

**Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою**

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ:

**Завідувач кафедри,
д. держ. упр., професор**

_____ **І. П. Приходько**

« ____ » _____ **2020 р.**

ДИПЛОМНА РОБОТА

Облік фінансових результатів: проблеми та напрями удосконалення

**Виконав: студент
освітньо-професійної програми
«Облік і оподаткування»
зі спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
Худяков А.В.**

Керівник: проф. Васільєва Л.М.

Дніпро – 2020

Форма № Н – 9.01
(затверджена наказом
МОН молодьспорту України
від 29 березня 2012 року № 384)

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою
Освітній ступінь магістр
Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри _____
« ____ » _____ 20 р.

ЗАВДАННЯ
на дипломну роботу студенту

ХУДЯКОВУ АРТЕМУ ВАЛЕНТИНОВИЧУ

- 1. Тема дипломної роботи** «Облік фінансових результатів: проблеми та напрями удосконалення»
керівник роботи Васильєва Леся Миколаївна, д.держ.упр., професор
затверджені наказом ДДАЕУ від « ____ » _____ 20 ____ р. № _____
- 2. Строк подання студентом роботи** – 14. 12. 2020 року.
- 3. Вихідні дані до роботи** Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 „Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, НП(с)БО, реєстри синтетичного, аналітичного обліку та фінансова звітність ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ».
- 4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити).** Теоретичні основи обліку фінансових результатів. Стан та проблеми обліку фінансових результатів на підприємстві. Проблемні аспекти та напрями удосконалення обліку фінансових результатів на підприємстві. Висновки і пропозиції.
- 5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень).** Алгоритм визначення фінансового результату підприємства. Стадії документообігу в ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ». Вплив елементів облікової політики на фінансові результати. Рекомендовані зміни до рахунку 79 «Фінансові результати». Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку. Пропозиції щодо зміни структури Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання _____ грудень 2019 р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні основи обліку фінансових результатів	Грудень 2019 р.	
2	Фінансово -економічна характеристика господарства. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства	Березень 2020 р.	
3	Стан та проблеми обліку фінансових результатів на підприємстві	Червень 2020 р.	
4	Проблемні аспекти та напрями удосконалення обліку фінансових результатів на підприємстві	Вересень 2020 р.	
5	Висновки і пропозиції	Листопад 2020 р.	
6	Оформлення дипломної роботи	Грудень 2020 р.	

Студент _____ Худяков А.В.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ Васильєва Л.М.
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	9
1.1. Сутність та зміст доходів, витрат і фінансових результатів	9
1.2. Етапи розвитку методики обчислення та обліку фінансового результату господарюючого суб'єкта	16
1.3. Класифікація індикаторів, що використовуються для оцінки фінансових результатів підприємства	24
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	32
2.1. Фінансово-економічна характеристика ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»	32
2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад організації обліку підприємства	37
2.3. Облік фінансових результатів на підприємстві	43
Висновки до розділу 2	49
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	51
3.1. Проблеми та напрями удосконалення обліку фінансових результатів	51
3.2. Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів на підприємстві	60
3.3. Інформаційні системи і технології обліку фінансових результатів у сучасних умовах господарювання	66
Висновки до розділу 3	72
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	78
ДОДАТКИ	84

РЕФЕРАТ

Тема „Облік фінансових результатів: проблеми та напрями удосконалення”

Дипломна робота магістра: основний зміст 77 ст., 1 табл., 7 рис., 8 додатків, 55 літературних джерел.

Об’єкт дослідження – процес обліку фінансових результатів на підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку фінансових результатів.

Метою роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку фінансових результатів.

Методи дослідження ґрунтуються на положеннях класиків економічної науки, працях вітчизняних і зарубіжних науковців з обліку. Методологічною основою дослідження обрано системний підхід, який використовувався при дослідженні загальнотеоретичних засад обліку фінансових результатів і обґрунтуванні практичних напрямів їх удосконалення. Також застосовано методи логічного аналізу, індукції та дедукції для уточнення сутності прибутку; способи групування та статистичних порівнянь – для узагальнення основних показників діяльності підприємства; методи експертних оцінок – для дослідження стану обліку на підприємстві та інші.

Досліджено теоретичні основи обліку фінансових результатів; Визначено етапи розвитку методики обчислення та обліку фінансового результату господарюючого суб'єкта. Охарактеризовано фінансово-економічну характеристику господарства. Розглянуто організаційну роботу бухгалтерської служби та базові засади облікової політики підприємства. Проаналізовано стан та визначено проблеми обліку фінансових результатів на підприємстві. Розглянуто управлінську обліково-аналітичну систему фінансових результатів на підприємстві. Визначено напрями вдосконалення обліку фінансових результатів.

Результати впроваджені в діяльність Приватного підприємства «Агрофірма «СТЕПОВЕ» Павлоградського району району Дніпропетровської області

АНОТАЦІЯ

АВТОМАТИЗАЦІЯ, ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ПРИБУТОК, ЗБИТОК,
ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ОБЛІК, ЗВІТНІСТЬ

АННОТАЦИЯ

АВТОМАТИЗАЦИЯ, ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ, ПРИБЫЛЬ,
УБЫТОК, ДОХОДЫ, РАСХОДЫ, УЧЕТ, ОТЧЕТНОСТЬ

SUMMARY

AUTOMATION, FINANCIAL RESULTS, PROFIT, LOSS, INCOME,
EXPENSES, ACCOUNTING, REPORTING

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Виробнича сфера діяльності завжди була основою економіки, господарюючі суб'єкти цієї сфери найбільш болісно реагують на всі зміни в економічному середовищі. Саме у виробництві створюється найбільша додана вартість, яка є основою фінансового результату. В умовах постійної зміни економічних умов господарювання більшість підприємств, в тому числі і пов'язані з виробничою сферою, прагнуть до диверсифікації бізнесу, яка призводить до розширення напрямків і сфер діяльності, асортименту продукції, що випускається, створення мобільних бізнес-процесів. З одного боку, розширення призводить до більшої стійкості за рахунок багатопрофільності суб'єктів, з іншого боку, підтримує виробництво за рахунок внутрішнього фірмового фінансування в разі виникнення фінансових проблем. Складність і багатогранність виробничої сфери, постійні зміни бізнес-середовища пред'являють більш високі вимоги до обліково-аналітичних систем, які забезпечують процес управління оперативної та точної інформації. Від її якості та придатності для аналізу багато в чому залежить правильне визначення бізнес-політики суб'єкта.

Фінансовий результат є одним з найважливіших показників, які характеризують окремі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: виробничий, постачальницьке, управлінський, фінансовий тощо. Тому інформація про нього повинна бути максимально об'єктивною і точною. Але даний показник є розрахунковим, тому він багато в чому залежить від правил і методик, використаних при його визначенні. Отже, на фінансовий результат впливають і принципи бухгалтерського обліку, і послідовність їх застосування. З огляду на важливість фінансового результату, як оцінений критерій діяльності суб'єкта з різних сторін, виникає потреба в отриманні прозорої інформації, що дозволяє точно і оперативно його визначати. Облік, як найважливіше інформаційне джерело, може сприяти цьому процесу. Все описане, а також

нестабільність законодавства робить необхідним постійний розвиток організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств виробничої сфери.

Дослідження проблем обліку фінансових результатів представлені в працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, як: Ф.Ф. Бутинця, І.Г. Волошана, С.Ф. Голова, Г.С. Ліхоносова, Н.М. Малюга, Г.О. Партин, В. В. Сопко, Шабаліна Г.В. та інших.

Зміни нормативних і законодавчих актів, що регулюють ведення обліку, вдосконалення інформаційних технологій, що використовуються для збору і групування даних, а також практичні потреби в отриманні багатопрофільної інформації на різних етапах формування фінансових результатів від звичайних видів діяльності підприємства роблять необхідним розвиток організаційно-методичного забезпечення обліку фінансових результатів та обумовлюють актуальність дослідження, його мета і завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломного дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку фінансових результатів. Досягнення поставленої мети визначає зміст дослідження та забезпечує вирішення таких завдань:

- дослідити теоретичні основи обліку фінансових результатів;
- визначити етапи розвитку методики обчислення та обліку фінансового результату господарюючого суб'єкта;
- охарактеризувати фінансово-економічну характеристику господарства;
- розглянути організаційну роботу бухгалтерської служби та базові засади облікової політики підприємства;
- проаналізувати стан та визначити проблеми обліку фінансових результатів на підприємстві;
- розглянути управлінську обліково-аналітичну систему фінансових результатів на підприємстві;
- визначити напрями вдосконалення обліку фінансових результатів.

Об'єктом дослідження є процес обліку фінансових результатів на

підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку фінансових результатів.

Методи дослідження. Методи дослідження ґрунтуються на положеннях класиків економічної науки, працях вітчизняних і зарубіжних науковців з обліку. Методологічною основою дослідження обрано системний підхід, який використовувався при дослідженні загальнотеоретичних засад обліку фінансових результатів і обґрунтуванні практичних напрямів їх удосконалення. Також застосовано методи логічного аналізу, індукції та дедукції для уточнення сутності прибутку; способи групування та статистичних порівнянь – для узагальнення основних показників діяльності підприємства; методи експертних оцінок – для дослідження стану обліку на підприємстві та інші.

Інформаційною базою дипломного дослідження є законодавчі і нормативні документи України, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку фінансових результатів, спеціалізовані періодичні видання, первинні документи, облікові реєстри та форми звітності підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку фінансових результатів на підприємстві. Найбільш вагомими результатами, що характеризують наукову новизну, є такі:

удосконалено:

– структуру рахунку 79 «Фінасові результати» шляхом внесення додавання таких аналітичних рахунків 7911 «Фінансовий результат основної діяльності» 7912 «Фінансовий результат іншої операційної діяльності»;

– структуру Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) шляхом перегрупування змісту статей.

набули подальшого розвитку:

– понятійно-категоріальний апарат «прибуток від сільськогосподарської діяльності» - це різниця між доходами і витратами від біотрансформації біологічних активів рослинництва та тваринництва. При цьому доходи - це

сума приросту справедливої вартості біологічних активів і сума справедливої вартості сільськогосподарської продукції на кінець звітної періоду. Витрати - це витрати рослинництва і тваринництва, пов'язані з вирощуванням біологічних активів, виробництвом додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції за звітний період;

– сформована управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку, яка виступає надійним інструментом управління підприємством в цілому і його структурними підрозділами, що дозволяє виявляти внутрішні резерви зростання прибутку за рахунок зниження витрат і підвищувати рентабельність та прибутковість продукції;

– запропонований механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів. Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання.

Апробація результатів роботи. Основні теоретичні положення і практичні результати дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: „Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств” (м.Дніпро, 2020 р.); „Молоді науковці-аграрники: здобутки, проблеми, перспективи” (м. Дніпро, 2020 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 статтю, загальним обсягом 0,5 ум. друк. арк.

Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 55 найменувань, містить 1 таблицю, 7 рисунків, 8 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 77 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Сутність та зміст доходів, витрат і фінансових результатів

Фінансові результати - це результати, отримані від основної (звичайної) діяльності підприємства та від його інших операцій. Фінансові результати в широкому сенсі слова можна характеризувати як проміжні, тобто витрати і доходи, кінцеві - прибутки і збитки підприємства. При цьому доходи і витрати можуть формуватися в бухгалтерському обліку як поточні доходи і витрати, так і доходи та витрати майбутніх періодів у відповідності з допущенням тимчасової визначеності фактів господарської діяльності підприємства.

Будь яке підприємство намагається отримати якомога більший дохід від своєї діяльності, а отже прагне не тільки продати свій товар за максимально високою ціною, а скоротити свої витрати на виробництво й реалізацію продукції. Тому однією з важливих функцій підприємства є мінімізація витрат виробництва.

Визнання та склад витрат наводяться в П(С)БО №16 «Витрати». Згідно нього «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [45].

Величина доходу впливає на показник прибутку, який є основним фінансовим показником діяльності підприємства. Прибуток – це економічна категорія, що визначається як різниця між загальною виручкою і загальними витратами, або різниця між доходами і витратами. Виручка означає суму

грошей, отриману від продажу продукції, виконаних робіт чи наданих послуг; розраховується способом множення ціни товару на кількість його реалізованих одиниць. Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).

«В бухгалтерському обліку доход відображається, як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу» [44]. Саме так і трактують це поняття більшість вчених, воно зазначене в П(С) БО 15 «Дохід» від 29 листопада 1999 р. №290.

Аналогічно визначаються доходи і витрати в Принципах підготовки та складання фінансової звітності, сформульовані до МСФЗ: «Доходи – це збільшення економічних вигід підприємства за звітний період, що призводить до розширення активів і зменшення зобов'язань, результатом чого є зростання власного капіталу (за винятком вклади власників до статутного капіталу). Дохід включає виручку, отриману в результаті основний (статутний) і неосновної діяльності підприємства» [36]. «Витрати - це скорочення економічних вигід, яке виражається в зменшенні або втраті вартості активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком вилучення власників зі статутного капіталу). При відображенні витрат діє правило відповідності (matching concept) - витрати визнаються у звітному періоді, тільки якщо вони призвели до доходів даного періоду» [36].

На нашу думку, сформульовані визначення сутності і змісту доходів і витрат підприємств в національних правилах (стандартах) є досить обґрунтованими, враховують напрямки діяльності підприємства, його операції, а також вимоги МСФЗ. Разом з тим, в вище зазначених П(С)БО не були враховані особливості формування доходів і витрат в сільському господарстві, їх визнання в бухгалтерському обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності зазначених економічних суб'єктів.

У МСФЗ 41 «Сільське господарство» також не передбачені визначення доходів і витрат. В даному МСФЗ йдеться лише про прибуток як приріст

справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції (в момент її збору) над витратами сільськогосподарського виробництва за звітний період.

В умовах ринкової конкуренції комерційні організації, в тому числі сільськогосподарські, повинні працювати ефективно і отримувати від своєї діяльності прибуток, а не збиток. Тому далі проведемо дослідження інтерпретації категорії прибутку різними вченими в літературних джерелах.

В економіці та підприємстві "прибуток" є поняттям, яке зустрічається і використовується найбільш часто. Прибуток - найважливіша економічна категорія, основний показник підприємницької діяльності, її зміст.

У своєму розвитку поняття «прибуток» мало різні тлумачення: надлишок, багатство, рента, відсоток, дохід, капітал, додаткова вартість, та ін. Історія економічних навчань налічує безліч різних підходів до сутності і визначення категорії «прибуток», які є її складовими або нерозривно з нею пов'язані і впливають на підсумковий результат.

І.А. Бланк [7] до перших спроб осмислення сутності прибутку та основ його формування відносять погляди давньогрецьких філософів Платона і Аристотеля. Історія налічує безліч напрямків економічної теорії, що вплинули на підходи до розуміння прибутку, в яких прибуток трактувалася по-різному.

В умовах руйнування феодального ладу і появи капіталістичних відносин утворилася перша школа політекономії, під назвою меркантилізм [2]. В цей час з'являється перша система економічних поглядів, ключовою проблемою якій опинилася проблема багатства, втіленого в прибутку.

Яскравими представниками цього напрямку є: А. Монкретьєн (1575-1621), англійський економіст Томас Ман (1571-1641), французький економіст і політик Жан Батист Кольбер (1619-1683), російський економіст і публіцист Іван Тихонович Посошков (1652-1726) [18].

Меркантилісти вважали, що виникнення доходу відбувається в сфері обігу, а багатство нації полягає в грошах - золоті та сріблі. Залучення цих металів в країну будь-якими способами було метою економічної політики

держави.

На думку Тюрго, прибуток може виникати як в сільському господарстві, так і в торгівлі, промисловості. Прибуток - це не дар природи, а то, що виникає з земельної ренти, подібно відсотку. Тобто гроші, вкладені в справу, аналогічно землі, що приносить ренту, повинні приносити не менший дохід [47].

Підхід фізіократів до джерел утворення прибутку більшою мірою був зосереджений на землеробському виробництві, яке було основним джерелом формування позитивної величини прибутку.

Основоположником напряду класичної політичної економії є У. Петті (1623-1687). Він припустив, що додатковий продукт - це частина продукту, що залишається після вирахування витрат і, в підсумку, приймає форму ренти.

У. Петті говорив, що рента - це «продукт праці, що володіє більшою продуктивністю на землях кращої якості, а не дар землі як у фізіократів. То є рента - це чистий дохід із землі, а фактор збільшення багатства нації - це якість робочої сили» (цитується за [18]).

А. Сміт і Д. Рікардо розширили сферу розгляду прибутку сферою промислового виробництва, а потім і непродуктивної сферою, серйозно поглибивши дослідження її сутності [19].

Адам Сміт започаткував теорію трудової вартості, показав значимість поділу праці, як умови збільшення продуктивності. Він стверджував, що джерело багатства - сукупний працю всіх представників видів праці. Тобто праця був творцем всіх цінностей. «Праця була першою ціною, початковим платіжним засобом, яким було заплачено за всі речі. Чи не золотом і сріблом, а саме працею спочатку були куплені геть усе багатства» [19].

У зв'язку з настанням нового постіндустріального етапу розвитку економіки, поняття «прибуток» має відповідати сучасним вимогам, а його величина в організації повинна бути справедливою. Прибуток в даний час формується в результаті управлінської та інтелектуальної діяльності і повинен визначатися виходячи, не тільки з доходів від виробництва і доходів на капітал, а бути величиною об'єктивною. Реалізацію даних потреб ми бачимо в концепції

справедливого прибутку.

Розглянемо декілька визначень щодо фінансового результату вітчизняними вченими. Так, Лежненко Л. І. зазначає, що «прибуток є показником, який найбільш повно відображає ефективність виробництва, обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості» [29]. Понеділко О.В. наголошує «фінансові результати та рентабельність діяльності організації безпосередньо пов'язані з аналізом оборотних і необоротних активів фірми. Прибуток - це виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності. Прибуток являє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності» [46]. На думку Поливної Л.А. «прибутковість господарюючого суб'єкта характеризується абсолютними і відносними показниками. Абсолютний показник прибутковості - сума прибутку (доходів). Відносний показник - рівень рентабельності. Рентабельність являє собою прибутковість (прибутковість) виробничо-торгового процесу, величина якого вимірюється рівнем рентабельності» [43]. З. Задорожній визначає, що «фінансовий результат є одним із показників не тільки фінансової та податкової, а й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і виступає об'єктом управлінського обліку» [22]. Малюга Н.М. розглядає прибуток «як основне джерело формування фінансових ресурсів, що забезпечують розвиток підприємств» [34].

Справедливий прибуток - об'єктивний майбутній дохід, очікуваний організацією від продажу товарів, робіт, послуг за справедливою вартістю, який відображає її дійсну величину.

Для дипломного дослідження в якості методологічної основи ми взяли інституціональний напрям, зокрема теорію постіндустріального суспільства. Сучасний економічний розвиток і методи господарювання зазнають змін, тому постає необхідність в зміні підходів до розуміння прибутку, її теоретичних і методологічних основ.

Ґрунтуючись на висунутій нами концепцію справедливості прибутку можна конкретизувати зміст даної економічної категорії пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю. Так, сільськогосподарська діяльність по суті представляє собою процес управління біотрансформацією біологічних активів рослинництва (сільськогосподарських культур) і тваринництва (сільськогосподарських тварин) з метою виробництва сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів для продажу, обміну або внутрішньогосподарського використання.

Звідси випливає, що прибуток від сільськогосподарської діяльності - це різниця між доходами і витратами від біотрансформації біологічних активів рослинництва та тваринництва. При цьому доходи - це сума приросту справедливої вартості біологічних активів і сума справедливої вартості сільськогосподарської продукції на кінець звітного періоду. Витрати, як уже зазначали вище - це витрати рослинництва і тваринництва, пов'язані з вирощуванням біологічних активів, виробництвом додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції за звітний період [25].

