

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Освітній ступінь «Магістр»

на тему: «**ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ У ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«САЛІКС ЕНЕРДЖІ» ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ**»

Виконав: студент 2 курсу, групи Оп – 21 маг

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

ЧЕРНІЙ Л.Ю.

(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент ПРОКОПИШИН О.С.

(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____

(Прізвище та ініціали)

ЛЬВІВ 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступінь «Магістр»

Спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____
(підпис)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«17» травня 2022 року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу студенту

ЧЕРНІЙ ЛЮДМИЛІ ЮРІВНІ

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Керівник роботи **ПРОКОПИШИН ОКСАНА СТЕПАНІВНА, к.е.н., доцент,**
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЛНУП від «30» червня 2022 року № 137/К-С

2. Строк подання студентом роботи до «12» лютого 2023 року

3. Вихідні дані до роботи нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність за результатами діяльності підприємства, методичні рекомендації.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Фінансові результати: економічна сутність та чинники формування

1.2. Нормативно-правове регулювання та літературне забезпечення обліку фінансових результатів

1.3. Актуальні питання обліку фінансових результатів

2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

2.1. Аналіз основних економічних показників господарської діяльності у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ»

2.2. Методика обліку витрат операційної діяльності підприємства

2.3. Методика обліку доходів операційної діяльності підприємства

2.4. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності в обліку та звітності

2.5. Стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення

3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами

- 3.2. Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів на підприємстві
 3.3. Інформаційні системи і технології обліку фінансових результатів
 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ
 4.1. Аналіз стану охорони праці
 4.2. Удосконалення завдань системи управління охороною праці у підприємстві
 4.3. Удосконалення функцій управління безпекою праці
 4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях
 ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ
 СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ
 ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу рисунки, таблиці
 6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З екологічної безпеки		17.05.22	17.05.22
З охорони праці та захисту населення		17.05.22	17.05.22

7. Дата видачі завдання «17» травня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка ілюстративних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	17.05.22-30.06.22
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.07.22-05.09.22
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з екологічної безпеки, з охорони праці та захисту населення (написання висновків і пропозицій з реалізації роботи; питань з охорони праці і захисту населення; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту перед ЕК).	06.09.22-07.12.22
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	08.12.22-08.02.23
5.	Підготовка до захисту перед ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	09.02.23-13.02.23

Студент _____
 (підпис)

ЧЕРНІЙ Л.Ю.
 (прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
 (підпис)

ПРОКОПИШИН О. С.
 (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційні роботі ідентифіковано економічну сутність та визначено чинники формування фінансових результатів. Висвітлено нормативно-правове регулювання та літературне забезпечення обліку фінансових результатів. Виокремлено актуальні питання обліку фінансових результатів.

Проаналізовано основні економічні показники господарської діяльності підприємства. Описано методику обліку витрат та обліку доходів операційної діяльності підприємства, а також методику формування фінансових результатів операційної діяльності в обліку та звітності. Охарактеризовано стан екологічної безпеки та запропоновано заходи щодо його покращення.

Окреслено напрями удосконалення обліку фінансових результатів та процедуру формування фінансового результату від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства в умовах сучасних інформаційних технологій.

Ключові слова: облік, витрати, доходи, фінансові результати, оцінка, діяльність підприємства, виробництво, інформаційні системи, показники, методика визначення, фінансова звітність, національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандартами фінансової звітності.

SUMMARY

The qualification paper identifies economic essence and determines factors influencing financial results. The work studies normative and legal regulation and literary supply of the financial result accounting. The author stresses the current issues of the financial result accounting.

The research analyzes the main economic indicators of the economic activity of enterprises and describes the methodology of cost accounting and accounting of income from the enterprise's operation, as well as methodology of formation of the financial results from the operation activity in accounting and reporting. The paper supplies characteristics of the conditions of environmental safety and suggests measures of its improvement.

The work outlines directions to improve accounting of financial results and the procedure of formation of the financial results from the agricultural enterprise's operation in the conditions of modern information technologies.

Key words: accounting, cost, income, financial results, assessment, activity of enterprises, production, information systems, indicators, methodology of assessment, financial reporting, national standards of accounting, international standards of financial reporting.

УДК 631.16:631.11(477.82)

Кваліфікаційна робота: 116 с. текстової частини, 25 рисунків, 14 таблиць, 98 позицій літературних джерел, додатки.

«ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Черній Л.Ю. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2023.

Текстова частина охоплює вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

В першому розділі висвітлено теоретико-методологічні основи формування фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку, представлено нормативно-правове регулювання та літературне забезпечення обліку фінансових результатів.

В другому розділі проведено аналіз основних економічних показників господарської діяльності підприємства. Описано методику обліку витрат та обліку доходів операційної діяльності підприємства, а також методику формування фінансових результатів операційної діяльності в обліку та звітності. Охарактеризовано стан екологічної безпеки та запропоновано заходи щодо його покращення.

У третьому розділі окреслено напрями удосконалення обліку фінансових результатів та процедуру формування фінансового результату від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства в умовах сучасних інформаційних технологій.

У четвертому розділі – аналіз стану охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та конкретні пропозиції.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	12
1.1. Фінансові результати: економічна сутність та чинники формування.....	12
1.2. Нормативно-правове регулювання та літературне забезпечення обліку фінансових результатів.....	19
1.3. Актуальні питання обліку фінансових результатів.....	27
2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	34
2.1. Аналіз основних економічних показників господарської діяльності підприємства.....	34
2.2. Методика обліку витрат операційної діяльності підприємства.....	43
2.3. Методика обліку доходів операційної діяльності підприємства.....	55
2.4. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності в обліку та звітності.....	59
2.5. Стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення.....	74
3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	
3.1. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами ...	79
3.2. Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів на підприємстві.....	83
3.3. Інформаційні системи і технології обліку фінансових результатів у сучасних умовах господарювання.....	89
4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	95
4.1. Аналіз стану охорони праці.....	95
4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування.....	98
4.3. Економічна ефективність заходів з покращення охорони праці.....	100
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	102
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	108
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Від стабільного функціонування всіх галузей безпосередньо залежить ефективність вітчизняної економіки. Це стосується, зокрема, сільськогосподарської галузі, суб'єкти якої мають особливо гостру потребу залучення додаткових ресурсів. Для практичної реалізації зазначеного потрібна відповідна інформаційна база, основу якої складають достовірні й оперативні дані, які стосуються, зокрема, фінансових результатів діяльності.

Критерієм ефективності діяльності підприємства і його економічним показником є прибуток, який, володіючи двома базовими складовими, такими як дохід і витрати (у т. ч. дохід від реалізації і собівартість реалізації продукції), відображає кінцевий позитивний фінансовий результат діяльності підприємств.

В Україні значна частка підприємств працює зі збитком, що свідчить про недостатньо ефективну діяльність чималої кількості підприємств виробничої сфери. Суттєвий вплив на збитковість підприємств мала, зокрема, епідемія COVID-19.

Одним із найважливіших показників, якими характеризуються окремі аспекти діяльності суб'єкта господарювання (постачальницький, виробничий, фінансовий, управлінський тощо), є фінансовий результат. Отже, інформація про нього має бути максимально точною та об'єктивною. Однак цей показник – розрахунковий, а отже, дуже залежить від застосованих під час його визначення правил і методик. На фінансовий результат мають вплив принципи бухгалтерського обліку та послідовність їх застосування. Зважаючи на те, що фінансовий результат є важливим критерієм, який дає змогу оцінити діяльність суб'єкта господарювання з різних сторін, зростає важливість отримання прозорості інформації, яка дає змогу оперативно й точно його визначати. Цьому процесу, будучи найважливішим інформаційним джерелом, може сприяти облік.

З огляду на викладене, питання, що стосуються формування в бухгалтерському обліку та відображення у звітності показників фінансових результатів з метою забезпечення зацікавлених цією інформацією користувачів,

стають особливо актуальними. Цим зумовлюється актуальність дослідження для потреб управління теоретичних та методичних підходів до організації бухгалтерського обліку результатів діяльності, в основному фінансових результатів.

Мета дослідження – удосконалення й розвиток теорії і методології та організаційно-практичних основ обліку фінансових результатів діяльності підприємств для забезпечення потреб користувачів.

Для досягнення поставленої мети розв'язувалися такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність і чинники формування фінансових результатів підприємства;

- висвітлити нормативно-правове регулювання і літературне забезпечення обліку фінансових результатів;

- поглибити теоретичні питання, які стосуються бухгалтерського обліку, зокрема щодо принципів, функцій, завдань бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності;

- розглянути основні економічні показники господарської діяльності підприємства;

- опанувати методичку бухгалтерського обліку доходів і витрат діяльності, формування та використання фінансового результату від операційної діяльності підприємства;

- з'ясувати особливості розкриття інформації щодо фінансових результатів у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами;

- вдосконалити порядок формування фінансового результату від операційної діяльності в умовах сучасних інформаційних систем і технологій;

- розглянути управлінську обліково-аналітичну систему фінансових результатів у підприємстві;

- дати характеристику стану екологічної безпеки й охорони праці в досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес формування й відображення в системі бухгалтерського обліку фінансового результату у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» Волинської області.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних і практичних питань, пов'язаних з організацією системи бухгалтерського обліку і порядку формування фінансового результату діяльності підприємств.

Методи дослідження. Під час дослідження теоретичних аспектів обліку фінансових результатів застосовувались методи індукції і дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції в розвитку обліку фінансових результатів діяльності; методи теоретичного узагальнення, аналізу й синтезу, групування та порівняння – з метою розкриття суті поняття прибутку як економічної категорії та оцінки складових фінансового результату. У роботі використано також діалектичний метод і методи логічного аналізу для виявлення проблем та обґрунтування шляхів удосконалення обліку фінансових результатів.

Інформаційну базу виконаного дослідження становлять наукові джерела (наукові статті, монографії, доповіді українських і зарубіжних вчених щодо проблем розвитку бухгалтерського обліку та аудиту фінансового результату, матеріали науково-практичних конференцій), офіційні документи (нормативні акти України та інших країн, які стосуються економічного аналізу, питань організації й ведення бухгалтерського обліку, офіційні матеріали органів законодавчої і виконавчої влади); статистичні джерела (фінансова й статистична звітність ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» Волинської області), інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження стосується постановки, уточнення, теоретичного обґрунтування та вирішення низки питань, як пов'язані з удосконаленням методики та практики бухгалтерського обліку фінансових результатів за результатами діяльності сільськогосподарських підприємств.

Вагомими досягненнями, які розкривають наукову новизну, є:

- розширення концептуальних підходів щодо ідентифікації економічної сутності категорії «прибуток підприємства», в основу яких закладено результативну концепцію, що дає можливість розглядати прибуток як узагальнюючий та всеохоплюючий результат господарювання підприємства фінансового характеру. Зазначене забезпечить нівелювання присутніх у різних нормативно-правових актах відмінностей його трактування;

- означення фінансового результату як економічної категорії, яка формується поетапно впродовж фінансово-господарського року діяльності підприємства. Вплив на узагальнене значення прибутку мають різні види діяльності підприємства. Кінцевим результативним значенням прибутку є чистий прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства для використання на власні потреби;

- розвиток організаційного підходу щодо створення у сільськогосподарському підприємстві на засадах чинної методики системи аналітичного обліку фінансових результатів, послуговуючись при цьому науково обґрунтованою класифікацією доходів і витрат підприємства з метою забезпечення достовірного відображення інформації у звітності;

- встановлення особливостей розкриття інформації про фінансові результати за результатами операційної діяльності сільськогосподарського підприємства у фінансовій звітності, послуговуючись як національними, так і міжнародними стандартами;

- формування управлінської обліково-аналітичної системи фінансових результатів, яка ґрунтується на інформації за результатами фінансового обліку та є безпечним інструментом управління сільськогосподарським підприємством загалом і його структурними підрозділами зокрема, що дозволяє розкривати резерви зростання прибутку, які означені специфікою внутрішнього середовища підприємства, зокрема за рахунок зниження операційних витрат, підвищення рентабельності та прибутковості сільськогосподарської продукції;

- удосконалення бухгалтерської процедури формування фінансового результату від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства в умовах сучасних інформаційних технологій.

Практичне значення одержаних результатів. Значущість результатів дослідження полягає в їх використанні безпосередньо для встановлення організаційно-методичних основ формування фінансового результату від операційної діяльності. Використання запропонованих автором рекомендацій в практичній діяльності підприємства допоможе в забезпеченні належного порядку формування фінансового результату від операційної діяльності за

сучасних умов господарювання. Одержані результати мають на меті підвищити достовірність, оперативність та аналітичність обліку фінансових результатів та показників фінансової звітності.

Структура роботи визначається метою дослідження й поставленими завданнями і містить вступ, чотири розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Фінансові результати: економічна сутність та чинники формування

Кожен суб'єкт господарювання спрямовує свою діяльність на досягнення максимальних фінансових результатів тепер і в стратегічній перспективі. Основний чинник формування фінансових ресурсів у підприємства – це позитивний фінансовий результат, який свідчить про ефективне господарювання і забезпечує стабільний розвиток. Тому значний науковий і практичний інтерес становить дослідження сутності поняття «фінансовий результат», визначення його місця у системі бухгалтерського обліку і з'ясування зв'язку його з іншими об'єктами відображення господарських операцій в обліку [96, с. 229 шипін]. Як зазначає Е. Соколова, «фінансові результати суб'єктів господарювання відображають ефективність підприємства за всіма напрямками його діяльності» [80, с. 355].

У сфері економіки фінансові результати – один з основних об'єктів наукових досліджень. У загальноекономічному аспекті визначення їх сутності передбачає необхідність узгодити характер співвідношення доходів за звітний період з проведеними витратами.

Поняття фінансового результату тісно пов'язане з такими поняттями, як «прибуток» і «збиток». У науковій літературі вкрай рідко зустрічається дослідження поняття «збиток». Зазвичай учені характеризують прибуток, залишаючи поза увагою збиток. Водночас М. В. Патарідзе-Вишинська вважає, що «...збиток є своєрідним антиподом прибутку, порядок формування якого нічим не відрізняється від позитивного результату діяльності, тобто збиток також обчислюється як різниця між доходами і витратами діяльності господарюючого суб'єкта, тільки результат має від'ємне значення» [56]. Професор С. В. Мочерний розуміє під збитком кошти, які суб'єктами господарювання безповоротно

витрачені. Науковець Є. Д. Чацкіс вважає збиток фінансовим результатом діяльності підприємств та організацій, який виникає в разі перевищення витрат над доходами [94, с. 259].

На сьогодні існує велика кількість тлумачень сутності прибутку. Спробуємо виділити основні підходи в трактуванні прибутку в різних періодах розвитку людства, а також етапах еволюції бухгалтерського обліку, з огляду на те, що необхідно переосмислити теорії ринкової економіки, у тому числі прибутку, теорії інтересів, які становлять базис у сучасній мотивації провадження активної господарської діяльності підприємствами.

Ще в IV ст. до н. е. у Давній Індії метою державного управління було проголошено збільшення доходів скарбниці внаслідок прибутків царського господарства. Саме прибуток у торговельній діяльності вважався спонукальним мотивом і фіксувався для місцевих товарів на рівні 5 %, а для імпортованих – 10 %. Надприбуток карався штрафами і вилучався державою [22, с. 53; 23, с. 48-49].

У праці «Ойкономія» Ксенофонт Афінський, мислитель Стародавньої Греції (430–355 рр. до н. е.), стверджував, що «жити слід так, щоб залишався надлишок» [22, с. 61; 73, с. 123]. Вважалося, що перевищення одержаних доходів над вкладеними ресурсами необхідне для збагачення і нагромадження коштів з метою розширення натурального виробництва.

Ібн-Хальдун (1332–1406 рр.), мислитель арабського Сходу, тлумачив прибуток промисловця або землевласника таким чином: «Багаті наймають когонебудь тому, що ці люди не одержують чого-небудь рівноцінного своїй праці». Пояснював він і торговельний прибуток: «Торговець купує за дешевою ціною, а продає за дорогою» [82, с. 30]. На думку Фоми Аквінського (1125–1274 рр.), італійського монаха, торговельний прибуток є виправданий тільки в тому разі, якщо торговець докладас певні зусилля (понесені матеріальні витрати, перевезення товару, його зберігання) [22, с. 79; 23, с. 105]. У XVI–XVII ст. меркантилісти говорили про виникнення прибутку у сфері обігу, у зовнішній торгівлі завдяки продажу товару за ціною, що значно перевищує ціну придбання. Фізіократи у XVIII ст. перенесли проблему отримання прибутку із сфери обігу у

сферу виробництва і сільського господарства.

Проте найбільший внесок в розробку теорії прибутку зробили представники класичної політичної економії. Згідно з одним із підходів трактування вартості, що запропонований А. Смітом, прибуток, заробітна плата й рента формують мінову (природну) вартість [78, с. 37-38]. Учений трактував прибуток як дохід на капітал. Він вказував і на існування зацікавленості в підприємця щодо замовлення праці робітника, адже підприємець сподівається на отримання певної вигоди, окрім первісно вкладеного капіталу. Спираючись на трудову теорію вартості, учений визначав прибуток як вирахування з продукту праці, пов'язуючи виникнення прибутку з виникненням найманої праці і капіталу [78, с. 37-38].

Зрозуміло, що на формування прибутку впливає низка чинників, вирішальними серед яких є здатність особистості до праці і функціонування капіталу, який вкладено в справу. Це є свідченням того, що теорії представників класичної політичної економії щодо формування прибутку не позбавлені раціональності. Розвиток ідей А. Сміта відбувався в працях Д. Рікардо, який прибутком вважав надлишкову вартість понад заробітну плату і зазначав, що від її розміру залежить прибуток. Учений окреслив й інші чинники, що впливають на розмір прибутку. У тому, що зі збільшенням заробітної плати прибуток зменшується, не погоджувався з Д. Рікардо Дж. Мілль. Останній наголошував, що прибуток являє собою винагороду за опосередковану працю, у той час як заробітну плату використовують для відтворення лише живої праці. Учений сформував висновок стосовно наявності антагонізму між прибутком і рентою. Прибуток, як вказував Дж. Мілль, повинен задовольняти три цілі й «становити достатній еквівалент за утримання, відшкодування за ризик і винагороду за працю й мистецтво, необхідні для здійснення контролю над виробництвом» [45, с. 129].

На рис. 1.1 наведено трактування прибутку Дж. С. Міллем з позицій трудової теорії вартості Д. Рікардо і теорії утримання Н. Сеніора, який зазначав, що задля виробництва, очікуючи на ефект, підприємці змушені обмежувати себе у витрачанні коштів на особисті потреби.

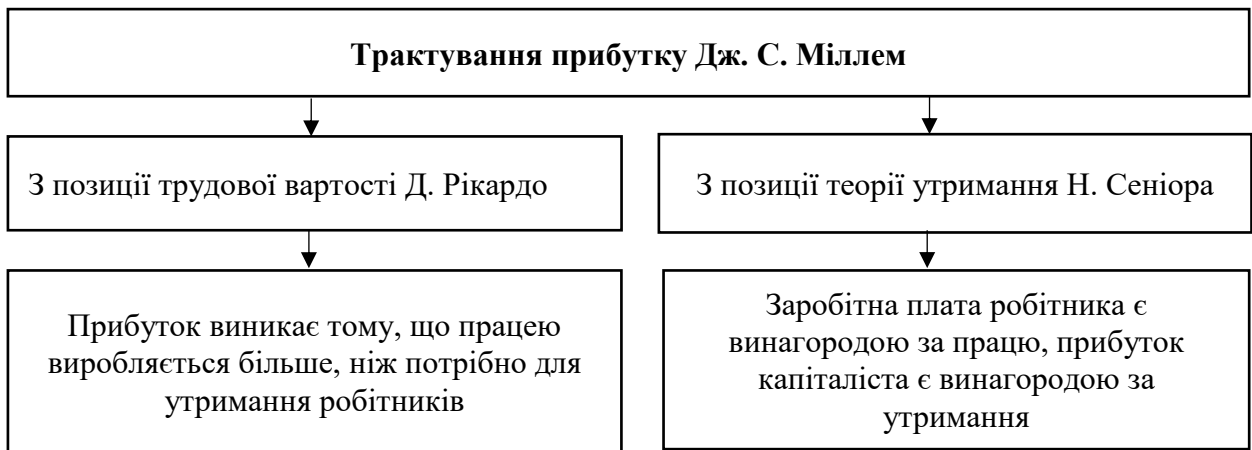


Рис. 1.1. Тлумачення прибутку Дж. С. Міллем

Джерело: узагальнено автором за даними [23, с. 262]

Під час аналізу прибутку Дж. Мак-Куллох підтримував ідеї Дж. Мілля і розглядав прибуток як відтворення уречевленої праці й дармових сил природи. Тому можна дійти висновку, що Дж. Мілля і Дж. Мак-Куллох ототожнювали прибуток зі заробітною платою, а це не є об'єктивно.

У дослідженні прибутку значний доробок належить К. Марксу. На відміну від А. Сміта, який зниження прибутку пояснював впливом конкуренції, а також на відміну від Д. Рікардо, котрий основним чинником падіння прибутку вбачав зростання заробітної плати через збільшення земельної ренти, К. Маркс у своїй фундаментальній праці «Капітал» обґрунтовує спад норми прибутку в залежності від органічної будови капіталів, що вкладені в різні галузі виробництва. На думку К. Маркса, тенденція до зниження норми прибутку є історичним феноменом механізму саморуйнування капіталізму із-за зміни органічної будови капіталу, яка є неминучою в погоні за стійкою нормою прибутку, на користь збільшення в загальному обсязі капіталу частини постійного та відповідного зменшення частини змінного капіталу, що є джерелом додаткової вартості [98, с. 119].

Відповідно до трудової теорії вартості К. Маркса, до складу вартості товару входить вартість спожитих засобів виробництва, робочої сили й додаткової вартості. Він доводить вплив норми прибутку на додаткову вартість (норма прибутку є зовнішнім виявом норми додаткової вартості, яка обчислюється відношенням додаткової вартості до витрат виробництва (суми постійного та змінного капіталу)), трансформуючи її в якісно нову форму прибутку, що

становить перший етап перетворення вартості на ціну виробництва. Карл Маркс стверджував, що «у масштабі суспільства, – коли розглядати всі галузі виробництва як одне ціле, – сума цін виробництва вироблених товарів дорівнює сумі їх вартостей» [43, с. 164]. Він дотримувався думки про те, що прибуток є платою за надані послуги чи просто доходом, украденим у робітника, і дійшов висновку про те, що прибуток – це своєрідний легалізований грабунок.

З трьох сторін розглядає прибуток М. І. Туган-Барановський: по-перше, як соціальне явище, яке виникло як наслідок існування класу капіталістів; по-друге, як історичну категорію, у соціальній основі якої лежить власність на засоби виробництва; по-третє, як дохід, що ґрунтується на експлуатації капіталістами робітників. Учений вдало зазначив, що «прибуток – наріжний камінь капіталістичної господарської системи, і доводячи його непотрібність, ми сприяємо коливанню основ сучасного громадського порядку» [86, с. 58].

Відмінності підходів до тлумачення прибутку К. Марксом та М. І. Туган-Барановським розкрито в табл. 1.1.

Як бачимо (див. табл. 1.1), позиції К. Маркса та М. І. Туган-Барановського суперечать багато в чому одна одній, однак між ними є й певна подібність. Французьким економістом А. Курно (1801–1877 рр.) доведено можливість отримання максимального прибутку при таких обсягах виробництва, за яких граничний дохід буде рівним граничним витратам. Щоб довести це, учений використав апарат диференціального числення з метою дослідити умови зростання прибутку фірми.

Англійським економістом-неокласиком А. Маршалл (1842–1924 рр.) було виокремлено в складі прибутку два самостійні види винагороди, а саме: підприємницький дохід (винагорода за підприємницьку діяльність, компенсація негативних емоцій) і процент.

Ця позиція, згідно з якою попит на товар не залежить від прибутку споживача, не була підтримана англійським економістом Дж. Хіксом (1904–1989 рр.), який натомість проголошує «ефект прибутку» (тобто залежність попиту на товар від розміру прибутку особистості).

