інформаційне забезпечення аналізу чистого прибутку.

Особливої уваги заслуговує інформаційна база аналізу. В організаційно-інформаційній моделі економічні дані поділяються за ознакою середовища, у якому вони утворюється, що призводить до їх розподілу на внутрішню та зовнішню. Подальша деталізація передбачає класифікацію економічної інформації за джерелами її формування та напрямками використання.

О.А. Писарева акцентує увагу на зовнішній та внутрішній інформації. До зовнішньої відносять правові, нормативні та довідкові дані. На наш погляд, до вище зазначених різновидів інформації можливо додати статистичну, яка дозволить проаналізувати тенденції зміни чистого прибутку в майбутньому, зробити ефективні оцінку, скласти прогнози та плани подальшої діяльності [89].

Автор до внутрішньої інформації відносить планові та фактографічні дані.

Фінансова звітність займає важливе місце при аналізі прибутковості підприємства, даючи змогу розглядати повну картину діяльності підприємства.

5. Система методичних прийомів обробки первинної інформації.

5.1. Економіко-логічні методи:

- групування;
- порівняння;
- розрахунок абсолютних і відносних показників;
- розрахунок середніх показників;

- деталізація;
- елімінування.

5.2. Економіко-математичні методи:

- методи обробки динамічних рядів;
- методи регресійно-кореляційного аналізу;
- методи моделювання.

5.3. Евристичні (психологічні) методи: контрольних питань, експертних оцінок, колективного блокноту.

6. Узагальнення і реалізація результатів стратегічного аналізу чистого прибутку підприємства.

6.1. Узагальнення результатів:

- систематизація аналітичної інформації щодо формування та використання чистого прибутку;

- кількісна оцінка втрачених прибутків підприємства;
- кількісна оцінка потенційного зростання чистого прибутку;
- оцінка вірогідності прогнозованих показників прибутку;
- розробка багатоваріантних заходів щодо підвищення обсягів чистого прибутку у майбутньому періоді;

- оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів.

6.2. Реалізація результатів здійснюється таким шляхом:

- оцінка заходів щодо збільшення абсолютної величини чистого прибутку з точки зору фінансової стратегії підприємства;

- вибір оптимального варіанта заходів задля збільшення прибутку підприємства;

- прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів;
- доведення прийнятого рішення до виконавців;
- забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень.

За допомогою вищезазначеної моделі аналізу доцільно формувати та провадити систему управління чистим прибутком підприємств.

Стратегічний аналіз чистого прибутку здійснюється з метою виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності цього процесу та розробки пропозицій щодо оптимізації формування чистого прибутку організації та поліпшення його використання [71]. Функціонування підприємства в умовах ринку визначається його здатністю створювати необхідну і достатню величину прибутку. Аналіз чистого прибутку займає провідне місце в системі комплексних економічних досліджень щодо конкретного підприємства, оскільки за ним оцінюється ступінь досягнення кінцевої мети діяльності підприємства.

Від результатів аналізу розподілу і використання чистого прибутку залежать темпи розвитку самого підприємства, а також забезпечення інтересів власників, задоволення матеріальних та соціальних потреб персоналу. Управління чистим прибутком є важливим фінансовим інструментом, який забезпечує зростання вартості підприємства, що є основною метою будь-якого суб'єкта господарювання.

3.2. Аналіз формування та розподілу прибутку підприємства

Формуванням прибутку підприємства є його створення в процесі господарської діяльності підприємства. Управляти формуванням прибутку означає управляти обсягом реалізації продукції, тобто кількістю та ціною продукції, здійснювати діяльність з найменшими витратами.

Так, процес формування прибутку І.І. Чернега розглядає як отримання певного фінансового результату суб'єкта підприємницької діяльності, який здійснює виробничу, комерційну, науково-дослідницьку та іншу діяльність [119].

На формування абсолютної суми прибутку підприємства впливають:

- результати, тобто ефективність його фінансово-господарської діяльності;

- сфера діяльності;
- галузь господарства;
- установлені законодавством умови обліку фінансових результатів.

Виділяють два підходи до формування прибутку підприємства:

- бухгалтерський;
- економічний.

Бухгалтерський підхід передбачає, що прибуток формується як різниця між виручкою від реалізації продукції (товарів, послуг) і поточними витратами виробництва.

Економічний підхід передбачає, що прибуток формується як різниця між виручкою від реалізації та поточними витратами виробництва (реалізації), а також витратами втрачених можливостей, основою яких є альтернативний процентний дохід на капітал.

Механізм формування прибутку має такі складові:

- дохід від реалізації товарів;
- дохід від реалізації робіт та послуг;
- собівартість реалізованої продукції;
- валовий прибуток;
- адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати та доходи; прибуток (збиток) від операційної діяльності;
- інші доходи (витрати);
- дохід до сплати процентів і податків;
- фінансові витрати;
- податок на прибуток;
- чистий прибуток.

Відповідно до зазначених показників, здійснимо аналіз структури та динаміки прибутку. Необхідні розрахунки відобразимо у табличній формі (табл. 3.1.). Вихідні дані для розрахунків взяті із звіту про фінансові результати

фінансового звіту малого підприємництва за 2016 та 2017 роки (додаток Б, В). Згаданий документ є одним із найбільш інформативних, оскільки містить дані про динаміку прибутку підприємства.

Таблиця 3.1.

**Аналіз структури та динаміки прибутку
ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.**

тис. грн.

Показник	2016 р.	2017 р.	Абсолютне відхилення (+/-)	Відносне відхилення, %
1. Чистий дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг)	10597,2	14473,8	3876,6	36,58
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6252,7	8870,4	2617,7	41,87
3. Валовий прибуток	4344,5	5603,4	1258,9	28,98
4. Інші операційні доходи	0,1	8,6	8,5	8500,00
5. Інші операційні витрати	3030,2	4190,9	1160,7	38,30
6. Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	1314,4	1421,1	106,7	8,12
7. Інші доходи	963,2	61,5	-901,7	-93,62
8. Інші витрати	50,9	1,7	-49,2	-96,66
9. Фінансовий результат до оподаткування	2226,7	1480,9	-745,8	-33,49
10. Податок на прибуток	115,9	266,6	150,7	130,03
11. Чистий прибуток (збиток)	2110,8	1214,3	-896,5	-42,47

Чистим прибутком ТОВ «Волошин» є сума фінансових результатів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Зважаючи на той факт, що доходи та витрати у звіті відображаються спрощено, це дещо зменшує можливості щодо аналізу прибутку.

За аналізовані періоди динаміка зростання собівартості послуг перевищує аналогічний показник чистого доходу від реалізації послуг на 5,28%. Це негативне явище, оскільки спостерігається динаміка щодо підвищення кількості

прямих витрат на одиницю реалізованої продукції. Однак згадана зміна дозволила збільшити значення валового прибутку на 28,98%.

Динаміку доходів, витрат та фінансових результатів за ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр. відобразимо на рис. 3.2.

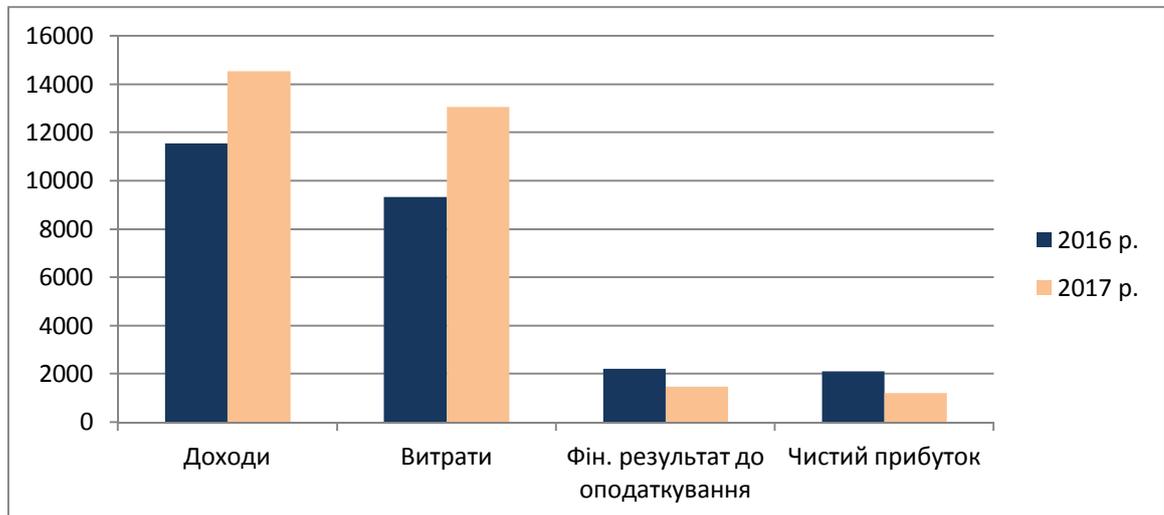


Рисунок 3.2. Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.

Витрати значно перевищують доходи від іншої операційної діяльності. Перші зросли на 38,30% або на 1,16 млн. грн. за аналізований період. Відносне зростання доходів від іншої операційної діяльності може ввести в оману користувача (збільшення на 8500%). Натомість абсолютна зміна засвідчує збільшення показника лише на 8,5 тис. грн. Прибуток від операційної діяльності зріс за підсумками аналізованих періодів на 8% або на 106,7 тис. грн. Як бачимо, негативна різниця між іншими операційними доходами та відповідними їм витратами «відкусила» значний шматок від валового прибутку.