Тому з великим ступенем обґрунтованості можна стверджувати, що в результаті зіставлення цих доходів і витрат в сільському господарстві можна говорити про справедливий кінцевий результат, тобто справедливий прибуток. Це тому, що в даному показнику не змішуються кінцеві результати від різних видів діяльності (що не є сільськогосподарською) та видів операцій, що дає можливість більш точно оцінювати ефективність сільськогосподарського виробництва, використання матеріальних, трудових та інших ресурсів, а також систему управління сільськогосподарською діяльністю.

Відповідно до Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – «прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток - перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [49].

Зазначимо, що при визначенні фінансових результатів слід користуватися, даним алгоритмом (рис. 1.1).

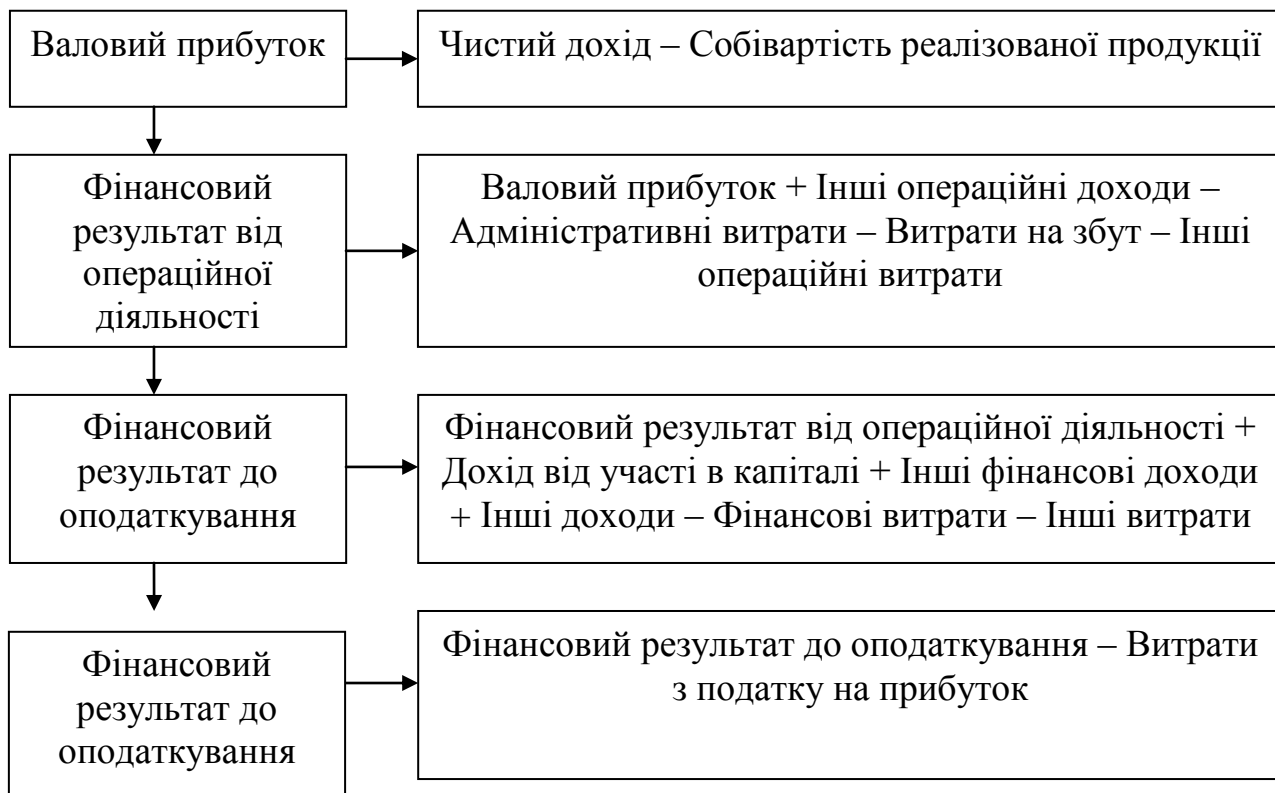


Рис. 1.1. Алгоритм визначення фінансового результату підприємства

На нашу думку, беззаперечним є той факт, що «прибуток формується з врахуванням багатьох факторів, визначальними серед яких є здатність людини до праці та функціонування первинно вкладеного в справу капіталу. Однак, в умовах нестабільної економіки навіть вони не можуть забезпечити прибутковість. Збиток з позицій представників класичної школи можна охарактеризувати як перевищення вартості матеріалів та оплати праці працівника над прибутком підприємця, неефективне функціонування вкладеного в справу капіталу».

Раціональна організація бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів стане надійною інформаційною базою управління сільським господарством, розвитку його функцій (планування, контролю, аналізу, регулювання та ін.), розробки стратегії і стратегічної карти ефективності розвитку сільськогосподарської діяльності.

1.2. Етапи розвитку методики обчислення та обліку фінансового результату господарюючого суб'єкта

Одна з функцій бухгалтерського обліку полягає у формуванні інформації про результати діяльності господарюючого суб'єкта. Уже в XIV столітті перед бухгалтерським обліком стояла задача у визначенні вигоди. Л. Пачолі відзначав, що мета будь-якого купця полягає в тому, щоб придбати дозволена відповідну вигоду для свого існування [11], отже, на її визначення і повинен бути спрямований облік.

В історії розвитку облікової думки виділяють кілька парадигм: уніграфічна, диграфічна та камеральна. Кожна характеризується набором відмінних рис, найважливішою з яких є підхід до обчислення фінансового результату, що дозволяє виділити основні етапи розвитку методології обчислення та обліку фінансового результату.

I етап. Він характеризується простотою розрахунку фінансового результату (різниця між прибутком і витратами від звичайного виду діяльності) та організації обліку - проста система бухгалтерського обліку, відсутність результатних рахунків, можливість визначення результату тільки після проведення інвентаризації. Дані риси були властиві для уніграфічного обліку.

II етап. Для даного етапу властиве обчислення фінансового результату як різниці між ціною проданих товарів (а не всіх наявних) і їх собівартістю, використання подвійного запису дає можливість оперативно (без проведення інвентаризації) і по кожній окремій угоді визначати результат. Удосконалюється методологія обліку: виділяються окремі рахунки обліку результатів.

На диграфічному етапі (1300-1850 рр.) розвитку обліку виникає потреба у розвитку методології визначення фінансового результату. У цей період спостерігалось злиття різнорідних елементів обліку в єдину систему, окремі підрозділи якої назвали рахунками [1]. Підтвердженням наявності рахунків обліку з'явилися облікові книги Альберті (1302-1329 рр.), Франческо ді Марко

Датіні (1335-1410 рр.), Д. Фаролфі (1299-1300 рр.). У деяких з цих книг виділялися рахунки заробітної плати керівників відділеннями, рахунки витрат. У книгах компанії Дель Бене, яка займалася виробництвом, оптовою, роздрібною та зовнішньою торгівлею сукном, велася велика кількість бухгалтерських книг (головна, покупок, касова, секретна, витрат, особиста і ін.), кожна з яких відповідала одному рахунку або ж в ній відбивалися дані по декільком подібним рахунках, але на різних сторінках. Так, касова книга відображала на одних сторінках дані за рахунком витрат, на інших дані про прибутки і збитки. Особливістю цих книг було ведення відокремленого обліку за видами діяльності. Ці книги можна вважати зразком синтетичного і аналітичного обліку, на основі яких з'явилася можливість обчислювати фінансовий результат за видами діяльності. Дослідження, проведені М.І. Кутюр'є, свідчать, що в період 1392-1400 рр. рахунок «Прибутки та збитки» будувався щороку, а зароблений прибуток не приєднуватися до капіталу, а вилучався власником [15].

Публікація книги Л. Пачолі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відносинах» зробила діграфізм великим інструментом обчислення фінансових результатів. При цьому проведення інвентаризації не було потрібно, так як прибуток відображався за кредитом рахунка, а збиток - за дебетом.

З точки зору М.І. Кутера саме розвиток подвійної бухгалтерії вплинуло на методологію обчислення фінансового результату і використання рахунку «Прибутки та збитки» [цитуються за 5].

III етап. Фінансовий результат обчислюється на основі співвідношення витрати-випуск, розраховується за видами діяльності: зовнішня торгівля, виробництво і т.п., асоціюється з отриманими грошима; з'являються рахунки: «Виробництво», «Покупки», «Продажі».

В рамках диграфічного обліку можна виділити теорію меркантилістів і теорію економістів А. Смита і Д. Рікардо. Відповідно до теорії меркантилістів (XVI-XVII ст.), Прибуток утворюється в зовнішній торгівлі в результаті того,

що люди перепродують за кордоном товари за ціною, що значно перевищує їх закупівельну ціну [2]. В даному випадку зовнішню торгівлю можна розглядати як вид діяльності.

Камеральна облікова парадигма полягає в обліку грошових доходів і витрат. Основним об'єктом при цьому виступають касові операції та, як наслідок, фінансовий результат визначається на основі грошових потоків. Облік в організаціях не припускав обчислення прибутку і капіталу (безглуздо було обчислювати фінансовий результат там, де його немає).

IV етап. Розширюються погляди на фінансовий результат і способи його розрахунку. Простежується взаємозв'язок фінансового результату, майна і капіталу. Облік як наука отримав розвиток в XIX столітті, що призвело до появи нових напрямків: юридичного та економічного.

Основоположником економічного напрямку вважається Д.Л. Кріппо (1838). При цьому мета бухгалтерського обліку полягала в обчисленні результатів господарської діяльності. Продовжувачами даного напрямку стали французи: Ж.Г. Курсель-Сенель (1813-1892) - підкреслював важливість врахування для керівників, Л. Сей (1826-1896) - приділяв велику увагу собівартості, Е.П. Леоте (1845-1908), А. Гільбо (1819-1895) - сформували доктрину трьох функцій обліку: бухгалтерської, соціальної, економічної [18]. Як наслідок економічної теорії з'явилося вчення про динамічному балансі. Французькі економісти Е.П. Леоте і А. Гільбо спробували побудувати елементарну модель господарської операції:

Виручка від продажу = собівартість + (-) фінансовий результат

Значить, будь-яка операція має три можливих результату: прибуток, збиток або нульовий результат. Згідно з їхньою теорією дебетове сальдо по рахунку прибутків і збитків визначає вартість витраченого капіталу в зв'язку з неефективною роботою адміністрації, кредитове сальдо на цьому рахунку показує приріст капіталу в результаті кваліфікованого керуючого.

Англійський економіст Л. Діксі вважав, що чистий прибуток належить не самому господарству, а його власникам, і, отже, власник є кредитором

господарства на всю суму чистого прибутку. Прибуток і капітал не можуть бути присвоєні підприємством для своїх потреб, все належить власнику, поки і те, і інше не буде вилучено у підприємства власником, останній є кредитором на суму цього капіталу і цих прибутків [47].

Відповідно до рівняння І.Ф. Шера, фінансовий результат діяльності організації буде однаковим в статиці (різниця між активом, зобов'язаннями і капіталом на різні дати) і в динаміці (різниця між доходами і витратами) за проміжок часу між цими датами.

У Німеччині стали виділяти баланс-брутто (складається із зазначенням нерозподіленого прибутку) і баланс-нетто (складається з уже розподіленого прибутку). Німецький економіст Г. Нікліш вважав, що прибуток виступає складовою частиною «нового капіталу» і пов'язаний з активом балансу. Прибуток існує тільки до реформації балансу, і після його відображення власником він розчиняється в його майні.

V етап. Фінансовий результат розраховується з урахуванням грошових і безгрошових операцій (що виникають через зміну цін на активи), використовується принцип безперервності діяльності, що дозволяє виділити витрати майбутніх періодів. Він обчислюється по окремому підприємству, організації, галузі, регіону, державі за певний період часу: за місяць, квартал або рік.

Розвиваючи ідеї динамічного балансу, Е. Шмаленбах сформував сучасний бухгалтерський принцип безперервності діяльності, відповідно до якого витрати фірми на ведення бізнесу є витратами майбутніх періодів і формують активи фірми, що доводить можливість отримання прибутку вже на перших етапах існування бізнесу [19]. Він підкреслював, що фінансовий результат може бути визначений тільки за весь період існування підприємства і багато в чому залежить від обраних методів його визначення. Для того, щоб обчислити фінансовий результат слід скористатися тільки урахуванням грошових витрат і доходів, в які слід включити суми періодичних матеріальних витрат і результатів. З відмінностей між матеріальними і грошовими оборотами, що за

період складання балансу можуть бути матеріальні обороти, що не дають фінансового результату, і, навпаки, фінансові результати, що не служать матеріальним оборотом. Основна роль балансу полягає у виявленні прибутку і відображенні фінансових результатів. При цьому активи - це витрати, які повинні принести дохід; пасиви - це доходи, які стануть витратами при погашенні зобов'язань.

Згідно В. Рігер все господарські операції складаються з прибутку і збитку. Рахунок «Прибутки та збитки» був звичайним рахунком поточної бухгалтерії, мета якого - відображати всі збитки, прибутки і переносити їх сальдо на рахунок «Капітал». Однак цей рахунок відображає не всі господарські обороти, а тільки їх різницю, так як справжній прибуток визначається тільки в результаті припинення діяльності організації, коли повністю завершені всі господарські обороти, і бухгалтерія констатує об'єкт - готівкові грошові кошти. Прибуток звітних періодів носить умовний характер, так як залежить від методологічних облікових прийомів і не несе достатньо достовірних еквівалентів в активі. Економіст Ф. Шмідт провів відмінність між результатом господарської діяльності і прибутком (збитком). Це розмежування обумовлене тим, що в обліку присутні як би два шари: 1) натуральний - реальна наявність цінностей (відбивається підприємницький капітал в натуральному вимірнику); 2) вартісний - абстрактна наявність цінностей (відбивається підприємницький капітал в грошовому вимірнику). Звідси результат господарської діяльності визначається приростом (зменшенням) реального обсягу майнового комплексу підприємства, а прибуток обчислюється в абстрактних грошових одиницях, тобто є умовним [2].

Американський економіст Є.Г. Фолі показав, що прибуток виникає як в результаті господарської діяльності організації, так і за рахунок зміни співвідношення попиту і пропозиції на ринку. Однак законодавство не проводить відмінності між цими принципово різними джерелами формування прибутку. Американські бухгалтери визначили те, що прибуток, обчислений в бухгалтерському обліку, не відображає його економічного змісту - дійсного

результату господарської діяльності. Розуміння цього факту привело впливових американських вчених до чіткого розмежування понять бухгалтерських та економічних прибутків. Перше визначає прибуток як результат реалізації товарів і послуг, друге пов'язане з роботою капіталу. Різниця між цими підходами провів І. Фішер. Він зіставляв капітал, що приносить прибуток, з садом. З бухгалтерської точки зору вартість саду дорівнює витратам, пов'язаним з його придбанням, а з економічної точки зору його вартість дорівнює врожаю, який він приносить. Ідея прибутку в бухгалтерському обліку пов'язана тільки з отриманим результатом, хоча в економічному сенсі важливим є те, що буде отримано в майбутньому [47].

За радянських часів фінансовий результат не розглядався в істинному розумінні, питання дослідження прибутку не ставилося. Виручка відбивалася в момент отримання грошових коштів, що спотворювало фінансовий результат періоду.

Проте, необхідність використання показників фінансових результатів в оцінці діяльності госпрозрахункових організацій змушувала органи державного управління приділяти достатню увагу обліковим функціям фінансових результатів. Тому рахунок, призначений для формування кінцевого фінансового результату, як елемент системи, завжди супроводжував в будь-якій розвиненій інформаційній системі бухгалтерського обліку, що застосовується в країні.

У зв'язку зі зміною політичного курсу в Україні, часу на переосмислення уявлень про фінансовий результат у керівників організацій не було, і за основу було взято американське уявлення про прибуток.

Німецька бухгалтерія трактувала прибуток як приріст чистих активів. У такій бухгалтерії, крім співвіднесення доходів і витрат, що породжують прибуток, на перший план виходила реальна оцінка будь-якого об'єкту, що знаходиться на балансі підприємства. Відповідно всі безоплатно отримані активи, будь-яка їх дооцінка автоматично розглядалася як отриманий прибуток [47].

Потреба в збільшенні коштів для розвитку бізнесу привела до створення акціонерних компаній. Наймане керівництво зобов'язане було своєчасно звітувати перед власниками, які були мало знайомі з діяльністю підприємства. У зв'язку з цим починають формуватися різні концепції бухгалтерської звітності. Крім того, виявлений за звітний рік прибуток був базою для нарахування дивідендів, тому визначення прибутку стало першочерговим завданням бухгалтера. В рамках розвитку даного напрямку виділяється корпоративний фінансовий результат.

VI етап. Розвиваються погляди на фінансовий результат фахівцями різних областей знання, для обчислення використовуються різноманітні варіанти, орієнтовані на інтереси користувачів і засновані на даних фінансового, управлінського, податкового обліку, прогнозних розрахунках і звітних показниках. Автоматизовані облікові системи дозволяють вести деталізований облік фінансових результатів, що задовольняє багатoproфільні потреби користувачів і дозволяє подавати інформацію в режимі реального часу.

На нашу думку, незважаючи на відсутність єдиного розуміння фінансового результату, найбільш цікавим і перспективним для подальшого розгляду є перше визначення, біля витоків якого стоїть англійський економіст Д. Хікс.

Розвиваючи ідеї Д. Хікса, була сформована теоретична конструкція МСФЗ (концепція капіталу і підтримки капіталу), яка дозволила визначити прибуток як збільшення капіталу на кінець періоду після збереження розміру початкового капіталу [2]. При цьому можуть бути використані дві концепції капіталу. З точки зору концепції підтримки фінансового капіталу прибуток відповідає приросту чистих монетарних активів за звітний період без урахування всіх виплат власникам і їх вкладів протягом періоду. Згідно з концепцією підтримки фізичного капіталу прибуток - приріст фізичної продуктивної власності організації без урахування всіх виплат власникам і їх вкладів протягом періоду.

В сучасних умовах підходи до обчислення фінансового результату

розвиваються більш активно, що пов'язано з удосконаленням інформаційних технологій, виходом бізнесу за межі однієї країни, активною диверсифікацією діяльності, мобільністю організаційної структури фірми, зміною стилю і методів управління, можливістю використання інструментарію фінансового та бухгалтерського інжинірингу. Все це дозволяє виділити наступні найбільш поширені варіанти обчислення фінансового результату:

- за даними різних (прогнозних, ліквідаційних, консолідованих тощо) балансів;
- на основі даних виробничої бухгалтерії (маржинальний дохід, виробничий фінансовий результат ін.);
- на основі даних рахунків фінансових результатів;
- за аналітичними позиціями (по угоді, по виробу, на замовлення і т.п.).

Слід зазначити, що в сучасних умовах спостерігається зміщення акцентів оцінки результатів в сторону можливостей і перспектив розвитку господарюючого суб'єкта.

Вивчення історичного аспекту дозволило виділити 6 основних етапів розвитку методології обчислення та обліку фінансових результатів: I етап характеризується використанням одного підходу і простотою обчислення, II - більш точним розрахунком результату і виділенням окремого рахунку обліку для цих цілей, III етап відрізняється використанням оцінки на основі співвідношення витрати-випуск і формуванням результату за видами діяльності, збільшенням кількості рахунків обліку, які використовуються при його визначенні; IV етап пов'язаний з розширенням поглядів і способів розрахунку результату і взаємозв'язком фінансового результату, майна і капіталу; V етап виділяється тим, що в розрахунок включаються грошові і безгрошові операції, використовується принцип безперервності діяльності, що дозволяє виділити витрати майбутніх періодів; обчислення здійснюється за окремим підприємством, організацією, галуззю, регіоном, державою за певний період часу; VI етап передбачає формування нових поглядів фахівців різних галузей знань на фінансовий результат, поглиблену деталізацію обліку,

використання різноманітних варіантів обчислення, орієнтованих на інтереси користувачів і заснованих на даних фінансового, управлінського, податкового обліку, прогнозних розрахунках і звітних показниках.