Таблиця 1.1

Відмінності підходів до висвітлення сутності прибутку у вченнях К. Маркса та М. Туган-Барановського

№ з/п	Позиції	Позиція К. Маркса	Позиція М. Туган-Барановського
1.	Теорія середньої норми прибутку	Норма прибутку має тенденцію до зниження через рух органічної будови капіталу в бік зменшення в загальному капіталі частини змінного капіталу, зумовленого нагромадженням капіталу	Матеріалістична доктрина вирівнювання прибутків внаслідок різної органічної будови капіталу є надуманою і не відповідає дійсності. Початкові норми прибутку в різних галузях не залежать від цієї будови
2.	Джерело прибутку	Лише змінний капітал є джерелом прибутку, постійний капітал відіграє пасивну роль	Прибутки підприємств з відносно більшою часткою змінного капіталу не є вищими, ніж прибутки, де переважає постійний капітал
3.	Чинники норми прибутку	Органічна будова капіталу	Продуктивність суспільної праці, співвідношення соціальних сил капіталістів і найманих працівників, швидкість обороту суспільного капіталу
4.	Визначення прибутку	Плата за надані послуги чи просто дохід, украдений у робітника; своєрідний легалізований грабунок	Частка капіталістів у загальному продукті, розмір якої визначається класовою боротьбою між капіталістами і найманими робітниками, соціальними відносинами за рамками ринку. Перевищення доходів над витратами

Джерело: узагальнено автором за даними [75, с. 69; 138, с. 113]

Водночас А. Маршалл розумів прибуток як плату за спостереження за виробництвом й управління ним, вважав його різновидом заробітної плати і трудового доходу, що не розкриває сутності цього поняття повною мірою.

Австрійський і американський економіст та соціолог Й. Шумпетер (1883–1950 рр.) вважав прибуток винагородою за нововведення, позаяк завдяки новим комбінаціям уможлиблюється зниження виробничих витрат. При цьому визначальними чинниками є не конкуренція якості або ціни, а нові технології, нові ринки збуту, вдосконалення організації та управління. Під підприємницьким прибутком він розуміє різницю між доходами й витратами підприємця внаслідок реалізації нових комбінацій виробничих факторів, нових ринкових можливостей (технологій, товарів, послуг). В умовах монополії підприємницький прибуток

може стати постійним, однак його визначальні риси – це тимчасовість і мінливість. Як тільки новаторська форма виробництва зміниться традиційною, він зникає [23, с. 356; 98, с. 329].

Відповідно до твердження Ф. Найта, прибуток є платою за ризик і невизначеність, яким зазвичай піддається підприємець. Натомість, М. Скрипник та Н. Кострубіцька зазначають, що ризик і невизначеність є чинниками, які впливають на прибуток, однак не розкривають його сутності [76, с. 290]. Під прибутком П. Самуельсон, відомий американський економіст, розумів безумовні процент, ренту і заробітну плату; величину, що становить надмірний дохід, підлягає виміру й оподаткуванню; винагороду в результаті підприємницької діяльності, технічних нововведень та удосконалень, за здатність ризикувати за умов невизначеності, монопольний дохід, естетичну категорію [76, с. 82]. «...Науковий доробок нобелівського лауреата Пола Самуельсона належить до сучасних економічних теорій, а саме до сучасної ліберальної концепції», – зазначає О. О. Осадча.

Таким чином, у період капіталістичного виробництва виникла потреба обчислення фінансового результату діяльності, яка призвела до п'яти теорій прибутку. Чинники, які передували цьому, ілюструє рис. 1.2.



Рис. 1.2. Чинники, які передували виникненню поняття «прибуток»

Джерело: розроблено автором за даними [84, с. 30]

Тлумачення прибутку у контексті бухгалтерського обліку, у тому числі його ретроспективний вимір (Додаток А), вказують на те, що вести облік прибутку

вперше запропонували представники італійської облікової школи (використовуючи при цьому подвійний запис і перенесення на рахунок «Капітал» залишків за рахунками доходів і витрат). Зведення обліку до розрахунку фінансових результатів і проведення класифікації рахунків вважається досягненням французької облікової школи. Визначення прибутку в німецькій обліковій школі вважалось метою бухгалтерського обліку.

Представники англо-американської облікової школи ґрунтовно проаналізували чинники прибутку й довели, що значення прибутку інформативніше, ніж увесь баланс підприємства. Особливістю англо-американської школи бухгалтерського обліку є й те, що «...вона довела до крайнощів одну з ідей – можливість обчислення прибутку. Заслугою американських бухгалтерів став доказ того, що прибуток не відображає економічного змісту – дійсного результату господарської діяльності. Усвідомлення цього призвело до розмежування американськими вченими понять бухгалтерського (результату реалізації товарів або послуг) і економічного прибутку (результату функціонування капіталу)» [19, с. 70].

1.2. Нормативно-правове регулювання та літературне забезпечення обліку фінансових результатів

За сучасних умов без належної нормативно-правової бази неможливе повноцінне існування системи бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства, причому без аналізу нормативно-правового забезпечення неможливо адекватно оцінити й дослідити сутність фінансових результатів.

Вітчизняне нормативно-законодавче регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів сьогодні являє собою багаторівневу систему. При цьому перший рівень є законодавчий, який визначає сутність бухгалтерського обліку, основні поняття, завдання, способи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку, а також подання фінансової звітності; другий – нормативний, на якому встановлюються базові правила стосовно формування

повної й достовірної інформації щодо фінансових результатів і подання інформації в фінансовій звітності; третій рівень – методичний, у документах цього рівня викладено методичні вказівки, які мають рекомендаційний характер, у них даються роз'яснення, що стосуються питань обліку фінансових результатів; а четвертий рівень є організаційним, у документах цього рівня у вигляді внутрішніх форм, інструкцій визначаються правила раціональної організації обліку зі застосуванням прогресивних форм та методів ведення обліку, відображається специфіка діяльності підприємства.

Основний нормативний документ, яким регулюється система бухгалтерського обліку в нашій державі, – це Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [66], яким керуються всі суб'єкти господарювання, що зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність. Ним регламентується організація й ведення обліку на підприємстві, визначаються первинні облікові документи й реєстри бухгалтерського обліку і встановлюються загальні вимоги, що стосуються фінансової звітності, характеризуються принципи ведення обліку і складання фінансової звітності, завдяки застосуванню яких є можливість достовірно відображати в обліку і звітності інформацію про доходи, витрати і фінансові результати.

Ефективний інструмент посилення зрозумілості й підвищення прозорості інформації – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), позаяк ними формується відповідне визнання доходів та витрат з метою оцінки ефективності діяльності для релевантної оцінки майбутнього потенціалу і розроблення відповідних управлінських рішень. Як зазначено в Законі України [66], П(с)БО ґрунтуються безпосередньо на МСФЗ, точніше, «не суперечать МСФЗ». Майже в кожного П(с)БО є аналог МСФЗ. Зокрема, П(с)БО 15 «Дохід» [51] відповідає МСФЗ 18 «Дохід» [47]. Однак П(с)БО 16 «Витрати» [62] у МСФЗ не має аналогів, а є тільки національним стандартом.

Нормативну основу складання Звіту про фінансові результати, як найважливішої форми фінансової звітності, є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50], який визначає тільки зміст і форму Звіту про фінансові

результати. Загальні ж вимоги щодо розкриття його статей подано в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [44].

Для визначення фінансового результату підприємства важливою є достовірна детальна інформація щодо доходів і витрат, облік яких регламентується П(с)БО 15 «Дохід» і П(с)БО 16 «Витрати». Цими П(с)БО визначаються методологічні засади формування даних про доходи й витрати підприємства в обліку, та розкриття їх у фінансовій звітності. Завдяки такій інформації забезпечується можливість для користувачів фінансової звітності оцінювати, порівнювати й прогнозувати доходи та витрати підприємства, досліджувати його платоспроможність, прибутковість, аналізувати фінансові результати в динаміці й виявляти причини відхилень [61; 62].

В Україні методологічні засади відображення й формування даних щодо фінансових результатів у звітності визначаються новим НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50] і «Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності» [44]. Окремого стандарту в міжнародній практиці нема, а форми фінансової звітності визначаються МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Відповідно до МСФЗ, передбачається самостійний вибір такої класифікації, яка б найдостовірніше відображала результати діяльності підприємства. Отже, підприємствам надано право вибрати на свій розсуд один із двох методів класифікації. Вибір при цьому залежить від галузевих чинників, традицій, характеру підприємства. Натомість національними стандартами передбачено відображати витрати від операційної діяльності за методом характеру витрат. Так само відображення витрат за їх характером обов'язкове згідно з НП(С)БО 1 в розділі III форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», проте перелік економічних елементів жорстко регламентується і немає можливості для висвітлення галузевих особливостей підприємства [57, с. 27-28].

Порівняльну характеристику складання звіту про фінансові результати згідно з вимогами НП(с)БО 1 і МСФЗ наведено в табл. 1.2.

Порівнюючи вимоги МСБО 1 і НП(с)БО 1 щодо формування Звіту про фінансові результати, бачимо, що вимоги до складання цього звіту згідно з

Таблиця 1.2

**Порівняльна характеристика «Звіту про фінансові результати» за
національними та міжнародними стандартами**

Положення	НП(с)БО 1	МСФЗ
Форма	Форма є регламентованою, в I розділі розкривається інформація про доходи і витрати, які класифіковані за функціями, у II розділі – про витрати, які класифіковані за елементами.	Форма не регламентована, дозволяється вибір класифікації операційних витрат за функціями чи за елементами.
Деталізація інформації	Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачене.	Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки належить подавати у звіті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансових результатів діяльності підприємства.
Розкриття інформації про види діяльності	Основна, операційна, фінансова, інша.	Операційна, фінансова, інвестиційна.
Подання доходів і витрат	Доходи та витрати поділено на: операційні; фінансові; інші.	У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де доходи й витрати звичайної діяльності подано в такому розрізі: • пов'язані з операціями; • пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування.
Подання діяльності, що припинена	Відображається у статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування»; відображаються прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.	Згідно з МСФЗ 5 прибуток (збиток) до оподаткування від діяльності, що припинена, слід наводити безпосередньо у звіті.

НП(с)БО 1 наближають його до складу Звіту про прибутки та збитки. Насамперед Це стосується, передусім, вимоги щодо наведення даних про інший сукупний дохід. Якщо МСБО 1 допускається альтернатива в поданні цих даних, то НП(с)БО 1 вимагає безальтернативного подання фінансових результатів – єдиного звіту з двох окремих розділів (один – з метою відображення фінансових результатів, другий – для формування іншого сукупного доходу) [50].

Міжнародними стандартами не передбачаються регламентовані вимоги до форми звіту про фінансові результати, назв його статей, їх розташування, а отже, жорстка регламентація національними стандартами звіту про фінансові результати і високий ступінь деталізації статей цього звіту не суперечать міжнародним стандартам.

З метою визначення розміру прибутку та податку на прибуток і відображення його в бухгалтерському і податковому обліку користуються нормами Податкового кодексу України [59] і П(с)БО 17 «Податок на прибуток» [63].

Варто зазначити, що Податковий кодекс не дає визначень видів діяльності. Проте згідно з п. 14.1.84 інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та відповідними положеннями П(с)БО і МСФЗ.

Важливий інструмент реалізації принципів та методів бухгалтерського обліку – це План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [58]. Зокрема, Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку доходів, витрат та результатів діяльності передбачено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

Для розуміння призначення тих або інших рахунків у Плані рахунків бухгалтерського обліку, призначена Інструкція про застосування Плану рахунків [21], в якій наведена коротка характеристика кожного синтетичного рахунка та його субрахунків, розглядається їхня структура й призначення, наводиться порядок обліку найтипівіших господарських операцій [22].

Завдяки італійським бухгалтерам, які визнали бухгалтерський облік як науку, сформульовано основну його мету – дослідження результатів господарської діяльності. Особлива цінність при цьому належить постулату Пізані: «Сальдо рахунків статичних (рахунки чистого майна) дорівнює сальдо рахунків динамічних (майнові рахунки), в свою чергу, кожне з них дорівнює сумі прибутку». Це означає на практиці введення в баланс замість рахунку «Збитки і прибутки» несальдованих оборотів результатних рахунків.

Погляди економістів щодо визначення прибутку в різні часи постійно змінювалися залежно від того, що вкладалося ними в це поняття.

Більшість учених вважають, що поняття прибутку виникло в часи зародження товарного виробництва.

Першою теоретичною школою, яка намагалася дати визначення прибутку, був меркантилізм. При цьому перша спроба розкрити сутність прибутку підприємств належить економісту Т. Мену в XVI–XVII ст. Дослідивши роботи меркантилістів, Н. В. Прохар зазначає, що вони стверджували, що прибуток виникає у сфері кругообігу, тобто його походження визване продажем товару за ціною, вищою від його вартості. Представники цієї школи вважали, що можливо купити все, якщо є золото і гроші. Вони трактували прибуток як різницю між цінами продажу та купівлею товару, а тому їх помилкою було те, що вони не враховували витрати, понесені на виробництво продукції [50, с. 52-57].

Ретельно розглядалося поняття прибутку як особливої категорії фінансових результатів у класичній економічній школі. Відомими економістами, зокрема У. Петті, А. Смітом, уже досліджувався прибуток у зв'язку з чинниками зростання суспільного багатства, процесом накопичення капіталу. Джерело прибутку вони вбачали не в кругообігу капіталу, а у виробництві. На думку Л. В. Самохіна, цими вченими також не повністю розкрито сутність прибутку, позаяк важливим є і вхідні ресурси, і інформація на виході [53].

Важливим внеском у розвиток теорії фінансових результатів були праці К. Маркса, який розкрив таке поняття, як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартість робочої сили. Джерелом прибутку, на думку К. Маркса, є додатковий продукт, що створений в процесі виробництва та реалізований у сфері обігу. Ця теорія великого значення має й сьогодні, оскільки підприємство прибуток може отримати тоді, коли вхідні ресурси, що вкладені в товари, з часом принесуть економічні вигоди, а кінцевий результат перевищить початкові витрати на придбання цих ресурсів, на виробництво товарів, продукції, надання послуг [53].

На основі дослідження розвитку методик розрахунку еволюції фінансових результатів дозволяє зробити можна дійти висновку про те, що ключовими

елементами будь-якої концепції під час визначення фінансових результатів господарської діяльності в бухгалтерському обліку були й залишаються доходи і витрати. В економічній науці нема єдиного трактування категорії «фінансові результати» [72, с. 28-29].

Найчастіше під поняттям «фінансові результати» розуміється різниця між доходами й витратами підприємства за певний час. Чинне законодавство України не розглядає сутності саме поняття «фінансові результати». Зокрема, у частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовується тільки сутність дефініцій «прибуток» і «збиток» [66].

Дослідження нормативних джерел і наукових праць відомих вчених із питань різного трактування сутності поняття «фінансові результати» дозволило згрупувати існуючі погляди за трьома напрямками: економічним, обліковим, законодавчо-нормативним (табл. 1.3).

З наведених у табл. 1.3 визначень бачимо, що поняття «фінансові результати» трактують як прибуток (збиток), підсумки (результат), приріст чи зменшення капіталу фірми, економічну категорію, характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства, а також як різницю між доходами й витратами. Наявність такої великої кількості дефініцій спричинена існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, бухгалтерський (обліковий), податковий). Однак аналіз наведених поглядів щодо трактування поняття «фінансові результати» показує, що більшість економістів це визначення розглядає як результат господарської діяльності підприємства, який проявляється у вигляді прибутку чи збитку.

Обліковим аспектом розкривається сутність «фінансових результатів» через призму зіставлення доходів і витрат підприємства, а також у вигляді приросту чи зменшення вартості власного капіталу підприємства.

Як бачимо, здійснений аналіз законодавчо-нормативної бази України, що регулює питання організації й ведення бухгалтерського обліку в частині фінансових результатів, свідчить, що в цих документах взагалі відсутнє визначення поняття «фінансові результати», а натомість розкрито зміст таких економічних категорій, як «прибуток» і «збиток».

Таблиця 1.3

Трактування поняття «фінансові результати»

Джерело	Трактування сутності поняття «фінансовий результат»
Економічний аспект	
Кочетова О. І. [32, с. 22]	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, яка відображає величину економічних вигод, отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена в абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.
Мочерний С. В. [49, с. 385]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організацій або їхніх підрозділів, виражена в прибутках або збитках.
Обліковий аспект	
Верхоглядова Н. І. [10, с. 401]	Утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
Сук Л. К. [83, с. 498]	1) Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. 2) Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді.
Законодавчо-нормативний аспект	
НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50]	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ним витрати. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.
Податковий кодекс України (ст. 134) [59]	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається за допомогою коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу.
МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [47]	Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу.

Згідно з принципом нарахування доходів і принципом відповідності доходів та витрат, з метою визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період потрібно порівняти доходи звітного періоду й витрати, понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають в обліку та звітності в момент їх фактичного виникнення, незалежно від часу надходження грошей на підприємство чи сплати їх підприємством [66].

Отже, поняття «фінансовий результат» та «прибуток» не є абсолютно тотожні, фінансовий результат за своїм змістом є ширшим поняттям, ніж прибуток, адже відображає всю господарську діяльність підприємства,

характеризує якісні й кількісні показники результативності його діяльності, а прибуток є позитивним підсумком цієї діяльності, позаяк фінансовий результат може бути і позитивним, і негативним [96, с. 230].

1.3. Актуальні питання обліку фінансових результатів

Щоб досліджувати процеси трансформації облікового процесу основної діяльності підприємств, необхідне розширення меж традиційної теорії бухгалтерського обліку та ідентифікація сучасного інструментарію його методології. Водночас, як зазначає Ф. Ф. Бутинець, «якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, то методи вивчають, як саме йти цим шляхом. Методи характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження» [6, с. 384]. Тому з переорієнтацією діяльності підприємств та з урахуванням умов інституційної економіки згідно з положеннями теорій інтересів, контрактів і сталого розвитку актуалізується потреба в суттєвому оновленні системи обліку та відповідному поглибленні її методології й методів.

Загалом під методологією обліку вчені зазвичай розуміють учення (науку) про методи дослідження (або пізнання). Як справедливо зазначає Н. М. Малюга, методологія конкретизується до конкретної методики (тобто порядку використання методів) та техніки дій (прийомів), а отже, являє собою важливий інструмент у регулюванні економіки на всіх рівнях [42, с. 478]. Водночас Л. В. Чижевська уточнює, що «...методологія включає дослідження системи бухгалтерського обліку і утворення моделей обліку, а її специфічність полягає у двоїстому характері: методологія спрямована на дослідження предмета обліку і водночас облік як наука використовує загальну методологію науки» [95, с. 80-81].

У сукупності методи обліку, методологічні інструменти та прийоми формують методологію обліку і являють собою основу для систематизації, групування облікових даних і їх трансформації в економічну інформацію, що адаптована для ухвалення адекватних рішень. Водночас ширшим є трактування методології обліку М. С. Пушкарем, який трактує її як «принципи й правила

отримання, обробки, фіксації та передавання інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного фонду, фондів спеціального призначення та інших питань» [71, с. 146].

Енциклопедії та словники дають такі визначення методології:

- вчення про структуру, логічну організацію, методи й засоби діяльності;
- принципи побудови методів, їх наукове узагальнення;
- система принципів та способів організації й побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему.

Під час побудови методології традиційно виокремлюють процедурний та адитивний підходи. У першому виділяють групи облікових процедур, а згідно з другим підходом методологію розглядають як сукупність способів, суму елементів методу обліку. Розробником процедурного підходу вважають О. П. Рудановського, цей підхід підтримує багато науковців, і він передбачає такі процеси: реєстрацію, систематизацію, координацію, оцінку; спостереження, реєстрацію, групування, зведення, аналіз і передачу даних; спостереження, збір, ідентифікацію, оцінку, класифікацію, опрацювання, передачу інформації; реєстрацію, групування, інтерпретацію даних; спостереження, вимірювання, реєстрацію, групування та узагальнення фактів господарської діяльності; спостереження, вимірювання, реєстрацію, класифікацію, узагальнення.

Коли в 1938 р. А. М. Лозинським було виділено подвійний запис в якості єдиного елементу методу бухгалтерського обліку, розпочалася розбудова методології обліку згідно з адитивним підходом [41]. Надалі вченими поступово додавались інші елементи (табл. 1.4).

Еволюція елементів методу бухгалтерського обліку в 1938–1962 рр.

№ з/п	Автор	Рік	Елементи методу бухгалтерського обліку							
			подвійний запис	документування	рахунки	баланс	оцінка	калькулювання	інвентаризація	звітність
1.	А. М. Лозинський	1938	+							
2.	П. Н. Василенко	1942	+	+	+	+				
3.	А. А. Афанасьєв	1952	+	+	+	+	+	+		
4.	Н. В. Дембінський	1957	+	+	+	+	+	+	+	
5.	П. Н. Василенко	1959	+	+	+	+	+	+	+	+
6.	А. Л. Бикова	1962	+	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: розроблено автором за даними [31; 34]

У дослідженнях науковців нині можна простежити в основному саме восьмиелементний підхід стосовно складових методу бухгалтерського обліку.

Зокрема, О. М. Петрук вважає, що план рахунків теж є елементом методу бухгалтерського обліку [57]. Водночас Л.Г. Ловінська стверджує, що елементи методу бухгалтерського обліку – це лише подвійний запис, рахунки та баланс [8, с. 51-52].

Досліджуючи складові елементів методу бухгалтерського обліку, Н. М. Малюга наводить відмінності трактувань цих складових вченими (табл. 1.5).

Підтримуючи позицію Я. В. Соколова, професор О. А. Лаговська зазначає: «Облікове моделювання покликане змоделювати функціональні та динамічні характеристики об'єктів управління, що є основою для прогнозування їх стану та змін у майбутньому» [35, с. 265]. Цю точку зору поділяє у своїх дослідженнях і М. Г. Чумаченкою.

Запропоновану О. А. Лаговською процедуру облікового моделювання ілюструє рис. 1.3.

Склад елементів методу бухгалтерського обліку в працях науковців

№ з/п	Автор	Елементи методу бухгалтерського обліку								
		подвійний запис	документування	рахунки	баланс	оцінка	калькулювання	інвентаризація	звітність	узагальнення підсумків бухгалтерських
1.	М. І. Баканов	+	+	+	+	-	+	+	+	-
2.	Г. В. Ващинський	+	+	+	+	+	+	+	-	+
3.	М. І. Кутер, Т. С. Мітюшкін	+	+	+	+	+	-	+	-	-
4.	А. А. Афанасьєв	+	+	+	+	+	+	-	-	-
5.	П. П. Німчинов, С. К. Татур, М. Д. Цемко	+	+	+	+	-	-	+	-	-
6.	С. О. Щенков	+	-	-	+	-	-	-	-	-
7.	М. О. Браун, П. В. Мезенцев, А. К. Фараджев		-	+	+	-	-	-	-	-
8.	Н. А. Леонтєв	+	-	+	+	-	-	-	-	-

Джерело: узагальнено автором за даними [33; 35]

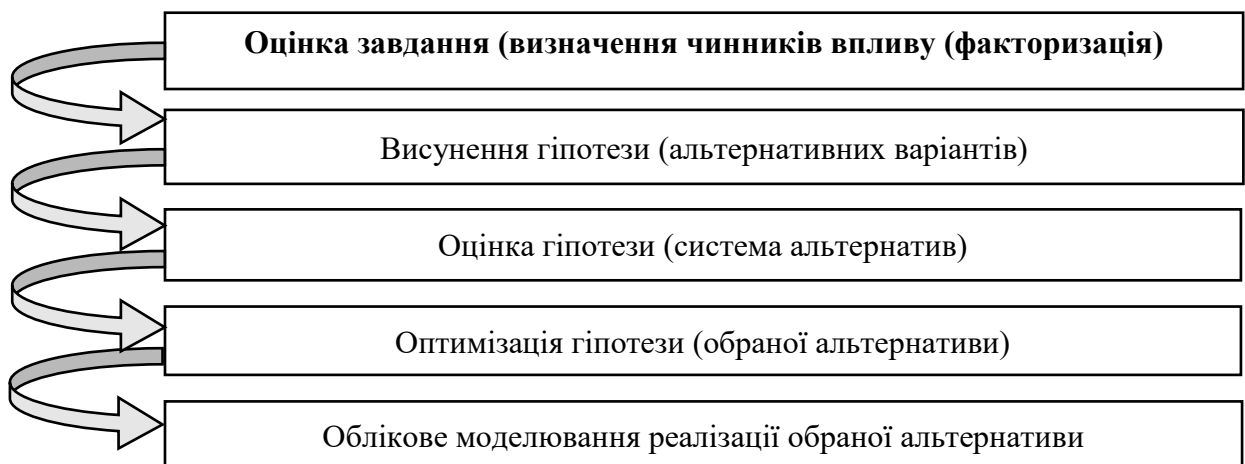


Рис. 1.3. Процедура облікового моделювання за О. А. Лаговською

Джерело: узагальнено автором за даними [35, с. 268]

«...Моделювання у бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів і наукових підходів не тільки для відображення господарських процесів і явищ (через специфічно створені символи і описи), а і для стимулювання бажаного розвитку бухгалтерського обліку, його сприйняття як важливого соціально-економічного інституту», – справедливо констатує В. М. Жук [19, с. 269]. Алгоритм вирішення завдань бухгалтерського обліку

моделюється завдяки використанню таких чинників, як: інтерпретація МСФЗ (Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Комітет з інтерпретації МСФЗ), Методичні рекомендації Міністерства фінансів України, інших галузевих міністерств і відомств, методики. На думку науковців, вектори розвитку майбутнього тренду облікового моделювання у межах інституціональної парадигми – це розвиток функцій, предмету, об'єктів, методів, інструментів обліку, який підвищить практичну його потребу; кількісне й якісне зростання суб'єктів методологічного впливу, яке збагатить пропозицію та змістовність моделей.