Значення інших доходів та інших витрат зменшились у 9,36 та 9,67 рази. Це свідчить про переорієнтацію діяльності компанії на вкладення коштів у інші напрямки діяльності. І це не зважаючи на те, що у 2016 році компанія отримала 912,3 тис. грн. прибутку від згаданих напрямків роботи. Недоотримання цієї суми коштів – один із факторів, який призвів до зменшення фінансового результату до оподаткування на 33,49% або 745,8 тис. грн. Зменшення витрат із

податку на прибуток пов'язане із зниженням фінансового результату від усіх видів діяльності у 2017 році у порівнянні із 2016 роком.

Оскільки факторами, які визначаються рівень чистого прибутку, є доходи та витрати, вважаємо за доцільне проаналізувати їх динаміку та структуру. Проаналізуємо рівень, динаміку та структуру доходів у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Аналіз складу, рівня, динаміки та структури доходів
ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.**

Показник	2016 р.		2017 р.		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %	Відхилення пунктів структури
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
1. Чистий дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг)	10597,2	91,667	14473,8	99,518	3876,6	36,58	7,851
2. Інші операційні доходи	0,1	0,001	8,6	0,059	8,5	8500,00	0,058
3. Інші доходи	963,2	8,332	61,5	0,423	-901,7	-93,62	-7,909
Разом	11560,5	100,00	14543,9	100,00	2983,4	25,81	0,000

За даними таблиці 3.2, сума усіх доходів підприємства зросла на 2983,4 тис. грн. або на 25,81%, що позитивно позначилось на величині чистого прибутку. Основний фактор цієї зміни – збільшення доходу від реалізації товарів, робіт, послуг на 3876,6 тис. грн., на 36,58% або на 7,85 пунктів структури.

Структуру доходів ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр. відобразимо графічно на рис. 3.3.

Доходи від іншої операційної діяльності збільшились на 8,5 тис. грн. (8500%). Різниця між питомою вагою за 2017 та 2016 р. – 0,058 пунк. структ.

Інші доходи зменшились на 901,7 тис. грн. або на 93,62%. Питома вага показника за аналізований період зменшилась на 7,9 пунктів структури.

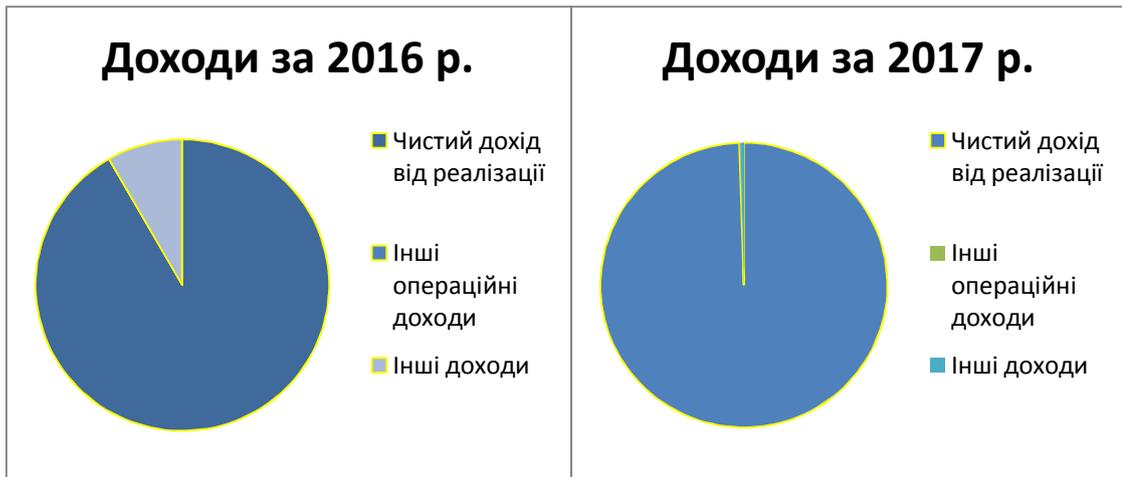


Рисунок 3.3. Структура доходів ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.

Отже, загальна величина чистого прибутку суттєво зросла за рахунок чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт та послуг). Негативно на значенні згаданого підсумкового показника відобразилось зменшення інших доходів.

Відобразимо результати аналізу витрат у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

**Аналіз складу, динаміки та структури витрат
ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.**

Показник	2016 р.		2017 р.		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %	Відхилення пунктів структури
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
1. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6252,70	66,99	8870,40	67,90	2617,70	41,87	0,91
2. Інші операційні витрати	3030,20	32,46	4190,90	32,08	1160,70	38,30	-0,38
3. Інші витрати	50,90	0,55	1,70	0,02	-49,20	-96,66	-0,53
Разом	9333,80	100,00	13063,0	100,00	3729,20	39,95	0,00

Загальна сума витрат за аналізований період зросла на 3729,20 тис. грн. або на 4,5%. Сам по собі – це негативний фактор, який засвідчує, що підприємство стало витратити більше коштів.

Структуру витрат ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр. відобразимо графічно на рис. 3.4.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла на 2617,70 тис. грн. або на 41,87%. Різниця між питомою вагою показника за аналізований період становить 0,91%.

Інші операційні витрати зросли на 1160,7 тис. грн. або на 38,30%. Питома вага показника за аналізований період змінилась на 0,38% пункту структури.



Рисунок 3.4. Структура витрат ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.

Значення інших витрат зменшилось на 49,2 тис. грн. або на 96,66%. Натомість питома вага даного показника зменшилась на 0,53% пунктів структури.

Отож, основний фактор, що негативно вплинув на чистий прибуток – зменшення собівартості від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а другорядний – зростання інших операційних витрат. Позитивним фактором є скорочення інших витрат.

Будь-яке комерційне підприємство, незважаючи якою діяльністю воно займається, має свій операційний цикл. Останній полягає у:

- ⇒ отриманні необхідних ресурсів для роботи;
- ⇒ створенні товарів, наданні робіт чи послуг,
- ⇒ отриманні коштів за продукцію;

⇒ використанні коштів на придбання ресурсів та інвестування у розширення діяльності.

Аналізуючи зміни абсолютних показників прибутку, виручки від реалізації та суми активів, необхідно визначити їх відповідність «золотому правилу економіки». Це ідеальне співвідношення запишемо наступним чином:

$$T_{\text{пр}} > T_{\text{вр}} > T_{\text{а}} > 100\%, \quad (3.1)$$

де $T_{\text{пр}}$ – темп зростання чистого прибутку;

$T_{\text{вр}}$ – темп зростання виручки;

$T_{\text{а}}$ – темп зростання суми активів.

Якщо для конкретного підприємства виконується «золоте правило економіки», це підтверджує факт, що економічний потенціал організації зріс за аналізований період.

Якщо досліджувати активність компанії, необхідно брати якомога більший період діяльності. Інколи підприємство може вкласти кошти не у придбання основних засобів, а у роботи над новим проектом, який окупить витрати лише у наступному звітному періоді або й пізніше.

Це один цікавий аспект «золотого правила економіки» – воно найбільш актуальне для невеликих підприємств, яким і є ТОВ «Волошин». Однак все частіше його використовують і для великих організацій, беручи для аналізу звітність за більші періоди часу.

Перевіримо відповідність показників ТОВ «Волошин» «золотому правилу економіки» за даними фінансової звітності (табл. 3.4.).

На основі інформації із таблиці 3.4, продемонструємо співвідношення темпів зростання показників чистого доходу, прибутку від реалізації продукції та середньої величини активів:

а) $T_{\text{пр}} > T_{\text{вр}}$ ($-42,47\% < 36,58\%$);

б) $T_{\text{вр}} > T_{\text{а}}$ ($36,58\% > 26,00\%$);

в) $T_{\text{а}} > 100\%$ ($26,00\% > 100\%$).

На жаль, показники аналізованого підприємства не відповідають «золотому правилу економіки». У 2017 році підприємство отримало менше

**Оцінка темпів зростання показників
ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.**

тис. грн.

Показники	2016 р.	2017 р.	Темп зростання
1. Чистий прибуток	2110,80	1214,30	-42,47
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	10597,20	14473,80	36,58
3. Середня величина активів	3729,00	4698,55	26,00

прибутку, ніж у 2016 році, тому нерівність а) не підпадає під вимоги нерівності. Натомість нерівності б) та в) відповідають «золотому правилу».

Значення середнього індексу цін дозволяє встановити вплив на величину чистого прибутку таких факторів як зміна вартості послуг, обсягу реалізованої та виготовленої продукції. За підсумками 2017 року індекс цін виробників становив 116,6% або 1,166.

Для початку визначимо різницю між виручкою від реалізації за аналізовані роки. Для цього віднімемо відповідні показники, взяті із звіту про фінансові результати:

$$\Delta B_{\text{заг}} = B_{2017} - B_{2016} = 14543,9 - 10597,2 = 3946,7$$

У 2017 році виручка від реалізації зросла на 3946,7 тис. грн. у порівнянні із попереднім роком. На результативний показник вплинули два фактори: вартість та обсяг реалізованих послуг. Продемонструємо їх вплив:

$$\Delta B_{\text{ц}2017/2016} = B_1 - \frac{B_1}{I_{\text{ц}}} = 14543,9 - \frac{14543,9}{1,166} = 14543,9 - 12473,33 = 2070,37$$

тис. грн.

$$\Delta B_{\text{ор}2017/2016} = \frac{B_1}{I_{\text{ц}}} - B_0 = \frac{14543,9}{1,166} - 10597,2 = 12473,33 - 10597,2 = 1876,13$$

тис. грн.