1.3. Класифікація індикаторів, що використовуються для оцінки фінансових результатів підприємства

Питання оцінки результатів діяльності господарюючих суб'єктів на протязі сотень років розглядалися і продовжують розглядатися фахівцями різних галузей знань, і кожен фахівець дає обґрунтоване пояснення критерієм результату. Ж. Рішар відзначає, що «філософія, надихаюча купця, відрізняється від філософії юристів» [18], тому і підходи до оцінки різні.

Не можна не врахувати і різнобічність поглядів користувачів інформації. Оцінка завжди залежить від питань, для кого і з якою метою проводиться оцінювання. Тому індикатори фінансових результатів, які визначаються як критерії користувачами інформації, різні. Доцільно їх виділити і згрупувати.

Міддлтон Д. підкреслює, що кожна організація має свою мету, для досягнення якої привертає вузькопрофільних фахівців, тому кожен з них буде визначати «результати» в показниках своєї спеціальності, сповідуючи власні цінності [35]. Як тільки змінюється місце користувача, змінюється його мета і підходи до оцінки результативності діяльності. Розглядаючи користувачів інформації, слід враховувати і інформаційні асиметрії, які були виділені Олійничук О. І. «різні люди володіють різною інформацією: власник фірми знає про неї більше, ніж потенційний інвестор, позичальник краще знає ризики, яким він піддається, ніж кредитор і т.п.» [39]. Важливим моментом у визначенні індикаторів діяльності є використовувана термінологія і «мовні ігри». Так, наприклад, економісти дуже вільно і легко використовують в своїх теоретичних побудовах поняття ринкової ціни; у бухгалтерів, навпаки, виникає в зв'язку з цим безліч питань: а що це таке, як її обчислити, наскільки отримана оцінка достовірна і обґрунтована тощо; визначення, згідно з яким ринкова ціна

- це ціна, що встановлюється на ринку, навряд чи влаштує бухгалтера [30].

Результати вивчення поглядів різних авторів, опитувань фахівців, експертів і користувачів інформації, дозволили виділити 7 найбільш важливих класифікаційних ознак-індикаторів, які використовуються в якості оцінки фінансових результатів.

По відношенню до комерційної організації, а, отже, за доступністю до інформації користувачів необхідно виділити:

- індикатори, що цікавлять зовнішніх користувачів,
- індикатори, що цікавлять внутрішніх користувачів.

Зовнішні користувачі мають суттєві обмеження в інформації, внутрішнім користувачам доступний більш широкий спектр даних, які можуть супроводжуватися поясненнями і докладними розрахунками. Внутрішніх користувачів, в більшій частині, цікавлять індикатори, які описують поточний стан господарюючого суб'єкта в розрізі різних показників, що використовуються як оцінки їх роботи, і орієнтовані на отримання прибутку сьогодні. Вони досить деталізовано характеризують окремі аспекти діяльності суб'єкта і результати прийнятих рішень (а не їх стан). Будь який показник розглядається як керований (змінний внаслідок вчинення певних дій). При цьому важливою складовою виступає контроль за зоною ризику банкрутства. У внутрішніх користувачів існує можливість оцінки реальної, а не номінальної величини капіталу. Критерії оцінки залежать від цілей і завдань, що вирішуються на кожному рівні користувачів.

Розвиваючи цю ідею, Партин Г.О. запропонував введення в структуру власного капіталу показника оціночного капіталу, що характеризує ступінь втрат від знецінення справедливої вартості балансових активів, і бухгалтерські процедури відшкодування цих втрат в часі, що дозволить сформувати більш об'єктивну інформацію про фінансовий результат [41]. Попович О.В. рекомендує для оцінки підприємств і продуктів використовувати показник «внутрішньої прибутковості бізнесу» [47].

Зовнішні користувачі представлені досить широким колом, але у них є

обмежений доступ до інформації, вони не мають можливості впливати на діяльність суб'єкта, орієнтуються на стабільність його стану і можливі перспективи розвитку, оцінка яких заснована на думках експертів або на які буде розкрито в звітності показниках.

У кожній групі потенційних користувачів інформації можна виділити індикатори, безпосередньо пов'язані з їх інтересами. Тому доцільно виділити групи користувачів і визначити цілі, на досягнення яких вони повинні бути орієнтовані.

1. Власники. Вони вкладають гроші в бізнес з метою отримання особистого доходу від господарюючого суб'єкта. Але при цьому можуть вирішувати два завдання [53]:

- збереження і примноження коштів протягом тривалого періоду; як оцінний критерій буде виступати реальне збільшення капіталу господарюючого суб'єкта;

- швидке отримання доходу: підконтрольні показники - нараховані і виплачені дивіденди.

2. Менеджери вищого рівня управління. Справжньою метою керівника є отримання власного доходу у формі заробітної плати або бонусів, але його дохід безпосередньо залежить від власника, який призначив його в якості керівника. Тому першочерговим завданням керівника вищого управлінського рівня є досягнення результату, який задовольняє власника, а це, перш за все, показники, що характеризують збільшення вартості господарюючого суб'єкта. Одним з таких показників є показник прибутку на акцію. Він використовується для порівняння результатів через проміжок часу. Даний показник може бути цікавий так само власникам і інвесторам.

Для ефективності оцінки різних сторін діяльності використовуються показники [2]:

ROA - чиста рентабельність активів; ROS - чиста рентабельність продажів.

Розрахунок кожного з показників ґрунтується на чистому прибутку,

відображеному в бухгалтерському обліку, отже, саме прибуток поточного періоду є важливим оцінним індикатором.

3. Менеджери середнього рівня управління.

Проблемою багатьох господарюючих суб'єктів є визначення індикатора діяльності структурного підрозділу. Чиста рентабельність активів (ROA) - це показник, достатній для оцінки результативності роботи менеджерів середньої ланки, так як від них залежить розмір запасів матеріалів, готової продукції і деяких інших активів, а зайві запаси призводять до зниження рентабельності, оборотності, ліквідності, відволікають кошти з обороту. Д. Шифер, зайнявши пост керівника Caterpillar, використовував показник прибутковості від використання активів (ROA) в якості оціночного для роботи підрозділів компанії, що призвело до позитивного ефекту [47].

Але найбільш часто в сучасних умовах господарювання для оцінки діяльності керівників підрозділів використовується маржинальний дохід, і він визначає розмір преміальних виплат менеджерам. Але маржинальний дохід створюється у виробничому підрозділі, а для керівників невиробничих підрозділів розробляються оціночні індикатори, що характеризують результати діяльності цих підрозділів. Так, для відділу продажів виробничого господарюючого суб'єкта важливі показники: обсяг реалізації, сума отриманих грошових коштів та деякі інші, для транспортного відділу - кількість відвантажень, розмір понесених витрат і т.п. Отже, на даному рівні не можна говорити про загальні індикатори, так як вони носять індивідуальний характер.

4. Економісти. Діяльність економістів пов'язана в основному з управлінням фінансами організації, тому вони засновують свої висновки на інформації про грошові потоки і в якості оціночного використовують показник залишкового грошового потоку - RCF (Residual Cash Flow). Його розрахунок заснований на концепції залишкового доходу (residual income) і формула має такий вигляд [17]:

$$RCF = AOCF - WACC * TA, \quad (1.1)$$

де: AOCF (Adjusted Operating Cash Flows) - скоригований операційний

грошовий потік;

WACC - середньозважена ціна капіталу;

ТА - сумарні скореговані активи.

5. Економіст-бухгалтер. Одним з найважливіших критеріїв, що характеризують реальну вартість майна організації, є чисті активи. Даний показник є оціночним з точки зору можливості існування і функціонування суб'єкта в ринкових умовах господарювання. Він розраховується на підставі даних бухгалтерського балансу і тому важливий для осіб, які формують балансовий звіт.

6. Інвестори. Дані особи вкладають свої кошти в бізнес з метою отримання особистого доходу, їх цікавлять не тільки вже досягнуті результати, а й прогнозовані, тому вони орієнтуються на очікувану прибутковість і оцінюють не просто чисті активи, а розглядають їх динаміку.

7. Кредитори. Вони зацікавлені в поверненні коштів, тому їх цікавлять всі показники, що оцінюють здатність організації розраховуватися за своїми боргами: платоспроможність, ліквідність, фінансова стійкість і чистий грошовий потік. Кредитор оцінює можливість організації оплатити відсоток по кредиту і позики, а ця здатність впливає з показника прибутку організації, тому кредитора, як і інвестора, що вкладає гроші, цікавить інформація про можливі ризики і майбутні можливості отримувати прибуток.

8. Держава. Вона зацікавлена в існуванні комерційної організації, як в потенційному платнику податків. Найбільш важливими податками, котрі сплачуються організаціями, розташованими на території країни, є податок на додану вартість і податок на прибуток.

На основі багатовимірної та багатопрфільної інформації, що акумулюється в рамках облікової системи, складається різного роду звітність, в якій виділяються відповідні результуючі індикатори. Отже, в якості класифікаційної ознаки може виступати джерело інформації: фінансова звітність, управлінська звітність, податкова звітність, звітність для інвесторів.

У таблиці 1.1 подано класифікацію індикаторів, що використовуються в

якості оцінки фінансових результатів.

Таблиця 1.1

Класифікація індикаторів, що використовуються для
оцінки фінансових результатів

Класифікаційна ознака	Індикатори
Доступність інформації	- доступні зовнішнім користувачам, - доступні внутрішнім користувачам.
Цілі користувачів	- використовувані власниками, - використовувані менеджерами вищого рівня управління, - використовувані менеджерами середнього рівня управління, - використовувані економістами, - використовувані бухгалтерами, - використовувані інвесторами, - використовувані кредиторами, - використовувані державою.
Обсяг інформації	- одиничний показник, - комплекс показників.
Ставлення до фінансової звітності	- розкриваються у звітності, - розраховуються на основі даних звітності.
Стан показників	- статичні, - оцінювані в динаміці.
Прив'язка до часу	- ретроспективні, - прогнозні.
Джерела інформації	- одержувані з фінансової звітності, - одержувані з управлінської звітності, - одержувані з податкової звітності, - одержувані зі звітності для інвесторів.

Прибуток, сформований в системі бухгалтерського обліку, є важливим індикатором, використовуваним різними користувачами. У багатьох випадках він використовується як складовий елемент при визначенні розрахункових показників. Але слід врахувати, що хоча вона і впливає на процеси прогнозування і прийняття рішень, але не завжди є відображенням реального стану, оскільки свої принципи і методи бухгалтери будують на основі уявлень, які можуть і не ставитися до дійсності [38].

Використання пропонованої класифікації індикаторів дає можливість виділити найбільш значущі індикатори оцінки фінансового результату для кожної групи користувачів фінансової звітності, визначити напрямки для ведення попереднього, поточного та наступного контролю в інтересах користувачів. Розуміння суті індикаторів і грамотна класифікація дозволяють оперативно складати деталізовані звіти й проводити аналіз показників, прискорюють процес прийняття рішень різними групами користувачів інформації.

Висновки до розділу 1

1. Беззаперечним є той факт, що «прибуток формується з врахуванням багатьох факторів, визначальними серед яких є здатність людини до праці та функціонування первинно вкладеного в справу капіталу. Однак, в умовах нестабільної економіки навіть вони не можуть забезпечити прибутковість. Збиток з позицій представників класичної школи можна охарактеризувати як перевищення вартості матеріалів та оплати праці працівника над прибутком підприємця, неефективне функціонування вкладеного в справу капіталу».

2. Прибуток від сільськогосподарської діяльності - це різниця між доходами і витратами від біотрансформації біологічних активів рослинництва та тваринництва. При цьому доходи - це сума приросту справедливої вартості біологічних активів і сума справедливої вартості сільськогосподарської продукції на кінець звітного періоду. Витрати - це витрати рослинництва і тваринництва, пов'язані з вирощуванням біологічних активів, виробництвом додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції за звітний період.

3. Вивчення історичного аспекту дозволило виділити 6 основних етапів розвитку методології обчислення та обліку фінансових результатів: I етап характеризується використанням одного підходу і простотою обчислення, II - більш точним розрахунком результату і виділенням окремого рахунку обліку

для цих цілей, III етап відрізняється використанням оцінки на основі співвідношення витрати-випуск і формуванням результату за видами діяльності, збільшенням кількості рахунків обліку, які використовуються при його визначенні; IV етап пов'язаний з розширенням поглядів і способів розрахунку результату і взаємозв'язком фінансового результату, майна і капіталу; V етап виділяється тим, що в розрахунок включаються грошові і безгрошові операції, використовується принцип безперервності діяльності, що дозволяє виділити витрати майбутніх періодів; обчислення здійснюється за окремим підприємством, організацією, галуззю, регіоном, державою за певний період часу; VI етап передбачає формування нових поглядів фахівців різних галузей знань на фінансовий результат, поглиблену деталізацію обліку, використання різноманітних варіантів обчислення, орієнтованих на інтереси користувачів і заснованих на даних фінансового, управлінського, податкового обліку, прогнозних розрахунках і звітних показниках.

4. Запропоновано класифікацію індикаторів, що дає можливість виділити найбільш значущі індикатори оцінки фінансового результату для кожної групи користувачів фінансової звітності, визначити напрямки для ведення попереднього, поточного та наступного контролю в інтересах користувачів. Розуміння суті індикаторів і грамотна класифікація дозволяють оперативно складати деталізовані звіти й проводити аналіз показників, прискорюють процес прийняття рішень різними групами користувачів інформації.

РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Фінансово-економічна характеристика ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»

Приватне підприємство «Агрофірма «СТЕПОВЕ» (далі ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ») розташоване у Павлоградському районі Дніпропетровської області в центральнорозчорноземному районі Степової зони України. Добре економічне місце розташування та оптимальні ґрунтово-кліматичні умови сприяють вирощуванню в господарстві основних сільськогосподарських культур і одержанню якісної продукції рослинництва.

Дата заснування 18.02.2000 р. Адреса: Україна, 51460, Дніпропетровська обл., Павлоградський р-н, село Поперечне, вул. Гагаріна. Директор Безрук Олександр Іванович.

Основний вид діяльності - 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Земля у сільському підприємстві є головним засобом виробництва. Покращення використання земельних угідь, підвищення родючості ґрунту – необхідні умови підвищення урожайності сільськогосподарських культур і продуктивності кормових угідь, розвитку тваринництва. Загальна земельна площа складає 1200 га. Для того, щоб охарактеризувати розмір підприємства нам потрібно проаналізувати майно господарюючого суб'єкта, його капітал, рух та функціональній стан основних засобів.

Для аналізу майна підприємства проаналізуємо актив балансу, який складається з трьох розділів: необоротні активи, оборотні активи та витрати майбутніх періодів. Будемо використовувати форму №1 «Баланс», а саме її актив. Тому пропонуємо розрахувати та проаналізувати таблицю «Оцінка майна ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Оцінка майна ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» за 2015-2019 рр., тис. грн.

Види активів (майна)	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019 р. до 2015 р.
Майно - усього	5323,0	9050,0	8794,0	13407,0	18561,0	348,69
Необоротні активи	1994,0	2224,0	4158,0	6511,0	6048,0	303,31
Основні засоби	1994,0	2224,0	4158,0	6511,0	6048,0	303,31
Довгострокові біологічні активи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
Оборотні активи	3329,0	6826,0	4636,0	6896,0	12513,0	375,88
Оборотні виробничі фонди	1378,0	2333,0	3065,0	3290,0	2884,0	209,29
Виробничі запаси	173,0	466,0	935,0	1373,0	318,0	183,82
Фонди обігу	1950,0	4492,0	1571,0	3606,0	9629,0	493,79
Готова продукція і товари	910,0	60,0	91,0	531,0	236,0	25,93
Поточна дебіторська заборгованість	981,0	4424,0	1048,0	3073,0	6713,0	684,30
Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	59,0	8,0	432,0	2,0	2680,0	4542,37
Інші оборотні активи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
Витрати майбутніх періодів	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-

Отже, загальна сума майна у ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» за досліджуваній період зросла в три з половиною рази. Це відбулося за рахунок збільшення необоротних активів, а саме основних засобів в три рази. Оборотні активи також зросли за рахунок збільшення фондів обігу в десять разів, а саме поточної дебіторської заборгованості. Що стосується виробничих запасів, які є в складі оборотних виробничих фондів, то вони також зросли майже в три з половиною рази.

Аналіз капіталу господарюючого суб'єкта проводиться для визначення стану співвідношення власного капіталу та зобов'язань. Для проведення даного аналізу використовують пасив балансу, який складається з двох частин: власний капітал та зобов'язання або з п'яти розділів: власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів. Для аналізу ми будемо використовувати форму №1 «Баланс», а саме пасив (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Оцінка капіталу ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» за 2015-2019 рр., тис. грн.

Види пасивів (капіталу)	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019 р. до 2015 р.
Капітал- усього	5323,0	9050,0	8794,0	13407,0	18561,0	348,69
Власний капітал	5209,0	9040,0	8792,0	12536,0	17697,0	339,74
Статутний капітал	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
Зобов'язання	114,0	10,0	2,0	871,0	864,0	757,89
Забезпечення наступних витрат і платежів	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
Довгострокові зобов'язання	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
Поточні зобов'язання	114,0	10,0	2,0	871,0	864,0	757,89
Кредиторська заборгованість	7,0	10,0	2,0	871,0	864,0	12342,86
Доходи майбутніх періодів	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-

Таким чином, загальна вартість капіталу у ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» за досліджуваний період збільшилась в три з половиною рази. На це вплинуло зростання власного капіталу в три рази, та значне збільшення зобов'язань на 657,89%. При цьому у підприємства є тільки поточні зобов'язання.

Показник фінансового результату відіграє провідну роль для успішної реалізації комплексної системи цілей, оскільки саме його величина є базисом для подальшого забезпечення та активізації взаємопов'язаних процесів росту та розвитку господарської діяльності підприємства.

Прибуток - найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і в підсумку свідчить про обсяг та якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Одночасно прибуток впливає на зміцнення комерційного розрахунку, інтенсифікацію виробництва за будь-якої форми власності. Він є джерелом не лише забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств, а й формування бюджетних ресурсів держави.

За допомогою даних фінансової звітності визначаємо використання фінансових ресурсів, сильні та слабкі сторони підприємства та можливість поліпшення фінансового стану в майбутньому. Для аналізу ми будемо

використовувати форму №2 «Звіт про фінансові результати» (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Фінансові результати ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ», тис. грн.

Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019 р. до 2015 р.
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4811,00	9526,00	6196,00	12871,00	14898,0	309,67
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4692,00	8917,00	5217,00	11390,00	14221,0	303,09
У % до доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	97,53	93,61	84,20	88,49	95,46	119,93
Операційні витрати, у тому числі:						
а) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);	4144,00	4164,00	3959,00	5990,00	7277,00	175,60
б) адміністративні витрати;	673,00	490,00	530,00	625,00	958,00	142,35
в) інші операційні витрати.	118,00	533,00	101,00	66,00	457,00	387,29
Валовий прибуток (збиток)	548,00	4753,00	1258,00	5400,00	6944,00	1267,15
У % до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції	11,68	53,30	24,11	47,41	48,83	37,15
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	-243,00	3730,00	627,00	4709,00	5529,00	-
Фінансові та інвестиційні витрати	76,00	0,00	36,00	163,00	368,00	484,21
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	-319,00	3730,00	591,00	4546,00	5161,00	-1617,87
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	-319,00	3730,00	591,00	4546,00	5161,00	-1617,87
У % до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00
Чистий прибуток (збиток)	-382,00	3341,00	-248,00	3744,00	5161,00	-
У % до прибутку (збитку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-7,94	35,07	-4,00	29,09	34,64	42,58
У % до валового прибутку (збитку)	-69,71	70,29	-19,71	69,33	74,32	144,0

Зазначимо, що дохід від реалізації у 2019 році порівняно з 2015 роком зріс до 14898,00 тис. грн., а це втричі більше порівняно з базовим роком. За рахунок цього збільшився відповідно і чистий дохід на 203,09%. За цей період

підприємство також отримало збільшення валового прибутку, прибутку від операційної діяльності та прибутку від звичайної діяльності на 1167,15%, що показує покращення фінансового стану підприємства. Також на покращення стану вказує збільшення чистого прибутку.

Пропонуємо розрахувати та проаналізувати показники фінансової стійкості підприємства (додаток А). На основі отриманих даних можемо зробити висновок, що показники структури капіталу відповідають нормі. Про це свідчать такі показники як коефіцієнт автономії, концентрації залученого капіталу, фінансування та фінансового ризику. Всі вони є в межах норми на даному підприємстві. Показники стану основного капіталу наполовину відповідають нормативним критеріям. Не відповідність прослідковується у коефіцієнті накопичення амортизації та коефіцієнті співвідношення оборотних і необоротних активів. Це свідчить про збільшення фінансового ризику на покриття авансованого капіталу в іммобілізовані активи.

Для аналізу ліквідності та платоспроможності підприємства ми будемо використовувати форму №1 «Баланс» та форму №2 «Звіт про фінансові результати» (Додаток Б). На основі отриманих даних можемо зробити висновок, що товариство не може в короткий термін погасити свої поточні зобов'язання, але при цьому може погашати свої короткострокові чи довгострокові зобов'язання, якщо для цього буде відведено певний час. Чистий дохід від реалізації продукції з 2015 року по 2019 рік зріс в три рази, а середньорічна вартість оборотних активів майже в три рази. Також відбулося покращення обертання оборотних активів та завантаження оборотних активів. Це означає, що оборотні активи почали використовувати ефективніше ніж у базовому періоді. Тривалість одного обороту оборотних активів зменшилась на 41 день, що вказує на не дуже ефективне використання оборотних засобів.

Оцінка ділової активності підприємства наведена в додатку В. Відбулося прискорення кругообігу засобів господарства, на це вказує збільшення коефіцієнту обертання капіталу на 9,66%. Також відбулося збільшення величини продажу, що припадає на одиницю вартості засобів на 2,38%.

Відбулося прискорення обертання оборотних активів, що позитивно впливає на стан господарства. Також з 2015 по 2019 роки покращилось обертання оборотних виробничих фондів та їх тривалість одного обороту склала 90 днів. Збільшилось підвищення попиту на продукцію підприємства у сім разів, а тривалість одного обороту підвищилася 32 днів, що підвищує прибуток господарства. Також це підтверджує коефіцієнт обертання власного капіталу, який збільшився на 10,6%. Але при цьому відбувається зростання купівлі продукції в кредит покупцями і термін повернення кредиту зменшується, що позитивно впливає на діяльність всього господарства.

І на останок проведемо рейтингове оцінювання фінансового стану господарства. При цьому всі раніше отримані дані групуються в комплексну таблицю «Комплексна (рейтингова) оцінка стану господарства» (додаток Д). На основі даної таблиці можемо зробити підсумок, що стан дуже високий. Таким чином, ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» є досить стабільним, на що вказують досліджені показники та позитивний результат діяльності господарства.

2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад організації обліку підприємства

Бухгалтерський облік здійснюється за допомогою бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Організація структури бухгалтерії лінійна, тобто всі працівники бухгалтерії підпорядковуються безпосередньо головному бухгалтеру. Бухгалтерська служба ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» складається з 3 бухгалтерів. Кожен із них виконує свою функцію в обліковому процесі господарства.

Бухгалтер – здійснює облік нарахувань і виплати заробітної плати; облік розрахунків з підзвітними особами; облік земельних паїв, здійснює облік

виробничих процесів по тваринництву і рослинництву; облік реалізації продукції; облік майнових паїв, здійснює облік готової продукції; облік МШМ; облік матеріалів і сировини.

Коло обов'язків головного бухгалтера визначається Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Законом передбачено, що головний бухгалтер підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів щодо нестачі та відшкодування втрат від нестач, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях, інших відокремлених підрозділах підприємства.

Головний бухгалтер призначається або звільняється з посади керівником і підлеглий безпосередньо йому. Він несе відповідальність за дотримання загальних методологічних принципів бухгалтерського обліку, забезпечення контролю і відображення на рахунках бухгалтерського обліку усіх фактів господарського життя, надання оперативної інформації, складання у

встановлені терміни бухгалтерської звітності, проведення спільно з іншими службами економічного аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів.

Функції бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців. Вона розроблена у господарстві для кожної конкретної штатної посади.

Посадові інструкції працівників дають змогу встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій; визначити та закріпити обов'язки особи, а також його права та персональну відповідальність; контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати.

Працівники бухгалтерської служби ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» здійснюють контроль за діяльністю матеріально-відповідальних осіб, перевіряють їх звітність, беруть участь в інвентаризації цінностей. На обліковий підрозділ покладається обов'язок не лише здійснювати контроль за правильністю оформлення первинних документів, а й за відповідність їх змісту чинному законодавству. Облікові працівники відповідають за збереженість бухгалтерської документації на всіх етапах документообігу, за своєчасність представлення бухгалтерської звітності відповідним користувачам. В ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» обліковий процес здійснюється як централізованою бухгалтерією, так і обліковим персоналом структурних підрозділів. На рівні структурного підрозділу здійснюються документальне оформлення проведених операцій, обробка та групування первинних документів стосовно руху запасів, розрахунків з оплати праці тощо.

Первинне відображення господарських операцій ПП «Агрофірма

«СТЕПОВЕ» ведеться у первинній документації. Узагальнюються дані первинного обліку у журнально-ордерній формі. Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться у відповідні журнали. У разі потреби підприємством може розширюватися, змінюватися деталізація (розріз) аналітичної інформації в регістрах бухгалтерського обліку.

Документообіг – це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів. Документообіг включає наступні стадії (рис. 2.1). Документообіг безпосередньо залежить від: структури підприємства; складу бухгалтерської служби; кількості господарських операцій; порядку їх оформлення.

Процес документообігу на підприємстві складається з трьох етапів: первинного, поточного і підсумкового. ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» оформляє документи, керуючись вимогами до змісту та оформлення передбаченими Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. На другому етапі документообігу ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» здійснюється перевірка первинних документів в бухгалтерії за формою і змістом.

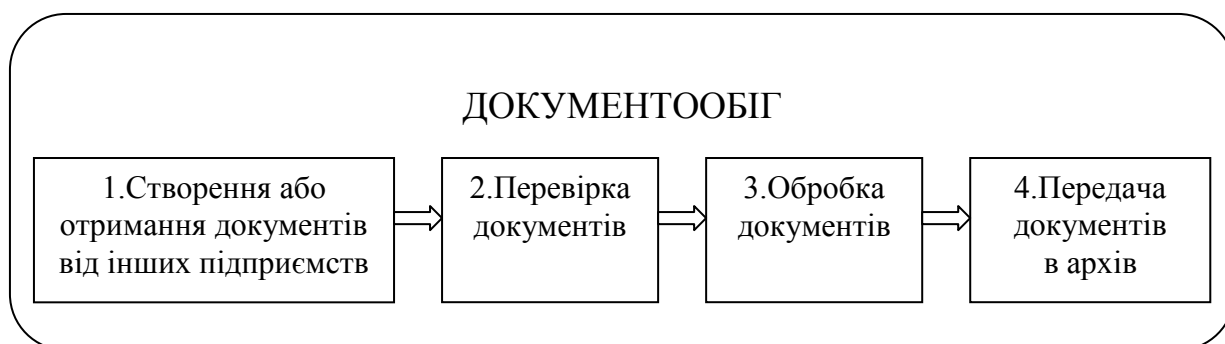


Рис. 2.1. Стадії документообігу в ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»

ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» встановлює облікову політику самостійно виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності. Разом з

тим облікова політика підприємства не повинна суперечити Закону про бухгалтерський облік та чинним НП(С)БО. Також має бути дотримано одну найважливішу умову – єдність облікової політики на підприємстві. Це означає, що принципи, методи та процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні безапеляційно застосовуватися всіма відділеннями та іншими відокремленими підрозділами (уключаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, прийоми організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи облікових реєстрів, обробки інформації тощо.

Облікова політика у господарстві містить такі елементи, як: робочий план рахунків; форми первинних документів, необхідних для оформлення господарських операцій; форми документів для внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації; методи оцінки активів і зобов'язань; правила документообігу і технологія обробки облікової інформації; інші рішення, необхідні для ведення бухгалтерського обліку, а також ухвалення відповідної податкової політики.

Таким чином, облікова політика у містить три основні групи питань: організаційно-технічні; методичні; податкові. Елементи облікової політики підприємства відносяться практично до всіх складових активів, забезпечень, доходів, витрат та інших об'єктів обліку. Основні елементи, які, згідно з нормативними документами України, підприємство може використовувати, формуючи свою облікову політику.

Проаналізуємо вплив деяких із них на кінцевий результат діяльності

підприємства. Так П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено самостійний вибір підприємством методів нарахування амортизації. ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації, що забезпечує при рівних обсягах виробництва рівну собівартість, а отже і порівнюваний фінансовий результат у різні періоди. Крім того, цей метод є простим у розрахунку, що і забезпечує його привабливість для багатьох підприємств. Але він не відображає економічної суті відтворення основних засобів.

Отже, на основі чинних загальних правил ведення бухгалтерського обліку, нормативних документів підприємства, організації мають право самостійно формувати наступні елементи облікової політики:

1. Вибір використовуваних облікових реєстрів, послідовність запису в них (форми бухгалтерського обліку);
2. Складання робочого плану рахунків на основі типового Плану рахунків;
3. Вибір варіанту синтетичного обліку виробничих запасів та їх оцінки;
4. Встановлення методу оцінки спожитих виробничих запасів, готової продукції, незавершеного виробництва;
5. Визначення вартісної межі віднесення предметів до основних засобів і до МШП;
6. Встановлення порядку нарахування зносу за основними засобами;
7. Встановлення порядку нарахування зносу по нематеріальних активах;
8. Встановлення способу нарахування зносу по МШП;
9. Вибір способу угруповання та списання витрат на виробництво;
10. Встановлення способу обліку випуску продукції (робіт, послуг);
11. Вибір методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
12. Вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку і калькулювання;
13. Формування резервів;
14. Порядок списання витрат по ремонту;

15. Вибір методу визначення виручки від реалізації;
16. Порядок обліку курсових різниць;
17. Варіанти розподілу і використання чистого прибутку.

Доцільність зміни того чи іншого параметра комісія має встановити під час обов'язкової річної інвентаризації, а якщо їх розробляє аудиторська фірма, – під час аудиторської перевірки. При цьому слід пам'ятати, що такі зміни можливі у випадках, передбачених пунктом 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Отже, облікова політика може змінюватися, коли [69]:

- змінюються статутні вимоги (тобто при внесенні змін до статуту підприємства);
- змінюються вимоги органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (тобто внесені зміни чи доповнення до П(С)БО або затверджене чергове П(С)БО);
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Отже, основним недоліком облікової політики ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» є відсутність Положення про бухгалтерську службу. При аналізі організаційно-технічних аспектів облікової політики підприємства, було виявлено відсутність на підприємстві такого важливого положення, як положення про інвентаризацію. В ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» не має затвердженого графіка документообігу. Відсутність такого документу ускладнює обліковий процес та уповільнює його. Це є значним недоліком, адже підприємство використовує безліч первинних документів, кожний з яких має свої особливості заповнення. Отже, на основі вище сказаного можемо зробити висновок, що ведення бухгалтерського обліку в ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» ведеться згідно чинного законодавства України. Ведення обліку у господарстві ведеться структурним підрозділом на чолі з головним бухгалтером. На підприємстві лінійна організація бухгалтерської служби.

2.3. Облік фінансових результатів на підприємстві

Забезпечення повної і достовірної інформації про результати діяльності підприємства, запобігання негативних результатів і отримання позитивних фінансових результатів є головними напрямками бухгалтерського обліку. Дана інформація, як правило, виражається величиною прибутку.

Фінансовий результат завершує цикл діяльності підприємства. Результатом від продажів виступає прибуток або збиток, отримані за підсумками доходів та витрат [26].

Фінансовий результат господарської діяльності підприємства визначається показником прибутку або збитку, утвореним протягом календарного року. Він визнається основним показником діяльності, тому його облік і аналіз є найважливішим етапом всього обліково-аналітичного циклу. Загальний вид управлінської обліково-аналітичної системи фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку.

Прибуток виступає найважливішим економічним показником діяльності, він в загальному вигляді відображає результати господарювання та продуктивності зроблених витрат. Здатність до отримання прибутку служить одним з критеріїв оцінки ефективності функціонування підприємства. Правильне вимірювання доходів і витрат необхідно для оцінки ефективності окремих сегментів бізнесу, груп продукції, клієнтів [33].

Фінансові результати ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» від звичайної діяльності визначають за рахунком 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 «відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунок 70), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунки 90, 92-98)» [24]. Сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: «дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 – нерозподілені прибутки; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 – непокриті збитки» [24].

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки [24]:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності».

На субрахунку 791 Результат від операційної діяльності «визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства, за кредитом субрахунка відображується в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 Доходи від реалізації, 71 Інший операційний дохід), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 Собівартість реалізації, 92 Адміністративні витрати, 93 Витрати на збут, 94 Інші витрати операційної діяльності)» [24].

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається «прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунка відображується списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 Фінансові витрати та 96 Втрати від участі в капіталі» [24].

На субрахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» визначається «прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображується списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунка 97 Інші витрати» [24].

В додатку Ж наведено схему запису в регістрах по обліку формування доходів та визначення фінансових результатів. Відповідно до Наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 04 червня 2009 р. № 390 «Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств» господарство використовує ««Реєстр документів по реалізації готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки)» (ф. № 6.1 с.-г.); «Реєстр документів по

реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)» (ф. № 6.2 с.-г.); «Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації)» (ф. № 6.3 с.-г.) та «Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за обліковими цінами)» (ф. № 6.3а с.-г.). «Підсумкові дані цих реєстрів за видами продукції і каналами реалізації переносять у Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів, яка складається щомісяця» [51].

«Реєстр ф. № 6.1 с.-г призначений для нагромадження даних з продажу сільськогосподарської продукції, біологічних активів за каналами реалізації та для аналітичного обліку розрахунків із заготівельними та іншими організаціями й особами. В реєстрах № 6.1 с.-г. в хронологічному порядку у відповідних графах (1-7) вказують: покупця, дату заповнення і номер товарно-транспортної накладної, кількість відвантаженої продукції, біологічних активів тощо. Вартість відправленої продукції (граф 6) за обліковими цінами визначають в цілому за реєстром. В усіх документах підсумок щодо реалізації певного виду продукції погоджують з даними матеріальних звітів. У графах 8-19 (в розділі Прийнято) вказують номер приймальної квитанції, реєстру або іншого документа заготівельної організації (одержувача продукції, біологічних активів); прийняту кількість у натурі (а при продажу заготівельним організаціям – і залікову масу реалізованої сільськогосподарської продукції); виручку за цінами реалізації; суми надбавок, доплат, знижок; разом без податків; податок на додану вартість; акцизний збір; всього з кредиту субрахунку 701, кореспондуючі рахунки 36, 377, 372, 661 та ін.» [51].

Для обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт існує рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом на ньому відображується собівартість реалізованої готової продукції, робіт; фактична собівартість реалізованих товарів (без націнок), за кредитом – віднесення на рахунок 79 «Фінансові результати» в порядку закриття.

Для обліку витрат діяльності ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» є Журнал-ордер № 5 Г с.-г., де відображають операції за рахунками: 90 «Собівартість реалізації». Згідно до Наказу № 390 «кредитовий оборот за рахунком 90 Собівартість реалізації в порядку його закриття відносять в дебет рахунку 79 Фінансові результати в Журналі-ордері № 5 Г с.-г. на підставі бухгалтерської довідки, складеної з використанням Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів; Книги аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів ф. № 6.5 с.-г. і Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи по рахунку 79 Фінансові результати. Дебетові обороти по субрахунках 901 переносять у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотна сторона Журналу-ордеру № 5 Г с.-г.) на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів» [51].

Для збирання інформації на протязі звітнього періоду про собівартість реалізованої продукції та дохід від реалізації призначена «Книга аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт, запасів (ф. № 6.5 с.-г.). В графах 3 та 4 відображається кількість та облікова вартість реалізованої продукції (дебет субрахунків 901, 902, 903, 943). В графах 5-21 накопичується та систематизується інформація за напрямками реалізації (продаж заготівельним організаціям, видача в рахунок розрахунків за земельні і майнові паї, оплати праці, за готівку та інша реалізація) про кількість та реалізаційну вартість (кредит субрахунків 701, 702, 703, 712) без ПДВ» [51].

Записи в Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (ф. № 6.5 с.-г.) здійснюють щомісяця на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт, запасів.

При організації аналітичного обліку по рахунку 90 «Собівартість реалізації» необхідно притримуватись того принципу, який покладений в основу організації аналітичного обліку по рахунку 70 «Доходи від реалізації», а

саме аналітичні рахунки як за напрямками реалізації, так і за видами реалізованої продукції, товарів, робіт повинні бути однаковими.

Кредитові обороти за рахунком 79 «Фінансові результати» вносять до Журналу-ордера № 6 с.-г. в порядку списання рахунку 70 на підставі довідок за допомогою Книги аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт, запасів ф. № 6.5 с.-г. Основні бухгалтерські проводки по рахунку 79 „Фінансові результати” наведено в додатку Е.

Шляхом порівняння на субрахунку 791 Результат основної діяльності «кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний доход) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства» []. Сальдо субрахунка 79 «Результат надзвичайних подій» наприкінці звітнього періоду відображають відповідним проводками на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Таким чином на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» визначаються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період – основної діяльності, фінансових операцій та надзвичайних подій.

Наведемо основні елементи облікової політики, методи бухгалтерського обліку які впливають на формування та розмір фінансових результатів підприємства, представлено на рис. 2.2.