В основі методології лежать різні види методів: філософські, загальнонаукові, спеціальні. У праці [35, с. 266] О. А. Лаговської запропоновано тріаду таких методів бухгалтерського обліку. Як «послідовне застосування пар методів: документації та інвентаризації, оцінки та калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу і звітності для моделювання предмета і відображення інформації про нього» тлумачить метод бухгалтерського обліку Ю. А. Кузьмінський [34, с. 9]. Натомість професор Ф. Ф. Бутинець зазначає, що «метод науки – це не те, що встановлено, а процес, що відбувається постійно, відвернений від суспільних явищ. З огляду на це науковий метод, подібно самій науці, не піддається визначенню...» [6, с. 384].

Основні вимоги до оцінки – це єдність (тобто відсутність багатоваріантності підходів, відображення всіма суб'єктами господарювання однакових об'єктів в однаковій оцінці) та реальність (об'єктивне вираження певного об'єкта в грошовому вимірнику). Фінансові результати обчислюють зіставленням доходів і витрат, які являють собою об'єкт оцінки. Підходи до їхньої оцінки зумовлені обраною концепцією фінансових результатів і залежні від поставленої мети. Зарубіжна теорія бухгалтерського обліку розглядає прибуток із позиції синтаксичного, семантичного і прагматичного підходів. За допомогою синтаксичного підходу можливо ідентифікувати склад і структуру прибутку, механізм його визнання в обліку, порядок формування. Відповідно до семантичного підходу прибуток тлумачать як показник ефективності господарської діяльності і передбачається зближення показників бухгалтерського

й економічного прибутку. Прагматичне трактування сутності прибутку пов'язують зі стратегічним обліком, у межах якого обґрунтовують прогнозні моделі прибутку, в яких застосовують оцінку (за історичною собівартістю, за теперішньою або майбутньою вартістю), яка залежить від мети прогнозування та його користувачів. Притаманні закордонним системам обліку вищевказані підходи мали вплив і на побудову вітчизняного плану рахунків та методи обчислення фінансових результатів в різних країнах (табл. 1.6).

Перший метод ґрунтується на твердженні про те, що різниця між активом, капіталом та зобов'язаннями становить результат. Другий метод (витрати-випуск) базується на моделі В. Леонтьєва, а третій використовують у системі управлінського обліку. В Україні традиційно застосовують другий метод (результат = доходи - витрати).

Таблиця 1.6

Визначення фінансового результату в системах бухгалтерського обліку

Вид обліку (система)	Тип модуля у планах рахунків	Класи плану рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
фінансовий облік	балансовий	«Необоротні активи», «Запаси», «Капітал», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання», «Забезпечення»	1. Результат = Актив-Капітал* – Зобов'язання 2. Зміна вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду (лінійний спосіб)**	Фінансова звітність (баланс (звіт про фінансовий стан))
	Витрати випуск	«Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності» (Франція) (експлуатаційна, фінансова, надзвичайна), «Витрати за функціями підприємства» (США, Канада) (виробництво, реалізація, адміністрування), «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)	Результат = Доходи – Витрати	Фінансова звітність (звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід))
управлінський облік	відображення результату фінансового обліку	«Фінансовий результат за центрами відповідальності», «Аналітичний фінансовий результат»	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегруповується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором за даними [74, с. 165]

*Капітал дорівнює сумі статутного капіталу, додаткового капіталу та прибутку минулих років.

**Результат може розраховуватися як маржинальний дохід або як прибуток, що залежить від структури та обсягу витрат, на базі яких проводиться розрахунок.

У визначенні фінансових результатів пріоритет належить складу витрат та їх оцінці. Розмір витрат може змінюватися в залежності від обрання механізму управління, а це регулюють вимоги чинних МСФЗ та П(С)БО.

Завдяки розвитку інформаційних технологій (наявності сучасних облікових систем, використанню новітньої комп'ютерної техніки) відбувається модифікація документування. Це стосується, зокрема, заміни паперових носіїв інформації електронними, однак за їх використання обов'язковим залишається дотримання встановлених законодавчо вимог щодо реквізитів.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

2.1. Аналіз основних економічних показників господарської діяльності у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ»

Товариство з обмеженою відповідальністю «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» створене 2010 року, спеціалізація – вирощування верби енергетичної з метою виробництва біомаси. Зареєстроване в с. Стрільче Горохівського району Волинської області. Основні напрями діяльності: вирощування та реалізація насінневого і посадкового матеріалу рослин верби енергетичної; вирощування, переробка і реалізація паливних матеріалів з верби енергетичної; співпраця з підприємствами галузі та консультування з питань вирощування верби енергетичної; обслуговування енергообладнання, що працює на біопаливі.

Кінцевий продукт підприємства – деревна щепка з енергетичних плантацій, яку можна використовувати для виробництва теплової та електричної енергії. 2010 року було закладено перші плантації ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», а 2014 року отримано перший промисловий урожай. Це підприємство першим в нашій країні почало експортувати деревну щепу з енергетичних плантацій верби для покупців Польщі й вітчизняних твердопаливних котелень. Співпрацюючи з компанією «Аванті-Девелопмент», 2014 року побудовано три біопаливні котельні, це дало змогу повністю відмовитись в смт Іваничі від використання газу для опалення.

Активну співпрацю і ділові контакти ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» налагодило з провідними гравцями і дослідницькими центрами світу: Rothamsted Research (Англія), Nuvraa Bioenergy (Данія), Salix Energi (Швеція), Інститут біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН (Україна) та ін.

Спираючись на принципи екологічності і сталого розвитку, менеджмент компанії суворо дотримується норм і вимог європейського та вітчизняного законодавства щодо розвитку біоенергетики й застосування відновлюваних джерел енергії. Соціальним призначенням підприємства є сприяння розвитку

економіки України в напрямі широкого використання відновлюваних енергетичних ресурсів в якості альтернативних джерел з метою вироблення як теплової, так і електричної енергії.

Увесь спектр робіт із вирощування енергетичних культур – від підготовки, посадки плантацій, догляду за ними й до збору врожаю – сьогодні забезпечує власна виробнича база ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» площею понад 5 га та комплект власної техніки.

Товариство входить до числа найбільших в Європі компаній із цього виду діяльності. Станом на 2022 рік воно висадило 1800 гектарів енергетичних плантацій. Використовували для висаджування лише шведські сорти (Tordis, Tora, Wilhelm, SW Inger), як найбільш перспективні, хоча відомі й польські сорти (Gigantea, Marzencinski, Warm-maz), які є дешевші, проте менш продуктивні.

Окрім виробництва біомаси, підприємство реалізує посадковий матеріал. ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» є офіційним представником перелічених шведських сортів, однак внаслідок відрахувань за авторські права ціна їх досить висока. Окрім шведських сортів, підприємство реалізує українські саджанці сорту Марсіуана, який зареєстровано в Держреєстрі, на нього є патент. Сорт цей розроблено на основі польського сорту. Стійкішим до хвороб і таким, що краще зростає на неродючих ґрунтах, є посадковий матеріал шведської селекції, ціна його – від 80 коп. до 1 грн за 1 шт. залежно від кількості рослин, які хочуть придбати. Значно дешевші саджанці польської селекції – 35 коп. за 1 шт. Однак, враховуючи норму висадки саджанців (15 тис. саджанців на 1 га), вартість закладки плантації верби енергетичної є значною. Густота посадки залежить від клімату, передусім від інсоляції. Так, якщо у Швеції висаджують по 12 тис./га, то в Польщі – по 20 тис./га. У підприємстві використовується норма 15 тис./га, позаяк подальше збільшення не забезпечувало потрібного ефекту.

У процесі посадки плантації використовується невелика кількість працівників, але водночас не обійтися без відповідних техніки й агрегатів. Після створення плантації в перший рік необхідний належний догляд за нею, щоб не допустити забур'янення, тому що бур'яни негативно впливають на приживлювання саджанців та подальшу врожайність. Правильно сформована

плантація після цього вважається зрілою, з неї що три роки збирають врожай. Біомасу в ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» збирають за допомогою силосного комбайна (тюнінгованого й адаптованого для деревини) зі спеціальною жаткою. Щепу отримують одразу в процесі збору.

Догляд за вербою переважно механічний, з мінімумом використання «хімії». Наявні в товаристві трактори з агрегатами дають змогу доглядати за рослинами й забезпечувати захист від бур'янів. А отже, вербову щепу можна впевнено вважати екологічно чистим паливом.

На ефективність вирощування верби енергетичної серед інших чинників важливий вплив має своєчасна й якісна підготовка ґрунту з осені, що дає змогу якісно і вчасно виконати садіння живців з визначеною густотою, а також не допустити забур'яненості, розвитку хвороб і шкідників, забезпечити оптимальний водний та поживний режим ґрунту.

Вимогливою є верба енергетична до умов мінерального живлення. Для забезпечення високої врожайності необхідне забезпечення належного рівня живлення. У технології вирощування верби енергетичної можливе зменшення хімічного навантаження (особливо це стосується догляду за плантаціями) внаслідок застосування агротехнічних заходів (розпушування ґрунту в міжряддях фрезами і культиваторами і присипання бур'янів в зоні рядка). Щоб задіяти всі чинники, що впливають на ефективність вирощування верби енергетичної, потрібно застосувати індивідуальний підхід щодо кожного поля, аналізуючи наявність NPK, гумусу, рівень кислотності ґрунту тощо.

Проведемо аналіз фінансового стану ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», яке в Україні є лідером у виробництві щепи і вважається достатньо успішним. Розмір статутного капіталу – 3000 тис. грн, на 7,7 % зріс річний (за 2021 рік) приріст ринку і становив 37691,88 млн грн.

У ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» зайнято 14 осіб. У 2021 році вартість довгострокових біологічних активів становила 14895,6 тис. грн, що перевищило відповідний показник 2019 року на 9,7 %. За аналізований період середньорічна вартість основних засобів зросла на 17,6 % і на кінець звітної року становила 15610,3 тис. грн. У 2021 році підприємство мало 132,2 тис. грн чистого прибутку,

що вдвічі більше порівняно з 2019 роком. Рівень рентабельності зріс на 2,1 п. і становив 3,4 % (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Основні економічні показники виробничо-господарської діяльності
ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» за 2019–2021 роки**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. до 2019 р.	
				%	+,-
Площа насаджень енергетичної верби, га	1800	1800	1800	105,9	+100
Середньорічна кількість працівників, осіб	11	14	14	127,3	+3
Довгострокові біологічні активи, тис. грн	13558,1	13988,0	14895,6	109,7	+1337,5
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	13269,1	13310,3	15610,3	117,6	+2341,2
Дохід від реалізації продукції, тис. грн	2620,4	3530,8	4814,7	183,7	+2194,3
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	2580,4	3418,6	4689,5	181,4	+2102,1
Чистий прибуток, тис. грн	66,0	112,2	132,2	200,0	+66,2
Рівень рентабельності, %	2,6	3,3	3,4	+8,0п	+0,8

Основні фінансові результати діяльності підприємства – це виручка від реалізації продукції, яку формують обсяг реалізованої продукції і реалізаційна ціна та прибуток, як результат різниці доходу від реалізації і собівартості реалізованої продукції.

Динаміку основних фінансових результатів розглянемо на рис. 2.1 і 2.2.

Як бачимо (див. рис. 2.1 і 2.2), у 2019 році виручка від реалізації продукції порівняно з 2018 роком знизилася майже вдвічі, а з 2019 року спостерігається чітка тенденція до зростання. Зниження виручки в 2019 році не мало впливу на незначне зростання прибутку в 2019 році, водночас спостерігається тенденція значного росту у 2021 році майже вдвічі порівняно з 2018 роком. Це відбулося в результаті нижчих темпів росту собівартості реалізованої продукції у зазначений період порівняно з виручкою. Якщо за період 2019–2021 років виручка зросла на 183,7 %, то собівартість – на 181,4 %, що можна вважати дуже позитивним явищем.

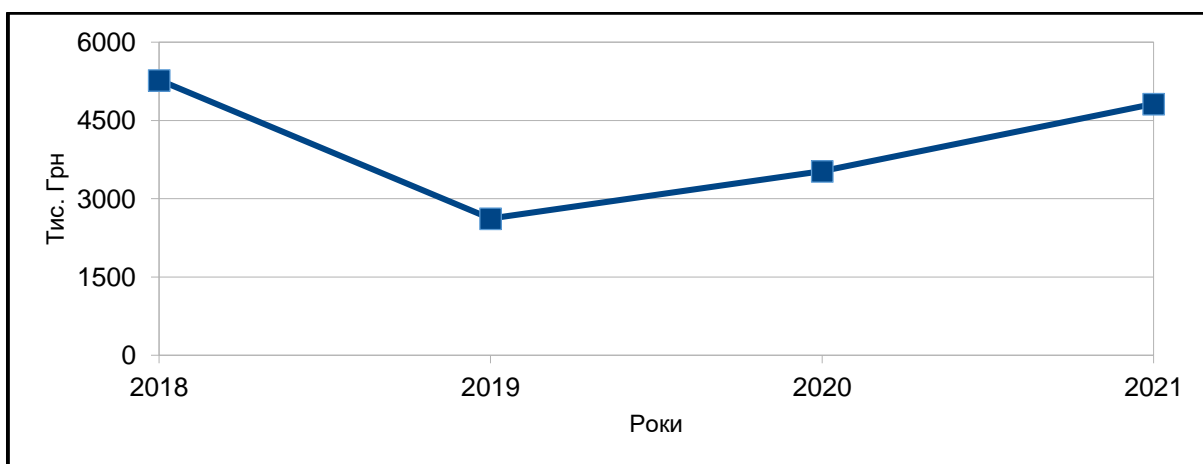


Рис. 2.1. Дохід від реалізації продукції у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», 2018–2021 роки

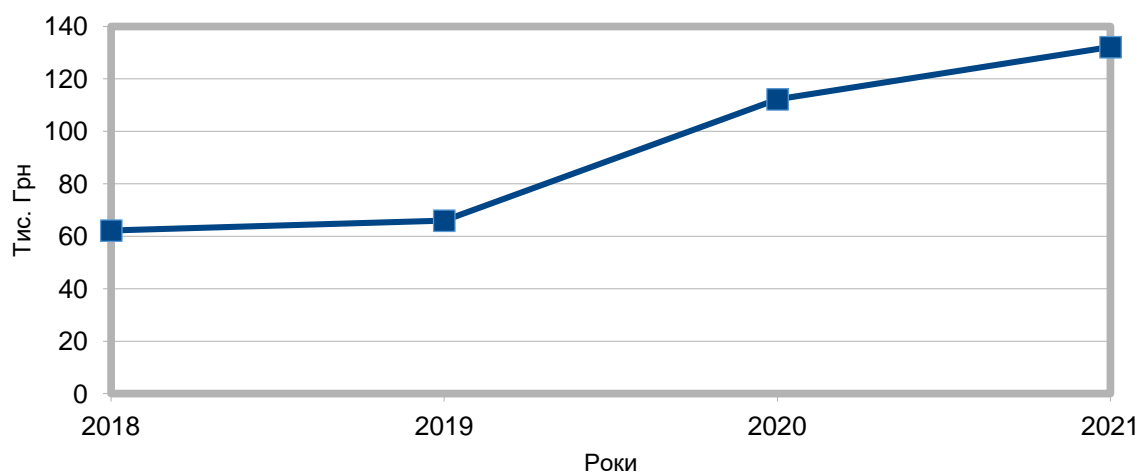


Рис. 2.2. Динаміка основних фінансових результатів у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» за 2018–2021 роки

У табл. 2.2 проведемо оцінку дебіторської й кредиторської заборгованості підприємства. У 2021 році дебіторська заборгованість становила 4590,7 тис. грн, або на 378,1 тис. грн більше, ніж на початку періоду, тобто зросла вона за рахунок заборгованості за товари, роботи і послуги. Ця стаття заборгованості становить 61,9 % і є основною. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом суттєво знизилася, однак це не мало впливу на зростання загальної дебіторської заборгованості, позаяк вона становить лише 26,2 %. Основною також є кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, яка на кінець 2021 року становить 183,4 тис грн, але за 2021 рік вона зменшилася на 122,1 тис. грн.

Таблиця 2.2

**Зміна дебіторської і кредиторської заборгованості
ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», 2021 рік**

Показник	Початок періоду		Кінець періоду		Зміни (+,-)
	тис. грн	%	тис. грн	%	
Заборгованість дебіторська					
-за товари, роботи і послуги	2632,3	62,5	2843,4	61,9	+211,1
-за розрахунками з бюджетом	1514,0	35,9	1201,5	26,2	-312,5
-інша дебіторська заборгованість	66,3	1,6	545,8	11,9	+120,6
Підсумок	4212,6	100	4590,7	100	378,1
Заборгованість кредиторська:					
-за товари, роботи і послуги	146,2	47,8	69,7	38,0	-76,5
Поточні зобов'язання за розрахунками:					
-з бюджетом	-	-	-	-	-
-зі страхування	24,0	7,8	22,8	12,4	-1,2
-з оплати праці	135,3	44,4	90,9	49,6	-44,4
Підсумок	305,5	100	183,4	100	-122,1

Перед бюджетом заборгованість відсутня, а майже половину всієї кредиторської заборгованості становлять борги з оплати праці, які на кінець року досить суттєво зменшилися. Інша половина кредиторської заборгованості – це заборгованість за товари, роботи і послуги.

Важливий показник ефективності виробництва – це урожайність. Зазвичай середній урожай першого укосу верби енергетичної становить 70 м³/га, а починаючи з другого – 150–200 м³/га. Загалом плантація забезпечує 6-7 повноцінних укосів що три роки, а після цього врожайність знижується, тому експлуатувати плантацію економічно доцільно не довше ніж 25 років. За рік 1 га верби дає 6 т листя, яке теж є підживленням. Щорічний вихід деревини становить 30 т з гектара протягом 20 років.

Найбільш капітало- і трудомістким є закладання плантації. Інвестиції в створення плантацій становлять приблизно тисячу євро на гектар. Розмір цієї суми залежить від стану й текстури земельної ділянки, а отже, може бути більшим або меншим. Окупуватися вкладені кошти починають на шостий-сьомий рік після висадки плантації, під час збирання другого врожаю. Дуже важливим є рік догляду за плантацією, коли не можна припускати помилок у технології вирощування, а не то високих урожаїв не варто й очікувати.

У товаристві витрати на закладання одного гектара плантації верби енергетичної становлять близько 1600 євро. Вони охоплюють витрати на підготовку, садивний матеріал, висадження, догляд у перший рік і на збір урожаю. Перший урожай (через 2-3 роки після висадження саджанців) орієнтовно приносить 2500 – 2600 євро залежно від приросту, у першому циклі зрізання прибуток може складати 400 євро/га/рік. Вищою є прибутковість наступних (2-3-річних) виробничих циклів, оскільки закладені плантації, з яких зібрано перший врожай, знову зростають і забезпечують значний приріст енергетичної сировини, і тепер під час збору врожаю прибутковість коливається від 600 до 1000 євро/га/рік. Однак дохід може залежати від ґрунту, погоди, якості й рівня господарювання, а також ціни продажу. З однієї плантації приріст можна збирати 8-10 разів, а отже, можна розраховувати на 16-30-річний її життєвий цикл.

На думку фахівців, щоб упродовж 25 років щорічно отримувати зі зрілої плантації верби енергетичної приріст 20 «мокрих» тонн, потрібно неухильно дотримуватися технології вирощування цієї культури:

- ґрунт під вербу потрібно готувати так само, як під овочеві культури: провести глибоку оранку, вирівнювання та ущільнення, бідні ґрунти потребують внесення добрив. До речі, для зрілої плантації потрібне помірне удобрення (втричі менше, ніж для зернових), а разом з опалим листям верби в ґрунт повертатиметься 60–80 % поживних речовин;

- садивний матеріал має бути посаджений вчасно, потрібно слідкувати за його вкоріненням і приживаністю, яка повинна становити не менше ніж 85 %. Застосовуючи гербіциди суцільної дії та селективні гербіциди, після закладання плантації постійно контролюють ріст бур'янів. Не поборовши забур'яненість на перших етапах, доведеться боротися з ними механічним і хімічним способами кілька років підряд і обробляти плантацію 5-6 разів. Саджанці, висота яких повинна сягати 1-2 м, наприкінці першого року потрібно зрізати, щоб сформувався кущ;

- збирати врожай лози та отримувати з неї щепу можна після закладання плантації аж на четвертий рік. Надалі господарство самостійно встановлює

періодичність зрізання верби енергетичної – раз на 2-3 роки або, можливо, й щороку.

Затрати праці в наступні роки вирощування енергетичної верби, порівняно з першим роком, зменшуються більш ніж удвічі, виробничі витрати – на 85 %, собівартість відповідно на 75 %, а рівень рентабельності зростає на 214 в. п. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Економічна ефективність технології промислового вирощування енергетичної верби у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» (у перерахунку на 1 га)

Показник	Урожайність, т/га	Затрати праці, люд.-год/га	Витрати на 1 га, грн	Собівартість, грн/т	Виручка від реалізації, грн/га	Рівень рентабельності, %
Перший рік вирощування	36	98,1	34709	964,1	39600,0	14,1
Наступні роки вирощування	50	42,8	12182	243,6	40000,0	228,3
Співвідношення наступних років до першого року вирощування, %	1,39	43,63	35,09	25,26	101,01	+214,2п.

Рисунки 2.3 і 2.4 відображають розподіл основних прямих виробничих витрат за окремими елементами на обслуговування виробничого процесу в перший рік та наступні роки вирощування верби енергетичної. Основні статті витрат першого року вирощування – основний обробіток ґрунту, садіння й підживлення (сумарно 52,4 % всіх витрат), у наступні роки 50 % витрат припадає на збирання, цим пояснюється зниження затрат праці більш ніж наполовину в наступні роки вирощування.

Господарство використовує щепу в твердопаливних котельнях місцевих громад, адже в разі транспортування енергетичної сировини на далекі відстані фінансова привабливість цього бізнесу значно зменшується.

У разі спалювання щепи в місцевих котлах та реалізації тепла за ціною 1 Гкал 1105,38 грн виробництво її стає рентабельним уже на третій рік вегетації, тобто після одержання першого врожаю сировини, а далі відбувається різке зростання прибутковості – до 310 %. На третій рік вегетації собівартість 1 Гкал

тепла при спалюванні щепи спадає з 755 грн до 269 грн. Отже, вирощування й реалізація верби за цим варіантом сьогодні дуже прибутковий бізнес.