Перевіримо здійснені розрахунки: $\Delta B_{\text{заг}} = \Delta B_{\text{ц}2017/2016} + \Delta B_{\text{ор}2017/2016} = 2070,37 + 1876,13 = 3946,5$ (похибка на 0,2 тис. грн. за

рахунок заокруглень). Отже, за рахунок зміни ціни обсяг виручки зріс на 2070,37 тис. грн., а внаслідок збільшення обсягу реалізації – на 1876,13 тис. грн.

Аналогічний підхід використаємо для визначення впливу факторів на собівартість реалізованої продукції.

$$C_{заг} = C_{2017} - C_{2016} = 8870,4 - 6252,7 = 2617,7 \text{ тис. грн.}$$

Щоб спростити подальші розрахунки, припустимо, що на зміну собівартості вплинули лише два фактори: зміна обсягу ціни та обсягу реалізації.

Розрахуємо вплив даних чинників.

$$\Delta C_{ц} = C_1 - \frac{C_1}{I_{ц}} = 8870,4 - \frac{8870,4}{1,166} = 8870,4 - 7607,55 = 1262,85 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta C_{ОР} = \frac{C_1}{I_{ц}} - C_0 = 7607,55 - 6252,7 = 1354,85 \text{ тис. грн.}$$

Перевіримо правильність розрахунків: $\Delta C_{заг} = \Delta C_{ц} + \Delta C_{ОР} = 1262,85 + 1354,85 = 2617,7$ тис. грн. Отже, за рахунок змін ціни собівартість зросла на 1262,85 тис. грн., а за рахунок зміни обсягу наданих послуг – на 1354,85 тис. грн.

Виходячи із здійснених розрахунків, зміна цін впливала на зміну прибутку як за рахунок збільшення виручки від реалізації, так і собівартості наданих послуг. Зростання першого показника позитивно позначається на значенні кінцевого результату діяльності підприємства, а другого – негативно. Тому розрахуємо вплив цін на величину чистого прибутку:

$$\Delta П_{ц} = \Delta ОР_{ц} - \Delta C_{ц},$$

$$\Delta П_{ц} = 2070,37 - 1262,85 = 804,52 \text{ тис. грн.}$$

Внаслідок зміни цін за аналізовані періоди чистий прибуток ТОВ «Волошин» збільшився на 804,52 тис. грн.

Не менш важливим при оцінці структури та динаміки прибутку підприємства є аналіз розподілу та використання прибутку.

Основне завдання аналізу розподілу і використання прибутку полягає у виявленні тенденцій і пропорцій, що склалися в розподілі прибутку за звітний період у порівнянні з планом і в динаміці.

За результатами аналізу розробляються рекомендації щодо зміни пропорцій в розподілі прибутку і найбільш раціонального його використання.

На кожному підприємстві порядок розподілу прибутку, що залишається після оподаткування, і перелік створених фондів визначаються установчими документами.

Для узагальнюючої оцінки ефективності розподілу прибутку використовують наступні показники.

1. Коефіцієнт капіталізації прибутку, який розраховують за наступною формулою:

$$KKП = ЧПК / ЧП \quad (3.2)$$

де ККП – коефіцієнт капіталізації прибутку;

ЧП – чистий прибуток підприємства за аналізований період;

ЧПК – сума капіталізованого чистого прибутку.

2. Коефіцієнт споживання прибутку, який розраховують за наступною формулою:

$$КСП = ЧПС / ЧП \quad (3.3)$$

де КСП – коефіцієнт споживання прибутку;

ЧПС – сума чистого прибутку, яка використовується для споживання.

3. Коефіцієнт інвестування прибутку, який розраховують за наступною формулою:

$$КІП = ЧІП / ЧПК \quad (3.4)$$

де КІП – коефіцієнт інвестування прибутку;

ЧІП – сума капіталізованого чистого прибутку, яка використовується для інвестування приросту активів в аналізованому періоді;

ЧПК – загальна сума капіталізованого чистого прибутку.

Цей показник показує, яка частка капіталізованого прибутку була використана на інвестування приросту активів в аналізованому періоді.

4. Коефіцієнт резервування прибутку, який розраховують за наступною формулою:

$$КРЗП = ЧПРЗ / ЧПК \quad (3.5)$$

КРЗП – коефіцієнт резервування прибутку;

ЧПРЗ – сума капіталізованого чистого прибутку, яка направляєється в резервний або інші страхові фонди підприємства;

ЧПК – загальна сума капіталізованого чистого прибутку.

Зазначені коефіцієнти надають інформацію про різноманітні напрями розподілу прибутку. Отримані значення корисні для комплексного аналізу чистого фінансового результату.

Порядок розподілу прибутку ТОВ «Волошин» у 2016-2017 рр. відобразимо у табл. 3.5.

Таблиця 3.5.

**Показники розподілу прибутку
ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр.**

тис. грн.

Показники	2016 р.	2017 р.
Прибуток до оподаткування	2226,7	1480,9
Податок на прибуток	115,9	266,6
Чистий прибуток	2110,8	1214,3
Розподілений прибуток, в т.ч.	174,9	333,3
в резервний фонд	0,0	0,0
дивідендні виплати	174,9	333,3
на інші цілі	0,0	0,0
Нерозподілений прибуток	1935,9	881,0

На основі даних таблиці 3.5., можна зробити висновок, що отриманий за підсумками діяльності підприємства прибуток спрямований лише на два напрями. Значна частина отриманого чистого фінансового результату була використана на виплату дивідендів у 2016 р. – 174,9 тис. грн. та відповідно у 2017 р. – 333,3 тис. грн. У резервний фонд та на інші цілі не спрямовувались кошти протягом аналізованого періоду. Відповідно 72,5% чистого прибутку у 2017 році та 92,7% у 2016 році було залишено у фонді накопичення у вигляді нерозподіленого прибутку.

Оскільки найбільш поширеним напрямом розподілу прибутку є його використання для виплати дивідендів, на нашу думку доцільно запровадити коефіцієнт використання прибутку на реалізацію дивідендної політики:

$$КПД = ЧПД / ЧП \quad (3.6)$$

де КПД – коефіцієнт використання прибутку на реалізацію дивідендної політики;

ЧПД – сума чистого прибутку, виділена на виплату дивідендів;

ЧП – чистий прибуток підприємства за аналізований період.

Даний коефіцієнт дозволить оцінити, якої саме дивідендної політики дотримується керівництво підприємства на даний час – споживання ресурсів із виплатою частки доходів власникам чи інвестування у майбутній розвиток підприємства.

Оцінюючи за даним коефіцієнтом ТОВ «Волошин» слід сказати, що 27,5% від чистого прибутку у 2017 році та 8,3% у 2016 році даним підприємством було використано на виплату дивідендів.

3.3. Аналіз впливу прибутку на ефективність діяльності підприємства

Для керівників сучасних підприємств важливою є інформація, яка розкриває діяльність підприємства під різними ракурсами. Один із важливих напрямків досліджень – аналіз прибутку. Цей ключовий результативний показник співставляється із численними параметрами, що у підсумку дозволяє отримати більш повну картину діяльності організації.

Проаналізуємо діяльність підприємства за основними показниками прибутковості.

1. Коефіцієнт прибутковості активів

$$КПА = PC/A \quad (3.7)$$

де $K_{па}$ – коефіцієнт прибутковості активів;

P_c – чистий прибуток або збиток;

A – підсумок активу балансу.

$$K_{па\ 2016} = 2110,8 / ((4780,1 + 2677,9) / 2) = 0,56.$$

$$K_{\text{па}} 2017 = 1214,3 / ((4617,0 + 4780,1) / 2) = 0,26.$$

Коефіцієнт рентабельності активів відображає ефективність використання активів задля отримання прибутку. У 2016 році на 1 грн. активів підприємства припадало 0,56 грн. прибутку. У наступному аналогічному періоді показник зменшився більш ніж удвічі: до 0,26. Негативна динаміка пояснюється зміною відразу двох факторів:

- зменшення чистого прибутку із 2110,8 тис. грн. до 1214,3 тис. грн. (на 896,5 тис. грн. або 42%) – негативний вплив на показник;
- зростанням середньорічної суми активів із 3729,0 тис. грн. до 4698,55 тис. грн. (на 969,55 тис. грн. або на 26%) – негативний вплив на показник.

Як такого, нормативного значення показника не існує. Підприємству необхідно прагнути до збільшення коефіцієнта, оскільки він характеризує ефективність роботи усієї компанії. Оскільки підприємство надає послуги, зростання вартості активів свідчить про розширення діяльності. Керівництву необхідно фокусуватись на максимізації прибутку, резерви збільшення якого залежать як від внутрішніх, так і від зовнішніх факторів.

2. Коефіцієнт прибутковості власного капіталу

$$K_{\text{ПВК}} = PC / СВ \quad (3.8),$$

де PC – чистий прибуток;

$СВ$ – середньорічна вартість власного капіталу.

$$K_{\text{ПВК}2016} = 2110,8 / ((1215,6 + 3713,7) / 2) = 0,85.$$

$$K_{\text{ПВК}2017} = 1214,3 / ((3713,7 + 3414,1) / 2) = 0,34.$$

Даний коефіцієнт інформує про ефективність використання власного капіталу підприємства. У 2016 році на 1 грн. власного капіталу припадало 0,85 грн. чистого прибутку, а у 2017 – лише 0,34 грн. Динаміка зміни показника пояснюється наступними факторами:

- зменшення чистого прибутку із 2110,8 до 1214,3 тис. грн. (на 897 тис. грн. або 42%) – негативний вплив на коефіцієнт;

➤ зростання середньорічної вартості власного капіталу із 2464,7 до 3563,9 тис. грн. (на 1099,2 тис. грн. або на 45%) – негативний вплив на коефіцієнт.