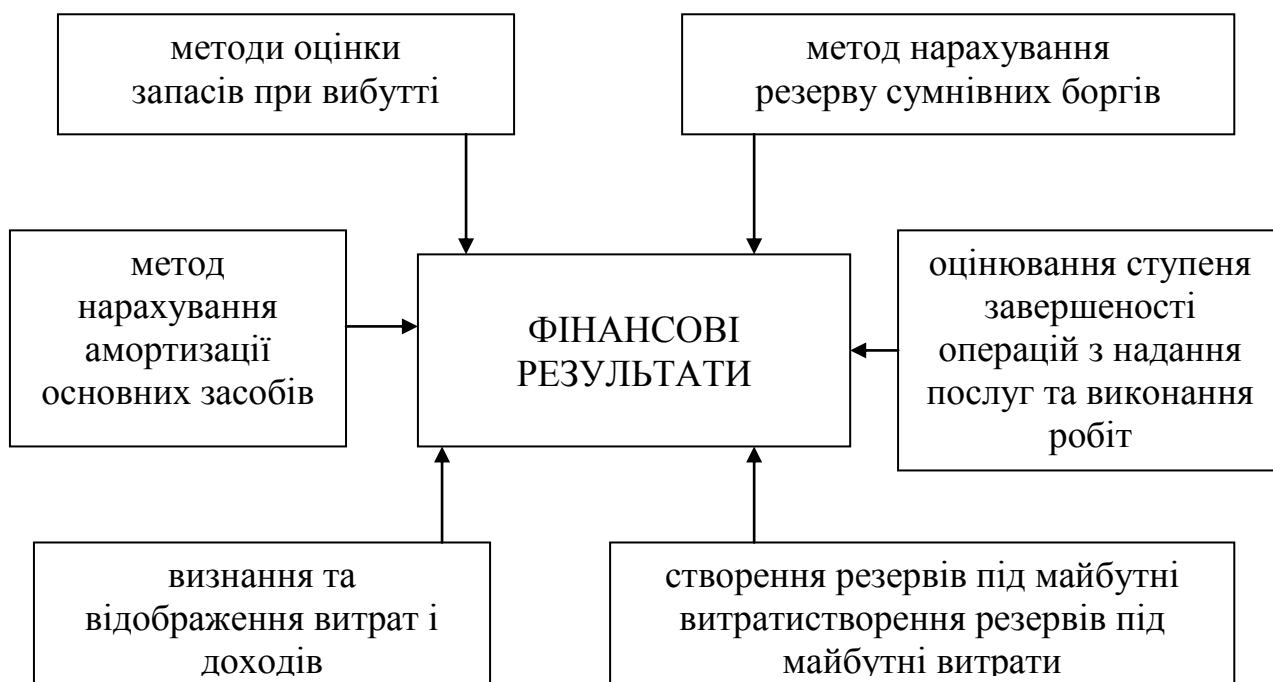


Рис. 2.2. Вплив елементів облікової політики на фінансові результати

Таким чином, дані елементи облікової політики так чи інакше впливає на кінцевий фінансовий результат. Таким чином слід обґрунтовано підходити до обрання будь-якого методу щодо його визначення. При організації обліку фінансових результатів ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» забезпечує вірний розрахунок та достовірну оцінку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності; розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною ознакою, надання повної та достовірної інформації про витрати й доходи діяльності у різних видах звітності, а також про наявність і використання чистого прибутку для потреб управління; запроваджує документування оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності, здійснює контролю за правильним розрахунком фінансового результату за видами діяльності підприємства та в цілому по підприємству.

Висновки до розділу 2

1. Приватне підприємство «Агрофірма «СТЕПОВЕ» (далі ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ») розташоване у Павлоградському районі Дніпропетровської області. Основний вид діяльності - 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. При проведенні рейтингового оцінювання фінансового стану господарства можемо зробити підсумок, що стан дуже високий. Таким чином, ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» є досить стабільним, на що вказують досліджені показники та позитивний результат діяльності господарства.

2. Для ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» характерна лінійна організація бухгалтерської служби. Бухгалтерська служба ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» складається з 3 бухгалтерів. Процес документообігу на підприємстві складається з трьох етапів: первинного, поточного і підсумкового. В результаті дослідження було встановлено, що ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» застосовує журнально-ордерну форму обліку. Ведення бухгалтерського обліку в ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» ведеться згідно чинного законодавства України. В ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» не має затвердженого графіка документообігу.

3. Фінансовий результат завершує цикл діяльності підприємства. Результатом від продажів виступає прибуток або збиток, отримані за підсумками доходів та витрат. Фінансовий результат господарської діяльності підприємства визначається показником прибутку або збитку, утвореним протягом календарного року. Він визнається основним показником діяльності, тому його облік і аналіз є найважливішим етапом всього обліково-аналітичного циклу. Загальний вид управлінської обліково-аналітичної системи фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку.

4. Фінансові результати від звичайної і надзвичайної діяльності визначають за рахунком 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунок 70), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»: дебет

рахунку 79 і кредит рахунку 44 – нерозподілені прибутки; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 – непокриті збитки.

5. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно. Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії. Для синтетичного обліку формування доходів і результатів діяльності використовують журнал-ордер № 6.5 с.-г.

6. При організації обліку фінансових результатів ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» забезпечує вірний розрахунок та достовірну оцінку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності; розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною ознакою, надання повної та достовірної інформації про витрати й доходи діяльності у різних видах звітності, а також про наявність і використання чистого прибутку для потреб управління; запроваджує документування оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності, здійснює контролю за правильним розрахунком фінансового результату за видами діяльності підприємства та в цілому по підприємству.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Проблеми та напрями удосконалення обліку фінансових результатів

Завершальним етапом всієї системи бухгалтерського обліку є бухгалтерська (фінансова) звітність організації, яка представляє собою єдність безлічі показників, що характеризують майновий стан і фінансові результати організації за конкретний звітний період і на певну дату. Звітність обумовлює єдність показників з регістрами бухгалтерського обліку та з первинної облікової документації.

У постіндустріальній економіці та її інтеграцією з міжнародною системою ключовим питанням у формуванні бухгалтерської звітності висуваються інтереси зовнішніх користувачів. Такий концептуальний підхід є характерним для міжнародної та вітчизняної практик, оскільки отримання прибутку в умовах ринку однаково [2].

Таким чином, як для задоволення інтересів користувачів, так і з метою контролю, аналізу та управління організацією виникає необхідність формування в бухгалтерській звітності значного спектра показників фінансових результатів, що дозволить користувачам приймати аргументовані і виважені рішення з питань функціонування організації.

При великій кількості користувачів з різними інтересами і інформаційними запитами необхідно знайти нові підходи до утворення інформації про фінансові результати, оскільки фактори призначення звітності впливають на питання, що стосуються вдосконалення, формування та відображення даних в формах бухгалтерської звітності. Постає необхідність розробки нових підходів до формування бухгалтерської звітності організації, за допомогою яких легко будуть задовольнятися інтереси користувачів інформацією на різних рівнях, необхідної їм для вирішення різного роду

завдань.

Бухгалтерська фінансова звітність, принципи її складання безпосередньо впливають на методологію всього бухгалтерського обліку [20].

Раніше в бухгалтерській звітності переважав історичний підхід до формування її показників, можна сказати, вона була технічним документом. В даний час підходи до звітності змінилися і вимагають від неї відображення поточного фінансового становища організації на конкретну дату. Тобто, користувачів звітності цікавлять не вартість придбання активів, а за скільки активи можна продати зараз, їх реальна вартість. Ці дані є базою для прийняття економічного рішення і повинні надаватися упорядником звітності її користувачам. Подібний підхід до формування показників звітності відображає статичний підхід.

Так, вітчизняні принципи складання звітності, засновані на історичній вартості, відображають юридичну складову і висловлюють концепцію динамічного балансу, поступово переходять на західні принципи, засновані на ринковій (поточної) вартості і відображають економічну складову, представлену статичною теорією балансу.

Глобалізація світових відносин привела до інтеграції господарств різних країн, а також до уніфікованого порядку організації і ведення бухгалтерського обліку і звітності, що зажадало розробки і застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Бухгалтерська звітність - це інформація про фінансове становище економічного суб'єкта на звітну дату, фінансовий результат його діяльності та рух грошових коштів за звітний період, систематизована відповідно до вимог, встановлених Законом про бухгалтерський облік [1].

Згідно МСФЗ, метою формування звітності є подання корисної інформації про фінансовий стан організації та результати її діяльності великому колу користувачів інформацією для прийняття ними економічних рішень [36]. Методологічною основою побудови діючої вітчизняної системи обліку фінансових результатів виступають принципи:

- 1) тимчасової визначеності фактів господарської діяльності;
- 2) безперервності діяльності;
- 3) обачності тощо.

Дані принципи припускають функціонування організації в доступному для огляду майбутньому. У свою чергу, вони сприяють найбільш точному формуванню кінцевого результату звітного періоду, а також правилам визнання і визначення розміру доходів і витрат, кумулятивності інформації в рамках статичної балансової теорії.

У МСФЗ за основу бухгалтерської звітності організації взяті концепції підтримки (збереження) фізичного або фінансового капіталу, яким відповідає статична балансова теорія. Відповідно до концепції фінансового капіталу, при формуванні звітності велика увага звертається на розкриття інформації, що впливає на прийняття важливих економічних рішень з боку зацікавлених осіб. Відповідно до цієї концепції, прибуток розглядається як отримана тоді, коли сума чистих активів на кінець періоду більше чистих активів на початок звітного періоду (після внесків і виплат всім власникам) [36].

Фізична концепція капіталу заснована на іншому принципі і в якості основи для оцінки активів приймає оцінку за відновною вартістю. Тобто, вважається, що капітал організації зберігається, якщо його розмір на початку і в кінці періоду залишається незмінним (рівним). Прибутком при цьому є будь-яка сума, що перевищує необхідну для підтримання величини капіталу, отриманого на початку періоду, тобто приріст фізичної продуктивності капіталу за період. Зміни цін на ресурси на початок і кінець періоду буде свідчити не про його збереження, а навпаки буде виступати як коригування до нього, тобто не буде прибутком і свідчити про часткову втрату капіталу.

Розглядаючи фізичну концепцію капіталу, можна сказати, що вона більшою мірою узгоджується з принципом оцінки за справедливою вартістю. Відповідно до цього принципу стає можливим прийняти до уваги зміну цін на об'єкти бухгалтерського обліку.

Концепція підтримки (збереження капіталу) дозволить організаціям

формувати об'єктивний розмір прибутку [37].

Інформації відображена в звітності за справедливою вартістю є вихідною для оцінки майбутніх надходжень організації, тобто користувач може отримати реальну вартість біологічного активу до його продажу і готової продукції. Незважаючи на різні цілі статичного, динамічного і органічного балансів бухгалтерського обліку, застосування оцінки за справедливою вартістю та її відображення в звітних показниках об'єднує ідеї цих балансів. Умови діючої організації мають на увазі відсутність бажання або необхідності скорочувати масштаби діяльності, здійснювати не вигідні операції і операції або ліквідуватися.

Як вже було відмічено раніше, що для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій» [24] призначено рахунок 79 «Фінансові результати», що має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

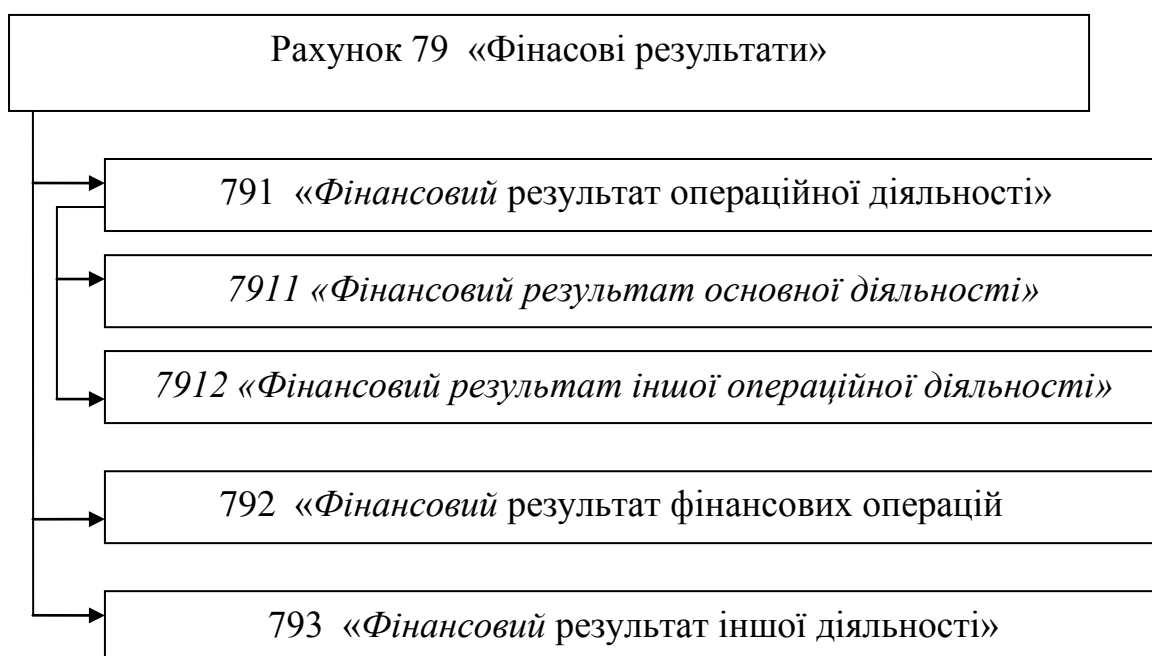
793 «Результат іншої діяльності» [24].

Але, субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати», які затверджені Інструкцією № 291 не відповідають визначенням в ній рахункам обліку доходів та витрат, оскільки на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» об'єднані два види діяльності підприємства - основна та інша операційна, а субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» містить 3 види діяльності інвестиційну, іншу та надзвичайну, на нашу думку, робить складним процес розрахунку фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства.

Олійничук О. І. наголошує, що «розмежування обліку фінансових результатів за видами операційної діяльності (основна та інша операційна) пропонується введення аналітичних рахунків 7911 Результат основної діяльності та 7912 Результат іншої операційної діяльності до рахунку 791 Результат операційної діяльності та внесення відповідних змін до діючої форми

Звіту про фінансові результати» [39]. Задорожний З. В. пропонує «введення до субрахунку 791 Фінансовий результат від операційної діяльності аналітичних рахунків 7911 Фінансовий результат від основної діяльності та 7912 Фінансовий результат від іншої операційної діяльності та обґрунтовано необхідність використання в назві субрахунків до рахунку 79 словосполучення фінансовий результат» [24]. Лежненко Л. пропонує «деталізувати субрахунок 791 Результат операційної діяльності за субрахунками другого порядку 7911 Результат основної діяльності та 7912 Результат іншої операційної діяльності» [29]. На думку Никифорак І.І. «до рахунку 791 Результат операційної діяльності запропоновано введення субрахунку 7911 Фінансовий результат основної діяльності» та субрахунку 7912 Фінансовий результат іншої операційної діяльності (за видами діяльності)» [37].

Таким чином, на підставі наукових досліджень щодо вдосконалення рахунку для обліку фінансових результатів пропонуємо такі зміни до робочого плану рахунків (рис.3.1.).



Курсивом виділено пропозиції автора

Рис. 3.1. Рекомендовані зміни до рахунку 79 «Фінансові результати»

Слід зазначити, що відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [24] визначення фінансових результатів проводиться через закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 «Фінансові результати», а разом з тим, визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Пропонуємо внести доповнення субрахунків до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме (рис. 3.2):

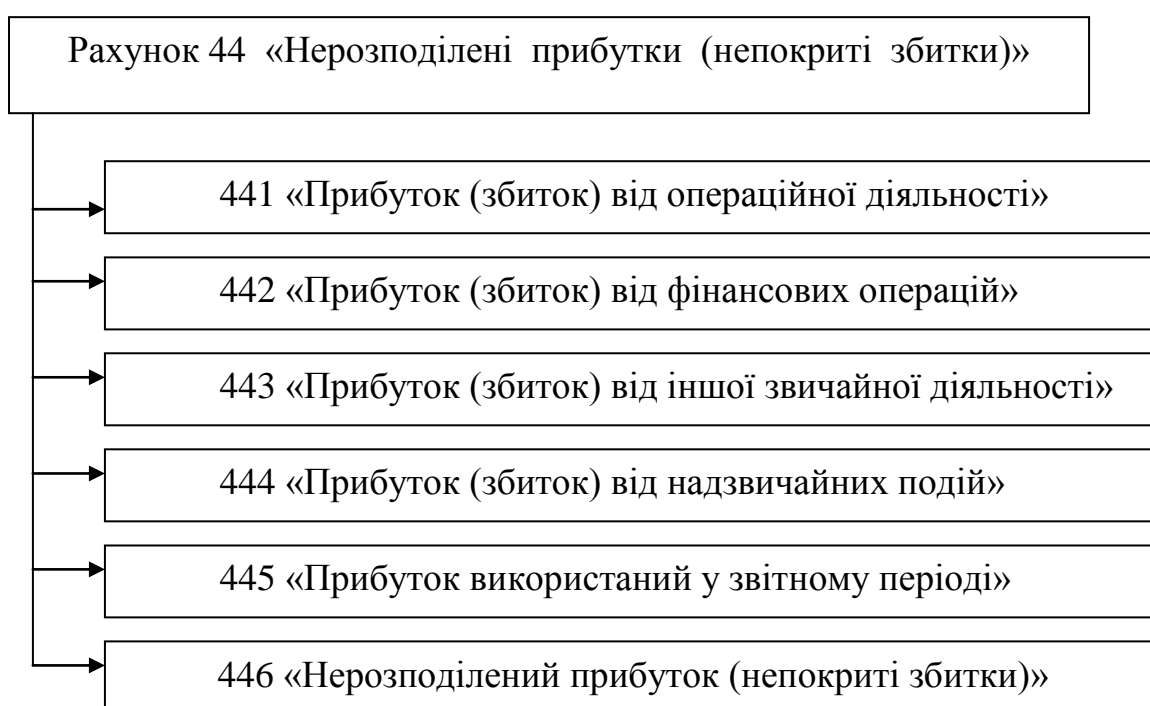


Рис. 3.2. Рекомендовані субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Класифікація фінансових результатів за видами діяльності на рахунку 44 Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) на думку Скалюк Р.В. дасть змогу «отримувати оперативну інформацію про активність та результативність роботи підприємства в розрізі окремих видів її діяльності та дозволить контролювати вплив результатів окремого виду діяльності на загальний результат» [52]. Це надасть інформацію внутрішнім користувачам для

прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів у певному напрямі господарської діяльності.

Фінансовий результат за всіх часів був найважливішим показником діяльності всіх організацій, що цікавить всіх користувачів бухгалтерської (фінансової) інформації. Документом, що містить відомості про фінансові результати, є звіт про фінансові результати. Потреба ефективного аналізу та оцінки діяльності господарюючого суб'єкта зумовила потребу у формуванні даного звіту. В постіндустріальному суспільстві все більшого значення приділяється професійному судженню бухгалтера, яке дозволяє підвищити рівень інтерпретується представлених показників у звіті про фінансові результати і чіткість алгоритмів їх формування.

Прохар Н. В. наголошує внесенні змін до розділу I «Звіту про фінансові результати», який необхідно доповнити такими показниками «фінансовий результат від основної діяльності, від іншої реалізації, від зміни цін, від володіння активами, від інших операцій, фінансовий результат унаслідок виправлення помилок, фінансовий результат діяльності до оподаткування та чистий прибуток (збиток)» [51].

У діючому НП(С)БО 1 «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» передбачено «визначення фінансового результату від операційної діяльності, фінансового результату до оподаткування та чистого фінансового результату» [49]. Крім того, «Звіт про фінансові результати» необхідно доповнити додатковими статтями, передбаченими в додатку 3 до НП(С)БО 1 за умови, що «інформація є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена» [49]. Можливість подавати додаткові рядки до «Звіту про фінансові результати» передбачено і ст. 85 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», коли «таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання» [36]. В ст. 86 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» зазначено, що «разом із включенням додаткових рядків до Звіту, суб'єкт господарювання змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів

фінансових результатів діяльності. При цьому, до уваги приймається такий чинник, як суттєвість» [36].

Суттєвість інформації визначають НП(С)БО 1, МСБО 1 та керівництво підприємства. «З метою більшого наближення українських стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних, вважаємо за необхідне передбачити в НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності можливість подання додаткових рядків та зміни порядку наведення статей до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) бухгалтерами виходячи із власних обґрунтованих професійних суджень та з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, якщо таке подання є доречним». Таким чином, пропонуємо використовувати перегруповання статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (додаток К).