100%	Прямі виробничі витрати	34709,4
24,8%	Мінеральні добрива	8612,4
18,1%	Збирання	6272,0
14,0%	Засоби захисту від шкідників	4868,8
13,8%	Основний обробіток ґрунту	4807,0
13,8%	Садіння	4773,3
12,4%	Пальне	4288,8
3,1%	Засоби захисту від шкідників і хвороб	1087,1

Рис. 2.3. Прямі виробничі витрати та їх розподіл на основні елементи при обслуговуванні повного виробничого циклу вирощування енергетичної верби для першого року (з розрахунку на 1 га) у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», грн

100%	Прямі виробничі витрати	12181,6
50,0%	Збирання	6096,8
19,2%	Пальне	2333,1
14,5%	Мінеральні добрива	1762,1
8,9%	Засоби захисту від бур'янів	1087,2
7,4%	Обробіток ґрунту	902,4

Рис. 2.4. Прямі виробничі витрати та їх розподіл на основні елементи при обслуговуванні повного виробничого циклу вирощування енергетичної верби для шостого року (з розрахунку на 1 га) у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», грн

Порівняно з газом перехід на опалення щепою відразу забезпечує економію 75–80 %. Окрім опалення теплиць, екологічно чисту енергію з біомаси варто використовувати для опалення спорткомплексів, муніципальних установ, лікарень, ресторанів, готелів, мотелів та приватних будинків.

Інвестиції в цей бізнес починають окупуватися лише з шостого року вирощування верби енергетичної, тому він не є привабливим для малих і середніх сільгоспвиробників, адже потребує великих капіталовкладень. Наприклад, вартість садивної машини Egedal Energy Planter становить близько 110 тис. євро. Крім того, не обійтися і без комбайна Salix head HSAB зі спеціальною жаткою для збору верби енергетичної, який дає змогу за 1 год. зібрати й подрібнити лозу з 1 га. Однак з позиції місцевих громад використання щепи в котлах є досить вигідним.

2.2. Методика обліку витрат операційної діяльності підприємства

Основна мета будь-якої підприємницької діяльності – це отримання прибутку. Показником прибутку чи збитку характеризується фінансовий результат діяльності господарства.

Формування власного капіталу, фінансування інвестицій, виконання зобов'язань перед бюджетом, платоспроможність підприємства залежать від розміру прибутку. Будучи головним показником ефективності діяльності підприємства, прибуток є й критерієм визначення рівня виплат дивідендів, і визначальним чинником встановлення рівня заробітної плати й винагороди адміністрації [38, с. 207].

Визначити фінансовий результат – означає визначити чистий прибуток (збиток) звітного періоду. Для цього в бухгалтерському обліку передбачено послідовне зіставлення доходів і витрат [6, с. 417].

Доходи, витрати та фінансовий результат діяльності підприємства визначають за звітний період наростаючим підсумком. З фінансових результатів від операційної діяльності, інвестиційної діяльності та фінансової діяльності складається фінансовий результат діяльності підприємства.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також й інші види діяльності, що не є фінансовою чи інвестиційною діяльністю. Основна діяльність є пов’язана з виробництвом чи реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що становлять головну мету створення підприємства, забезпечуючи основну частку в його доході. До іншої операційної діяльності входять: реалізація іноземної валюти та інших оборотних активів, операційна оренда активів, отримання доходів чи понесення витрат від курсової операційної різниці.

Інвестиційну діяльність складають придбання й реалізація тих необоротних активів і тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність являє собою діяльність, яка спричинює зміни розміру й складу власного і позикового капіталу підприємства (рис. 2.5).

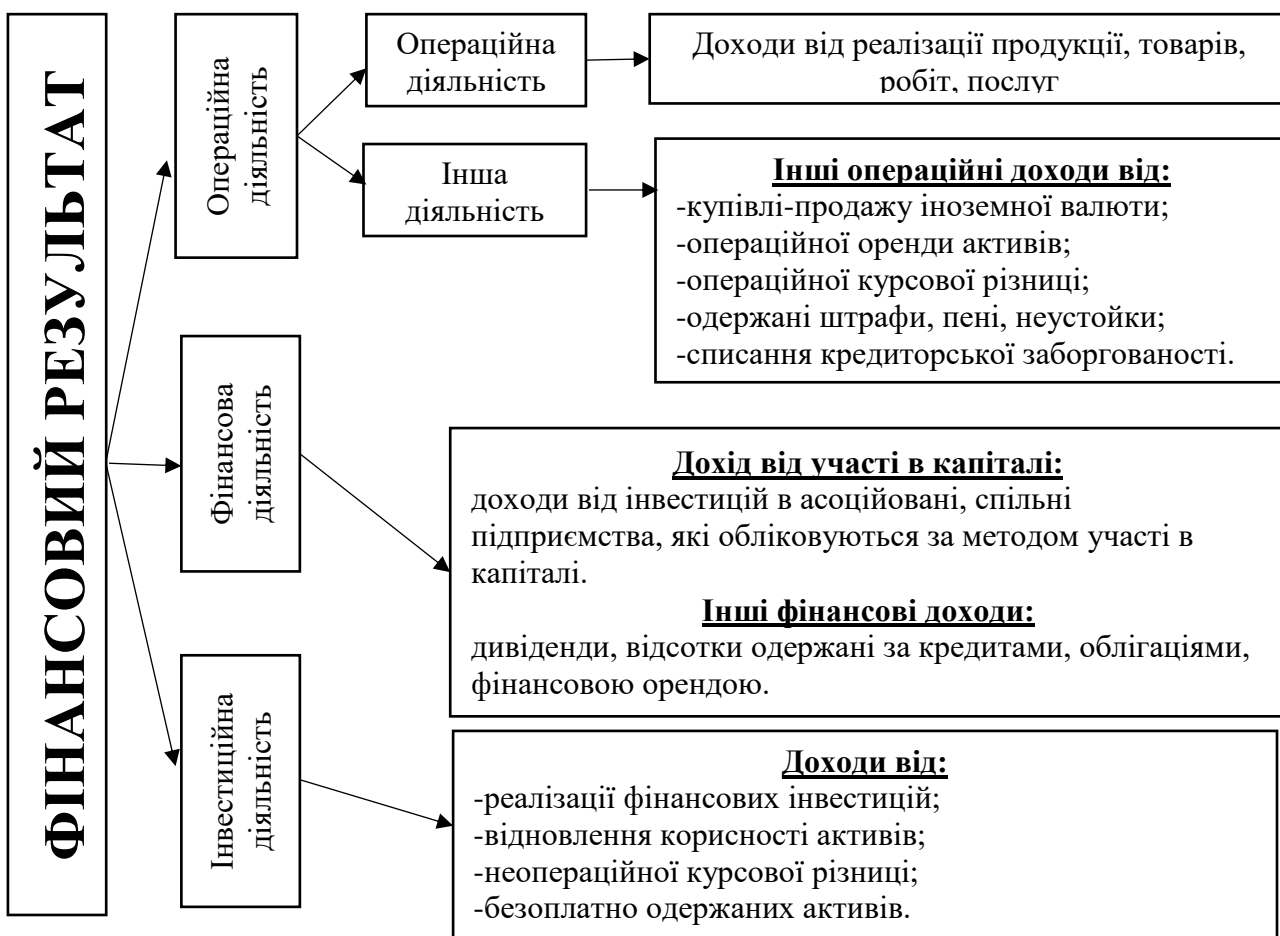


Рис. 2.5. Види діяльності підприємства

Інакше кажучи, інвестиційна діяльність є пов'язана з вкладенням фінансових коштів з метою отримання доходу, фінансова – із залученням коштів у результаті фінансових операцій [39, с. 5].

У Звіті про фінансові результати відображається загальний прибуток (збиток) від операційної діяльності до оподаткування. Він може складатися з прибутків (збитків) від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Тому при обчисленні прибутку від операційної діяльності цей прибуток (збиток) має коригуватися на величини прибутків (збитків) від фінансової та інвестиційної діяльності (неопераційних) – прибутки (доходи) віднімають від нього, а збитки (втрати) – додають до нього. У результаті цього отримують прибуток (збиток) тільки від операційної діяльності [46, с. 181].

Витратами звітного періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань підприємства, що спричинює зменшення його власного капіталу (за винятком зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власниками), за умови, якщо ці витрати можна достовірно оцінити.

Витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, з метою отримання якого вони є здійснені. Витрати, які з доходом певного періоду прямо пов'язати неможливо, відображають у складі витрат звітного періоду, в якому їх було здійснено [87, с. 161].

Якщо активом забезпечується отримання економічних вигод упродовж кількох звітних періодів, тоді витрати визнають за допомогою систематичного розподілу його вартості (в вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками [8, с. 180].

Витрати ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» обліковуються на рахунках класів:

- 2 «Запаси»;
- 9 «Витрати діяльності».

Прямі витрати на виробництво обліковують на рахунках класу 2 «Запаси».

Загальновиробничі витрати спочатку збирають за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», а потім у порядку їх розподілу відносять на виробничу собівартість продукції в дебет рахунка 23 «Виробництво». Готову продукцію з виробництва оприбутковують у дебет рахунків 26 «Готова продукція» з кредиту рахунка 23 «Виробництво». Списання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) показують у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 26 [83, с. 480].

Бухгалтерський облік витрат підприємства ведуть за видами діяльності. Протягом звітного періоду за дебетом цих рахунків відображаються витрати в міру їх виникнення, а за кредитом – в кінці звітного періоду здійснюється списання на дебет рахунка 79 «Фінансові результати» або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», позаяк облік витрат у підприємстві ведуть за схемою розгорнутого обліку.

Облік витрат за видами діяльності вимагає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» [8, с. 183].

Витрати операційної діяльності поділяють на ті, які безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг або виконанням робіт, та витрати, пов'язані з обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності, організацією, управлінням. Першу групу витрат включають до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а другу обліковують відокремлено. До неї належать витрати на збут, адміністративні витрати, інші операційні витрати.

Основною складовою собівартості реалізованої продукції є виробнича собівартість продукції (робіт чи послуг), що формується впродовж звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво».

Структуру виробничої собівартості відображено на рис. 2.6.

До прямих матеріальних витрат зараховують вартість:

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів і комплектувальних виробів;

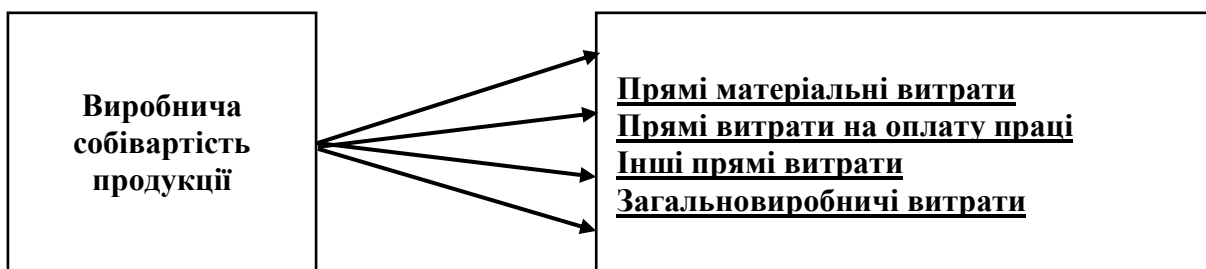


Рис. 2.6. Структура виробничої собівартості

- допоміжних й інших матеріалів.

До прямих витрат на оплату праці належать:

- заробітна плата робітників, що зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг;

- інші виплати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат [91, с. 88].

Інші прямі витрати – це інші виробничі витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, як-от: відрахування на соціальні заходи, амортизація, плата за оренду земельних та майнових паїв.

Прямі витрати включають до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт чи послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів, сировини й інших виробничих запасів, документів про виробіток робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи тощо. Особливість прямих витрат полягає в тому, що їх включають у собівартість окремих видів продукції, робіт та послуг без попереднього розподілу [48, с. 35].

Як частина виробничої собівартості, загальновиробничі витрати мають непрямий характер, позаяк пов'язані з виготовленням групи продукції або всієї продукції, виконанням всіх послуг або робіт.

До загальновиробничих витрат зараховують:

- витрати на управління виробництвом (оплату праці управлінського апарату цехів, дільниць тощо; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування управлінського апарату цехів, дільниць; витрати з оплати службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизацію основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, що зайняті вдосконаленням технології та організації виробництва, покращенням якості продукції, підвищенням її довговічності, надійності, інших експлуатаційних характеристик, витрати матеріалів, покупних комплектувальних виробів та напівфабрикатів, оплату послуг сторонніх організацій);

- витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів й інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на освітлення, водопостачання, водовідведення, опалення й інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування процесу виробництва (оплату праці загальновиробничого персоналу; витрати на проведення технологічного контролю за виробничим процесом та якістю продукції, робіт і послуг; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом);

- витрати на техніку безпеки, охорону праці та охорону довкілля;

- інші витрати (оплата простоїв, втрати від браку тощо).

Загальновиробничі витрати поділяють на постійні і змінні. Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (чи майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування й управління виробництвом, що змінюються прямо (чи майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні та змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) з використанням бази розподілу.

Базою розподілу загальновиробничих витрат можуть слугувати:

- заробітна плата робітників основного виробництва;

- обсяг основної діяльності;

- прямі витрати основного виробництва.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» для обліку загальновиробничих витрат. Зміст записів за цим рахунком відображає рис. 2.7.

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
Виробнича за статтями, здійснені протягом місяця		Щомісячні списання напичених витрат на рахунок 23 «Виробництво»

Рис. 2.7. Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», складається з: виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що реалізована протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість охоплює витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією й організацією виробництва (прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати), а також змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції після їх розподілу.

Виходячи з нормальної потужності розподіляють постійні загальновиробничі витрати.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають у собівартість реалізованої продукції в періоді їх виникнення.

Змінні на кожен об'єкт витрат розподіляють виходячи з фактичної потужності з використанням обраної бази розподілу (зарплата, обсяг діяльності).

У собівартість реалізації потрапляють і наднормативні виробничі витрати, не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання.

Отже, поняття собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) є ширшим від поняття виробничої собівартості, позаяк включає не тільки виробничу

собівартість виготовленої і реалізованої продукції (робіт, послуг), але й інші визначені витрати [84, с. 125].

До складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) не включають адміністративні витрати; витрати на збут та інші операційні витрати. Їх обліковують окремо на рахунках 92, 93, 94 і списують на фінансові результати наприкінці звітного періоду.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відображають за дебетом відповідних субрахунків активного рахунка 90 «Собівартість реалізації» (рис. 2.8).

Дебет	90 «Собівартість реалізації»	Кредит
Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт, послуг	Списана у кінці звітного року виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати»	

Рис. 2.8. Зміст записів за рахунком 90 «Собівартість реалізації»

За кредитом таку собівартість списують на субрахунок 791 «Результати операційної діяльності». Реалізованою вважають продукцію (товари, роботи, послуги) після оформлення відповідних документів (актів, накладних, товарно-транспортних накладних), відповідно до яких відбувається перехід права власності та в обліку відображається відповідна господарська операція з реалізації.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в обліку відображається в облікових реєстрах при визнанні доходів від їх реалізації [79].

До адміністративних витрат належать:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, представницькі витрати, витрати на проведення річних зборів тощо);
- витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (страхування майна, операційна оренда, ремонт, амортизація, опалення, водопостачання, водовідведення, освітлення, охорона);

- витрати на службові відрядження та утримання управлінського апарату підприємства й іншого загальногосподарського персоналу;
- винагороди за професійні послуги (аудиторські, юридичні, з оцінки майна);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- винагороди за зв'язок (телеграфні, телефонні, поштові, телекс, факс);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (окрім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут охоплюють:

- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на рекламу й дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт і послуг (страхування, амортизація, ремонт, операційна оренда, охорона, опалення, освітлення);
- витрати на транспортування, перевалку й страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, що пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включають:

- суму безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства);
- нестачі й витрати від псування цінностей;
- втрати від знецінення запасів;
- визнані штрафи, пеню, неустойки;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку вказаних витрат передбачено рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». На рис. 2.9 наведено зміст записів за цими рахунками.

Дебет	92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»	Кредит
Витрати за статтями, здійснені протягом року	Списання накопичених витрат у кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати»	

Рис. 2.9. Зміст записів за рахунками 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»

У Додатку Б наведено схему обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємств виробничої сфери.

До витрат фінансової діяльності належать витрати на відсотки за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою та витрати, що пов'язані зі залученням позичкового капіталу. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку цих витрат передбачений рахунок 95 «Фінансові витрати». На рис. 2.10 наведемо зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 95.

Дебет	95 «Фінансові витрати»	Кредит
Фінансові витрати з їх видами, накопичені протягом року		Списання накопичених втрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.10. Зміст записів за рахунком 95 «Фінансові витрати»

Витрати інвестиційної діяльності охоплюють витрати на капітальне будівництво, придбання, виготовлення основних засобів, нематеріальних активів, на придбання довгострокових та поточних фінансових інвестицій, витрати, що пов'язані з реалізацією необоротних активів та фінансових інвестицій.

Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведуть на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції».

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведуть облік втрат від участі в капіталі та витрат від реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій.

Втрати від участі в капіталі являють собою збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні чи спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

На рис. 2.11 наведено зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі».

Дебет	96 «Втрати від участі в капіталі»	Кредит
Накопичені втрати за рік		Списання накопичених втрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.11. Зміст записів за рахунком 96 «Втрати від участі в капіталі»

На рахунку 97 «Інші витрати» ведуть облік витрат, що пов'язані з реалізацією необоротних активів та фінансових інвестицій. До таких витрат належать:

- втрати від неопераційних курсових різниць;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- списання необоротних активів тощо.

За дебетом рахунка 97 «Інші витрати» (як і інших рахунків класу 9) здійснюється накопичення витрат за рік, за кредитом – списання їх у кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати» [8, с. 195].

Щоб узагальнити інформацію про здійснені витрати в звітному періоді, які повинні бути віднесені на витрати в майбутніх звітних періодах, передбачений активний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом цього рахунка відображають накопичення витрат майбутніх періодів, а за кредитом – списання (розподіл) їх і включення у склад витрат звітного періоду. На рахунку 39 «Витратимайбутніх періодів» ведеться облік витрат, пов'язаних із роботами з підготовки до виробництва в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв і агрегатів; передплата на періодичні видання, газети, журнали, оплата торгового патенту; орендні платежі, сплачені авансом.

Сучасною системою бухгалтерського обліку витрати на сплату податку на прибуток розглядаються як витрати діяльності. З метою обліку нарахованого протягом року податку на прибуток використовують рахунок 98 «Податки на прибуток». Рис. 2.12. відображає зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 98 «Податки на прибуток».

Дебет	98 «Податки на прибуток»	Кредит
Податки на прибуток, нараховані протягом року		Списання суми нарахованих за рік податків на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.12. Облік витрат на сплату податку на прибуток

На рис. 2.13. відобразимо кореспонденцію рахунків із формування витрат на сплату податку наприбуток.



Рис. 2.13. Облік витрат на сплату податку на прибуток

Пояснення:

1. Відображена заборгованість перед бюджетом по поточному податку на прибуток.
2. Включена у витрати сума відстроченого податкового зобов'язання поточного періоду.
3. Списані витрати на сплату податку на прибуток для визначення фінансового результату звітного періоду [8, с.196].

2.3. Методика обліку доходів операційної діяльності підприємства

Під доходами в бухгалтерському обліку розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або ж зменшення зобов'язань, за рахунок чого відбувається збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників), за умови, якщо оцінка доходу може бути визначена достовірно [83, с. 494].

Якщо достовірну оцінку доходів здійснити неможливо, то в звітності вони не відображаються. Це відповідає принципу обачливості, який передбачає вибір методу оцінки.

Таким чином, основною умовою визнання доходів є можливість достовірної їх оцінки. Дохід у бухгалтерському обліку відображається у сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, що були отримані чи підлягають отриманню [8, с. 197].

Доходами не визнаються, оскільки не є економічними вигодами, що надходять на підприємство, й не забезпечують збільшення власного капіталу суми, які одержані від імені третіх осіб, як-от:

- податок на додану вартість, інші податки, акцизи та обов'язкові платежі, які мають перераховуватися до бюджету й позабюджетних фондів;
- попередня оплата (аванс в рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);
- надходження за договорами комісії, агентськими й іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, які належать іншим особам.

Водночас названі вище суми не включають тільки до суми чистого доходу підприємства [83, с. 495].

Умови визнання доходу від реалізації (виручки) такі:

- покупцеві передано ризики і вигоди, що пов'язані з правом власності на товар (продукцію, інший актив);
- управління й контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами) підприємство надалі не здійснює;
- суму доходу (виручку) можна достовірно визначити;
- існує впевненість у збільшенні економічних вигод підприємства в результаті операції і в тому, що витрати, які пов'язані з цією операцією, можна достовірно визначити.

Дохід не визнається в разі, коли відбувається обмін продукцією (товарами, послугами, роботами й іншими активами), які подібні за призначенням і в них однакова справедлива вартість [90, с. 561].

Для обліку доходів у бухгалтерському обліку у Плані рахунків передбачений 7-й клас рахунків – «Доходи і результати діяльності». Його можна вважати тимчасовим, позаяк цей клас рахунків у кінці кожного звітного періоду закривається. Цими рахунками відображається стан доходів за певний звітний місяць. Новий звітний місяць тимчасові рахунки починають з нульового сальдо.

На них накопичується інформація стосовно доходів за даний місяць. Рахунки доходів (як і рахунки витрат) у кінці місяця закривають, а їх сальдо списується на рахунок 79 «Фінансові результати» [8, с. 199].

Взаємозв'язок рахунків обліку доходів та витрат схематично має такий вигляд (рис. 2.14).

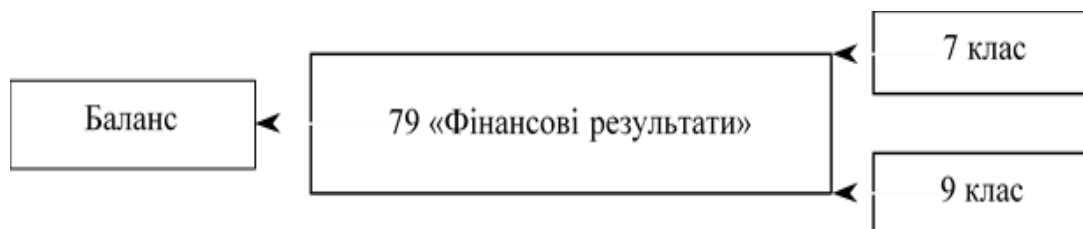


Рис. 2.14. Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат

Рахунки 7-го класу «Доходи і результати діяльності», окрім рахунка 76 «Страхові платежі», застосовують для обліку доходів таким чином:

- за кредитом відображають суму загального доходу разом зі сумою непрямих податків (ПДВ), зборів (обов'язкових платежів), які включені до ціни продажу [83, с. 498];

- за дебетом відбувається щомісячне відображення сум:

- ПДВ;
- акцизного збору;
- інших непрямих платежів, які входять до ціни продажу,

після цього сума чистого доходу відноситься на фінансовий результат діяльності підприємства [8, с. 199].

Доходи в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів, тобто облік доходів та складання звітності здійснюється згідно з обліковим принципом нарахування. Фінансова звітність, складена за цим принципом, не лише інформує користувача про проведені операції, що супроводжувалися виплатою чи одержанням грошових коштів, а й про зобов'язання щодо сплати грошових коштів у майбутньому, і про ресурси (в грошовому вираженні), які будуть отримані в майбутньому. Доход, визнаний в бухгалтерському обліку, класифікують за такою схемою (рис. 2.15).