Вартість власного капіталу значно зросла у 2016 році у порівнянні із 2015-им: із 1215,6 до 3713,7 тис. грн. У 2017 році показник дещо зменшився, встановившись на рівні 3414,1 тис. грн.

Значення коефіцієнта інформує власників підприємства про збільшення їх добробуту. Показник немає нормативного значення: його зміну аналізують в динаміці. Чим більше значення коефіцієнта, тим більше гривень чистого прибутку припадає на власний капітал.

Підвищити значення коефіцієнта можна шляхом зменшення вартості власного капіталу. Однак це доцільно лише у разі ефективної роботи компанії та відсутності необхідності залучати зовнішні зобов'язання на зміну вилучених коштів. Кращий варіант – зменшити витрати та збільшити доходи підприємства, що позитивно позначиться на значенні чистого прибутку.

3. Коефіцієнт прибутковості зовнішніх інвестицій

$$КПЗІ = \frac{P_0}{П_{III}} \quad (3.9),$$

де P_0 – операційний прибуток;

$П_{III}$ – середньорічна сума третього розділу пасиву балансу.

Оскільки в балансі суб'єкта малого підприємництва відсутній показник P_0 , необхідно розрахувати його самостійно:

$$P_{02016} = 10597,2 + 0,1 - 6252,7 - 3030,2 = 1314,4 \text{ тис. грн.};$$

$$P_{02017} = 14473,8 + 8,6 - 8870,4 - 4190,9 = 1421,1 \text{ тис. грн.}$$

Маючи усі необхідні дані, розрахуємо коефіцієнти зовнішніх інвестицій:

$$K_{пзи2016} = 1314,4 / ((1379,8 + 887,7) / 2) = 1,15;$$

$$K_{пвк 2017} = 1421,1 / ((887,7 + 937,6) / 2) = 1,56.$$

Коефіцієнт рентабельності зовнішніх інвестицій показує ефективність використання залучених поточних зобов'язань задля отримання операційного прибутку. Значення показника за підсумками аналізованих періодів змінилось у кращу сторону. Якщо за підсумками 2016 року на 1 грн. поточних зобов'язань

припадала 1,15 грн. операційного прибутку, то на 2017 рік – уже 1,56 грн. Позитивну динаміку зумовили наступні фактори:

- зростання операційного прибутку із 1314,4 до 1421,1 тис. грн. (на 106,7 тис. грн. або на 8,1%) – позитивний фактор;
- зменшення середньорічної суми поточних зобов'язань із 1133,8 до 912,7 тис. грн. (на 221,1 тис. грн. або 19,5%) – позитивний фактор.

Зміна коефіцієнта свідчить про більшу ефективність використання поточних зобов'язань. У діяльності підприємства одночасно прослідковуються два позитивні моменти: паралельно із зростанням операційного прибутку відбувається зменшення обсягу поточних зобов'язань.

Як і згадані вище показники, коефіцієнт рентабельності зовнішніх інвестицій немає нормативного значення. Однак чим більшим є значення коефіцієнта, тим більше гривень операційного прибутку припадає на 1 грн. поточних зобов'язань.

4. Операційна рентабельність продажу

$$КОРП = PC/V \quad (3.10),$$

де PC – чистий прибуток;

V – виручка від реалізації.

Розрахуємо коефіцієнт за останні два роки:

$$КОРП_{2016} = 2110,8/10597,2 = 0,20;$$

$$КОРП_{2017} = 1214,3/14473,8 = 0,08.$$

Операційна рентабельність продажу показує частку чистого прибутку підприємства в гривні реалізованих послуг. У 2016 році на 1 гривню виручки припадало 20 копійок кінцевого позитивного результату діяльності, а у 2017 р. – лише 0,08 грн. Відповідно до даного показника, ефективність діяльності підприємства зменшилась більш ніж удвічі.

Негативна динаміка показника пояснюється впливом наступних факторів:

- зменшення чистого прибутку із 2110,8 до 1214,3 тис. грн. (на 897 тис. грн. або 42%) – негативний вплив на коефіцієнт;
- зростання чистого доходу від реалізації із 10597,2 тис. грн. до 14473,8 тис. грн. – негативний вплив на коефіцієнт.

Негативна динаміка коефіцієнта свідчить про зменшення прибутковості реалізованої продукції. Це відбулось за рахунок зменшення чистого прибутку та зростання доходу від реалізації. Хоча показник немає нормативного значення, але підприємству потрібно прагнути до його максимізації.

5. Коефіцієнт операційних витрат

$$KOB = V/PC \quad (3.11),$$

де V – виручка від реалізації;

PC – чистий прибуток.

Розрахуємо коефіцієнт за останні два роки:

$$K_{OB2016} = 10597,2/2110,8 = 5,02.$$

$$K_{OB2017} = 14473,8/1214,3 = 11,92.$$

Коефіцієнт операційних витрат – обернений показник до операційної рентабельності продажу. Він відображає скільки гривень продукції потрібно реалізувати підприємству, щоб отримати одну гривню чистого прибутку. У 2016 році на 1 грн. чистого прибутку припадало 5,02 грн. доходу від реалізації. Натомість у наступному аналізованому звітному періоді вже цілих 11,92 грн. Виходячи із зміни значень даного показника, ефективність діяльності підприємства у розрізі створення чистого прибутку зменшилась у 2,37 рази або на 237,45%. Оскільки зміни коефіцієнта операційних витрат відповідають динаміці операційної рентабельності продажу, то це підтверджує правильність виконаних розрахунків.

Як і негативна динаміка операційної рентабельності продажу, зміна коефіцієнта операційних витрат визначається впливом таких чинників як:

➤ збільшення чистого доходу від реалізації із 10597,2 тис. грн. до 14473,8 тис. грн. (+3876,6 тис. грн. або 36,58%) – позитивний вплив на коефіцієнт;

➤ падіння чистого прибутку із 2110,8 до 1214,3 тис. грн. (на 897 тис. грн. або 42%) – позитивний вплив на коефіцієнт.

Зміна коефіцієнта операційних витрат свідчить про негативну зміну прибутковості підприємства. У 2017 році у порівнянні із 2016 роком для отримання однієї гривні прибутку необхідно було надати більш ніж удвічі більше послуг.

Факторами, що зумовили це явище, стали зростання доходу від реалізації послуг та зменшення чистого прибутку. Як і попередній, показник немає нормативного значення, однак компанії варто працювати над його максимізацією.

Підсумуємо отримані дані щодо аналізу прибутку. Негативні зміни у діяльності організації засвідчують наступні коефіцієнти:

- коефіцієнт прибутковості активів;
- коефіцієнт прибутковості власного капіталу;
- операційна рентабельність продажу;
- коефіцієнт операційних витрат.

Натомість позитивні зміни підтверджує коефіцієнт прибутковості зовнішніх інвестицій. Підприємству необхідно проаналізувати причини змін та прийняти відповідні управлінські рішення. Необхідно врахувати, що процес накопичення прибутку відбувається під впливом факторів внутрішнього та зовнішнього характеру.

Внутрішні фактори впливу на прибуток підприємства – це фактори, які залежать від діяльності підприємства: обсяг діяльності; стан та ефективність використання ресурсів підприємства; рівень доходів; сума витрат; ефективність цінової політики; асортимент послуг та продуктів.

Зовнішні фактори впливу на прибуток підприємства – це фактори, які не залежать від діяльності підприємства:

- ✓ заборона використання програмного забезпечення компанії «1С»;
- ✓ зростання вартості послуг підприємств інших галузей економіки;
- ✓ система оподаткування;
- ✓ зміна нормативних документів по кредитуванню;
- ✓ збільшення облікової ставки за користування позиченими коштами,
- ✓ політика держави щодо формування доходів.

Проаналізовані показники рентабельності є відносними характеристиками фінансових результатів та ефективності діяльності підприємства. Вони є важливими характеристиками факторного середовища

формування прибутку (та доходу) підприємства. З цієї причини показники рентабельності є обов'язковими елементами порівняного аналізу та оцінки фінансового стану підприємства. Різноманітність показників рентабельності визначає альтернативність пошуку шляхів її підвищення.

Для того щоб рівень прибутковості покращувався, на підприємстві повинні проводитися заходи тільки в наступному порядку:

- 1) організаційні (удосконалення структури управління, диверсифікація послуг, реструктуризація діяльності, удосконалення роботи відділу проектів);
- 2) технічні (оновлення офісної техніки, придбання нових програм для більш ефективної роботи, вдосконалення рівня послуг, які надаються, у порівнянні із конкурентами);
- 3) економічні важелі та стимули (удосконалення тарифної системи, форми і системи оплати праці, прискорення обігу оборотних коштів тощо);
- 4) психологічні важелі та стимули (мотивація працівників до розвитку та самовдосконалення, увага із боку безпосереднього та вищого керівництва компанії, публічні подяки тощо).

Якщо здійснювати зміни не в такому порядку, то позитивні зрушення у ефективності діяльності будуть малопомітними або відсутніми взагалі. Також не варто забувати про поточний контроль за виконанням згаданих заходів.