Звіт про фінансові результати спрямований на розкриття надходжень, що характеризують доходи і витрати організацій, які зумовили використання різних матеріальних ресурсів. У період глобалізації економіки та інтеграції до міжнародної системи виникає необхідність в розширенні інформації в звіті про фінансові результати в рамках концепції справедливої вартості.

Отже, такий підхід забезпечить формування інформації про всі сторони використання потенційних ресурсів організації: стає можливим оцінити якість доходів організації, зробити висновки про те, наскільки стабільні надходження з кожного напрямку діяльності, на скільки ефективно використовуються ресурси організації, наскільки дієва кредитна політика.

Однак для більш детального формування інформації про фінансові результати від біотрансформації біологічних активів, систематизації цієї інформації і узагальнення в бухгалтерській звітності птахівницьких організацій необхідно розробити методичні рекомендації з первинного, аналітичного та синтетичного обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції в оцінці їх за справедливою вартістю, а також фінансових результатів від біотрансформації біологічних активів.

З метою удосконалення організаційно-методичного підходу до

внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання виділено проблемні питання, що потребують подальшого дослідження та обґрунтування (рис. 3.3).

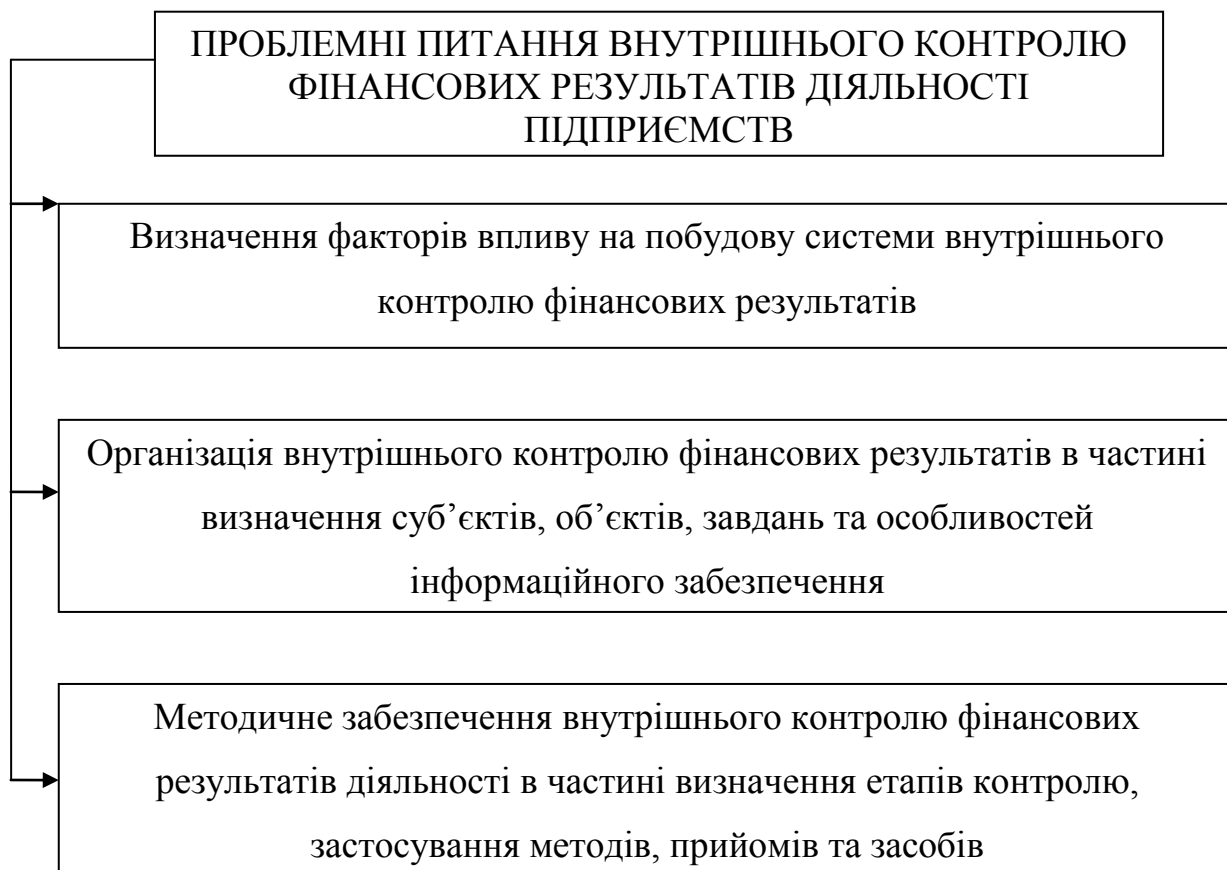


Рис. 3.3. Проблемні питання внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємств

Невирішеність проблемних питань у сфері внутрішнього контролю фінансових результатів впливає на організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку господарської діяльності. Це, в свою чергу, призводить до формування недостовірної та неповної інформації для прийняття управлінських рішень.

В додатку Л наведено запропонований механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів. Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія,

кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання. Саме тому лише для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення.

3.2. Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів на підприємстві

Управління фінансово-господарською діяльністю підприємств вимагає відповідного інформаційного забезпечення. Така інформація користується найбільшим попитом серед її різних користувачів і обов'язково враховується при прийнятті будь-яких управлінських рішень. Тому достовірність інформації про фінансове становище промислових підприємств, а також можливість її отримання в необхідний момент є обов'язковими умовами в практиці прийняття управлінських рішень в процесі фінансово-господарської діяльності підприємств.

Прибуток виступає найважливішим економічним показником діяльності, він в загальному вигляді відображає результати господарювання та продуктивності зроблених витрат. Здатність до отримання прибутку служить одним з критеріїв оцінки ефективності функціонування підприємства. Правильне вимірювання доходів і витрат необхідно для оцінки ефективності окремих сегментів бізнесу, груп продукції, клієнтів.

Управлінський облік повинен представляти інформацію кожному рівню управління, виходячи з потреб користувачів, оскільки виступає в якості інформаційного фундаменту управління, а також є найбільш ефективним

засобом планування і прогнозування діяльності підприємства. Він допомагає менеджерам вищої ланки виявляти оптимальні пропорції між постійними і змінними витратами, ціною і обсягом реалізації, мінімізувати підприємницький ризик, а також максимізувати позитивний фінансовий результат [55].

Як внутрішні (бухгалтери, менеджери), так і зовнішні (аудитори, експерти, консультанти) користувачі, оперуючи даними управлінського обліку, можуть дати більш глибоку оцінку фінансових результатів і точніше обґрунтувати рекомендації для поліпшення роботи підприємства.

На наш погляд, управлінський облік, на відміну від фінансового, - це облік не фактичної величини майна, витрат і доходів, стану розрахунків та зобов'язань, а облік факторів, обставин і умов, що впливають на виробничо-господарську діяльність підприємства.

В управлінському обліку системно взаємодіють всі його складові елементи, і кожен має ті якості, виключення яких знижує загальний потенціал і ефективність інформаційної системи. Однак в сукупності вони формують систему внутрішньої інформації, що забезпечує ефективне управління підприємством, яка базується на принципах безперервності, аналітичності, комплексності, комунікативності, наступності, а також інтерпретується.

При цьому інформація управлінського обліку сприяє прийняттю оптимальних рішень з управління підприємством лише в тому випадку, якщо вона правильно підібрана та проаналізована. Тому в даний час роль аналітичної підсистеми в управлінні господарською діяльністю об'єктивно підвищується, оскільки обліково-аналітична інформація забезпечує систему управління необхідними даними і дозволяє прийняти ефективні управлінські рішення в області доходів і витрат. Фінансовий результат господарської діяльності підприємства визначається показником прибутку або збитку, отриманим протягом календарного року. Він визнається основним показником діяльності, тому його облік і аналіз є важливим етапом всього обліково-аналітичного циклу. Загальний вид управлінської обліково-аналітичної системи фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку, представлений на рис. 3.4.

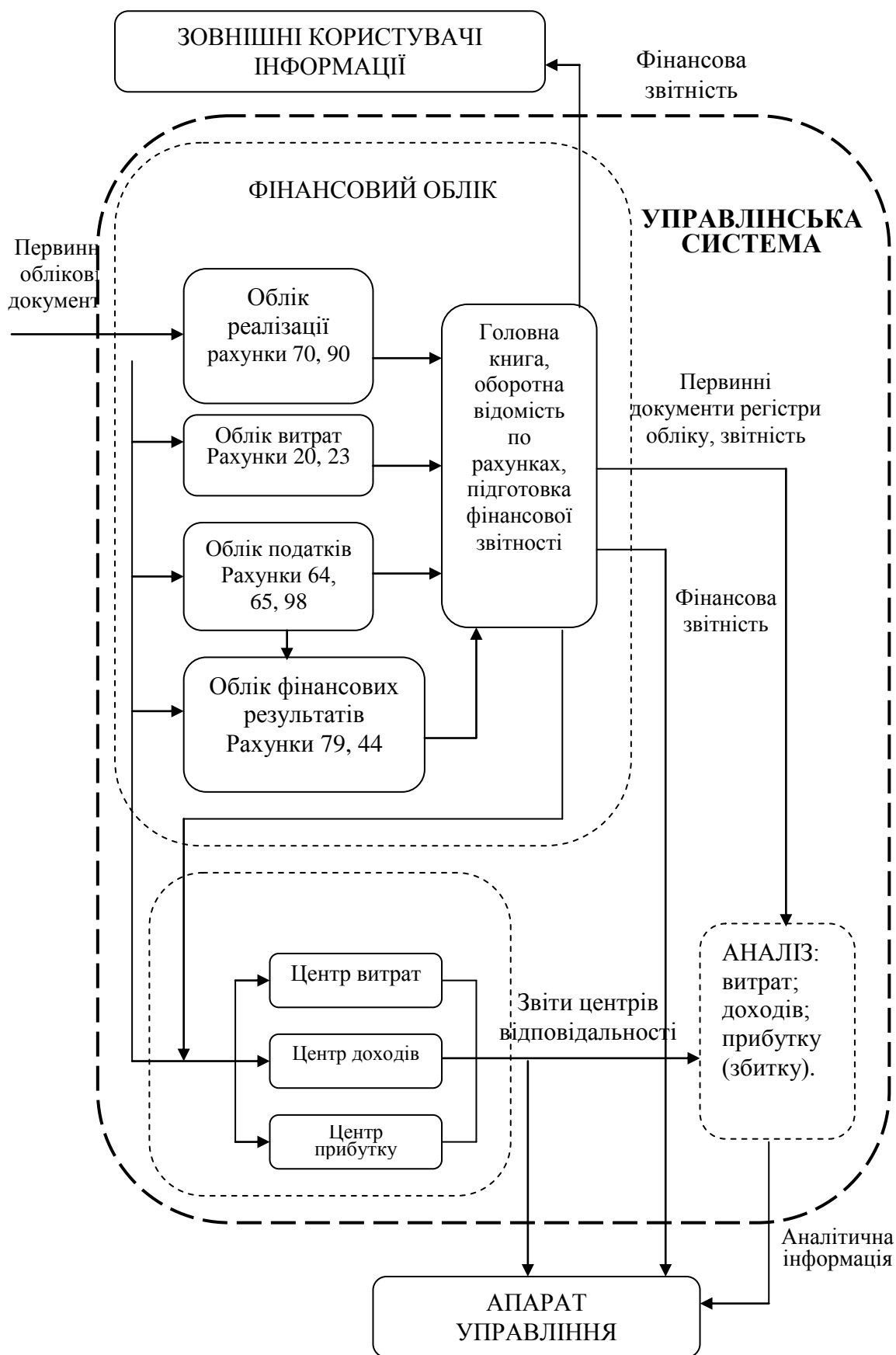


Рис. 3.4. Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку

Первинні документи, вступивши в систему обліку та аналізу, створюють інформаційну базу для роботи підсистем фінансового і управлінського обліку. У підсистемі фінансового обліку дані первинних документів групуються за синтетичними і аналітичними рахунками. На підставі рахунків складаються зведені регістри, відомості, головна книга і звітність. Звітність, сформована в підсистемі фінансового обліку, представляється як апарату управління, так і зовнішнім користувачам інформації.

У підсистемі управлінського обліку інформація про ресурсах акумулюється за центрами відповідальності, які подають звіти керівництву [40].

Інформація фінансового та управлінського обліку надходить в підсистему аналізу, де вона обробляється і аналізується, а потім аналітична інформація також надходить в апарат управління підприємством. Таким чином, керівництво підприємства буде отримувати три види звітів: фінансову звітність, звітність за центрами відповідальності і аналітичні звіти.

Сформувавши на підприємстві запропоновану систему обліку і аналізу фінансових результатів, управлінський персонал отримає потужний і надійний інструмент управління підприємством в цілому і його структурними підрозділами. Така система дозволить виявити внутрішні резерви зростання прибутку за рахунок зниження витрат і підвищити рентабельність продукції, а також їх прибутковість.

Сучасна економіка висуває на перше місце проблеми управління та обліку витрат і якості виробленої і реалізованої продукції підприємствами промисловості. Нами визначено, що в даний час існує дві проблеми, пов'язані з управлінням та обліком витрат на якість: організація нових нетрадиційних систем отримання інформації про витрати на якість і застосування нових підходів до калькулювання собівартості продукції з урахуванням якості, а також методів аналізу, контролю і аудиту в системі якості і прийняття на цій основі управлінських рішень [2].

З огляду на важливість завдання підвищення якості продукції, вважаємо, що необхідно підвищувати роль обліку витрат в системі управління якістю

продукції, що позитивно впливає на збільшення фінансового результату. Особливим успіхом користувалася ринку збуту сприяє калькулювання собівартості продукції з урахуванням її якості, що вимагає комплексного підходу. Встановлено, що для вирішення методичних питань калькулювання собівартості продукції з урахуванням її якості слід передбачити такі умови:

- визначення порядку відображення в собівартості додаткових витрат, пов'язаних з процесом підвищення якості продукції;
- організацію обліку випуску продукції із застосуванням ефективних одиниць вимірювання якості;
- використання ефективних калькуляційних одиниць, що відображають споживчу вартість продукції.

Поряд з калькулюванням собівартості продукції з урахуванням її якості, одним з головних елементів системи управління якістю продукції є аналіз якості продукції, що виробляється.

Мета аналізу якості можна сформулювати як випередження конкурентів за якістю продукції при найменших витратах, з використанням методологій управління економікою якості. Запропоновано для оцінки якості застосовувати метод «витрати на якість - собівартість - прибуток». Аналіз за даним критерієм слід вести в такій послідовності [32]:

- 1) визначення заходів щодо поліпшення якості та їх узгодження з місією підприємства;
- 2) прогнозування впливу на задоволеність споживача збільшення числа факторів, що викликають його позитивне сприйняття, і скорочення числа факторів, що викликають негативну реакцію;
- 3) оцінка зростання доходів внаслідок повторних замовлень завдяки підвищенню задоволеності споживачів;
- 4) ідентифікація менш відчутних вигод для споживачів та інших зацікавлених осіб;
- 5) оцінка змін у витратах на відповідність і внаслідок невідповідності якості як у внутрішніх, так і в зовнішніх процесах;
- 6) зіставлення сумарного фінансового впливу запропонованих заходів

щодо поліпшення якості;

7) порівняння сумарних вигод від інвестицій в заходах щодо поліпшення якості.

Встановлено, що система управлінського обліку повинна забезпечувати планування і контроль не тільки витрат, але і доходів. Тільки такий підхід дозволить отримати реальний економічний ефект від ведення внутрішнього обліку.

Управлінський облік фінансових результатів є необхідним інструментом для управління ресурсами, що дозволяє підвищити якість і оперативність прийнятих управлінських рішень, максимізувати прибуток від реалізації і ефективно контролювати ризики фінансово-господарської діяльності організації в процесі руху ресурсів [23].

Використання автономної системи управлінського обліку фінансових результатів, яка передбачає відокремлення рахунків управлінського обліку в спеціальний план рахунків з максимально можливою деталізацією. Детальна аналітика дозволяє накопичувати статистичний матеріал для аналізу по кожному виду витрат, які безпосередньо впливають на формування управлінського прибутку, що необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень.

З метою оперативного виявлення факторів зниження витрат, зростання доходів, а також відповідальності за виниклі несприятливі відхилення необхідно розробляти деталізовані звіти по кожному виду витрат, які дають уявлення про фактичні витрати, а також можливі відхилення фактичних показників від нормативних.

Пропонуємо наступну методику аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, що включає: аналіз динаміки і чинників зміни структури формування фінансових результатів; факторний аналіз прибутку від реалізації ресурсів; розрахунок показників оцінки якісного рівня досягнення фінансових результатів; аналіз факторів формування бухгалтерського і податкового прибутку; аналіз показників рентабельності підприємства.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства повинен

включати в якості обов'язкових елементів: по-перше, оцінку змін по кожному показнику за аналізований період (горизонтальний аналіз показників); по-друге, оцінку структури показників прибутку і змін їх структури (вертикальний аналіз показників); по-третє, вивчення динаміки зміни показників за ряд звітних періодів (трендовий аналіз показників); по-четверте, виявлення факторів і причин зміни показників прибутку і їх кількісну оцінку (факторний аналіз).

Вважаємо, що головна мета управлінського аналізу полягає в постійному інформаційному забезпеченні контролю за раціональністю функціонування всієї господарської системи щодо виконання зобов'язань виробництва і реалізації продукції, виявлення і мобілізації поточних внутрішньовиробничих резервів для підвищення витрат на виробництво продукції, зростання його прибутковості. Управлінський аналіз фінансових результатів дозволяє чітко виявляти сприятливі і несприятливі фактори, що впливають на формування прибутку підприємства, і на підставі отриманих даних приймати ефективні управлінські рішення.

Таким чином, управлінський аналіз фінансових результатів має дуже велике значення і є важливим етапом в ході прийняття будь-якого управлінського рішення. Результати управлінського аналізу дозволяють систематично контролювати формування фінансових результатів, визначати вплив як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів на фінансові результати, виявляти резерви збільшення суми прибутку і рівня рентабельності, прогнозувати їх величину, оцінювати роботу підприємства по використанню можливостей збільшення прибутку та рентабельності, а також розробляти рекомендації щодо освоєння виявлених резервів збільшення прибутку.

3.3. Інформаційні системи і технології обліку фінансових результатів у сучасних умовах господарювання

Істотне збільшення рівня автоматизації бухгалтерського обліку дозволяє оперативнo збирати, узагальнювати, інтерпретувати економічну інформацію, раціонально організувати обліково-аналітичні процедури, успішно управляти

витратами і вирішувати проблеми збереження власності.

Проте облік ґрунтується на засвідчення вже відбувшися господарських явищ, необхідні дані для аналізу і контролю надходять недостатньо оперативно, управлінський персонал підприємства отримує інформацію про результати її діяльності тоді, коли вже дуже складно вплинути на запобігання негативних результатів.

Як зазначає Багрій К.Л. «аналіз досвіду впровадження та використання управлінських інформаційних систем в Україні показав, що комп'ютерною підтримкою забезпечено діяльність низових та середніх ланок управління, характерною ознакою якої є повністю формалізовані процедури підготовки рішень. керівникам же вищого рангу притаманна робота в умовах неструктурованих або слабо структурованих проблем, в яких не завжди задані залежності між важливими характеристиками, а прийняття управлінських рішень значною мірою базується лише на творчому підході, інформованості, кваліфікації, таланті, інтуїції та інших їх рисах» [4].