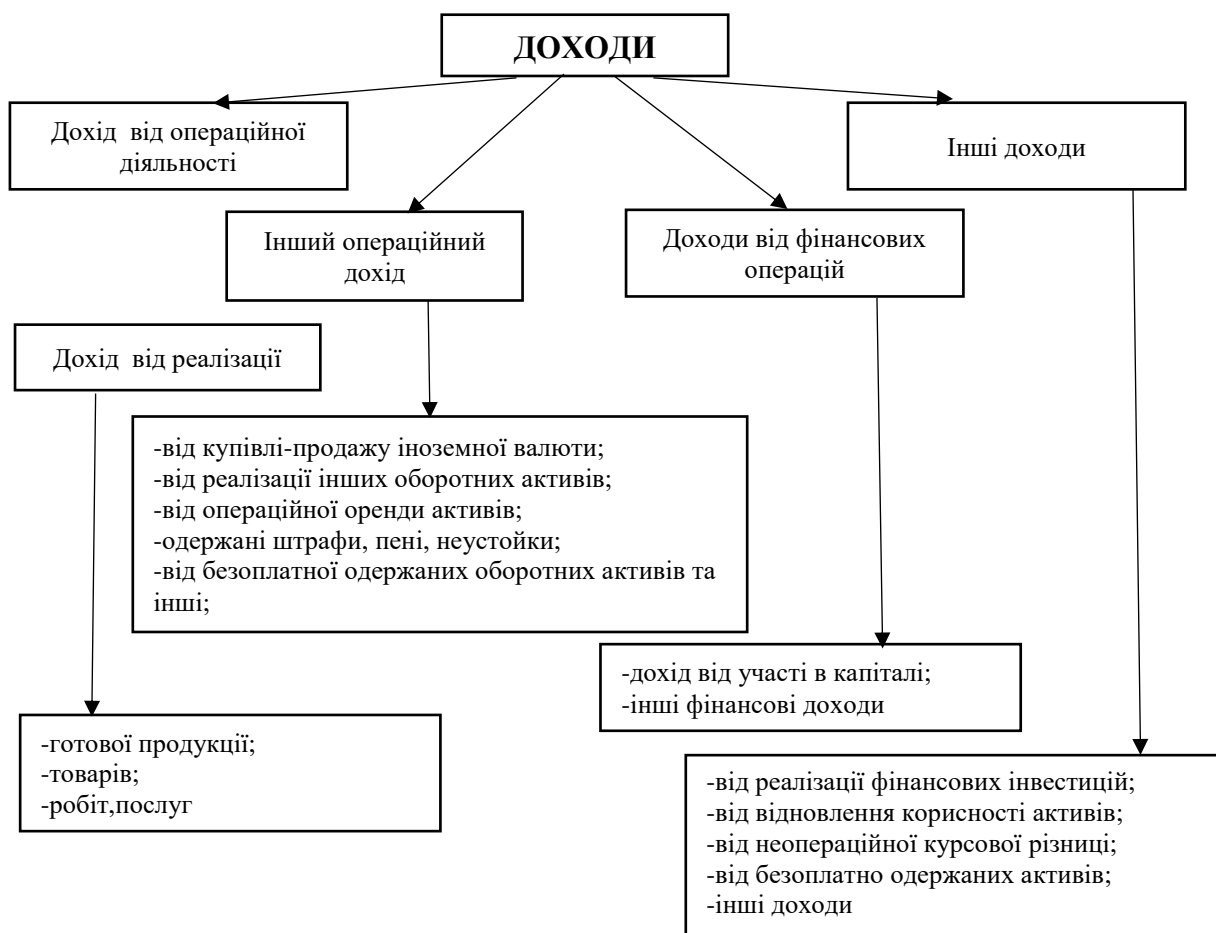


Рис. 2.15. Класифікація доходів підприємства

Доходи відображають в бухгалтерському обліку за їх видами. Це передбачено відповідними субрахунками до рахунків: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи» [58].

Інформація щодо доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг та щодо суми знижок, які надані покупцям, а також про інші вирахування з доходу узагальнюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Узагальнення інформації стосовно інших доходів від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), ведеться на рахунку 71 «Інший операційний дохід».

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» узагальнюється інформація щодо доходів від інвестицій, що здійснені в асоційовані, спільні або дочірні підприємства та облік яких ведеться згідно з методом участі в капіталі.

Для обліку доходів, що виникають в процесі фінансової діяльності підприємства, у т. ч. дивідендів, відсотків й інших доходів від фінансової

діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», призначено рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі звичайної діяльності, однак не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства [74, с. 588].

Певні особливості мають доходи майбутніх періодів, тому вони обліковуються на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», який належить до класу 6 – «Поточні зобов'язання». Це, зокрема, авансові орендні платежі, передплата на періодичні та довідкові видання, газети, журнали, виручка з вантажних перевезень.

Для обліку доходів майбутніх періодів використовується пасивний рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». За кредитом відображають суму одержаних доходів, а за дебетом – списання їх і включення у склад доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами й датами утворення [83, с. 498].

2.4. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності в обліку та звітності

Фінансовий результат визначають за кожним видом діяльності за допомогою зіставлення доходів та витрат звітного періоду.

Для обліку й узагальнення інформації щодо фінансових результатів підприємства від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності призначений рахунок 79 «Фінансові результати».

За кредитом цього рахунка відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат і суму нарахованого податку на прибуток.

При закритті рахунка 79 «Фінансові результати» сальдо списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» й потрапляє до бухгалтерського балансу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності».

Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» здійснюють після закінчення звітного періоду (місяця або календарного року).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства визначається на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». За кредитом субрахунка відображається у 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»), а за дебетом – сума у порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунки 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства визначається на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», за кредитом якого відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, а за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства визначається на субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності», за кредитом якого відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, а за дебетом – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати» [90, с.728].

Співвідношення доходів та витрат діяльності підприємства у Плані рахунків визначено спеціальними рахунками, класифікацію яких подано на рис. 2.16.

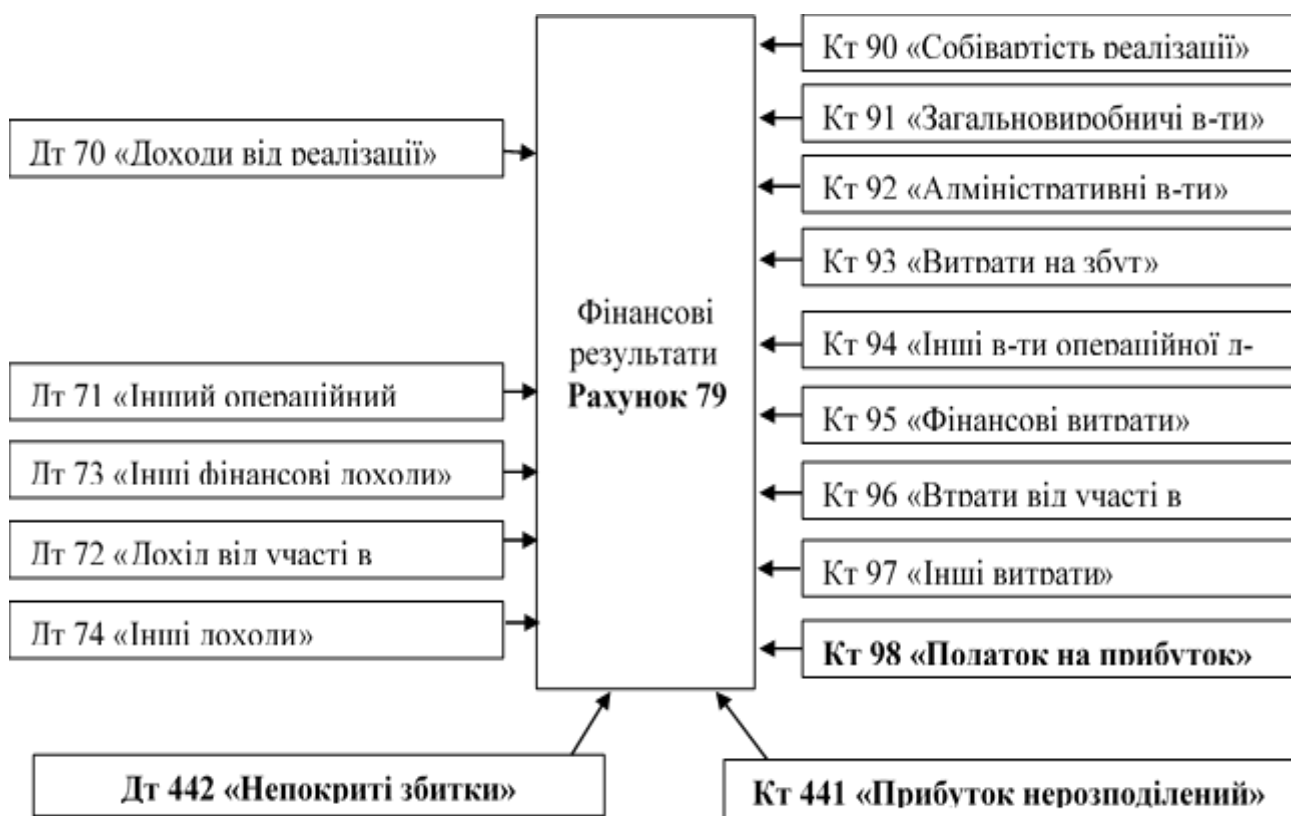


Рис. 2.16. Модель формування фінансових результатів та іншої операційної діяльності

Вартість наданих підприємству послуг зараховують до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур, актів виконаних робіт. Для відображення доходів від реалізації та інших операційних доходів як первинні документи використовуються накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт. Для обліку доходів від участі в капіталі первинними документами слугують розрахунки й довідки бухгалтерії.

Віднесення доходів та витрат на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії. Довідки й розрахунки бухгалтерії служать також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності і зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку) [25, с. 177].

Фінансовий результат від операційної діяльності охоплює фінансовий результат від реалізації та інші операційні доходи й витрати.

Для обліку операцій, що пов'язані з реалізацією, використовують такі рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації».

З метою обліку операцій із реалізації готової продукції використовують субрахунки 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Бухгалтерські записи для відображення операцій із реалізації готової продукції:

1. Відображення виручки від реалізації готової продукції:

Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

2. Відображення нарахування ПДВ:

Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» Кт 641 «Розрахунки за податками».

3. Відображення ПДВ в разі отримання попередньої оплати:

Дт 643 «Податкові зобов'язання» Кт 641 «Розрахунки за податками».

4. Відображення ПДВ в разі відвантаження попередньо оплаченої продукції:

Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» Кт 643 «Податкові зобов'язання».

5. Списання виробничої собівартості готової продукції (за обліковими цінами):

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Кт 26 звітного «Готова продукція».

Сальдо рахунків 70 і 90 у кінці періоду списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності» записами:

а) Списання чистого доходу:

Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» Кт 791 «Результат операційної діяльності»;

б) Списання собівартості реалізації:

Дт 791 «Результат операційної діяльності» Кт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

З метою відображення усіх інших доходів від операційної діяльності (окрім доходів від реалізації) використовують такі рахунки:

рахунки 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Інший операційний дохід охоплює:

- дохід від купівлі-продажу іноземної валюти;
- дохід від реалізації оборотних і необоротних активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- дохід від операційної оренди активів;
- одержані пені, штрафи, неустойки;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості;
- інші доходи від операційної діяльності.

Сальдо рахунків 71 і 94у кінці звітнього періоду (місяця чи року) списують на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [8, с. 202].

Бухгалтерські записи за операціями, що пов'язані з одержанням доходів від іншої операційної діяльності, відображаються такими проводками:

1. Відображено дохід від реалізації оборотних активів: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

1а. Нараховане ПДВ від вартості реалізації оборотних активів: Дт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Кт 641 «Розрахунки за податками»;

1б. Списано реалізовані оборотні активи:

Дт 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» Кт рахунків запасів (20, 22 та інші).

2. Відображено реалізацію іноземної валюти:

Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кт 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти».

2а. Списано реалізовану іноземну валюту:

Дт 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»

Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

3. Одержано дохід від операційної оренди:

Дт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів».

4. Одержано дохід від операційних курсових різниць:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»

Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

5. Одержані штрафи, пені, неустойки:

Дт 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки».

6. Одержання коштів цільового фінансування:

Дт 48 «Цільове фінансування та цільові надходження»

Кт 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

7. Віднесення іншого операційного доходу на фінансові результати:

Дт 71 «Інший операційний дохід» Кт 791 «Результат операційної діяльності».

8. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати:

Дт 791 «Результат операційної діяльності» Кт 94 «Інші витрати операційної діяльності» [8, с. 204].

Порядок визначення фінансових результатів від операційної діяльності можна зобразити схематично в такому вигляді (рис. 2.17).

Для відображення фінансових результатів від фінансової діяльності призначений субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» (рис. 2.17, 2.18).

Планом рахунків для обліку доходів від фінансових інвестицій в інші підприємства призначені рахунки: 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи». Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» використовують з метою відображення прибутку, який одержано від інвестицій в асоційовані,

дочірні чи спільні підприємства, облік яких здійснюється згідно з методом участі в капіталі.

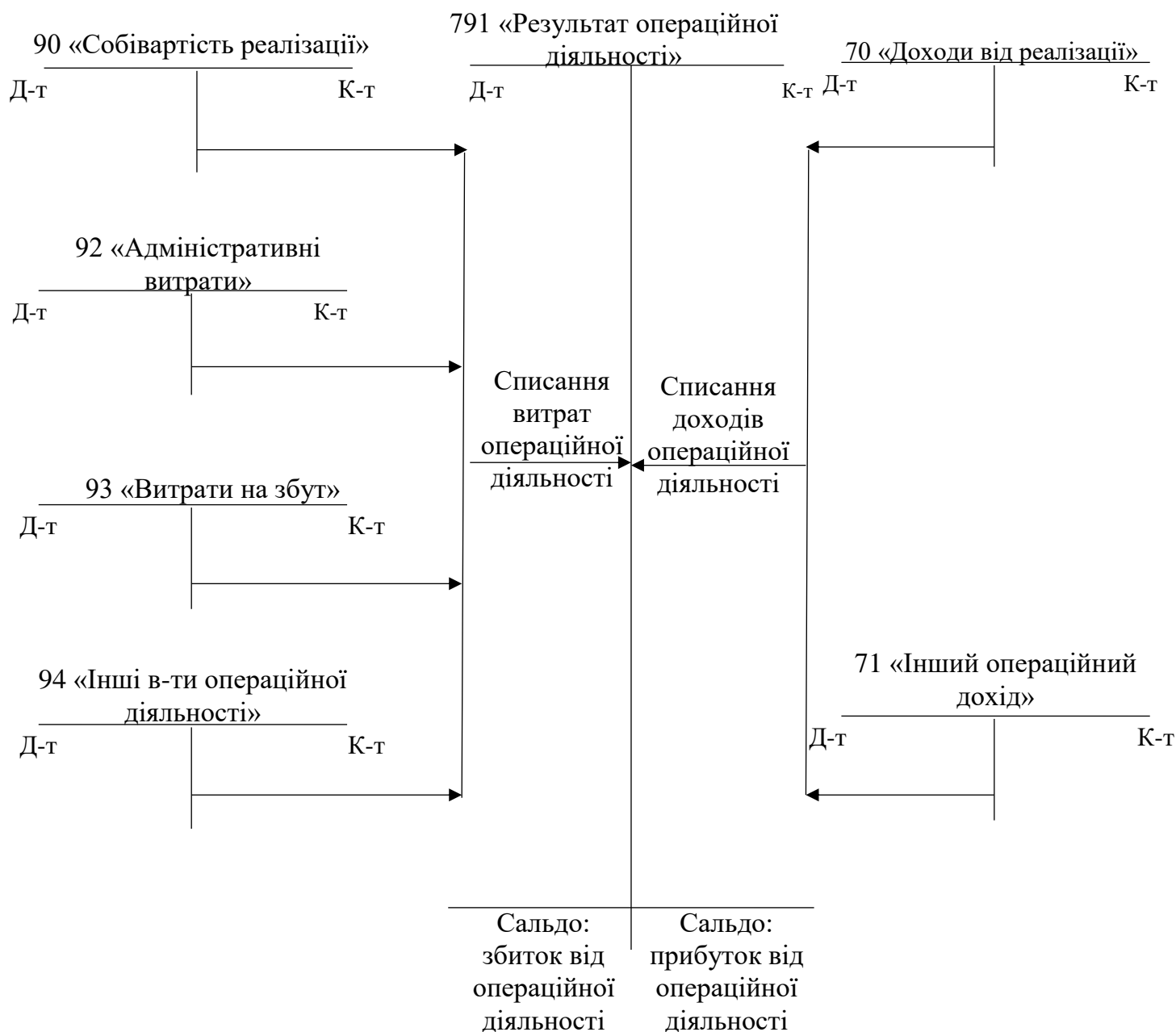


Рис. 2.17. Визначення фінансового результату від операційної діяльності (791 «Результат від операційної діяльності» у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ»)

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» використовують з метою відображення прибутку, який одержано від інвестицій в асоційовані, дочірні чи спільні підприємства, облік яких здійснюється згідно з методом участі в капіталі. Цим методом передбачається збільшення чи зменшення балансової вартості

фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення чи зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Порядок визначення фінансових результатів від фінансової діяльності можна зобразити схематично:

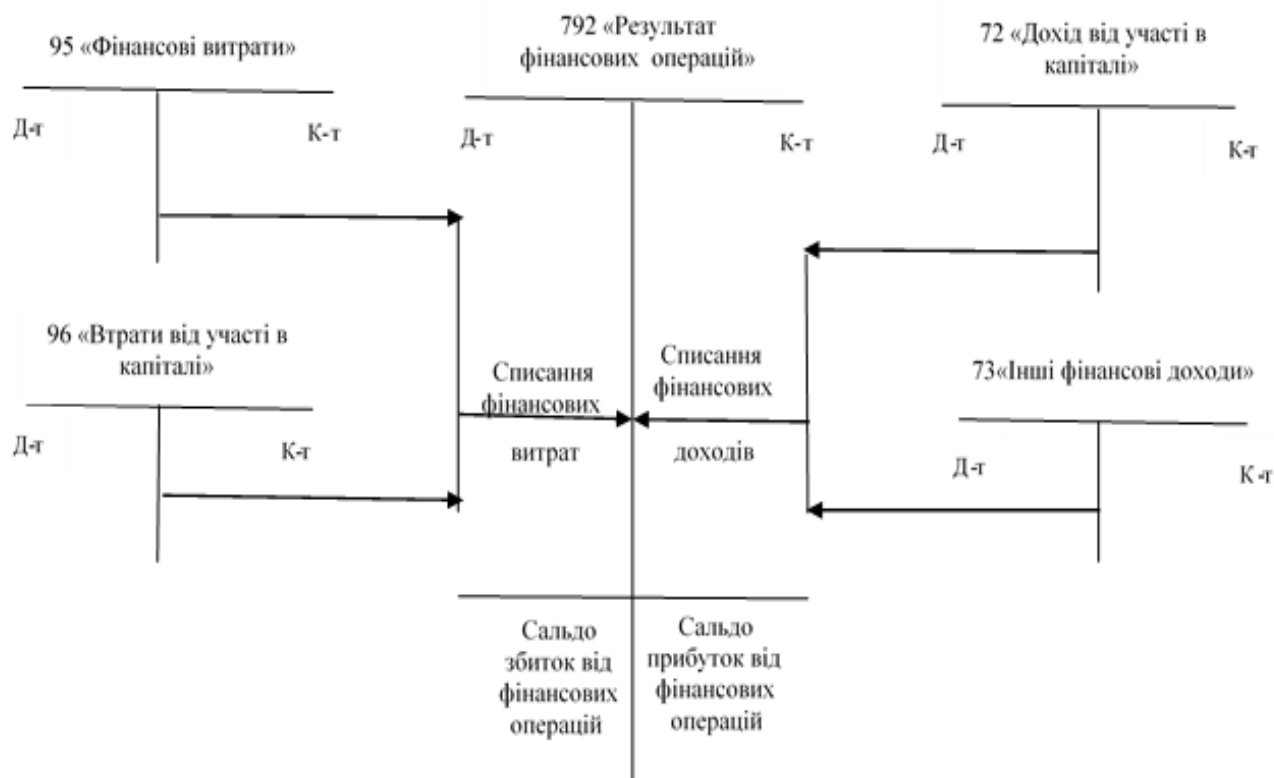


Рис. 2.18. Визначення результату фінансових операцій
(субрахунок 792 «Результат фінансових операцій»)

У цьому разі рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» кореспондуватиме безпосередньо з дебетом субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

У табл. 2.4 наведено записи, що стосуються відображення в обліку інвестицій, облік яких ведуть згідно з методом участі в капіталі.

З метою відображення дивідендів, відсотків та інших доходів, що одержані від фінансових інвестицій (окрім доходів, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі), використовується рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Таблиця 2.4

Записи щодо відображення в обліку інвестицій, облік яких ведеться згідно з методом участі в капіталі

№ з/п	Найменування операції	Дт рахунка або субрахунка	Кт рахунка або субрахунка
1.	Здійснено інвестиції в асоційовані або спільні підприємства	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	Рахунки обліку грошових коштів, оборотних, необоротних активів
2.	Відображено інвестором прибуток, одержаний (належний) від участі в капіталі	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
3.	Нараховані підприємством дивіденди від інвестицій, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4.	Відображено інвестором частини збитку в складі втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються за методом обліку участі в капіталі, є збиток)	96 «Втрати від участі в капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
5.	Віднесено доходи від участі в капіталі, отримані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	72 «Дохід від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»
6.	Списано втрати від участі в капіталі, одержані за рік, для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Втрати від участі в капіталі»

У табл. 2.5 наведено облік операцій, що пов'язані з отриманням інших фінансових доходів і здійсненням інших фінансових витрат.

Сальдо рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» наприкінці звітного періоду списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій». Це дозволяє визначити результат від фінансової діяльності підприємства [8, с. 207].

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для відображення фінансових результатів від інвестиційної діяльності.

Таблиця 2.5

Облік операцій, пов'язаних з отриманням інших фінансових доходів і здійсненням інших фінансових витрат

№ з/п	Найменування операції	Дт рахунка або субрахунка	Кт рахунка або субрахунка
1.	Нараховану суму дивідендів, відсотків, роялті, що підлягають отриманню	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»
2.	У разі здійснення фінансових інвестицій у цінні папери, що передбачають нарахування (отримання) за ними відсотків (крім інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі) щомісяця або не рідше як один раз на квартал сума відсотків, яка припадає на даний місяць (квартал), відноситься до складу доходів звітнього періоду	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»
3.	Витрати на фінансову оренду активів	95 «Фінансові витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4.	Нараховані витрати, пов'язані із залученням позичкового капіталу	95 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
5.	Відображено дисконт за операціями з векселями	95 «Фінансові витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»
6.	Віднесено інші фінансові доходи, отримані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансових операцій»
7.	Списано фінансові витрати за рік для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»

З метою відображення операцій від іншої звичайної діяльності використовують такі рахунки:

рахунки 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати», які відображають доходи й витрати від інших операцій підприємства, що виникли в процесі його звичайної діяльності, до яких належать:

- дохід від реалізації фінансових інвестицій;
- дохід від відновлення корисності активів;
- дохід від безоплатно отриманих оборотних активів;
- дохід від неопераційної курсової різниці;
- інші доходи.

Після списання сальдо рахунків 74 та 97 на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» можливо визначити фінансовий результат від іншої діяльності.

Бухгалтерські записи з відображення операцій від інвестиційної діяльності мають такий вигляд:

1. Реалізація фінансових інвестицій:

1а. Відображено реалізацію фінансових інвестицій: Дт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

1б. Списано реалізовані фінансові інвестиції:

Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», Кт 35 «Поточні фінансові інвестиції».

2. Дохід від відновлення корисності активів:

Дт субрахунок 131 «Знос основних засобів» Кт субрахунок 742 «Доходи від відновлення корисності активів».

3. Одержання доходу від неопераційних курсових різниць:

Дт 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 36 «Розрахунки з покупцями» Кт 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

4. Дохід від безоплатно одержаних активів:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» Кт 745 «Дохід від безоплатного отриманих активів».

5. Віднесено суму до оцінки об'єкта, які раніше були уцінені до складу доходу:

Дт 10 «Основні засоби» Кт 746 «Інші доходи».

6. Дохід від фінансової оренди активів:

Дт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 746 «Інші доходи».

6а. У кінці звітного періоду віднесення сум інших доходів на фінансові результати від іншої звичайної діяльності:

Дт 74 «Інші доходи» Кт 793 «Результат іншої діяльності».

6б. Списання інших витрат від іншої звичайної діяльності на фінансові результати:

Дт 793 «Результат іншої діяльності» Кт 97 «Інші витрати» [8, с. 205].

Порядок визначення фінансових результатів від інвестиційної діяльності схематично має такий вигляд (рис. 2.19).