Якщо ж говорити про чинники, від яких залежить рівень економічної ефективності підприємств, то вони класифікуються за декількома ознаками:

- а) джерелами підвищення (зростання продуктивності праці, поліпшення використання матеріальних ресурсів);
- б) напрямками вдосконалення виробництва (науково-технічний прогрес, впровадження прогресивних технологій, модернізація застарілого обладнання, механізація і автоматизація діяльності, запровадження прогресивних методів і форм організації виробництва і праці);
- в) місцем реалізації (внутрішні – впровадження нових технологій, модернізація обладнання та зовнішні – пошук нових ринків збуту та клієнтів, збереження існуючої клієнтської бази).

Основними резервами зростання прибутку від реалізації послуг є:

- збільшення обсягу реалізації послуг;
- зниження собівартості реалізованих послуг;
- поліпшення послуг, як надаються.

Збільшення обсягу реалізації послуг досягається за рахунок:

- підвищення обсягу реалізації послуг;
- зменшення непродуктивного часу роботи працівників;
- підвищення рівня цін.

Прибуток синтезує в собі всі найважливіші сторони роботи підприємства.

Щоб прибуток підприємства зростав, воно повинне:

- ⇒ нарощувати обсяги надання послуг;
- ⇒ орієнтуватись на ринок та розширювати асортимент і якість послуг;
- ⇒ регулярно впроваджувати та аналізувати заходи щодо підвищення продуктивності праці працівників;
- ⇒ зменшувати собівартість послуг, які надаються;
- ⇒ з максимальною віддачею використовувати потенціал, що є у його розпорядженні, у тому числі фінансові ресурси;
- ⇒ зі знанням справи вести цінову політику, оскільки на ринку діють переважно вільні (договірні) ціни;
- ⇒ грамотно будувати договірні відносини з клієнтами;
- ⇒ вміти найбільш доцільно розміщати (вкладати) одержаний раніше прибуток з точки зору досягнення оптимального ефекту.

Для ефективного функціонування суб'єктів господарювання в умовах ринкових відносин найбільше значення має виявлення резервів збільшення об'єму продукції, зниження собівартості та зростання прибутку.

Висновки до розділу 3

Проведені дослідження аналізу прибутку та рентабельності підприємства дали змогу сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. Щоб детально вивчити фактори, які визначають прибутковість підприємства, необхідно розробити модель аналізу та оцінки. Саме використання отриманих результатів дослідження збільшення чистого прибутку надає можливість підвищити ефективність усієї системи управління підприємством. Розроблена нами організаційна модель аналізу включає наступні параметри: мету аналізу чистого прибутку; об'єкти і суб'єкти аналізу чистого прибутку; систему економічних показників аналізу чистого прибутку; інформаційне забезпечення аналізу чистого прибутку; систему методичних прийомів обробки первинної інформації (економіко-логічні, економіко-математичні, евристичні методи); узагальнення і реалізацію результатів стратегічного аналізу чистого прибутку підприємства.

2. Прибуток є одним із найважливіших фінансових показників підприємства. Тому нами було проаналізовано основні економічні показники ефективності діяльності підприємства, при розрахунку яких використовується прибуток. Коефіцієнт рентабельності активів відображає ефективність використання активів задля отримання прибутку. У 2016 році на 1 грн. активів підприємства припадало 0,56 грн прибутку, у наступному ж періоді показник зменшився до 0,26. Негативна динаміка пояснюється зміною відразу двох факторів: зменшення чистого прибутку на 896,5 тис. грн. та зростанням середньорічної суми активів на 969,5 тис. грн. При оцінці коефіцієнта прибутковості власного капіталу прослідковується така ж динаміка. Зокрема, у 2016 році на 1 грн. власного капіталу припадало 0,85 грн. чистого прибутку, а у 2017 – лише 0,34 грн. В свою чергу, коефіцієнт рентабельності зовнішніх інвестицій, який показує ефективність використання залучених поточних зобов'язань задля отримання операційного прибутку, свідчить, що 2016 р. на 1 грн. поточних зобов'язань припадало 1,15 грн. операційного прибутку, а у 2017 р. – уже 1,56 грн. Позитивну динаміку зумовили зростання операційного прибутку із 1314,4 до 1421,1 тис. грн. та зменшення середньорічної суми поточних зобов'язань із 1133,8 до 912,7 тис. грн. Коефіцієнт рентабельності продажу показав, що у 2016 році на 1 грн. виручки припадало 20 копійок

кінцевого позитивного результату діяльності, а у 2017 р. – лише 0,08 грн. В свою чергу, коефіцієнт операційних витрат засвідчив, що у 2016 році для отримання 1 грн. чистого прибутку необхідно було 5,02 грн. доходу від реалізації, а у 2017 р. – 11,92 грн. Підсумовуючи результати проведеного аналізу, слід сказати, що негативні зміни у діяльності підприємства засвідчують наступні коефіцієнти: коефіцієнт прибутковості активів; коефіцієнт прибутковості власного капіталу; операційна рентабельність продажу; коефіцієнт операційних витрат. Натомість позитивні зміни підтверджує лише коефіцієнт прибутковості зовнішніх інвестицій. Це означає, що підприємству необхідно проаналізувати причини змін та прийняти відповідні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Прибуток – частина доходу, яка залишається у розпорядженні підприємства, відображає факт досягнення ключової мети підприємницької діяльності та є одним із результативних показників ефективності організації. Саме тому формування та розподіл прибутку є важливими об'єктами обліку та аналізу для комерційних підприємств.

За результатами проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Здійснивши аналіз дефініції «прибуток» слід сказати, що як у нормативних джерелах, так і в наукових не існує єдиного підходу до його визначення. Тому вважаємо за необхідне представити своє бачення щодо трактування вищенаведеної категорії. Зокрема, на нашу думку, прибуток – це створене підприємством фінансове джерело, що формується як різниця між отриманими доходами у результаті найбільш ефективного використання коштів у різноманітних сферах господарської діяльності та понесеними для їх отримання витратами і використовується для підвищення рівня конкурентоспроможності та забезпечення подальшої діяльності організації.

2. У наукових колах немає однозначності щодо структури та видів факторів впливу на формування прибутку. Тому, проаналізувавши думки різних науковців, ми сформулювали свій перелік основних факторів, що впливають на формування прибутку підприємства та здійснили їх групування за певними видами. Зокрема, виділили зовнішні фактори (серед яких ринкові, тобто такі що характеризують ринкові показники, та регулятивні, тобто фактори державного управління) та внутрішні. Окрім того, ми ще дещо удосконалили класифікацію вищенаведених факторів із розподілом зовнішніх на стимулюючі фактори, що призводять до стимулювання розвитку підприємства та дестимулюючі фактори, що навпаки негативно відображаються на господарюючому суб'єкті і їх наявність є загрозою до погіршення діяльності підприємства, а також на волатильні, що мають тенденцію змінюватися з часом,

або ж відповідно неволатильні. Внутрішні ж фактори пропонуємо розподіляти на прогнозовані, що підлягають прогнозуванню та непрогнозовані.

3. Формування прибутку залежить від двох основних визначальних елементів – доходів і витрат. Тому ми детально зупинились на сутності цих економічних категорій. Зважаючи неоднозначність у трактуванні даних понять, ми запропонували свої визначення виходячи з їх впливу на прибуток підприємства. Зокрема, доходи – це надходження на підприємство активів, які надають можливість для отримання прибутку або іншої економічної вигоди залежно від напрямків їх використання, а витрати - це використання ресурсів, які при визначенні фінансового результату підприємства за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам.

4. Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на досліджуваному підприємстві ТОВ «Волошин», що надає послуги з впровадження бухгалтерських програм, дало змогу виявити проблеми, які потребують обґрунтованого вирішення. Так, необхідно впорядкувати бухгалтерський облік операцій щодо продажу основних послуг з можливістю аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку операцій з продажу послуг є надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства для прийняття рішень, деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами послуг. Така деталізація може бути здійснена з використанням субрахунків бухгалтерського обліку третього та нижчих порядків для субрахунків 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» для розшифровки відповідно доходів та витрат за видами діяльності та субрахунку 704 «Вирахування з доходу» для відображення можливих видів вирахувань.

5. Основним джерелом підтвердження доходів від реалізації є первинний документ. Проблемою визнання доходу від наданих послуг є те, що чинним законодавством не передбачено будь-яких типових документів для оформлення

операцій із надання-отримання послуг. Ми пропонуємо, для вищенаведених цілей затвердити акт здачі-приймання робіт (надання послуг), що використовується у загальноприйнятій практиці, дещо удосконаливши його форму з врахуванням останніх вимог до основних реквізитів первинного документа та особливостей діяльності досліджуваного підприємства. Зокрема, у шапці документа вказати реквізити виконавця та замовника, причому реквізит «затверджено директором» не зазначати, оскільки не завжди директор бере безпосередню участь здачі-прийманні робіт, послуг. Також, зважаючи на останні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік» необхідно вказати посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, а також особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. При чому не обов'язково даною особою має бути керівник підприємства. Вищенаведені дані пропонуємо вказувати, найнижчою строкою редагованого документа.

Окрім того, зважаючи на особливості діяльності досліджуваного підприємства, саме для ТОВ «Волошин» пропонуємо внести додаткові реквізити в основну частину документа, де відображаються зміст і обсяг господарської операції. Найперше необхідно додати реквізит «Підрозділ», де буде вказано відділ, який надав послуги. Даний реквізит можна буде виводити у зведені регістри та інші звіти, тому необхідним він буде перш за все для внутрішніх користувачів. Окрім того, пропонуємо додати реквізит «Деталізація послуги», де здійснюватиметься розшифрування змісту конкретно наданої послуги. Інформація внесена у дане поле, буде переноситися у допрограмований на базі типової конфігурації «1С:Управління торговим підприємством для України» внутрішній звіт «Виконання робіт». Необхідність впровадження даних змін пов'язана з тим, що відразу після виписки рахунків до компанії поступають десятки дзвінків щодо уточнення наданих послуг. Внесення змін до акту здачі-приймання робіт (надання послуг) дозволить

зменшити кількість таких випадків та звільнити працівників від більшості такого роду пояснень.

6. Загальної інформації лише у сумі доходів від реалізації продукції недостатньо для повноцінного аналізу. Для підприємства важливими є аналітичні дані, тому пропонуємо впровадити в практичну діяльність досліджуваного підприємства аналітичні відомості обліку доходів та витрат, що розроблені із врахуванням інформаційних потреб підприємства ТОВ «Волошин». У запропонованих нами відомостях окрім статей доходів та витрат є наступні показники: види робіт; тарифікація робіт; обсяг робіт; менеджер клієнта; виконавець; сума. Інформація, представлена у запропонованих нами звітах, дозволяє отримати максимально детальні дані щодо отриманих доходів, витрат та результатів діяльності залучених до роботи працівників.

Щодо аналітичного обліку формування прибутку, то ми пропонуємо впровадити відомість обліку формування прибутку за видами діяльності, що дозволить систематизувати облік формування прибутку за видами діяльності.

7. Основним обліковим регістром, де відображаються доходи підприємства, є Журнал 6. Проте він не повністю задовольняє користувачів, оскільки з часу затвердження у даний регістр не вносились зміни. На даний час, вищенаведений регістр містить застарілу інформацію, а назви деяких рахунків не відповідають діючій нормативно-правовій базі. Окрім того, даний регістр містить інформацію щодо аналітичних даних за всіма видами доходів окрім доходів від реалізації, що ми вважаємо неправомірним. Адже досить часто одне підприємство спеціалізується на декількох видах діяльності і отримує одночасно доходи, наприклад, від продажу продукції та реалізації послуг. В такому випадку, управлінський персонал потребує уточнення інформації щодо доходів від реалізації за їх видами. Таким чином, Журнал 6 потребує удосконалення, а саме пропонуємо оновити його у відповідності до чинного законодавства та внести аналітичні дані за доходами від реалізації товарів, робіт, послуг. Це не лише полегшить роботу бухгалтера при заповненні фінансової звітності, а й дозволить надавати рекомендації керівництву щодо

підготовки документації за певним видом діяльності, готувати аналітичну інформацію для ухвалення рішень управлінським персоналом.

8. На нашу думку, для удосконалення обліку фінансових результатів необхідно поділяти фінансові результати відповідно до різновидів операційної діяльності. Для цього необхідно здійснити наступне: ввести замість субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» субрахунок із тим же числовим значенням із назвою «Результат від інвестиційної діяльності» та додати до чинного плану рахунків субрахунок 794 «Результат від іншої діяльності». Класифікація фінансових результатів відповідно до різновидів діяльності дозволить отримувати інформацію щодо розміру прибутку, отриманого від певного виду діяльності. Наведений підхід дозволить зробити інформацію щодо фінансових результатів від діяльності підприємства більш наочною, зрозумілою та інформативною не лише суто для облікового персоналу, а й для менеджменту організації.

9. Ми пропонуємо, систематизувати субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відповідно до напрямів його розподілу. Зокрема, варто виділити наступні субрахунки: 441 «Невикористаний прибуток (непокритий збиток)»; 442 «Прибуток капіталізований» (з субрахунками другого порядку 4421 «Прибуток, реінвестований у зареєстрований капітал» та 4422 «Прибуток, використаний на поповнення резервного капіталу»); 443 «Прибуток вилучений» (з субрахунками другого порядку 4431 «Прибуток, використаний на виплату дивідендів», 4432 «Коригування прибутку», 4433 «Прибуток, використаний на погашення збитків минулих періодів»).

10. Виходячи із запропонованого підходу щодо обліку прибутку, необхідно внести і відповідні зміни у фінансовій звітності. Щоб користувачі отримували більш прозору інформацію про суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років, необхідно відображати у Балансі (Звіті про фінансовий стан) такі показники як капіталізований прибуток та прибуток, вилучений за напрямками використання. У випадку збільшення частки

капіталізованого прибутку відбувається зростання вартості майна підприємства, а у випадку збільшення частки вилученого, відповідно зменшення. Аналогічні зміни пропонуємо внести і до Звіту про власний капітал: до колонки «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» додати ще дві «Капіталізований прибуток» та «Вилучений прибуток». Врахувати наші пропозиції пропонуємо і у формі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Зокрема, пропонуємо додати окремий розділ «Розподіл поточного фінансового результату», де зазначити частину капіталізованого та вилученого прибутку у звітному періоді.

11. Якщо зовнішній користувач ознайомиться із даними фінансової звітності, то отримає необхідний мінімум інформації щодо створення та розподілу прибутку підприємства не лише у звітному, а й у попередніх періодах. Щоб користувачі отримали більше даних, пропонуємо у Примітках до фінансової звітності додати Звіт про рух нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). В розробленій нами формі Звіту про рух нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображаються показники вилученого та капіталізованого прибутку від початку діяльності організації на основі запропонованих нами субрахунків. Також надаються дані про зміну величини нерозподіленого прибутку у результаті виправлення помилок минулих років та інших чинників. Запропонована форма дозволить користувачам швидко та у зручній формі отримати інформацію про рух нерозподіленого прибутку.

12. Якщо фінансова звітність надає інформацію загалом про господарське життя підприємства, то Декларація з податку на прибуток відображає найбільш важливі на думку податкових органів параметри у контексті сплати податку на прибуток. Відповідно до ПКУ, платники податку на прибуток разом із Декларацією із податку на прибуток в обов'язковому порядку подають фінансову звітність у якості додатку. Зважаючи на це, вважаємо за необхідне виключити із згаданої декларації такий показник як дохід від будь-якої діяльності. Доходи та витрати, на основі яких був визначений чистий прибуток до оподаткування, відображаються у Звіті про

фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Відображення доходу від будь-якої діяльності у декларації не дає необхідної інформації для перевірки, оскільки у будь-якому разі необхідно порівнювати цей показник із відповідними йому витратами.

13. Детально вивчити фактори, які визначають прибутковість підприємства неможливо без попередньої розробки моделі аналізу та оцінки. Саме передача отриманих результатів дослідження щодо збільшення чистого прибутку управлінській структурі надає можливість підвищити ефективність усієї системи управління підприємством. Тому на основі розробок вчених-науковців у даній сфері і з врахуванням власних напрацювань ми розробили удосконалену структуру організаційно-інформаційної моделі аналізу чистого прибутку підприємства, яка включатиме: мету аналізу чистого прибутку; об'єкти і суб'єкти аналізу чистого прибутку; систему економічних показників аналізу чистого прибутку; інформаційне забезпечення аналізу чистого прибутку; систему методичних прийомів обробки первинної інформації; узагальнення і реалізацію результатів стратегічного аналізу чистого прибутку підприємства.

14. Оскільки найбільш поширеним напрямом розподілу прибутку є його використання для виплати дивідендів, на нашу думку доцільно запровадити коефіцієнт використання прибутку на реалізацію дивідендної політики, який розраховуватиметься як відношення суми чистого прибутку, виділеної на виплату дивідендів до суми чистого прибутку підприємства за аналізований період. Даний коефіцієнт дозволить оцінити, якої саме дивідендної політики дотримується керівництво підприємства на даний час – споживання ресурсів із виплатою частки доходів власникам чи інвестування у майбутній розвиток підприємства.

15. Аналіз структури та динаміки прибутку ТОВ «Волошин» за 2016-2017 рр. показав загальну тенденцію зростання доходів і витрат. Так, у 2016 р. сума усіх доходів підприємства зросла на 2983,4 тис. грн. або на 25,81%, що позитивно позначилось на величині прибутку. Основний фактор цієї зміни –

збільшення доходу від реалізації товарів, робіт, послуг на 3876,6 тис. грн. або 36,58%. Разом з тим, загальна сума витрат за аналізований період зросла на 3729,2 тис. грн. або на 4,5%, на що вплинуло зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 2617,7 тис. грн. та інших операційних витрат на 1160,7 тис. грн. Вищенаведені фактори призвели до зростання величини прибутку від операційної діяльності на 106,7 тис. грн. або 8%. Разом з тим, незалежно на вищенаведені позитивні тенденції розмір фінального показника – чистого прибутку знизився з 2110,8 тис. грн. до 1214,3 тис. грн. тобто на 896, 5 тис. грн. Основним фактором такого спадання є те, у 2016 р. компанія мала значну суму іншого доходу – 963,2 тис. грн., яка у 2017 р. зменшилась до 61,5 тис. грн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеєнко Л.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.
2. Алексеєва А.В. Витрати підприємства: фінансовий та податковий аспекти обліку / А.В. Алексеєва // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. – 2013. – Вип. 8. – С. 198-200.
3. Арістотель. Політика / Арістотель – пер. з давньогр. та передм. О. Кислюка. — К.: Основи, 2000. — 239 с.
4. Атамас П.Й. Прибуток: економічна суть, проблеми визначення та облікового відображення / П.Й. Атамас, О.П. Атамас // Академічний огляд. – 2014. – № 1. – С. 50-55.
5. Багрій П.І. Економічний словник / За ред. П.І. Багрій, С.І. Дорогунцов. – Київ, 1973 . – 624 с.
6. Базилевич В.Д. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В.Д. Базилевича; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка – 9-те вид., доповн. – К.: Знання, 2014. – 710 с.
7. Блажко Г.В. Детермінанти впливу на податок на прибуток та їх оцінка / Г.В. Блажко // Міжнародний науковий журнал “Інтернаука”. – 2017. – № 3(1). – С. 22-25.
8. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – 3-е изд. – М. : Ника-Центр, 2007. – 768 с.
9. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг. – М.: «Дело Лтд», 1994. – 687 с.
10. Борисов А.Б. Большой экономический словарь/ А.Б. Борисов. — М.: Книжный мир, 1999. — 895 с.
11. Бородина Е. Финансы предприятий / Е. Бородина. – М.: Банки и биржи ЮНИТИ, 2015. – 387 с.

12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
13. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І.А. Волкова. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 224 с.
14. Галушак І.Є. Облік доходів від операційної діяльності: сучасний стан та напрями вдосконалення / І.Є. Галушак, В.П. Савчук // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2014. – Вип. 10(2). – С. 99-107.
15. Голов С.Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3-17.
16. Горбатюк М.А. Сутність та класифікація доходів операційної діяльності деревообробних підприємств / М.А. Горбатюк // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 128-134.
17. Господарський кодекс України /[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
18. Грознецька Л. Прибуток суб'єктів господарювання – важлива категорія ринкової економіки / Л. Грознецька, К. Мисенко // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління, 2016. — Вип. 35. — С. 174-181.
19. Гуткевич С.О. Прибуток як основа ефективного управління розвитком підприємства / С.О. Гуткевич // Інтелект ХХІ. – 2014. – № 6. – С. 15-21.
20. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / В.А. Дерій – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
21. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат / В.А. Дерій // Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 20-23.
22. Дрожжина І.В. Аналитический учет распределения прибыли организации / И.В. Дрожжина // ПУФ. – 2011. – №2. – С. 54-58.
23. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 645 с.

24. Жадько К.С. Теоретико-методичні підходи до формування прибутку підприємства і шляхів його збільшення / К.С. Жадько, В.С. Котенко // «Young Scientist» – 2016. – № 10 (37) – с. 373-376.
25. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній. – Львів: Центр Європи, 2002. – 671 с.
26. Задорожний З.В. Облік і звітність за міжнародними стандартами / З.В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець. – Навчальний посібник (навчально-методичний комплекс) (2-е видання) Тернопіль: Економічна думка, 2015 р. – 340 с.
27. Задорожний З.В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності / З.В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6.
28. Занора В.О. «Витрати», «видатки», «затрати»: проблеми використання термінів / В.О. Занора // Збірник наукових праць Черкаського технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2012. – Вип. 32(1). – С. 140-144.
29. Ігнатишин М. В. Аналіз динаміки прибутку підприємства методом математичної статистики / М.В. Ігнатишин, М.І. Ігнатишин // Економічний форум. – 2016. – № 1. – С. 146-154.
30. Ілляшенко К.В. Методологія обліку доходів і витрат інформаційної діяльності / К.В. Ілляшенко // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2016. – № 4(1). – С. 9-12.
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
32. Іщенко Н.А. Факторний аналіз формування прибутку підприємства / Н.А. Іщенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – С. 210-214.

33. Карпенко Д.В. Сучасні підходи до трактування сутності категорії "дохід" / Д.В. Карпенко // *Економіка Крима*. – 2013. – № 1. – С. 166-171.
34. Качан Є. П. Економіка праці та соціально-трудові відносини : навч.-метод. посібник / за заг. ред. проф. Качана Є.П. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – 373 с.
35. Кларк Дж.Б. Распределение богатства / Дж.Б. Кларк – М.: Экономика, 1992 – 235 с.
36. Климко Г.Н. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: підручник / за ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – К.: Вища школа; Знання, 1997. – 743 с.
37. Коба О.В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу / О. В. Коба, Ю. Ю. Миронова // *Причорноморські економічні студії*. – 2016. – Вип. 4. – С. 99-103.
38. Коваленко О.В. Сутність та основні проблеми визначення економічної категорії витрат / О.В. Коваленко // *Проблеми системного підходу в економіці*. – 2015. – Вип. 51. – С. 114-118.
39. Ковтун А.В. Податок на прибуток підприємств: реалії сьогодення / А.В. Ковтун, М.В. Чічкан // *Стратегія економічного розвитку України*. – 2015. – № 37. – С. 101-107.
40. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В.Г. Козак // *Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2009 р., м. Київ)*. – К., 2009. – С. 129–131.
41. Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
42. Корінев В. Л. Обґрунтування прибутку підприємства з урахуванням рівня ціни на продукцію / В. Л. Корінев // *Актуальні проблеми економіки*. – 2015. – № 4 (32). – С. 97–103.

43. Корнійчук Л.Я. Історія економічних учень : підручник / [Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко А.М. Поручник та ін.]; за ред. Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко. – К.: КНЕУ, 2001. – 564 с.
44. Коробкіна Н.Г. Теоретичні підходи до визначення доходу як економічної категорії та об'єкта оподаткування / Н.Г. Коробкіна // Економічний вісник університету. – 2014. – Вип. 23(1). – С. 144-151.
45. Король К.В. Витрати і затрати в обліку: сутність та доцільність розмежування / К.В. Король // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. – Вип. 3. – С. 225-231.
46. Котляров Є.І. Проблеми реформування податку на прибуток у сучасних умовах / Є.І. Котляров // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2015. – Т. 20, Вип. 4. – С. 225-228.
47. Коуз Р. Фирма, рынок и право: пер. с англ. / Р. Коуз. – М.: Новое изд-во, 2007. – 222 с.
48. Крупка Я.Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. – № 7. – С. 144-149.
49. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.
50. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / М.В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
51. Кузь В. І. Облік формування та розподілу прибутку в контексті суспільного договору та агентських відносин / В.І. Кузь // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2010. – Вип. 3. – С. 307-313.
52. Кузьменко О.А. К вопросу о формировании доходов и расходов при реализации товаров, работ, услуг через сеть Интернет субъектами малого предпринимательства / О.А. Кузьменко, Н.А. Масюк // [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: portfolio.vvsu.ru/files/B4F45804-4F93-4EA0-A3FF-E1DF6A506F1C.pdf

53. Кузьменко О.О. Особливості формування та класифікація доходів туристичного підприємства / О.О. Кузьменко. // Економіка. Управління. Інновації. Серія: Економічні науки. – 2016. – № 3.
54. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика : навч. пос. / В.В. Кулішов. – К.: Ніка-Центр, Ельга, 2004. – 216 с.
55. Куразов М.Г. Курс социально-экономической статистики: учебник для вузов / М.Г. Куразов. – М.: Финстатинформ, ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 771 с.
56. Куцик В.І. Інструменти підвищення ефективності управління формуванням і використанням прибутку в цілях капіталізації підприємства / В.І. Куцик, Р.Л. Лупак, М.А. Годованюк // Бізнес Інформ. – 2017. – № 1. – С. 167-171.
57. Лега О.В. Доходи діяльності: облік та відображення у звітності в контексті нормативно-правових змін / О.В. Лега // Інноваційна економіка. – 2014. – № 6. – С. 297-303.
58. Лежненко Л.І. Особливості визнання та оцінки доходу від операційної діяльності за П(С)БО та МСФЗ / Л.І. Лежненко, М.А. Шамборська // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 5. – С. 196-201.
59. Мальтус Т.Р. Опыт закона о населении / Т.Р. Мальтус – М., 1895. – 145 с.
60. Маркс, К. Капитал: Т. 1. / К. Маркс, пер. И. И. Степанова-Скворцова. – М.: Госполитиздат, 1950. — 794 с.
61. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом МФУ від 28.03.13 р. № 433 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

62. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку із зм. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
63. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку із зм. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
64. Мостенська Т.Г. Витрати як економічна категорія та їх аналіз на ПАТ «Оболонь»/ Т. Г. Мостенська, О. С. Ковтун // Молодий вчений – 2016. – № 7. – С. 100-104.
65. Мочерний С.В. /Економічна енциклопедія. Том 1 / за заг. ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр «Академія», 2016. – 864 с.
66. МСФО и US GAAP: анализ различий в подготовке и представлении финансовой отчетности. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://gaap.ru/articles/msfo_i_us_gaap_analiz_razlichiy_v_podgotovke_i_predstavlenii_finansovoy_otchetnosti/.
67. Назарова І.Я. Формування інформації про капітал у звітності підприємства / І.Я. Назарова // Інноваційна економіка. – Тернопіль: ТАЙП, 2012. – Вип. 10. – С. 284-286.
68. Найман Н.С. Оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб / Н.С. Найман // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. – 2015. – Вип. 33(2). – С. 60-65.
69. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль / Ф. Найт. – М.: Дело, 2003 – 360 с.
70. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К: Книга, 2014. – 544 с.
71. Наумова М.В. Прибуток та фактори, які на його впливають. / Наумова М.В. // Управління розвитком – 2014 – 1(164).
72. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / Г.В. Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

73. Нельсон Ричард Р. Эволюционная теория экономических изменений / Р. Нельсон Ричард, Дж. Уинтер Сидней. – М.: Дело, 2002. – 536 с.
74. Ніженська Ю.А. Особливості аналізу прибутку і рентабельності сільськогосподарських підприємств / Ю.А. Ніженська // Управління розвитком. – 2014. – № 3. – С. 9-12.
75. НПСБО 1 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
76. Нужна О.А. Аналіз резервів зростання прибутку від реалізації готової продукції / О.А. Нужна, В.Г. Кравчак // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(2). – С. 237-243.
77. Оганян Г.А. Політична економія: навч. посіб. / [Г.А. Оганян, В.О. Паламарчук, А.П. Румянцев та ін.]; за заг. ред. Г.А. Оганяна – К.: МАУП, 2014. – 520 с.
78. Окренець В.Ю. Трактуювання сутності економічної категорії «прибуток» // Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах системних реформ: збірник наукових праць студентів. – Тернопіль: ТНЕУ, 2018. – С. 30-32.
79. Олійничук В.М. Принципи формування та система властивостей корисності фінансової звітності / В.М. Олійничук. О.І. Олійничук // Інноваційна економіка. – 2013. – №9. – С. 185-195.
80. Отенко І.П. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / І.П. Отенко, Г.Ф. Азаренков, Г.А. Іващенко. – Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 156 с.
81. Отпущеннікова О.Н. Вибір методів управління прибутком / Отпущеннікова // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. Зб. наук. праць Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – Вип. 9. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2016. – С. 37–43.
82. Павликівська О.І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат / О.І. Павликівська, Л.І. Марущак // Бізнес Інформ. – 2016. – № 10. – С. 343-348.

83. Панченко І. А. Методичні підходи до аналізу операцій з формування та розподілу прибутку підприємства: критичний аналіз / І.А. Панченко // Економічний аналіз. 2012. – Т. 10(4). – С. 279-283.
84. Панченко І.А. Вимоги до облікової інформації про прибуток в контексті орієнтації бухгалтерського обліку на задоволення запитів користувачів / І.А. Панченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – №1. – С. 166-172.
85. Панчишин С.М. Доходи та заощадження в перехідній економіці України / за ред. С.М. Панчишина та М.І. Савлука. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2003. – 406 с.
86. Парнюк В. – Визначення поняття "дохід" в економічній теорії / В. Парнюк // Економіка України. – 2012. – № 3. – С. 36-48.
87. Патарідзе–Вишинська М.В. Прибуток підприємств: види, роль та функції / М.В. Патарідзе–Вишинська. // Економіка. Управління. Інновації. – 2010. – № 1.
88. Паутова Т.О. Теоретичні аспекти формування прибутку підприємств в Україні / Т.О. Паутова, А.І. Неділько. // Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – № 1.
89. Писарева О.А. Особливості факторного аналізу чистого прибутку як основного показника фінансових результатів діяльності ПП "Аскон" / О.А. Писарева // Управління розвитком. – 2014. – № 3. – С. 30-32.
90. Податковий кодекс України, за станом на 02.10.2018 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
91. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерством фінансів України від 31.12.99 р. № 318 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
94. Потриваєва Н.В. Нормативно-правові особливості облікового забезпечення витрат та доходів діяльності підприємств / Н.В. Потриваєва, Т.О. Кореновська // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2016. – Вип. 1. – С. 9-18.
95. Прохар Н.В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку / Н.В. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 23. – С. 341-345.
96. Пушкар М.С. Фінансовий облік.: підруч. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
97. Робинсон Дж. Второй кризис экономической теории/ Дж. Робинсон // – МЭМО – 1973. – №6. – С. 112-118.
98. Савченко П.В. Политика доходов и заработной платы : учебник / под ред. П.В. Савченко, Ю.П. Кокина. – М.: Юристъ, 2015. – 456 с.
99. Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 408 с.
100. Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием / И.И. Сидоров. – СПб.: ДНТП «Знание»; ИВЭСЭП, 2001. – 168 с.
101. Склярчук І.П. Аналіз прибутку та рентабельності діяльності підприємства / І.П. Склярчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 2. – С. 174-180.
102. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В.В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2015. – 578 с.
103. Стригуль Л.С. Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємств / Л.С. Стригуль, В.П. Остапенко // Вісник Національного

- технічного університету “ХПІ”. Сер.: Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. – 2014. – № 37. – С. 116-120.
104. Сук П.Л. Формування облікової інформації про витрати / П.Л. Сук // Облік і фінанси. – 2016. – № 2. – С. 76-80.
105. Тесленко Т.І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи удосконалення / Т.І. Тесленко, Н.В. Конькова // Бізнес Інформ. – 2013. – №4. – С. 356-360.
106. Туган-Барановский М.И. Основы политической экономии. 3-е изд., перераб. Пг. / М.И. Туган-Барановский. – М.: Юрид. кн. склад и изд-во «Право», 2001 – 359 с.
107. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
108. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії / В.Я. Фаріон // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 1. – С. 44-48.
109. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи; пер. с англ. со 2-го изд. – М.: Дело, 1993. – 864 с.
110. Халоул Ф. Сутність витрат як економічної та обліково-аналітичної категорії / Ф. Халоул // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – Вип. 10. – С. 55-60.
111. Харченко Н.В. Податок на прибуток: його розвиток та сучасний стан / Н.В. Харченко, Ю.І. Гаркуша // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – Вип. 5(2). – С. 124-127.
112. Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал / Дж.Р. Хикс. – М.: Прогресс, 1993 – 191 с.
113. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. Посібник. / Цал-Цалко Ю.С. – К.: ЦУП, 2002. – 656 с.
114. Цивільний кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

115. Циган Р.М. Актуальність застосування збалансованих економічних показників на українських підприємствах/ Р.М. Циган, О.С. Савченко // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2017 – С.180-185.
116. Чабанюк О.М. Економічна сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств / О.М. Чабанюк, О.А. Мелешко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 301-307.
117. Чалий І. Бухоблік податку на прибуток / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 11. – С. 11-16.
118. Чемберлин Э.Х. Пропорциональность, делимость и экономия от масштаба. Под ред. В.М.Гальперина. / Э.Х. Чемберлин // Экономическая школа. – 1999. – С. 243-279.
119. Чернега І.І. Прибуток на підприємстві та фактори, що на нього впливають. / І.І. Чернега // Управління розвитком – 2014. – 11(174).
120. Чирва А.А. Облік податку на прибуток: проблеми та шляхи їх вирішення / А.А. Чирва // Облік і фінанси. – 2014 – С. 20-25.
121. Шафорост Я.П. Сутність прибутку як економічної категорії: історичний аспект / Я.П. Шафорост // Наукові праці НДФІ. – 2011. – Вип. 1. – С. 155-163.
122. Швабій К.І. Модернізація системи оподаткування доходів населення України : автореф. дис... д-ра. екон. наук : 08.00.08 / К.І Швабій // Нац. ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2017. – 39 с.
123. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
124. Швиденко А.І. Облік доходів підприємства: сучасна практика, практика, проблеми, шляхи вдосконалення / А.І. Швиденко, В.М. Бровко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [khibs.edu.ua/1\(6\)2009/R2/4.pdf](http://khibs.edu.ua/1(6)2009/R2/4.pdf)
125. Шевчук І.В. Механізм оподаткування доходів фізичних осіб в ринкових умовах : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / І.В. Шевчук

// УААН, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – К., 2017. – 20 с.

126. Шляга О.В. Ефективність господарської діяльності: сутність та підходи / О.В. Шляга // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – Вип. 1. – С. 43-48.
127. Шматковська Т. До проблематики генезису та дефініції економічної категорії «витрати» / Т. Шматковська, Л. Демедюк, Т. Рудь // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. – 2016. – № 2. – С. 169-182.
128. Шорохова Ю.С. Щодо становлення податку на прибуток підприємств / Ю.С. Шорохова // Правничий часопис Донецького університету. – 2014. – № 1-2. – С. 110-114.
129. Штейн В.М. Гуаньцзи : дослідження та переклад / В.М. Штейн. М.: Госполитиздат, 1959. – С. 251-318.
130. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития / Шумпетер Й.А. – М.: Прогресс, 1982. – 455 с.
131. Шустваль Т. Податок на прибуток підприємств: як працювати по новому / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 4. – С. 52-58.
132. Шутько Т.І. Витрати в економічній теорії наукових шкіл / Т.І. Шутько // Економіка та держава. – 2015. – № 9. – С. 133-135.
133. Янковий В.О. Методи горизонтального аналізу прибутку промислового підприємства / В.О. Янковий // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 4. – С. 253-258.
134. Ярмоліцька О.В. Актуальні питання обліку витрат на підприємствах України / О.В. Ярмоліцька, Задорожна І.А. // Міжнародний науковий Інтернет-журнал «Інтернаука» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.inter-nauka.com/>.
135. Barnes A.J. Law for Business / A.J. Barnes, T.M. Dworkin, E.L. Richards. – Boston: IRwin, 2000. – 1167 p.

136. Frank R.H. Principles of Economics / R.H. Frank, B. Bernanke. – Boston: IRwin, 2001. – 834 p.
137. Monroe K.B. Pricing: Making Profitable Decisions / K.B. Monroe. – 3rd ed. – N.Y.: McGraw-Hill, 2001. – 480 p.
138. Mun T. England's Treasure by foreign trade, or the Balance of Foreign Trade is the rule of our Treasure / T. Mun // Early English tracts on commerce. – 1954. – 41 p.
139. Ricardo D. On the Principles of Political Economy and Taxation / David R. // Library of Economics and Liberty, 1821. – 246 p.
140. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations: A Selected Edition / Adam S. // Oxford Paperbacks. – 2008. – 1511 p.

ДОДАТКИ