На сьогодні існує безліч пропозицій щодо інформаційних систем і технологій в сфері прийняття рішень «...комп'ютерна інформаційна система, що використовується для підтримки різних видів діяльності під час прийняття рішень у ситуаціях, де неможливо або небажано мати автоматичну систему, яка повністю виконує весь процес рішень» [50]; Гужва В. М. «...основана на використанні моделей ряд процедур з опрацювання даних і думок, що допомагають керівникові у прийнятті рішень» [17]; Олексюк О.С. «...інтерактивна автоматизовані системи, яка допомагає особам, що приймають рішення, використовувати дані і моделі під час вирушення неструктурованих і слабо структурованих проблем» [38]; Пінчук Н. С. «...інтерактивна прикладна система, що забезпечує кінцевим користувачам, які приймають рішення легкий і зручний доступ до даних і моделей з метою прийняття рішень у напівструктурованих і неструктурованих ситуаціях в різних галузях людської діяльності» [42].

Важливою функцією в сучасних ІС є облікова функція. Для повноцінного виконання облікової функції в ІС необхідно здійснювати збір, реєстрацію,

передачу, накопичення, зберігання і обробку облікових даних.

Для організації та реалізації обліку суб'єкта економіки необхідні відповідні засоби і методи обробки інформації, а також працівники, які мають відповідну кваліфікацію. Ведення обліку може виконуватися вручну і / або з впровадженням ІС, проте сучасні ІС змінюють методи і технологію обробки облікових даних.

ІСУ - це система, в якій інформаційний процес обліку автоматизований за рахунок застосування Спеціальних методів обробки даних, використовують комплекс обчислювальних, комунікаційних та інших технічних засобів, з метою отримання і доставки інформації, необхідної фахівцям-бухгалтерам для виконання функцій управлінського і бухгалтерського (фінансового) обліку [28].

Процедури перетворення інформації в ІСУ можна розділити на три етапи. На першому етапі документування господарських операцій і формування внутрішньомашинної інформаційної бази »реалізується збір даних, їх реєстрація, передача на обробку, зберігання, накопичення і підготовка до обробки [28]. Другий етап узагальнення облікових даних та формування облікових реєстрів »передбачає обробку облікових даних, їх систематизацію та узагальнення протягом звітного періоду, формування аналітичних і синтетичних облікових реєстрів, а також складання оперативних звітів, що дозволяють бухгалтеру здійснювати контроль майна підприємства і правильність відображення в обліку виробного-господарської та фінансової діяльності підприємства [42]. Тут виконуються процедури пошуку, сортування та групування даних, їх обчислювальної обробки, відображення, тиражування. На третьому етапі завершення звітного періоду і складання бухгалтерської та іншої зовнішньої звітності виконуються процедури обробки облікових даних. Дані процедури обліку припускають реалізацію за допомогою строго регламентованих етапів, спрямованих на обробку вихідної інформації [28].

Збір інформації пов'язаний з виміром, підрахунком, зважуванням матеріальних об'єктів, виміром їх характеристик і здійснюється переважно із застосуванням технічних засобів. Збір інформації супроводжується її

реєстрацією, тобто фіксацією інформації на матеріальному носії: паперовому або машинному. запис в первинні документи в основному здійснюється вручну, в той час як процедури реєстрації інформації досить трудомісткі. У зв'язку з цим особливе місце займає процес автоматизації заповнення первинних документів із застосуванням комп'ютерів на підприємстві, в місцях отримання даної інформації.

Існують наступні фундаментальні відмінності комп'ютерної та ручних форм обліку. При ручному веденні обліку присутній принцип багатократності реєстрації даних обліку, в той час, як у випадку застосування ІТ, одноразовий введення в ІСУ дозволяє багаторазово використовувати введену інформацію завдяки алгоритму перетворення і групування інформації в ІС [50].

Застосування ІТ дозволяє використовувати необмежену античність обліку. При обробці з використанням ІТ інформація може бути представлена в будь-якому розрізі, з будь-якої періодизації, протягом якого формувалися облікові дані, що досягається завдяки автоматизації обробки даних.

Однак уже зараз гнучкість отримання аналітичної інформації в більшості серйозних автоматизованих систем набагато вище, ніж при використанні ручних форм обліку, в яких аналітичні угруповання зумовлені самою формою [48].

Застосування інформаційних технологій дозволяє виключити ризик арифметичної помилки, так як всі обчислення виконуються на основі вбудованих алгоритмів. Помилка може бути присутнім тільки на початковому етапі введення некоректних даних людиною у ІСУ [38].

Оскільки обчислення фінансових результатів в автоматизованій системі управління є технічною операцією, то рекомендовані коди рахунків автоматично повинні проставлятися у формах первинних документів чи реєстрів обліку, які містять кореспонденцію рахунків.

Вважаємо за недоцільне зупинятися на порядку заповнення форм таких документів, оскільки визначення фінансових результатів передбачає закінчення всього облікового циклу підприємства, а тому й заповнення великої кількості

документів. Відмітимо, що введення реквізитів стандартних форм первинних документів, відповідно до запропонованої схеми організації автоматизованого обліку, покладено на працівників служб основного, промислового чи допоміжного виробництв, а контроль за їх складанням – на керівників відповідних служб.

При розгляді загальновідомих особливостей аграрного виробництва пропонуємо використовувати засоби обчислювальної техніки і корпоративні мережі, що буде передбачати розмежування доступу до облікової інформації (рис.3.5).

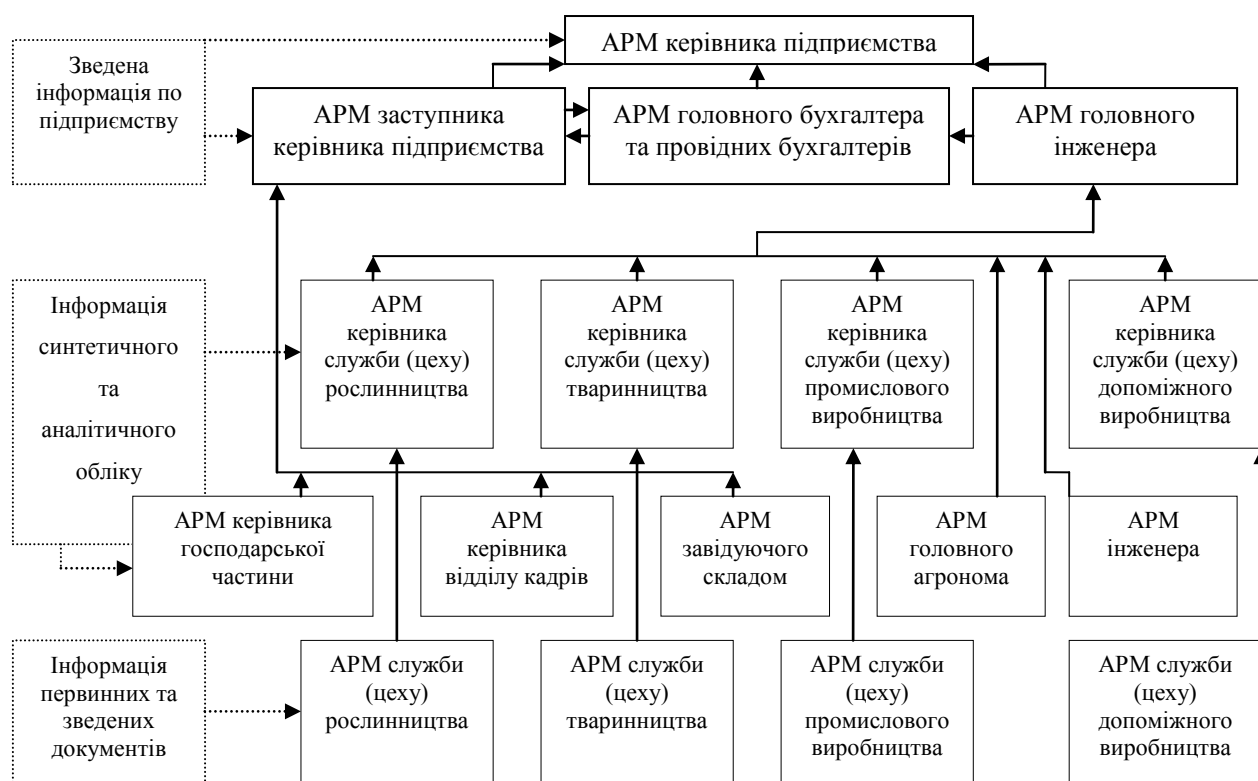


Рис. 3.5. Схема організації обліку фінансових результатів із застосуванням локальної комп'ютерної мережі

На вітчизняному ринку ІСУ безперервної обробки даних представлений великий вибір різних пакетів прикладних програм. На ринку представлені різноманітні системи автоматизації бухгалтерського (Фінансового) обліку як російського виробництва, так і іноземного.

На початку свого розвитку системи обліку забезпечували переважно

ведення бухгалтерського обліку та складання звітності по національним стандартам, а також готували податкову звітність та спочатку орієнтувалися на малі підприємства. Найвідомішими є такі ПП, як «1С», «Парус», «Інфо-бухгалтер» та інші. Однак під впливом різних як зовнішніх, так і внутрішніх факторів, в першу чергу пов'язаних з появою на російському ринку іноземних компаній, укрупненням існуючих російських підприємств - зросла конкуренція і значно ускладнилося управління бізнесом, наслідком чого стало широке впровадження на російському ринку сучасних інформаційних технологій.

В умовах жорсткої ринкової конкуренції наявність грамотно налагодженого управлінського обліку стало набувати все більшого значення як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. В даний час існує безліч ІСУ, що дозволяють автоматизувати процедури ведення обліку.

Ведення бухгалтерського та управлінського обліку може здійснюватися як в одній і тій ж програмі, так і в різних програмах. Однією з таких програм є ERP-системи. Аббревіатура ERP використовується для позначення комплексних систем управління підприємством (Enterprise-Resource Planning - планування ресурсів підприємства). Ринок пропонує велику кількість різних ERP-систем як зарубіжних, так і вітчизняних фірм-розробників. Вони розрізняються за функціональними можливостями, вартості та кількості користувачів [50].

ERP-системи, як правило, орієнтовані на великі компанії і реалізують не тільки управлінський облік, але і блоки для цілей оподаткування, підготовки звітності за вітчизняними та міжнародним стандартам, трансформації з МСФЗ, що, безсумнівно, надає широкі можливості користувачам. ERP-система інтегрує функції всіх відділів, блоків, бізнес-одиниць компаній в єдину комп'ютерну систему, яка обслуговує як специфічні потреби окремих підрозділів, так і компанії в цілому. Все це робить ERP-системи, з одного боку, більш складними для впровадження, ніж ІСУ, орієнтовані тільки на ведення бухгалтерського обліку, але, з іншого боку, забезпечують набагато ширші аналітичні можливості завдяки гнучкій системі настройки звітів, що робить ІС найпотужнішим інструментом управління.

Одне з основних місць в ІС підприємств займає облікова функція, яка є її

невід'ємною частиною. Облікова інформація дає можливість користувачам інформації приймати компетентні управлінські рішення як для цілей управління виробничо-господарською діяльністю, а так само і фінансової діяльності підприємства. У зв'язку з цим інформація повинна бути повною, достовірною, своєчасною і об'єктивною. В умовах великого обсягу постійно нової інформації реалізувати це можна лише, використовуючи ІСУ. Разом з тим слід зазначити, що ніяка ІСУ не в змозі повністю замінити бухгалтера, вона лише може звільнити від рутинних операцій.

Висновки до розділу 3

1. Удосконалено розмежування фінансових результатів за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності, тому перейменувати відповідні субрахунки рахунку 79 „Фінансові результати” та уточнити склад субрахунків за вказаними видами діяльності шляхом внесення додавання таких аналітичних рахунків 7911 «Фінансовий результат основної діяльності» 7912 «Фінансовий результат іншої операційної діяльності».

2. Пропонуємо внести доповнення субрахунків до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме: 441 «Прибуток (збиток) від операційної діяльності», 442 «Прибуток (збиток) від фінансових операцій», 443 «Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності», 444 «Прибуток (збиток) від надзвичайних подій», 445 «Прибуток використаний у звітному періоді», 446 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

3. Удосконалено структуру Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) шляхом перегруповання змісту статей. Такий підхід забезпечить формування інформації про всі сторони використання потенційних ресурсів організації: стає можливим оцінити якість доходів організації, зробити висновки про те, наскільки стабільні надходження з кожного напрямку діяльності, на скільки ефективно використовуються ресурси організації,

наскільки дієва кредитна політика

4. Доведено, що ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперебійного функціонування діяльності підприємства, в ході дослідження наведено механізм внутрішнього контролю фінансових результатів. Запропонований механізм передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю і є підставою для формування на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю.

5. Управлінський облік фінансових результатів є необхідним інструментом для управління ресурсами, що дозволяє підвищити якість і оперативність прийнятих управлінських рішень, максимізувати прибуток від реалізації і ефективно контролювати ризики фінансово-господарської діяльності організації в процесі руху ресурсів. Використання автономної системи управлінського обліку фінансових результатів, яка передбачає відокремлення рахунків управлінського обліку в спеціальний план рахунків з максимально можливою деталізацією. Детальна аналітика дозволяє накопичувати статистичний матеріал для аналізу по кожному виду витрат, які безпосередньо впливають на формування управлінського прибутку, що необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень.

6. Сформована управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку, яка виступає надійним інструментом управління підприємством в цілому і його структурними підрозділами, що дозволяє виявляти внутрішні резерви зростання прибутку за рахунок зниження витрат і підвищувати рентабельність та прибутковість продукції.

7. Запропоновано методику аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, що включає: аналіз динаміки і чинників зміни структури формування фінансових результатів; факторний аналіз прибутку від реалізації ресурсів; розрахунок показників оцінки якісного рівня досягнення фінансових

результатів; аналіз факторів формування бухгалтерського і податкового прибутку; аналіз показників рентабельності підприємства.

8. Істотне збільшення рівня автоматизації бухгалтерського обліку дозволяє оперативно збирати, узагальнювати, інтерпретувати економічну інформацію, раціонально організувати обліково-аналітичні процедури, успішно управляти витратами і вирішувати проблеми збереження власності. Запропоновано використовувати засоби обчислювальної техніки і корпоративні мережі, що буде передбачати розмежування доступу до облікової інформації.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності - це різниця між доходами і витратами від біотрансформації біологічних активів рослинництва та тваринництва. При цьому доходи - це сума приросту справедливої вартості біологічних активів і сума справедливої вартості сільськогосподарської продукції на кінець звітної періоду. Витрати - це витрати рослинництва і тваринництва, пов'язані з вирощуванням біологічних активів, виробництвом додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції за звітний період.

2. Запропоновано класифікацію індикаторів, що дає можливість виділити найбільш значущі індикатори оцінки фінансового результату для кожної групи користувачів фінансової звітності, визначити напрямки для ведення попереднього, поточного та наступного контролю в інтересах користувачів. Розуміння суті індикаторів і грамотна класифікація дозволяють оперативно складати деталізовані звіти й проводити аналіз показників, прискорюють процес прийняття рішень різними групами користувачів інформації.

3. Приватне підприємство «Агрофірма «СТЕПОВЕ» (далі ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ») розташоване у Павлоградському районі Дніпропетровської області. Основний вид діяльності - 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. При проведенні рейтингового оцінювання фінансового стану господарства можемо зробити підсумок, що стан дуже високий. Таким чином, ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» є досить стабільним, на що вказують досліджені показники та позитивний результат діяльності господарства.

4. Для ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» характерна лінійна організація бухгалтерської служби. Бухгалтерська служба ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» складається з 3 бухгалтерів. Процес документообігу на підприємстві складається з трьох етапів: первинного, поточного і підсумкового. В результаті

дослідження було встановлено, що ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» застосовує журнально-ордерну форму обліку. Ведення бухгалтерського обліку в ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» ведеться згідно чинного законодавства України. В ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ» не має затвердженого графіка документообігу.

5. Фінансові результати від звичайної і надзвичайної діяльності визначають за рахунком 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно. Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії. Для синтетичного обліку формування доходів і результатів діяльності використовують журнал-ордер № 6.5 с.-г.

6. Удосконалено розмежування фінансових результатів за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності, тому перейменувати відповідні субрахунки рахунку 79 „Фінансові результати” та уточнити склад субрахунків за вказаними видами діяльності шляхом внесення додавання таких аналітичних рахунків 7911 «Фінансовий результат основної діяльності» 7912 «Фінансовий результат іншої операційної діяльності».

7. Запропоновано внести доповнення субрахунків до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме: 441 «Прибуток (збиток) від операційної діяльності», 442 «Прибуток (збиток) від фінансових операцій», 443 «Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності», 444 «Прибуток (збиток) від надзвичайних подій», 445 «Прибуток використаний у звітному періоді», 446 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

8. Удосконалено структуру Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) шляхом перегрупування змісту статей. Такий підхід забезпечить формування інформації про всі сторони використання потенційних ресурсів організації: стає можливим оцінити якість доходів організації, зробити

висновки про те, наскільки стабільні надходження з кожного напрямку діяльності, на скільки ефективно використовуються ресурси організації, наскільки дієва кредитна політика

9. Доведено, що ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання позитивного результату діяльності підприємства, а також запобігати порушенню законодавства. Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперебійного функціонування діяльності підприємства, в ході дослідження наведено механізм внутрішнього контролю фінансових результатів. Запропонований механізм передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю і є підставою для формування на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю.

10. Сформована управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів, що базується на даних фінансового обліку, яка виступає надійним інструментом управління підприємством в цілому і його структурними підрозділами, що дозволяє виявляти внутрішні резерви зростання прибутку за рахунок зниження витрат і підвищувати рентабельність та прибутковість продукції.

11. Запропоновано методику аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, що включає: аналіз динаміки і чинників зміни структури формування фінансових результатів; факторний аналіз прибутку від реалізації ресурсів; розрахунок показників оцінки якісного рівня досягнення фінансових результатів; аналіз факторів формування бухгалтерського і податкового прибутку; аналіз показників рентабельності підприємства.

12. Істотне збільшення рівня автоматизації бухгалтерського обліку дозволяє оперативно збирати, узагальнювати, інтерпретувати економічну інформацію, раціонально організувати обліково-аналітичні процедури, успішно управляти витратами і вирішувати проблеми збереження власності. Запропоновано використовувати засоби обчислювальної техніки і корпоративні мережі, що буде передбачати розмежування доступу до облікової інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Чи дорівнює використаний прибуток розподіленому, або щодо оцінки достовірності інформації про нерозподілений прибуток у балансі / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №3. — С. 35—39.
2. Баб'як М.М. Економічна теорія: [навчальний посібник] / М.М. Баб'як, Л.А. Пешенкова., А.В. Рибчук. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 208 с.
3. Бабин І.М. Використання інформації оперативного контролю у системі управління підприємством / І.М. Бабин // Вісник Національного університету „Львівська політехніка”. — 2010. — № 6. — С. 367–373.
4. Багрій К.Л. Важливість автоматизації обліку фінансових результатів у сучасних умовах господарювання / Багрій К.Л. // Науковий вісник Херсонського державного університету. -2013. - Випуск 2. — С. 76-79.
5. Бердар М.М. Організаційно — методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства / М.М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. — 2019. — № 6 (121). — С. 161—164.
6. Беренда Н.І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства / Н.І. Беренда // Формування ринкових відносин в Україні. — 2013. — № 2. — С. 111—114.
7. Бланк, И. А. Управление прибылью [Текст] / И. А. Бланк. — К.: Ника-центр, 1998. — 544 с.
8. Будько О.В. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Будько О.В. // Приазовський економічний вісник. — 2019. - Випуск 3(14). - С.411-416.
9. Булавина Л. Н. Финансовые результаты: бухгалтерський и налоговый учет [Текст]: учеб. пособие / Л. Н. Булавина, Н. В. Кулиш, Е. И. Костюкова и др. — М.: Финансы и статистика, 2016. — 320 с.

10.Бутинець Ф.Ф. інформаційні системи бухгалтерського обліку :[підручник] / [Бутинець Ф. Ф, івахненко С. В., Давидюк т. В.,Шахрайчук т. В.]. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.

11.Васільєва Л.М. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за спрощеною формою: [навчальний посібник] / Л.М. Васільєва, Н.В. Бондарчук – Дніпропетровськ: РВВ ДДАУ, 2008. – 304с.

12.Владімірова Т.І. Проблеми автоматизації обліку та їх вплив на фінансові результати / Т.І.Владімірова // Вісник Національного університету „Львівська політехніка”. – 2018. – № 4. – С. 58–67.

13.Волошан І.Г. Методична складова організації обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. 2014. Вип. 46. С. 152–157.

14.Гавриленко О. Є. Удосконалення обліку фінансових результатів на підприємствах міського транспорту. / Гавриленко О. Є. // Технологічний аудит та резерви виробництва. – 2015. № 6/5 (26). - С. 47–52

15.Гаращенко О. В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / О. В. Гаращенко. — Київ, 2004. — 21 с.

16.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Харків : Фактор, 2013. 1006 с.

17.Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах : [навчальний посібник] / В. М. Гужва. – К. : КнЕУ, 2001. – 400 с.

18.Гукасьян Г.М. Экономическая теория / Г.М. Гукасьян, Г.А. Маховикова, В.В. Амосова. – СПб.: Питер, 2003. – 480 с.

19.Дмитриченко Л.И. История экономической учений: [учебное пособие] / Л.И. Дмитриченко. – Донецк: „КИТИС”, Дон Гу, 1999. – 452 с.

20.Дяченко Н.М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом / Н.М. Дяченко, Н.М. Марченко // Облік і фінанси АПК. — 2019. — № 1. — С. 54—56.

21.Завгородний В. П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля,

анализа и аудита : [підручник] / В. П. Завгородній. – К. : А.С.К., 2003. – 768 с.

22. Задорожній З. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві / З. Задорожній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2019. – № 7. – С. 42–51.

23. Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 56–59.

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.

25. Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 794. - С. 172–180.

26. Касич А.О. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському та податковому обліках / А.О. Касич, І.В. Ткаченко // Актуальні проблеми економіки. — 2018. — № 2 (116). — С. 185—191.

27. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів підприємницької діяльності / Н. Коришко // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. — Тернопіль, 2018. — Вип. 6. — С. 84—86.

28. Лебедзевич Я. В. особливості обліку фінансових результатів діяльності в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем / Я. В. Лебедзевич // Вісник Жіті. економічні науки. – № 20. – С. 151–156.

29. Лежненко Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Л. І. Лежненко. — Київ, 2009. — 24 с.

30. Ліхоносова Г. С. Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств / Ліхоносова Г. С. // Науковий вісник Ужгородського

національного університету. – 2019. – Випуск 25. – С. 144-148.

31.Ліхоносова Г.С. Організація та шляхи вдосконалення обліку доходів бюджетної установи. / Ліхоносова Г.С., Шабаліна Г.В. // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. - 2018. - № 17. - С. 124–128

32.Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 16–23.

33.Малахов В.А. Особливості організації обліку фінансових результатів промислових підприємств за національними та міжнародними стандартами / Малахов В.А. // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - 2019. - Випуск 32. . – С.426-432.

34.Малюга Н.М. Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 2 (28). – С.119–129.

35.Миддлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений [Текст]: пер. с англ. / Д. Миддлтон. — М.: Аудит, Юнити, 1997. — 408 с.

36.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

37.Никифорак І.І. Облік та аналіз операційної діяльності підприємств міського транспорту [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / І. І. Никифорак. — Тернопіль, 2008. — 20 с.

38.Олексюк О. С. Системи підтримки прийняття фінансових рішень на макрорівні : [навчальний посібник] / О. С. Олексюк. – Київ : наукова думка, 1998. – 507 с.

39.Олійничук О. І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О. І. Олійничук. — Тернопіль, 2011. — 20 с.

40.Павлова Г.Є. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: [навч.посібник] / Павлова Г.Є., Чернецька О.В. – Донецьк. : ТОВ „Юго-

Восток”, 2012. – 393 с.

41.Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. Київ : УБС НБУ, 2008. 219 с.

42.Пінчук Н. С. інформаційні системи і технології в маркетингу :

43.Поливна Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Л. А. Поливна. — Київ, 2010. — 23 с.

44.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 138–140.

45.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 140–145.

46.Понеділко О.В. Фінансовий результат як узагальнюючий показник фінансово — господарської діяльності підприємства / О.В. Понеділко // Інвестиції: практика та досвід. — 2019. — № 20. — С. 59—62.

47.Попович О. В. Тлумачення економічної сутності категорії "фінансові результати" / О. В. Попович // Інвестиції: практика та досвід. 2019. - № 3. – С.58-64.

48.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon5>.

49.Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

50.Проектування інформаційних систем : [посібник] / за ред. В. С. Пономаренка. – К. : Академія, 2002. – 488 с.

51. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н. В. Прохар. — Київ, 2009. — 23 с.

52. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. / Скалюк Р.В. // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. - 2010. №3. - С. 135–141.

53. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку : [підручник] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

54. Худяков А. Етапи розвитку методики обчислення та обліку фінансового результату господарюючого суб'єкта / Худяков А. Васільєва Л. // Облікова, фінансова та управлінська діяльність підприємств в умовах нестійкої економіки: колективна монографія / за заг. ред. І.П. Приходька Дніпро: Пороги, 2020. – С. 59-68.

55. Шлапак Д.В., Селіванова Н.М. Фінансові результати діяльності підприємства: сутність, порядок формування та відображення в обліку. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України : матеріали X Всеукраїнської науково-практичної конференції. Одеса, 2016. С. 85–88.

ДОДАТКИ

Оцінка фінансової стійкості ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»

№ з/п	Показник	Нормативне значення	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019 р. до 2015 р.
1. Показники структури капіталу								
1.1	Коефіцієнт автономії	>0,5	0,98	1,00	1,00	0,94	0,95	97,43
1.2	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	<0,5	0,02	0,00	0,00	0,06	0,05	217,35
1.3	Коефіцієнт фінансування	>1	45,69	904,00	4396,00	14,39	20,48	44,83
1.4	Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,02	0,00	0,00	0,07	0,05	223,08
1.5	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	Зменшення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
1.6	Коефіцієнт структури залученого капіталу	Збільшення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
2. Показники стану оборотних активів								
2.1	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Збільшення	3215,00	6816,00	4634,00	6025,00	11649,00	362,33
2.2	Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів	>0,1	0,97	1,00	1,00	0,87	0,93	96,40
2.3	Коефіцієнт забезпеченості запасів	>0,5	1,41	2,85	1,47	1,58	3,73	265,71
2.4	Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	Збільшення	0,02	0,00	0,09	0,00	0,23	1253,65
3. Показники стану основного капіталу								
3.1	Коефіцієнт реальної вартості майна	Збільшення	0,56	0,86	0,80	1,11	0,67	118,54
3.2	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	Збільшення	0,37	0,25	0,47	0,49	0,33	86,98
3.3	Коефіцієнт накопичення амортизації	Збільшення	0,42	0,43	0,35	0,30	0,38	91,36
3.4	Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	Збільшення	1,67	3,07	1,11	1,06	2,07	123,93

Оцінка ліквідності, платоспроможності та оборотності оборотних активів ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»

Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % (відхилення,+;-) 2019 р. до 2015 р.
Оцінка ліквідності						
Високоліквідні активи (А1)	59,00	8,00	432,00	2,00	2680,00	4542,37
Середньоліквідні активи (А2)	981,00	4424,00	1048,00	3073,00	6713,00	684,30
Низьколіквідні активи (А3)	2288,00	2393,00	3156,00	3821,00	3120,00	136,36
Найбільш строкові зобов'язання (П1)	0,00	7,00	0,00	700,00	811,00	-
Короткострокові зобов'язання (П2)	107,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Довгострокові зобов'язання (П3)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Оцінка платоспроможності						
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,52	0,80	216,00	0,00	3,10	599,34
Проміжний коефіцієнт покриття	9,12	443,20	740,00	3,53	10,87	119,17
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	29,20	682,60	2318,00	7,92	14,48	49,60
Коефіцієнт загальної платоспроможності	46,69	905,00	4397,00	15,39	21,48	46,01
Оцінка оборотності оборотних активів						
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4010,00	7938,00	5163,00	10726,00	12415,00	309,60
Середньорічна вартість оборотних активів	3585,00	5077,50	5731,00	5766,00	9704,50	270,70
Коефіцієнт обертання оборотних активів	1,12	1,56	0,90	1,86	1,28	114,37
Коефіцієнт завантаження оборотних активів	0,89	0,64	1,11	0,54	0,78	87,43
Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	322	230	400	194	281	87

Оцінка ділової активності ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»

№ з/п	Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % (відхилення,+;-) 2019 р. до 2015 р.
<i>Вихідна інформація, тис. грн</i>							
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	4010,00	7938,00	5163,00	10726,00	12415,00	309,60
2	Операційні витрати	4935,00	5187,00	4590,00	6681,00	8692,00	176,13
3	Середньорічна вартість капіталу	5661,50	7186,50	8922,00	11100,50	15984,00	282,33
4	Середньорічна вартість необоротних активів	2076,50	2109,00	3191,00	5334,50	6279,50	302,41
5	Середньорічна вартість оборотних активів	3585,00	5077,50	5731,00	5766,00	9704,50	270,70
6	Середньорічна вартість оборотних виробничих фондів	1755,50	1855,50	2699,00	3177,50	3087,00	175,85
7	Середньорічна вартість готової продукції і товарів	945,00	485,00	75,50	311,00	383,50	40,58
8	Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості	832,50	2702,50	2736,00	2060,50	4893,00	587,75
9	Середньорічна вартість власного капіталу	5400,00	7124,50	8916,00	10664,00	15116,50	279,94
10	Середньорічна величина кредиторської заборгованості	97,00	8,50	6,00	436,50	867,50	894,33
<i>Показники ділової активності</i>							
11	Загальний коефіцієнт обертання капіталу	0,71	1,10	0,58	0,97	0,78	109,66
12	Фондовіддача необоротних активів, грн	1,93	3,76	1,62	2,01	1,98	102,38
13	Коефіцієнт обертання оборотних активів	1,12	1,56	0,90	1,86	1,28	114,37
14	Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	322	230	400	194	281	87
15	Коефіцієнт обертання оборотних виробничих фондів	2,28	4,28	1,91	3,38	4,02	176,06
16	Тривалість одного обороту оборотних виробничих фондів, днів	158	84	188	107	90	57
17	Коефіцієнт обертання готової продукції і товарів	4,24	16,37	68,38	34,49	32,37	762,90
18	Тривалість одного обороту готової продукції і товарів, днів	85	22	5	10	11	13
19	Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	4,82	2,94	1,89	5,21	2,54	52,68
20	Тривалість одного обороту поточної дебіторської заборгованості, днів	75	123	191	69	142	190
21	Коефіцієнт обертання власного капіталу	0,74	1,11	0,58	1,01	0,82	110,60
22	Тривалість одного обороту власного капіталу, днів	485	323	622	358	438	90
23	Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	50,88	610,24	765,00	15,31	10,02	19,69

Комплексна (рейтингова) оцінка фінансового стану ПП «Агрофірма «СТЕПОВЕ»

№ з/п	Показник	2015р.		2016р.		2017р.		2018р.		2019р.		Питома вага (Vi, %) в інтегрованому показнику
		Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	
1	Показники ліквідності											
1.1	Коефіцієнт поточної ліквідності (загальний коефіцієнт покриття)	29,20	10	682,60	10	2318,00	10	7,92	10	14,48	10	8
1.2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	9,12	10	443,20	10	740,00	10	3,53	10	10,87	10	8
2	Показники ділової активності											
2.1	Період оборотності дебіторської заборгованості, днів (тривалість одного обороту дебіторської заборгованості)	74,74	9	122,56	6	190,77	3	69,16	9	141,88	5	8
2.2	Період оборотності запасів, днів	197,00	3	162,44	4	217,61	2	187,97	4	143,74	6	8
2.3	Період оборотності активів, днів	508,26	6	325,92	9	622,10	4	372,57	8	463,49	7	8
3	Показники фінансової незалежності											
3.1	Коефіцієнт фінансової незалежності, % (коефіцієнт концентрації залученого капіталу)	2,14	10	0,11	10	0,02	10	6,50	10	4,65	10	8
3.2	Частка оборотних активів, сформованих за рахунок власних коштів, % (коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів)	96,58	10	99,85	10	99,96	10	87,37	10	93,10	10	8
4	Показники рентабельності											
4.1	Рентабельність продажу, %	-5,32	2	43,24	10	23,08	10	41,55	10	34,64	10	9
4.2	Рентабельність активів, % (загальна рентабельність (збитковість) капіталу)	-1,13	4	14,33	10	4,01	9	12,04	10	8,07	10	9
4.3	Рентабельність капіталу, % (загальна рентабельність (збитковість) власного капіталу)	-1,19	4	14,45	10	4,01	7	12,54	10	8,54	9	9
5	Інші показники											
5.1	Знос основних засобів, % (коефіцієнт зносу основних засобів)	34,95	9	42,99	8	34,55	9	30,33	9	38,39	9	7
5.2	Частка простроченої дебіторської заборгованості, %	0,00	10	0,00	10	0,00	10	0,00	10	0,00	10	5
5.3	Частка простроченої кредиторської заборгованості, %	0,00	10	0,00	10	0,00	10	0,00	10	0,00	10	5
	Інтегрований показник фінансового стану	7,17		8,98		7,89		9,21		8,88		-
	Рейтинг фінансового стану	A		A		A		A		A		-

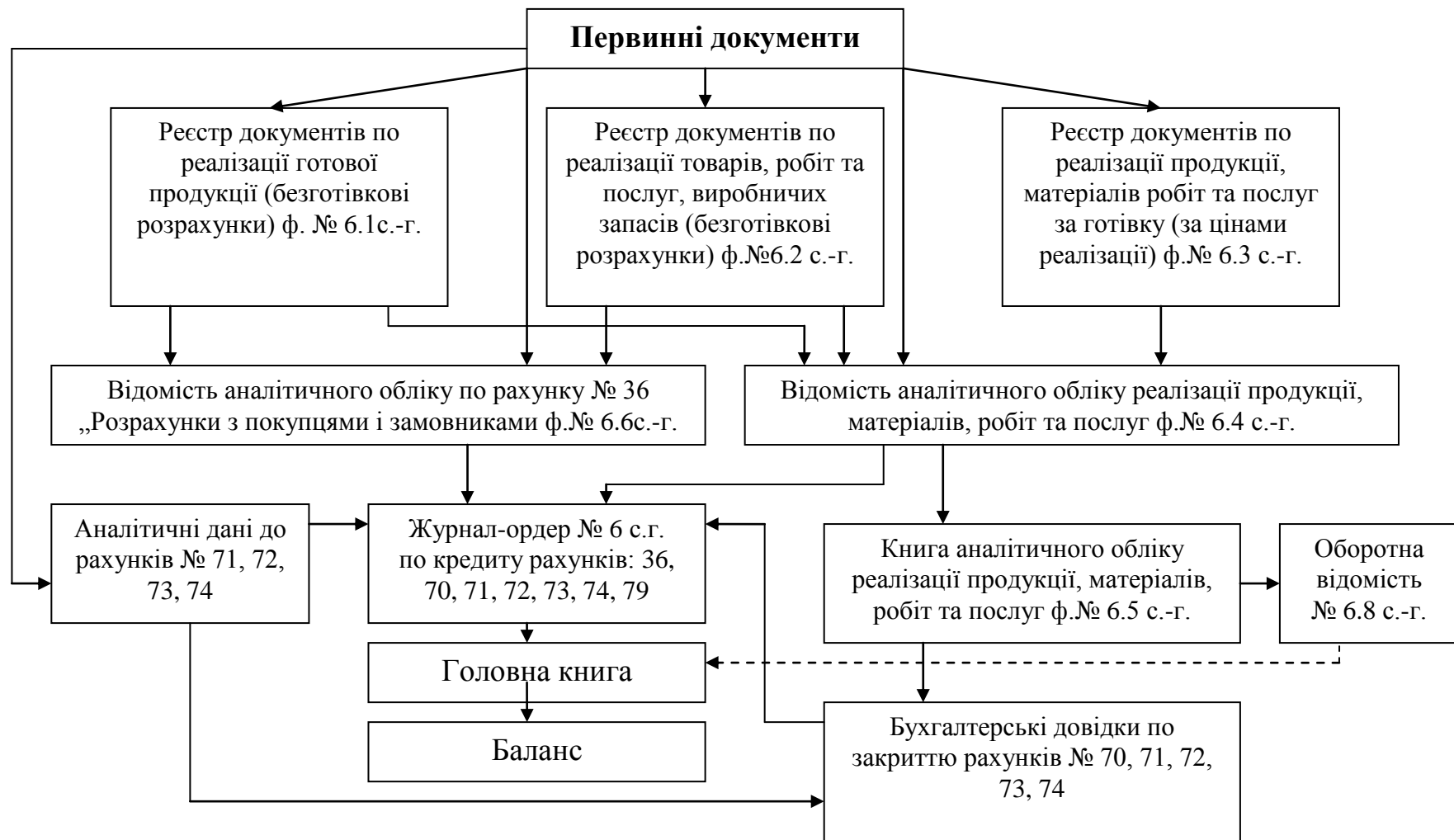


Схема запису в регістрах по обліку формування доходів та визначення фінансових результатів

Додаток Е

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 79 „Фінансові результати”

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано на фінансові результати собівартість реалізації протягом звітного періоду	79	90
Списано на фінансові результати адміністративні витрати, витрати на збут	79	92, 93
Списано на фінансові результати інші затрати	79	94
Списано на фінансовий результат податок на прибуток	79	98
Відображено непокритий збиток звітного періоду	442	79
Списано на фінансові результати доходи від реалізації	70	79
Відображено нерозподілений прибуток звітного періоду	79	441

Додаток К

Пропозиції щодо зміни структури

Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Пропозиції щодо зміни структури Звіту про фінансові результати

виділення статті «Фінансовий результат від основної діяльності», що визначається як різниця між валовим прибутком (збитком), адміністративними витратами та витратами на збут та присвоєння коду рядка для прибутку — 2140, для збитку — 2145

виділення статті «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності», що розраховується як різниця між іншими операційними доходами та іншими операційними витратами та присвоєння кодів рядків: 2210 — прибуток, 2215 — збиток;

визначення фінансового результату від операційної діяльності як алгебраїчної суми фінансового результату від основної діяльності та фінансового результату від іншої операційної діяльності та присвоєння кодів рядків: 2220 — прибуток, 2225 — збиток;

виділення статті «Фінансовий результат від фінансової діяльності», що визначається різницею інших фінансових доходів та фінансових витрат та присвоєння кодів рядків: 2250 — прибуток, 2255 — збиток;

виділення статті «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності», що визначається різницею доходу від участі в капіталі та втрат від участі в капіталі та присвоєння для прибутку коду рядка 2270, для збитку — 2275;

виділення статті «Фінансовий результат від іншої діяльності», що розраховується як різниця між іншими доходами та іншими витратами та присвоєння кодів рядків: 2300 — прибуток, 2305 — збиток;

визначення фінансового результату до оподаткування як алгебраїчної суми вищезазначених фінансових результатів та присвоєння кодів рядків: 2310 — прибуток, 2315 — збиток;

визначення чистого фінансового результату (прибутку або збитку) як алгебраїчної суми прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування та присвоєння кодів рядків: 2340 — прибуток, 2345 — збиток;

Механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів