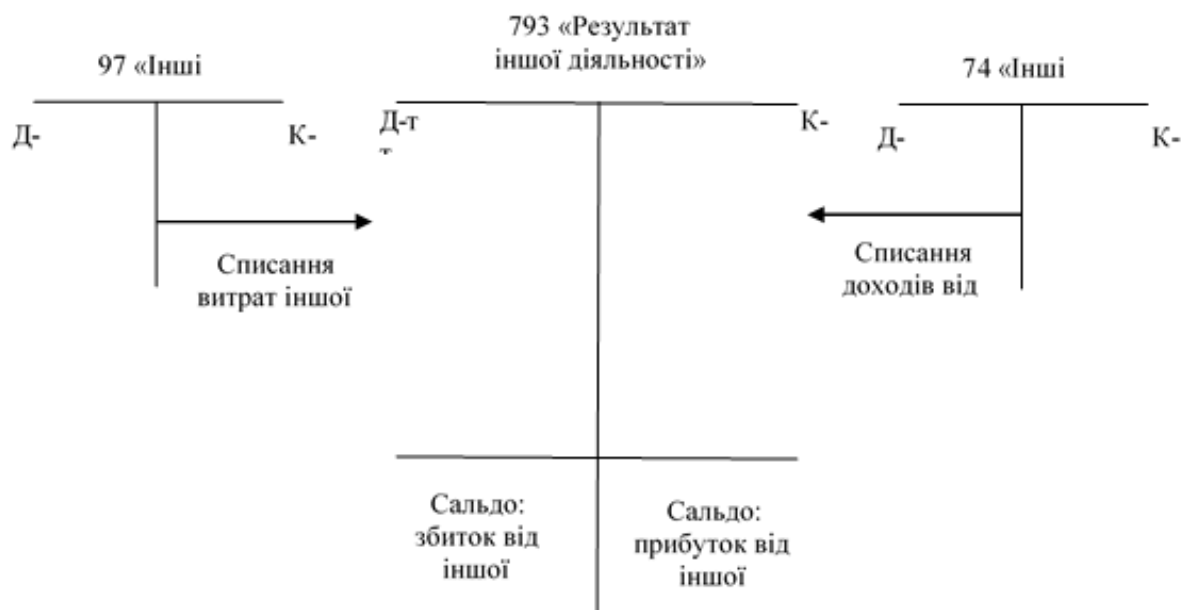


Рис. 2.19. Визначення результату від інвестиційної діяльності (793 «Результат іншої діяльності»)

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, який стягується з прибутку організації (підприємства). Платники податку на прибуток – це тільки юридичні особи (резиденти і нерезиденти). Сплата податку на прибуток для них називається ще загальною системою оподаткування.

Планом рахунків для обліку податку на прибуток від діяльності підприємства передбачається рахунок 98 «Податок на прибуток».

На цьому рахунку ведеться облік належної згідно з даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової).

Нарахована сума податку на прибуток відображається за дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток», а за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунок 79 «Фінансові результати».

У ПКУ об'єктом оподаткування за базовою (основною) ставкою 18 % є прибуток з джерелом походження з України та за її межами, який визначається коригуванням (збільшенням/зменшенням) фінансового результату до оподаткування (прибутку/збитку), визначеного у фінансовій звітності

підприємства відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають.

Результати діяльності за звітній період ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» відображає у фінансовому звіті «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Форма № 2.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати і сукупний дохід за звітний період.

Подається підприємством не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 28 лютого, наступного за звітним роком. Мета складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – надання користувачам правдивої, повної та неупередженої інформації стосовно доходів, витрат, прибутків і збитків та сукупного доходу підприємства за звітний період для прийняття управлінських рішень [85, с. 658].

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) містить такі частини:

- титульну, де наводять інформацію про підприємство і період, за який складається звіт;
- предметну, яка складається з чотирьох взаємопов'язаних розділів;
- завершальну, в якій наводяться підписи та прізвища, імена, по батькові осіб, відповідальних за подану інформацію.

Інформація про доходи, витрати, прибутки та збитки, а також інший сукупний дохід і сукупний дохід підприємства за звітний період розкривається у Звіті про фінансові результати, який складають на підставі оборотів за рахунками класів 7, 9 і який містить чотири розділи:

у розділі I «Фінансові результати» (рядки 2000–2355) міститься інформація про доходи й витрати та фінансовий результат підприємства: від операційної, основної, іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, визначається чистий прибуток чи збиток звітного періоду;

у розділі II «Сукупний дохід» (рядки 2400–2465) подається інформація щодо іншого сукупного доходу і розраховується сукупний дохід підприємства, який отримано у звітному періоді;

у розділі III «Елементи операційних витрат» (рядки 2500–2550) розшифровуються операційні витрати (витрати операційної діяльності) за такими економічними елементами [95, с. 326]:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» призначені для заповнення цього розділу (за винятком рахунка 85 «Інші витрати», на якому ведуть облік витрат інвестиційної та фінансової діяльності).

Досліджуванним підприємством не використовуються рахунки класу 8, з метою визначення розміру операційних витрат та заповнення розділу II здійснюють додаткові вибірки.

Таким чином, операційні витрати підприємства відображаються як в розділі I, так і в розділі III Звіту про фінансові результати;

розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» (рядки 2600–2650) стосується лише акціонерних товариств, прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій [93, с. 68-69].

На досліджуваному підприємстві мають передбачатися планові заходи щодо збільшення прибутку. В загальному плані такі заходи можуть мати такий характер:

- збільшення обсягів випуску продукції;
- покращання якості продукції;
- зменшення собівартості продукції внаслідок раціональнішого використання матеріальних ресурсів, виробничих площ і потужностей, робочої сили та робочого часу;
- розширення ринку продажів тощо.

Кожне підприємство має не тільки прагнути до отримання максимального прибутку, а й до раціонального використання прибутку, який вже отримано. Це

допоможе не тільки утримати на ринку свої позиції, а й забезпечить динамічний розвиток виробництва за умов конкуренції.

На нашу думку, для забезпечення зростання прибутку підприємства важливими є такі заходи:

- планування. Якщо на належному рівні, професійно грамотно складено план з прибутку, то підприємство може правильно визначити обсяг платежів до державного бюджету й суму прибутку, яка залишиться в його розпорядженні з метою формування фінансової бази розвитку діяльності, здійснення необхідних витрат для розвитку соціальної сфери, матеріального заохочення праці – усе це сприятиме зростанню продуктивності праці, а отже, й розміру прибутку на майбутні періоди;

- забезпечення поліпшення якості продукції (товарів, робіт, послуг), адже розмір прибутку залежить в основному від попиту;

- постійний пошук резервів зростання, невикористаних можливостей для збільшення прибутку. Економічна робота з аналізу динаміки й чинників отриманих у базовому періоді прибутків, виявлення резервів сприятимуть максимізації прибутку, важливо також планувати формування, розподіл і використання прибутку в наступних періодах;

- формування високої ділової репутації, яка дозволяє підприємству одержувати додатковий прибуток та підвищувати рентабельність. Основними її показниками є висока якість і швидкість наданих товарів та послуг, прийнятна ціна, вчасність розрахунків із постачальниками.

У ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» у програмі для ведення обліку 1С Бухгалтерія 8.3 формують оборотно-сальдові відомості (ОСВ), в яких ведуть аналітичний та синтетичний облік. Версія 1С Бухгалтерія 8.3 дає змогу сформувати ОСВ за всіма рахунками, що ведуться на підприємстві. Для цього необхідно в переліку модуля «Звіти» вибрати «Оборотно-сальдова відомість».

Синтетичним рахунком 90 «Собівартість реалізації» послуговуються в Оборотно-сальдовій відомості по субрахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг власного виробництва» (Додаток В).

Синтетичним рахунком 70 «Доходи від реалізації» послуговуються в Оборотно-сальдовій відомості по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (Додаток Д).

Синтетичним рахунком 79 «Фінансові результати» послуговуються в Оборотно-сальдовій відомості по субрахунку 791 «Результат від операційної діяльності» (Додаток Е).

2.5. Стан екологічної безпеки та заходи щодо його покращення

Ефективність ведення бізнесу в сучасних ринкових умовах визначається його конкурентоспроможністю. Фактором конкурентного виробництва, особливо сільськогосподарського, є екологічна безпека. Виокремлення екологічного складника в економіці діяльності як держави, так і підприємств є можливим шляхом відображення екологічних активів та екологічних пасивів в системі бухгалтерського обліку. Важливою проблемою такої системи облікового відображення природних ресурсів та екологічних показників є відсутність методики формування таких господарських операцій і їх реєстрації. Лише врахувавши в економічній оцінці діяльності підприємства екологічні показники, можливо дати об'єктивну оцінку та сформуванати конкурентоспроможний аграрний бізнес.

Підприємства, які прагнуть бути відкритими для зовнішнього світу та стабільності в мінливому ринковому середовищі, повинні відповідати міжнародним і національним вимогам щодо виробництва якісної екологічної продукції. Однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної політики в цьому напрямі є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про екологічну діяльність.

Одним із основних понять, яке відображає стан навколишнього природного середовища, тенденції до змін в ньому з врахуванням інтересів суспільства є поняття екологічної безпеки. Кінцевою метою природоохоронної діяльності людини і управління в галузі охорони довкілля є не тільки збереження цілісності

природних комплексів і взаємозв'язків у них, але і забезпечення стану екологічної безпеки. Довкілля сьогодення включає різні складові, зокрема природне середовище - виробництво - суспільство, які мають різні пріоритети, різну стійкість і складаються з різних компонентів.

Екологічна безпека є складовою національної безпеки України, що зазначено в Конституції України [30].

Згідно Кодексу цивільного захисту України [28], екологічна безпека є такий стан навколишнього природного середовища, при якому забезпечується попередження погіршення екологічної обстановки та виникнення небезпеки для здоров'я людей. Екологічна безпека гарантується громадянам України здійсненням широкого комплексу взаємопов'язаних політичних, економічних, технічних, організаційних, державно-правових та інших заходів.

Нинішня екологічна ситуація в Україні характеризується як глибока еколого-економічна криза. Було допущено серйозних помилок в організації комплексного використання природних ресурсів, недостатня увага приділялася управлінню охороною природи та контролю якості природного навколишнього середовища.

В даний час для покращення екологічної ситуації необхідно постійно вивчати територію, на якій функціонують підприємства і комплекси з метою визначення вузьких місць в забезпеченні безпеки населення і на основі отриманих результатів розробити профілактичні заходи для реалізації в практиці господарювання.

В теперішніх умовах господарювання зростає самостійність кожного підприємця та підприємства, що веде до накопичення потенційної безпеки. Це вимагає принципово нового соціально-економічного і організаційно-правового механізму захисту безпеки населення зі сторони держави на основі використання для цього ринкових каталізаторів, як це прийнято в усьому світі.

Для збереження навколишнього природного середовища будь-якого регіону «в робочому» стані, для підтримання в ньому екологічної рівноваги, а отже високої та стабільної відтворювальної спроможності необхідно розуміння загальних проблем екології, знання закономірностей оновлення природних

ресурсів, функціонування екосистем в кожному конкретному регіоні, господарстві [21, с.114-115].

Територія господарства розташована в зоні лісостепу хвилястої рівнини. Загалом, рельєф господарства представляє собою слабо хвилясту рівнину з незначними підвищеннями.

Схили північної та південно-східної експозиції у верхній та середній частині пологі, у нижній – слабологі та видовжені. Тут переважають дерново-карбонатні ґрунти та їх змиті відміни. На цих ґрунтах розвинута площинна та лінійна (яркова) ерозія ґрунтів. Внаслідок ерозійних процесів у господарстві щорічно вимивається 0,8 т родючого шару ґрунту з 1 га, а з усієї площі коло 900 тис. тонн. Втрати гумусу становлять 34,2 тонни.

Інша територія господарства – це слабохвиляста рівнина з явно вираженими зниженнями і значними підвищеннями. На знижених ділянках поширені дернові, лучні, лучно-болотні та болотні ґрунти, що пов'язано зі слабим поверхневим стоком і природним дренажем, і як наслідок – постійним перезволоженням ґрунтів. На підвищеннях переважають дерново-слабопідзолисті та дерново-карбонатні ґрунти без ознак ерозійних явищ.

Ґрунтові і агрокліматичні умови сприятливі для вирощування енергетичних культур, які районовані у даній зоні.

Через територію господарства проходять дороги загального користування довжиною 5,6 км, решта дороги місцевого призначення з асфальтно-бетонним і гравійним покриттям.

Зв'язок з сівозмінними масивами, природними кормовими угіддями, господарськими дворами здійснюється в основному дорогами загального користування і частково по ґрунтових внутрігосподарських дорогах. Всі дороги мають смуги відведення та окремі зони, проте не завжди дотримується режим обмеженої господарської діяльності на них. Місцеві жителі на окремих ділянках облаштовують городи.

З метою підвищення інтенсивності використання земель господарства розроблений проект здійснення відповідних заходів з врахуванням екологічних вимог сільськогосподарських ландшафтів.

Компактне розміщення виробничих підрозділів вигідне та зручне для господарства. З проведених розрахунків видно, що виробничий напрямок господарства за аналізований період є незмінним.

Загалом, при вирощуванні енергетичних культур дотримується висока культура землеробства, застосовується комплекс агротехнічних заходів з дотриманням сівозміни, збереженням рослинних решток, застосуванням сидератів. Проте, у повсякденній діяльності господарства трапляються випадки забруднення ґрунтів пестицидами, розлитими паливно-мастильними матеріалами.

Прогрес у сільському господарстві значною мірою зумовлений широким застосуванням техніки, внесенням добрив і пестицидів, застосуванням отрутохімікатів, в результаті чого зросла загроза не лише забруднення ґрунтів, продукції рослинництва, але й ґрунтових і стічних вод. Внаслідок поверхневого змиву ґрунтів, у господарстві трапляються випадки забруднення природних водоймищ, стічними водами. Забруднювачами є також неочищені стоки тваринницьких ферм та інших господарських об'єктів, приватних господарств, машинних дворів.

Проте, позитивним є те, що у господарстві мінеральні добрива, отрутохімікати зберігаються у спеціально побудованих приміщеннях. У виробництві використовують лише такі засоби захисту, які внесені до переліку дозволених для використання в народному господарстві.

Основними забруднювачами атмосферного повітря є пересувні джерела забруднення – двигуни тракторів, автомобілів, комбайнів. Негативним є те, що не вся техніка обладнана пристроями для очищення викидів, у господарстві не має приладів контролю за кількістю і складом забруднюючих речовин. Не завжди чітко дотримуються правила транспортування нафтопродуктів та інших токсичних речовин, тому трапляються випадки забруднення довкілля.

Загалом, екологічний стан на території господарства задовільний. Проте, керівництво господарства, не зважаючи, на скрутне економічне становище, проводить певні заходи щодо покращення ситуації.

Структура витрат на екозаходи представлена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Структура витрат на природоохоронні заходи
у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ»**

№ п/п	Статті екологічних витрат	2019 р., грн.	Структура, %	2020 р., грн.	Структура, %	2021 р., грн.	Структура, %
1.	Поліпшення малопродуктивних земельних угідь	12600	41,5	12600	38,7	14611	38,7
2.	Проведення обстеження ґрунту	6235	20,5	6980	21,4	8500	22,5
3.	Проведення очистки приміщення ферми	11500	38,0	13000	39,9	14600	38,8
Всього		30335	100	32580	100	37711	100

Отже, аналіз показав, що витрати на природоохоронні заходи у 2021 р. порівняно з 2019 р., мають тенденцію до збільшення.

Для подальшої стабілізації екологічної ситуації на території господарства важливо освоїти комплекс заходів, який би попереджував змив родючого шару ґрунту, з метою збереження і захисту земель від ерозійних процесів та ефективного їх використання провести уточнення відповідності угідь рельєфним і ґрунтовим умовам, перевести ріллю і прируслових смугах в сінокоси, створити культурні пасовища, тощо.

Екологічну політику, на нашу думку, треба розуміти як координуючу першооснову, яка формує і приводить у рух ресурси підприємства (організації), для досягнення цілей у сфері раціонального природокористування, охорони навколишнього середовища і забезпечення екологічної безпеки за допомогою політичних, економічних, юридичних, освітніх та інших заходів.

Екологічна функція держави здійснюється у забезпеченні збалансованого співвідношення екологічних та економічних інтересів суспільства, та надання необхідних гарантій для реалізації і захисту прав людини на сприятливе для життя навколишнє середовище.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами

Сьогодні в Україні стратегія щодо розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності спрямовується на застосування міжнародних стандартів, оскільки для успішної світової інтеграції, розвитку співпраці зі зарубіжними країнами, спрощення взаємодії вітчизняних підприємств з іноземними партнерами та інвесторами, розширення зовнішньоекономічних зв'язків підприємств необхідно привести вітчизняну облікову систему до міжнародних вимог. Це особливо стосується обліку й розкриття інформації щодо фінансових результатів підприємства у фінансовій звітності. Сформованій згідно з МСФЗ звітності притаманні висока інформативність, доступність для користувачів і достовірність. Нею забезпечується порівнянність показників різних господарюючих суб'єктів, незалежно від того, де здійснюється господарська діяльність, до такої звітності є більша довіра потенційних інвесторів і партнерів. Тому, використовуючи МСФЗ, компанії, в яких на міжнародному ринку є бізнес-інтереси, зацікавленим сторонам мають змогу надавати об'єктивну, прозору та зрозумілу інформацію щодо доходів, витрат і фінансових результатів своєї діяльності за звітний період.

Складати й оприлюднювати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, відповідно до останньої редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зобов'язані [66]: підприємства, які становлять суспільний інтерес, а саме: емітенти цінних паперів, цінні папери яких є допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, страхові компанії, банки, недержавні пенсійні фонди та інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, які належать до мікропідприємств та малих підприємств), великі підприємства, показники яких згідно із Законом на дату складання річної фінансової звітності за рік, який передуює звітному,

відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів складає понад 20 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт чи послуг) перевищує 40 млн євро; середня кількість працівників становить понад 250 осіб; публічні акціонерні товариства; суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у видобувних галузях; підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Решті українських підприємств дозволено самостійно приймати рішення щодо застосування МСФЗ під час складання фінансової звітності.

Проблему складання фінансової звітності за міжнародними стандартами можна вирішити двома способами: конверсією, тобто веденням бухгалтерського обліку за національними та за міжнародними стандартами паралельно; за допомогою трансформації фінансової звітності, що складена за П(С)БО, в звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ (рис. 3.1).

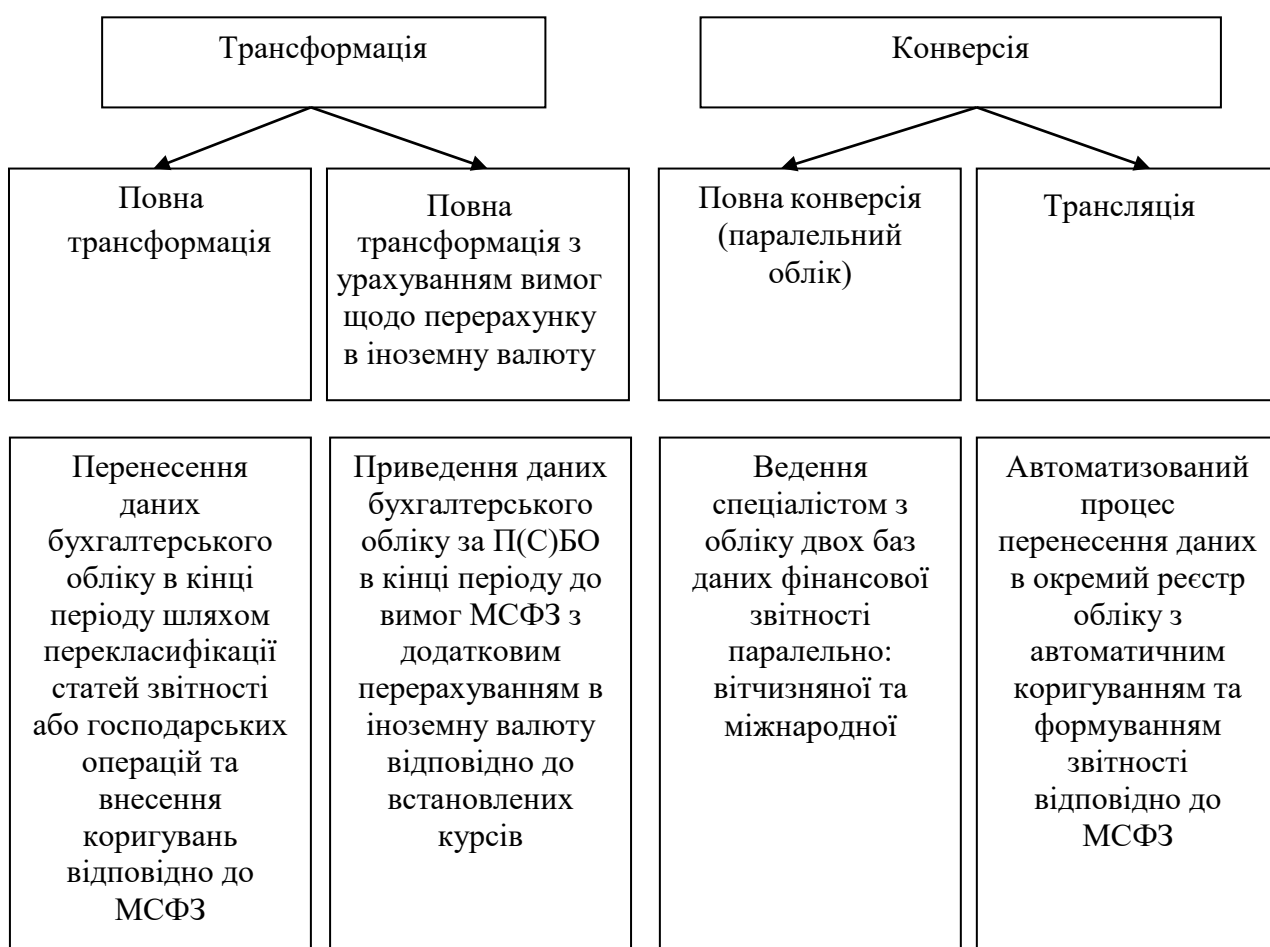


Рис. 3.1. Способи складання фінансової звітності вітчизняних підприємств за МСФЗ [71]

Конверсією забезпечується процес формування фінансової звітності за МСФЗ на підставі відповідних бухгалтерських записів, що зроблені впродовж усього звітного періоду. Через це паралельний облік абсолютно точний, але витратніший і більш трудомісткий, вимагає паралельно формувати облікову політику підприємства й складати План рахунків у форматі, що відповідає МСФЗ, переносити залишки з національного Плану рахунків на рахунки Плану за МСФЗ при одночасному коригуванні та подальшому щоденному паралельному веденні обліку. При цьому кожен господарську операцію реєструють паралельно в двох облікових системах: у системі обліку за національними стандартами і водночас у системі обліку за вимогами МСФЗ [66].

Трансформація фінансової звітності являє собою разову процедуру, яка не стосується системи обліку, а охоплює лише статті фінансової звітності станом на звітну дату, коли на підставі даних звітності, що складена за П(С)БО, формуються дані, які скориговані на величину відмінностей в обліку та звітності відповідно до МСФЗ.

Однак на тепер немає офіційних державних регламентів стосовно трансформації фінансової звітності за МСФЗ. Таке становище сприяє вільному трактуванню окремих положень, а отже, вимагає консультацій фахівців і користування аудиторськими послугами з метою трансформації фінансової звітності. Досить витратним у сенсі залучення фінансових та трудових ресурсів є складання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами. Для розуміння цього процесу важливим є визначення понять «перший звітний період» і «дата переходу на МСФЗ». Відповідно до вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», перший звітний період – це останній звітний період, який охоплюється першою звітністю. Датою переходу вважають початок самого раннього періоду, стосовно якого підприємство надає порівняльну інформацію у першій фінансовій звітності. Таким чином, для проведення трансформації фінансової звітності на кінець періоду потрібно здійснити всі коригування залишків на початок періоду та відобразити їх у кореспонденції з рахунками обліку доходів та витрат. Отже, підприємствам, які хочуть складати фінансову звітність за МСФЗ, необхідно

заздалегідь визначитися з потрібними для цього ресурсами, у формуванні облікової політики передбачити майбутні зміни, дотриматися всіх вимог МСФЗ щодо підготовки вступного балансу, забезпечити порівнянність даних звітності [29].

Усі зазначені проблеми стосуються й розкриття інформації щодо фінансових результатів у фінансовій звітності українських підприємств. Державне регулювання цього процесу забезпечується такими основними нормативно-правовими актами: Господарським і Податковим кодексами України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування, Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, Порядком подання фінансової звітності.

Відповідно до чинних нормативних документів, інформація щодо фінансових результатів діяльності ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» розкривається майже в усіх формах фінансової звітності: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), Звіт про власний капітал.

Основні відмінності між національними і міжнародними стандартами стосовно розкриття у фінансовій звітності інформації щодо фінансових результатів стосуються концептуальних положень і принципів фінансової звітності, її складу, понять суттєвості в фінансовій звітності, звітної дати і грошового вимірника, порядку відображення доходів і витрат, ступеня деталізації статей (Додаток Ж).

Вважаємо, що для вирішення проблеми достовірного розкриття інформації щодо фінансових результатів у фінансовій звітності потрібно на державному рівні вжити низку заходів з метою забезпечення:

- максимального зближення вимог П(С)БО і МСФЗ;
- законодавчого закріплення можливості вести бухгалтерський облік паралельно за П(С)БО і МСФЗ;

- розробки методичних рекомендацій стосовно трансформації фінансової звітності за МСФЗ;
- підвищення кваліфікації бухгалтерів завдяки проведенню навчання з поступовим впровадженням обов'язкової сертифікації;
- розвитку міжнародного співробітництва із міжнародними професійними організаціями.

Доцільно на рівні підприємства: запровадити складання внутрішніх регламентів щодо трансформації фінансової звітності; забезпечити розроблення адекватної облікової політики; проводити консультації та узгоджувати з незалежними аудиторами методики й підходи, які будуть використовуватися для оцінки статей фінансової звітності; забезпечити повну автоматизацію процесу трансформації фінансової звітності.

3.2. Управлінська обліково-аналітична система фінансових результатів на підприємстві

Для управління фінансово-господарською діяльністю підприємства необхідне відповідне інформаційне забезпечення. Під час ухвалення будь-яких управлінських рішень таку інформацію обов'язково враховують. Тому в практиці ухвалення управлінських рішень можливість отримання в потрібний момент достовірної інформації про фінансове становище підприємств є дуже важливою.

Найважливіший економічний показник діяльності – прибуток. Ним у загальному вигляді відображаються результати господарювання і продуктивності зроблених витрат. Саме здатність отримувати прибуток є одним із критеріїв в оцінці ефективності функціонування підприємства. Для оцінки ефективності сегментів бізнесу, груп продукції чи клієнтів необхідне правильне вимірювання доходів та витрат.

Виходячи з потреб користувачів, управлінський облік має надавати інформацію для кожного рівня управління, оскільки він є інформаційним фундаментом управління, а також найефективнішим засобом планування та прогнозування діяльності підприємства. З його допомогою менеджери вищої

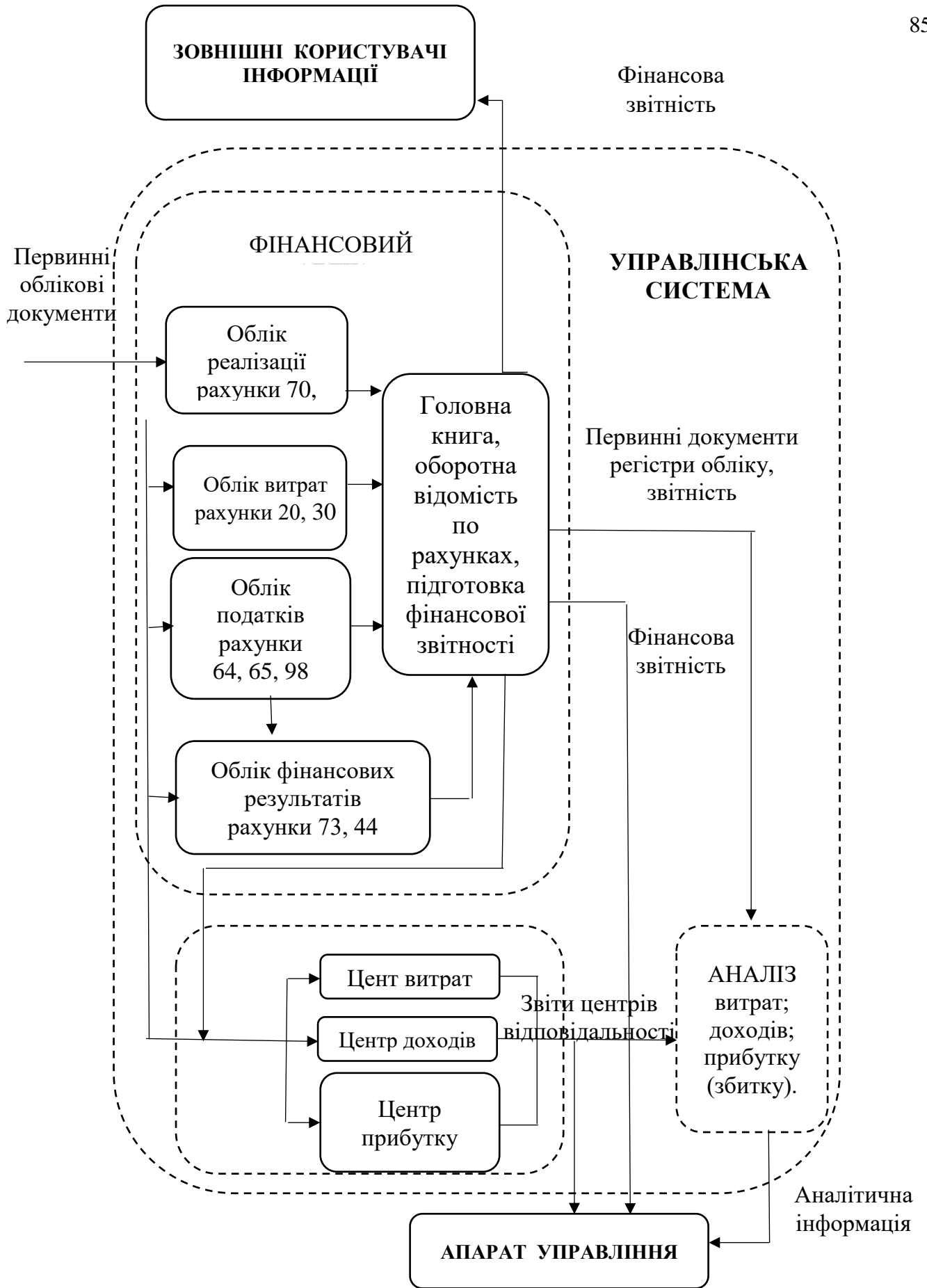
ланки спроможні виявляти оптимальні пропорції постійних і змінних витрат, ціни та обсягу реалізації, здатні мінімізувати підприємницький ризик, а позитивний фінансовий результат максимізувати [97].

Внутрішні (бухгалтери, менеджери) й зовнішні (експерти, аудитори, консультанти) користувачі, завдяки можливості оперувати даними управлінського обліку, мають змогу зробити глибоке оцінювання фінансових результатів й більш точно обґрунтувати рекомендації з метою поліпшення роботи підприємства.

Вважаємо, що, на відміну від фінансового, управлінський облік – це облік не фактичного обсягу майна, витрат і доходів, а також стану розрахунків і зобов'язань, а облік чинників, умов і обставин, які впливають у підприємстві на його виробничо-господарську діяльність.

В управлінському обліку відбувається системна взаємодія всіх його складових елементів, кожен з яких володіє тими якостями, унаслідок виключення яких знижуються загальний потенціал та ефективність інформаційної системи. Їхня сукупність формує систему внутрішньої інформації, завдяки якій забезпечується ефективне управління підприємством і яка ґрунтується на принципах комплексності, аналітичності, безперервності, наступності, комунікативності, а також інтерпретується.

Водночас інформація управлінського обліку сприятиме ухваленню оптимальних рішень в управлінні підприємством тільки в тому разі, якщо вона є правильно підбраною та проаналізованою. Тому нині в управлінні господарською діяльністю об'єктивно підвищується значення аналітичної підсистеми, позаяк система управління завдяки обліково-аналітичній інформації забезпечується необхідними даними, що дає змогу ухвалювати ефективні управлінські рішення стосовно доходів і витрат. Показник прибутку або збитку, отриманий протягом календарного року, визначає фінансовий результат діяльності підприємства, тому його облік та аналіз становить важливий етап усього обліково-аналітичного циклу. На рис. 3.2 у загальному вигляді представлено управлінську обліково-аналітичну систему фінансових результатів, яка базується на даних фінансового обліку.



Вступивши до системи обліку і аналізу, первинні документи створюють інформаційну базу для підсистем фінансового й управлінського обліку. Підсистемою фінансового обліку групуються всі дані первинних документів за синтетичними й аналітичними рахунками. На підставі рахунків складають зведені реєстри, відомості, головну книгу і звітність. Звітність, що сформована у підсистемі фінансового обліку, надається апарату управління та зовнішнім користувачам інформації.

Інформація про ресурси акумулюється в підсистемі управлінського обліку за центрами відповідальності, що подають звіти керівництву [55]. Інформація фінансового й управлінського обліку надходить до підсистеми аналізу, де обробляється та аналізується. Відтак аналітична інформація теж надходить до апарату управління підприємством. Отже, у керівництва підприємства буде три види звітів, а саме: фінансова звітність, звітність за центрами відповідальності та аналітичні звіти.

Запропонована система обліку та аналізу фінансових результатів, будучи сформованою на підприємстві, стане для управлінського персоналу потужним і надійним інструментом управління підприємством загалом та його структурними підрозділами зокрема.

Така система допоможе в пошуку внутрішніх резервів підвищення прибутку за рахунок зменшення витрат і дасть змогу підвищити рентабельність продукції та її прибутковість.

На перше місце сучасна економіка висуває проблеми управління й обліку витрат, а також якості виробленої і реалізованої підприємствами промисловості продукції. Нами визначено, що зараз існує дві проблеми, які пов'язані з управлінням і обліком витрат на якість: організація нових нетрадиційних систем отримання інформації щодо витрат на якість та застосування нових підходів щодо калькулювання собівартості продукції з врахуванням якості, а також методів аналізу, контролю й аудиту в системі якості та ухвалення на цій основі управлінських рішень [2].

Зважаючи на важливість завдань з підвищення якості продукції, ми наголошуємо на необхідності підвищення ролі обліку витрат у системі управління якістю продукції, що матиме позитивний вплив на зростання фінансового результату. Комплексного підходу вимагає калькулювання собівартості продукції з врахуванням її якості. Встановлено, що з метою вирішення методичних питань такого калькулювання необхідні певні умови:

- визначення порядку відображення у собівартості додаткових витрат, що пов'язані з процесом покращання якості продукції;
- організація обліку випуску продукції зі застосуванням ефективних одиниць вимірювання якості;
- застосування ефективних калькуляційних одиниць, які відображають споживчу вартість продукції.

Один з основних елементів у системі управління якістю продукції, крім калькулювання собівартості продукції з урахуванням її якості, – це аналіз якості продукції, як виробляється.

Метою аналізу якості є випередження конкурентів за якістю продукції з найменшими витратами, використовуючи методології управління економікою якості. Для оцінки якості запропоновано використовувати метод «витрати на якість – собівартість – прибуток». Аналіз за цим критерієм ведуть у такій послідовності [40]:

- 1) визначення заходів з поліпшення якості й узгодження їх із місією підприємства;
- 2) прогнозування впливу на задоволеність споживача збільшення числа чинників, які зумовлюють його позитивне сприйняття, і скорочення числа чинників, які викликають негативну реакцію;
- 3) оцінка зростання доходів за рахунок повторних замовлень завдяки підвищенню задоволеності споживачів;
- 4) ідентифікація менш відчутних вигод для споживачів й інших зацікавлених осіб;
- 5) оцінка змін у витратах на відповідність і через невідповідність якості як у

внутрішніх, так і в зовнішніх процесах;

б) зіставлення сумарного фінансового впливу запропонованих заходів стосовно поліпшення якості;

7) порівняння сумарних вигод від інвестицій у заходах із поліпшення якості.

Встановлено, що системою управлінського обліку мають забезпечуватися планування і контроль не тільки витрат, а й доходів. Лише завдяки такому підходу можна отримати від ведення внутрішнього обліку реальний економічний ефект.

Необхідний інструмент для управління ресурсами – це управлінський облік фінансових результатів, який дає змогу підвищити якість та оперативність ухвалення управлінських рішень, максимізувати прибуток від реалізації й забезпечити ефективний контроль ризиків фінансово-господарської діяльності підприємства у процесі руху ресурсів [11].

Використання автономної системи управлінського обліку фінансових результатів передбачає відокремлення рахунків управлінського обліку у спеціальний план рахунків з максимально можливою деталізацією. Завдяки детальній аналітиці забезпечується накопичення статистичного матеріалу для аналізу за кожним видом витрат, які впливають безпосередньо на формування управлінського прибутку, що необхідне для ухвалення ефективних управлінських рішень.

Для оперативного виявлення чинників зниження витрат, збільшення доходів, а також відповідальності за несприятливі відхилення, що виникли, необхідне розроблення деталізованих звітів щодо кожного виду витрат, які дають уявлення щодо фактичних витрат, а також можливих відхилень фактичних показників від нормативних.

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

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства має передбачати такі обов'язкові елементи, як: горизонтальний аналіз показників, тобто оцінка змін щодо кожного показника за аналізований період; вертикальний аналіз показників – оцінка структури показників прибутку та змін їхньої структури; трендовий аналіз показників, тобто дослідження динаміки зміни показників за низку звітних періодів; факторний аналіз – виявлення чинників і причин зміни показників прибутку та їх кількісна оцінка.

На нашу думку, головна мета управлінського аналізу – постійне інформаційне забезпечення контролю за раціональністю функціонування усієї господарської системи стосовно виконання зобов'язань виробництва та реалізації продукції, виявлення й мобілізації внутрішньовиробничих резервів для зростання прибутковості виробництва продукції, зниження витрат. За допомогою управлінського аналізу фінансових результатів підприємства можна чітко виявити сприятливі та несприятливі чинники, які впливають на формування прибутку, отримані дані дають змогу ухвалювати ефективні управлінські рішення.

Отже, управлінський аналіз фінансових результатів є важливим етапом у процесі ухвалення будь-якого управлінського рішення, а тому має велике значення. Результати управлінського аналізу дають змогу забезпечити систематичний контроль формування фінансових результатів, виявляти вплив об'єктивних і суб'єктивних чинників на фінансові результати, здійснювати пошук резервів підвищення прибутку і зростання рівня рентабельності, прогнозувати їх, оцінити роботу підприємства щодо використання можливостей підвищення прибутку і збільшення рентабельності, розробляти рекомендації стосовно освоєння резервів збільшення прибутку, які вдалося виявити.

3.3. Інформаційні системи і технології обліку фінансових результатів

Завдяки зростанню рівня автоматизації бухгалтерського обліку забезпечуються оперативність збору, узагальнення, інтерпретування економічної

інформації, раціональна організація обліково-аналітичних процедур, успішне управління витратами і вирішення проблем збереження власності.

Проте облік засвідчує господарські явища, які вже відбулися, надходження необхідних даних для аналізу й контролю відбувається недостатньо оперативно, тобто менеджмент підприємства отримує інформацію щодо результатів діяльності тоді, коли дуже складно вже запобігти негативним результатам.

«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 слабоструктурованих 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», – зазначає К. Л. Багрій [3].

Нині існує низка пропозицій стосовно інформаційних систем (ІС) і технологій у сфері прийняття рішень, зокрема: «...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» [3]; «...інтерактивна автоматизована система, яка допомагає особам, що приймають рішення, використовувати дані і моделі під час вирішення неструктурованих і слабоструктурованих проблем» [52]; «...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» [11].

Важливою функцією сучасних ІС є облікова, яка вимагає здійснення збору, реєстрації, передачі, накопичення, зберігання і обробки облікових даних. Організація та реалізація обліку суб'єкта господарювання потребує відповідних засобів і методів обробки інформації, а також кваліфікованих працівників. Вести

облік можна вручну і/або з впровадженням ІС, однак використання сучасних ІС змінює методи й технологію обробки облікових даних.

ІСУ – система, в якій інформаційний процес обліку автоматизовано за рахунок застосування спеціальних методів обробки даних, які використовують комплекс обчислювальних, комунікаційних й інших технічних засобів для отримання та доставки інформації, необхідної фахівцям-бухгалтерам для виконання функцій управлінського і бухгалтерського (фінансового) обліку [37]. Перетворення інформації в ІСУ можна поділити на три етапи.

На першому етапі – документування господарських операцій та формування внутрішньомашинної інформаційної бази – відбуваються збір даних, їх реєстрація, передавання на обробку, зберігання, накопичення та підготовка до обробки [37]. На другому етапі – узагальнення облікових даних і формування облікових реєстрів – передбачається обробка облікових даних, їх систематизація й узагальнення впродовж звітного періоду, формування аналітичних та синтетичних облікових реєстрів, складання оперативних звітів, які дають змогу бухгалтеру контролювати наявність майна підприємства і правильність відображення в обліку виробничо-господарської й фінансової діяльності підприємства [17]. Тут виконуються пошук, сортування і групування даних, їх обчислювальна обробка, відображення, тиражування. Третій етап завершення звітного періоду та складання бухгалтерської й іншої зовнішньої звітності передбачає виконання процедур обробки облікових даних [37].

Збір інформації потребує виміру, підрахунків, зважування матеріальних об'єктів, виміру їхніх характеристик, а тому переважно відбувається зі застосуванням технічних засобів. Збір інформації супроводжується її реєстрацією, тобто фіксацією на матеріальному носії – паперовому чи машинному. У первинні документи записи в основному здійснюють вручну, у той час як процедури реєстрації інформації є досить трудомісткими. Через це особливе значення має процес автоматизації на підприємстві заповнення первинних документів зі застосуванням комп'ютерів у місцях отримання цієї інформації.

Між комп'ютерною та ручними формами обліку існують фундаментальні відмінності. За ручного ведення обліку наявний принцип багатократності реєстрації облікових даних, у той час як в разі застосування ІТ одноразове введення в ІСУ дає змогу багаторазово використовувати цю введену інформацію завдяки алгоритму перетворення та групування інформації в ІС [4].

Застосування інформаційних технологій (ІТ) дає змогу використовувати необмежену античність обліку. У разі застосування обробки з використанням ІТ інформацію можна представити в будь-якому розрізі, з будь-якою періодизацією, чого можливо досягти завдяки автоматизації обробки даних.

Застосуванням ІТ можливо виключити ризик арифметичної помилки, оскільки всі обчислення виконуються на основі вбудованих алгоритмів. Помилка можлива лише на початковому етапі – у разі введення людиною некоректних даних в ІСУ [52].

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

Розглядати порядок заповнення форм таких документів вважаємо за недоцільне, позаяк визначенням фінансових результатів передбачається закінченнявсього облікового циклу підприємства, а отже, й заповнення значної кількості документів. Зазначимо, що, згідно із запропонованою схемою організації автоматизованого обліку, вводити реквізити стандартних форм первинних документів зобов'язані працівники служб основного, промислового чи допоміжного виробництв, водночас контроль за їх складанням покладено на керівників відповідних служб.

Під час розгляду загальновідомих особливостей аграрного виробництва пропонується використання засобів обчислювальної техніки та корпоративних мереж, що передбачатиме розмежування доступу до облікової інформації (рис. 3.3).

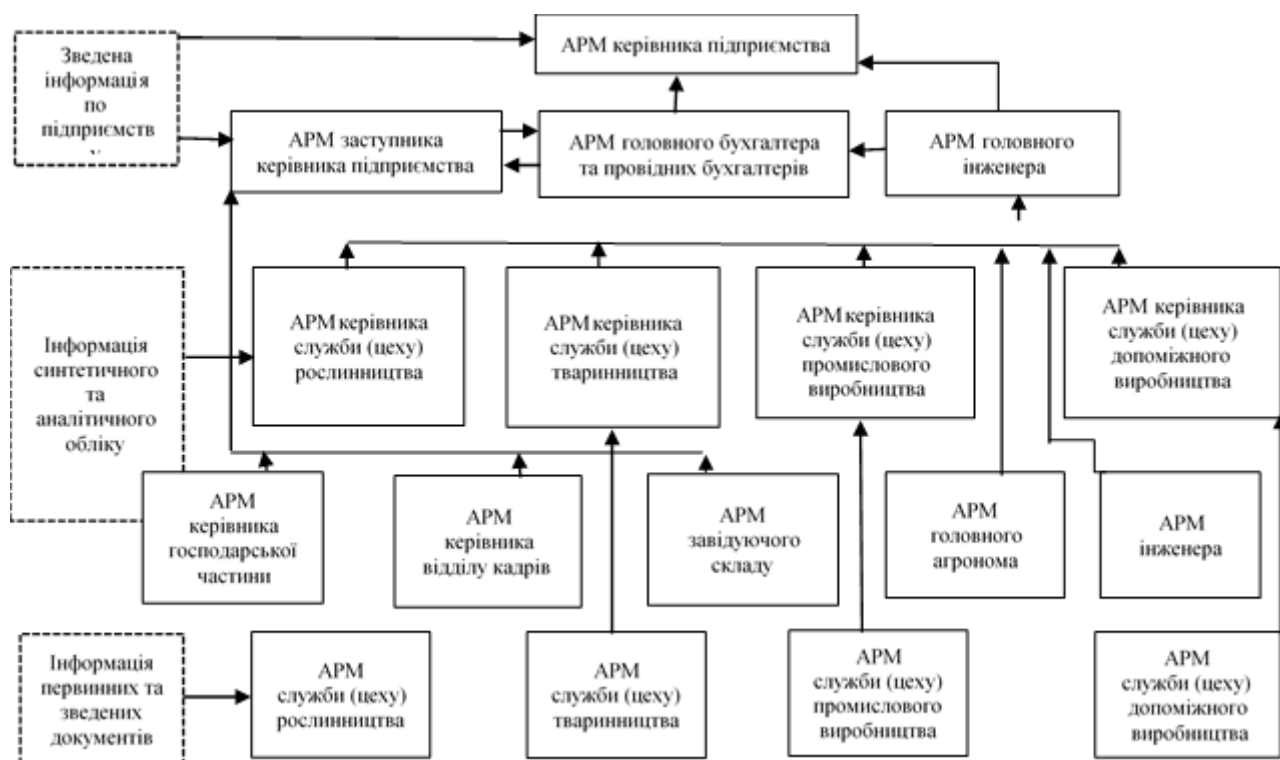


Рис. 3.3. Схема організації обліку фінансових результатів зі застосуванням локальної комп'ютерної мережі

На вітчизняному ринку представлені різноманітні системи автоматизації бухгалтерського (фінансового) обліку як українського, так і іноземного виробництва. На початку розвитку систем обліку останніми забезпечувалося переважно ведення бухгалтерського обліку і складання звітності за національними стандартами, також вони готували податкову звітність і спочатку були зорієнтовані на малі підприємства.

Ринок бухгалтерських програм широкий. Найбільше використовуються аграрними та переробними підприємствами «BAS», Bookkeeper (українська онлайн-бухгалтерія), Інтерв'ю з CEO Bookkeeper, Бухгалтерія А5, Дебет Плюс, Ананас, Своя технологія, Athena, Openbravo, GrossBe, ВС: Бухгалтерія, Класс365, OpenERP, «М.Е.Дос», «Фінанси без проблем» тощо. Застосовуючи сучасні бухгалтерські програми, можливо в одній інформаційній базі вести облік (податковий і бухгалтерський) кількох різних підприємств.

За умов жорсткої ринкової конкуренції грамотно налагоджений управлінський облік став набувати значення як чинник підвищення

конкурентоспроможності підприємства. Нині існує безліч ІСУ, які дають змогу автоматизувати процедури ведення обліку.

Вести бухгалтерський і управлінський облік можна як за допомогою однієї і тієї ж програми, так і в різних програмах. Однією з таких програм є ERP-системи. Аббревіатурою ERP (Enterprise-Resource Planning – планування ресурсів підприємства) позначають комплексні системи управління підприємством. На ринку наявна велика кількість різних ERP-систем як вітчизняних, так і зарубіжних фірм-розробників. Вони відрізняються функціональними можливостями, вартістю та кількістю користувачів [52].

Зазвичай ERP-системи зорієнтовані на великі компанії і дають змогу реалізувати не лише управлінський облік, а й блоки для цілей оподаткування, підготовки звітності за національними та міжнародними стандартами, трансформації з МСФЗ, що надає користувачам широкі можливості. ERP-системою функції всіх відділів, блоків, бізнес-одиниць компаній інтегруються в єдину комп'ютерну систему, що обслуговує і специфічні потреби окремих підрозділів, і компанії загалом. Через це ERP-системи є, з одного боку, складнішими для впровадження, ніж ІСУ, що орієнтовані лише на ведення бухгалтерського обліку, а, з іншого боку, завдяки гнучкій системі налаштування звітів, ERP-системи забезпечують значно ширші аналітичні можливості, що робить ІС найпотужнішим інструментом управління.

Одне з провідних місць в ІС підприємства посідає облікова функція, будучи невід'ємною її частиною. Завдяки обліковій інформації у користувачів такої інформації є можливість ухвалювати компетентні управлінські рішення з метою управління як виробничо-господарською діяльністю підприємства, так і фінансовою. А тому до інформації ставляться вимоги щодо її повноти, достовірності, своєчасності та об'єктивності. За умов великого обсягу постійно нової інформації це можна реалізувати лише за допомогою ІСУ. Водночас варто зазначити, що жодна ІСУ не спроможна повністю замінити бухгалтера – вона може лише звільнити його від рутинних операцій.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Політика держави з розвитку безпеки праці базується на конституційних правах працівників на належні нешкідливі і безпечні умови на робочих місцях, а також перевага здоров'я працівника щодо результатів діяльності підприємства. Законною основою діяльності системи охорони праці є безперечно Конституція України, положення Кодексу цивільного захисту України, поновлений Закон України «Про охорону праці», відповідні статті Кодексу законів про працю, і ін. [30, 28, 67]

У практичному втіленні цієї політики першочергове значення має, як свідчить аналіз стану безпеки праці, постійне покращення умов та виробничої гігієни на робочому місці, періодична модернізація технічних засобів, розширення відповідних організаційних складових планів соціального-розвитку, навчання, підвищення кваліфікації і пропаганда у сфері безпеки праці тощо. Певні проблеми реформування власності, діяльність малих ферм, з обмеженими можливостями та застарілим обладнанням, втрата фахових навичок, певні прояви кризового стану економіки, високий рівень безробіття працездатного населення та ін. є чинниками зростання рівня ушкоджень на виробництві та професійних недуг у найближчому майбутньому.

У результаті аналізу основних економічних показників, що комплексно характеризують виробничо-господарську діяльність підприємства ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», бачимо, що фонд оплати праці протягом цього періоду зріс на 4365 тис. грн.

Чистий дохід від реалізації продукції у 2021 році порівняно з 2019 роком зріс на 2194,3 тис. грн.

Аналіз динаміки трудових ресурсів показує збільшення чисельності працівників сільського господарства, що пояснюється розширенням виробництва.

Аналіз стану безпеки праці має на меті виявлення підґрунтя виробничих травм і захворювань, визначення динаміки їхніх змін, зіставлення рівня виробничого травматизму між галузями, підприємствами, що уможливорює вжиття заходів їх запобігання.

За статистичним методом аналізу травматизму до показників оцінки стану безпеки праці належать: частота травматизму – $P_{чт}$, тяжкість – $P_{тт}$ та коефіцієнт втрат, які визначають за формулами [16]:

$$P_{чт} = T \times \frac{1000}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{тт} = \frac{D_T}{T}, \quad (4.2)$$

де T – кількість випадків травмувань за звітний період; P – середньоспискова кількість робітників; D_T – кількість днів непрацездатності спричинені травмами.

Показник втрат (без працездатності) $P_{нт}$ внаслідок травми – це кількість пропущених людино-днів, яка припадає на 1000 працівників:

$$P_{нт} = 1000 \times \frac{D_T}{P}. \quad (4.3)$$

Отже, якісний бік інцидентів визначають показниками $P_{тт}$ і $P_{сн}$, що доповнюють один одного. Недосконалістю зазначених коефіцієнтів є те, що вони не виокремлюють випадків із тяжким і летальним наслідками. Тому, беручи до уваги зазначені недоліки включено новий показник – коефіцієнт $P_{сн}$, що враховує кількість летальних травм, і таких, що спричинили інвалідність.

Кількість важких травмувань з летальними наслідками вираховують і оцінюють за коефіцієнтом $P_{сн}$:

$$P_{с.н.} = \frac{C \times 100}{T}, \quad (4.4)$$

де C – кількість важких (з інвалідністю) випадків і з летальними наслідками; T – узагальнена кількість випадків (інцидентів).

Під дією низки шкідливих факторів (біологічних і хімічних) на виробництві у працівників можуть виникати професійні чи хронічні отруєння, інші захворювання. Дослідження та облік професійних недуг здійснюють відповідно

до діючого Положення, яке передбачає обчислення показників частоти випадків недуг $П_{чз}$, важкості захворювань $П_{тз}$, а також втрат працездатності $П_{дз}$, що спричинені виробничими хворобами (на 100 працівників):

$$П_{чз} = З \times \frac{100}{P}, \quad (4.5)$$

$$П_{вз} = \frac{Дз}{З},$$

$$П_{дз} = Дз \times \frac{100}{P}, \quad (4.6)$$

де $З$ – кількість випадків недуги за звітний період; $Дз$ – дні непрацездатності спричинені захворюваннями працівників за такий самий період; P – загальна кількість працюючих [16, 67].

Основні показники охорони праці щодо травматизму, підраховані за статистичним методом, вказано у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

**Основні показники виробничого травматизму
в ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», 2019-2021 р.р.**

Показник	Умовне позначення	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. до 2019р., %
Середньоспискове число працюючих, осіб	P	11	11	14	127,3
Асигновано на охорону праці, тис. грн:	$Ан$	31	36	38	122,6
у т.ч. витрати на спецодяг	$Во$	24	28	30	125,0
Витрати протипожежні, тис грн	$Вп$	2	2	2	-
Фактично витрачено на одного працюючого, грн	$Аф$	861	1030	1000	116,5
Кількість захворювань	$З$	2	3	1	50,0
Кількість днів непрацездатності через травми	$Дт$	11	9	8	72,7
Показник частоти захворювань	$Пчз$	11,1	15,8	5,2	46,8
Показник тяжкості захворювань	$Птз$	5,5	3	8	145
Показник втрат працездатності через захворювання	$Пвз$	61	47,4	41,6	68,2

Розглядаючи стан безпеки праці в досліджуваному підприємстві, слід відзначити, що травматизм відносно значний, відповідно ситуація щодо безпеки праці потребує якісних змін як у фінансовому напрямі, так і в поліпшенні дисципліни зі сторони працівників.

На підставі аналізу ситуації щодо безпеки праці в господарстві варто реалізувати низку заходів, що уможливить зниження рівня травматизму, поліпшить умови праці. Передусім доцільно створити мікрокліматичні умови, які убезпечать від шкідливих чинників; надати працівникам сучасний спецодяг та інші засоби індивідуального захисту, технічні засоби безпеки тощо.

Стабільний контроль за дотриманням робітниками вимог нормативно-правових актів з безпеки праці покладено на посадових осіб з безпеки праці, а також на головних спеціалістів чи керівників підрозділів. Керівники підприємства організовують і створюють безпечні умови на робочих місцях, контролюють проходження (протягом трудової діяльності) медоглядів робітниками, що працюють на важких роботах, роботах із нездоровими чи небезпечними умовами праці, як і тих, де є необхідність у професійному доборі.

4.2. Удосконалення завдань системи управління охороною праці у підприємстві

Вагомою функцією керування охороною праці є функція планування організаційно-технічних підпроектів з охорони праці, яке має важливе значення для зростання ефективності роботи з охорони праці.

Важливо використовувати математичні методи передбачення ситуацій прояву небезпечних та шкідливих виробничих чинників за наявності статистики травмувань, оцінювати недоліки конструкторських і технологічних напрацювань та діючих виробничих процесів, планувати окреслення головної й локальних стратегій роботи з безпеки праці, вивчати стани умов праці відповідно до паспортизації й атестації робочих місць, приймати зауваження і пропозиції від

працівників, представників і експертів служб охорони праці, фахівців профспілок.

Планування обсягів робіт у проектах з охорони праці повинно бути у підприємствах на різні терміни: перспективне, поточне (річне) як і оперативне (квартальне, помісячне). Для цього застосовують: плани економічного й соціального удосконалення, планування організаційно-технологічних заходів, цілеспрямовані покращання умов праці; матеріали і приписи перевірки робочих місць; факти розслідування нещасних випадків і захворювань на підприємстві; пропозиції комісії з охорони праці [16].

На сьогодні прослідковується незначне виділення коштів на безпеку праці у підприємстві, у зв'язку з фінансовими утрудненнями та низьким рівнем прибутковості господарства. Невелика сума виділених коштів не забезпечить суттєвого покращення стану охорони праці.

Дані про реалізацію заходів із покращення стану охорони праці та затрати коштів на відповідні проекти у господарстві наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Заходи з покращання охорони праці та витрати коштів
у ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ», 2021 р.**

Зміст заходів	Вартість робіт, грн	Відповідальна особа
Розміщення попереджувальних плакатів та надписів у місцях підвищеної імовірності травматизму	3100	Керівник
Покращення санітарно-гігієнічних умов праці у виробничих приміщеннях	8200	Керівник
Забезпечення виробничих приміщень новими вогнегасниками, засобами медичної допомоги	5700	Керівник
Встановлення огорож біля стічних ям	6850	Керівник
Налагодження пошкодженої ізоляції на живильних кабелях	4250	Керівник
Проведення інструктажів стосовно поводження з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог щодо охорони праці	x	Керівник
Всього витрат	28100	x

Джерелами фінансування проектів і поліпшення умов праці у підприємстві

стають: власні кошти фірми, фінансові ресурси, позички, бюджет держави, добровинні внески тощо. Обчислення витрат коштів для введення рекомендованих заходів з безпеки праці у господарстві здійснюють залежно від характеру запланованих заходів у проектах.

Заплановані заходи (табл.4.2) є засадами для опрацювання колективного договору. Визначений перелік нагальних заходів на підставі даних перевірок робочих місць на відповідність законодавчих актів з охорони праці, розгляду причин нещасних випадків на підприємстві та профзахворювань беручи до уваги їх економічну та соціальну ефективність повинен підвищити узагальнений рівень безпеки виробництва.

Основні завдання управління охороною праці:

- навчання працівників безпечним методам праці та пропаганда питань охорони праці;
- забезпечення безпечності технологічних процесів, виробничого устаткування, будівель і споруд; нормалізація санітарно-гігієнічних умов праці;
- забезпечення працівників засобами індивідуального захисту;
- забезпечення оптимальних режимів праці та відпочинку;
- організація лікувально-профілактичного обслуговування; професійний добір працівників з окремих професій; удосконалення нормативної бази з питань охорони праці.

4.3. Удосконалення функцій управління безпекою праці

Система управління охороною праці (СУОП) – це сукупність органів управління підприємством, які на підставі комплексу нормативної документації проводять цілеспрямовану, планомірну діяльність щодо здійснення завдань і функцій управління з метою забезпечення здорових, безпечних і високопродуктивних умов праці.

Головна мета управління охороною праці є створення здорових, безпечних і високопродуктивних умов праці, покращення виробничого побуту, запобігання

травматизму і профзахворюванням. Охорона праці базується на законодавчих, директивних та нормативно-технічних документах. При управлінні охороною праці не повинні прийматись рішення та здійснюватись заходи, що суперечать діючому законодавству, державним нормативним актам про охорону праці, стандартам безпеки праці, правилам та нормам охорони праці.

До основних функцій управління охороною праці належать:

- прогнозування і планування робіт, їх фінансування;
- організація та координація робіт;
- облік показників стану умов і безпеки праці;
- аналіз та оцінка стану умов і безпеки праці;
- контроль за функціонуванням СУОП;
- стимулювання роботи по вдосконаленню охорони праці.

У результаті виконання проектів заходів безпеки праці виникає соціальний і економічний вплив, який виявлятиметься підняттям продуктивності праці, збільшенням обсягу виробництва за рахунок повного фонду робочого часу, виробничих фондів; зниженням затрат через травматизм і недуги за рахунок зменшення оплат тощо.

З метою оцінки ефективності проектів заходів з безпеки праці варто порівнювати підсумки травматизму і витрати на профілактичні заходи до, а також після реалізації проектів за відповідною методикою, яка включає визначення наступних показників [16].

Зіставлення економічної ефективності проекту профілактичних заходів для нещасних випадків/захворювань:

$$E = Q - Eh(K2 - K1), \quad (4.7)$$

де Q – річна економія завдяки зниженню травматизму;

Eh – нормативний показник ефективності заходів, $Eh = 0,08$;

$K2, K1$ – кошти для впровадження проекту заходів з наміром попередження інцидентів за попередній і звітний роки.

Річна економія, Q :

$$Q = M_{H1} - M_{H2},$$

(4.8)

де M_{H1} - M_{H2} – матеріальні результати виробничого травматизму в попередньому і поточному роках.

Матеріальні наслідки травматизму:

$$M_H = D_T \times S \times \Phi, \quad (4.9)$$

де D_T – кількість людино-днів непрацездатності на один і більше днів; S – денна заробітна плата працівника;

Φ – показник матеріальних наслідків, $\Phi = 2$.

Строк окупності на охорону праці:

$$T = K_2 / Q. \quad (4.10)$$

Щодо рекомендацій на майбутнє, то варто детальніше планувати проекти з безпеки праці відповідно до виявлених причин травматизму з фінансуванням витрат на безпеку праці за вимогами законодавства (0,5 % фонду оплати праці за минулий рік), покращувати використання наявних сучасних засобів безпеки у підприємствах, підвищувати мотивацію і контролювати на належному рівні дисципліну.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

У відповідності з Кодексом цивільного захисту України [28] держава розбудовує систему захисту, мета якої є рятування від наслідків аварій чи катастроф екологічного, техногенного, природного чи воєнного характеру. Інакше кажучи, держава не тільки анонсує право населення на захист власного життя і здоров'я за умов надзвичайних ситуацій, але і створює сучасну систему захисту населення, тобто систему реагування та допомоги. На рівні району і агропромислового підприємства відповідають за організацію та ситуацію з цивільного захисту керівники, які створюють штаб цивільного захисту на підприємстві з відповідними інформаційним та функціональними обов'язками.

Держава як поручитель цього права вибудовує систему цивільного захисту, мета якої захист населення від загрозливих наслідків катастроф і аварій екологічного, техногенного, природного та воєнного характеру.

Органи державної виконавчої влади мають вирішувати відповідні завдання і функції (планування, організація, координація, контроль і мотивація) у випадку виникнення НС, для досягнення основної мети – захисту населення та гарантування його життєзабезпечення.

До вірогідних природних виняткових ситуацій на території досліджуваного підприємства можна віднести тривалі негоди, урагани, затоплення, снігові заметілі та інші; до техногенних – катастрофи на автошляхах (міжнародного значення), фермах, підрозділах зі високовольтними електричними підстанціями, катастрофи, пов'язані з витіканням особливо небезпечних хімічних речовин, різних пально-мастильних матеріалів тощо.

У агропромислових підприємствах залежно від виробничих умов рекомендують встановлювати протипожежні режими і розробляють настанови як для цілого об'єкта, так і для поодиноких цехів, дільниць, бригад. В рекомендаціях наводять засади і конкретні вказівки щодо зберігання різних матеріалів, визначають місця, де не можна палити і розводити відкрите полум'я, розписують порядок дій у випадку виникнення чи поширення пожеж.

Одним із основних завдань підсистем загальнодержавної системи цивільного захисту України є організація різних видів життєзабезпечення населення за умов виникнення надзвичайної ситуації. Заходи життєзабезпечення планують і виконують центральні та локальні відповідальні органи державної виконавчої влади, їх структурні підрозділи, які безпосередньо відповідають за безпеку населення, керівництво організацій, підприємств, установ для задоволення життєвих потреб громадян, що потерпіли від наслідків НС.

Головними заходами відповідно до Кодексу цивільного захисту є: забезпечення житлом; організація харчування; надання одягу, взуття і речей першої необхідності; медичне обслуговування та інше.

Для організації життя і безпеки населення в екстремальних умовах проектують комплекс заходів, що спрямовані на облаштування і підтримання відповідних нормальних умов проживання, здоров'я і працездатності людей. Зазначений вище комплекс передбачає [33]: «управління діяльністю працівників і службовців, всього населення при небезпеці та виникненні НС; захист населення та територій перед наслідками аварій, катастроф, стихійного лиха; забезпечення населення питною водою, продуктовими товарами і речами першої необхідності; захист провізії, харчової напівфабрикату, фуражу, вододжерел від біологічного, радіаційного, хімічного заражень (забруднення); житлове забезпечення і працевлаштування; комунально-побутове обслуговування; медичне обслуговування; навчання населення способів захисту та діям в умовах надзвичайних ситуацій; розробка і своєчасне впровадження режимів діяльності в умовах біологічного, радіаційного, хімічного зараження; санітарну обробку; знезараження території, споруд, транспортну, обладнання, сировини, матеріалів, а також готової продукції; забезпечення населення повідомленнями про характер і рівень загрози та поведінку; як і забезпечити морально-психологічну підготовку; заходи, що спрямовані на запобігання чи попередження, або ослаблення непридатних для людей екологічних наслідків НС, та інші заходи» і інші профілактичні попередні заходи у небезпечних районах та невідкладні першочергові заходи з ліквідації наслідків і рятування людей і матеріальних цінностей у разі виникання НС техногенного і природного видів.

Здійснення належних заходів на рівні осібного сільськогосподарського виробництва передбачає навчально-методичне забезпечення його керівництва, створення надійної системи інформаційного забезпечення, дотримання вимог еколого-безпечного агровиробництва.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення науково-прикладної проблеми, що полягає в удосконаленні та розвитку теорії й методології, а також організаційно-практичних засад обліку фінансових результатів основної діяльності підприємств. За результатами дослідження сформульовано такі висновки:

1. Максимізація фінансових результатів є основною метою господарювання підприємств, а власне фінансові результати – одним із ключових об'єктів наукових досліджень. Зважаючи на вищевикладене, в роботі уточнено економічну сутність прибутку підприємства.

2. Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю нормативно-правових документів. Теорія походження фінансових результатів є питанням постійного вивчення і більшість думок є ефективними для виробничого процесу.

3. З огляду на необхідність переосмислення теорій ринкової економіки, зокрема прибутку, виокремлено основні підходи до трактування прибутку, які спостерігалися на різних етапах розвитку людства та, зокрема, бухгалтерського обліку.

4. У ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» зайнято 14 осіб. У 2021 році вартість довгострокових біологічних активів становила 14895,6 тис. грн, що перевищило відповідний показник 2019 року на 9,7 %. За аналізований період середньорічна вартість основних засобів зросла на 17,6 % і на кінець звітнього року становила 15610,3 тис. грн. У 2021 році підприємство мало 132,2 тис. грн чистого прибутку, що вдвічі більше порівняно з 2019 роком. Рівень рентабельності зріс на 2,1 п. і становив 3,4 %.

5. Як бачимо (див. рис. 2.1 і 2.2), у 2019 році виручка від реалізації продукції порівняно з 2018 роком знизилася майже вдвічі, а з 2019 року спостерігається чітка тенденція до зростання. Зниження виручки в 2019 році не мало впливу на

незначне зростання прибутку в 2019 році, водночас спостерігається тенденція значного росту у 2021 році майже вдвічі порівняно з 2018 роком. Це відбулося в результаті нижчих темпів росту собівартості реалізованої продукції у зазначений період порівняно з виручкою. Якщо за період 2019–2021 років виручка зросла на 183,7 %, то собівартість – на 181,4 %, що можна вважати дуже позитивним явищем.

6. У 2021 році дебіторська заборгованість становила 4590,7 тис. грн, або на 378,1 тис. грн більше, ніж на початку періоду, тобто зросла вона за рахунок заборгованості за товари, роботи і послуги. Ця стаття заборгованості становить 61,9 % і є основною. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом суттєво знизилася, однак це не мало впливу на зростання загальної дебіторської заборгованості, позаяк вона становить лише 26,2 %. Основною також є кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, яка на кінець 2021 року становить 183,4 тис грн, але за 2021 рік вона зменшилася на 122,1 тис. грн. Перед бюджетом заборгованість відсутня, а майже половину всієї кредиторської заборгованості становлять борги з оплати праці, які на кінець року досить суттєво зменшилися.

7. Витрати на ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» обліковують на рахунках класів 2 «Запаси», 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 2 обліковують прямі витрати на виробництво. На рахунках класу 9 нагромаджують витрати, які потім списують на фінансові результати у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

8. Доходи на ТОВ «САЛІКС ЕНЕРДЖІ» відображають за кредитом рахунку 79 і дебетом субрахунків рахунків: 70, 71, 72, 73, 74. За кредитом цих субрахунків відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ); після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

9. Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства. За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна

сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка 79 при закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

10. Необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації. З огляду на це дослідження зазначених проблем повинні стати пріоритетним напрямом діяльності відповідних державних органів, професійних громадських організацій, наукової спільноти і практикуючих бухгалтерів.

11. 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.

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.

13. Для подальшої стабілізації екологічної ситуації на території господарства важливо освоїти комплекс заходів, який би попереджував змив родючого шару ґрунту, з метою збереження і захисту земель від ерозійних процесів та ефективного їх використання. Здійснення належних заходів на рівні особного сільськогосподарського виробництва передбачає навчально-методичне забезпечення його керівництва, створення надійної системи інформаційного забезпечення, дотримання вимог еколого-безпечного агровиробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабіч В. В., Сагова С. В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. 2-ге вид., без змін. Київ: КНЕУ, 2014. 288 с.
2. Баб'як М. М., Пешенкова Л. А., Рибчук А. В. Економічна теорія: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2005. 208 с.
3. Багрій К. Л. Важливість автоматизації обліку фінансових результатів у сучасних умовах господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. Вип. 2. С. 76-79.
4. Бенько М. М. Новітні інформаційні технології в бухгалтерському обліку. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2011. Вип. 35. С. 29-33.
5. Береза А. М. Основи створення інформаційних систем: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2001. 214 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид., допов. і перероб. Житомир: Рута, 2013. 608 с.
7. Бутко М. П., Дітковська М. Ю. Формування інформаційного забезпечення в системі державного управління: монографія. Ніжин: Аспект-Поліграф, 2010. 244 с.
8. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська та ін. Київ: КНЕУ, 2014. 370 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін.; під заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутиця. 8-ме вид., допов. і перероб. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
10. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2014. 536 с.
11. Гаркуша С. А. Автоматизація облікових процесів: впровадження та переваги роботи системи. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 4 (52). С. 60-65.
12. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Коновал М. О. Цифровізація

документообігу як напрям розвитку бухгалтерського обліку. *Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів в умовах цифрової трансформації економіки*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Миколаїв, 18 трав. 2020 р.). Миколаїв, 2020. С. 18-21.

13. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.

14. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: www.rada.gov.ua.

15. Грицик В., Канарський Ю., Бедрій Я. Екологія довкілля. Охорона природи: навч. посіб. для студ. вузів. Київ: Кондор, 2009. 290 с.

16. Грищук М. В. Основи охорони праці: підручник. Київ: Кондор, 2005. 238 с.

17. Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2001. 400 с.

18. Живко З., Рассадникова С., Прокопишин О. Проблеми інвестування в екологію українського Причорномор'я. *Формування стратегії соціально-економічного розвитку підприємницьких структур в Україні*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–25 лист. 2016 р.) / упоряд.: А. М. Штангрет; редкол.: З. Б. Живко та ін. Львів: Укр. акад. друкарства, 2016. С. 56-58.

19. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.

20. Звітність аграрних підприємств: зарубіжна й вітчизняна практика / З. Б. Живко, Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин, Н. Є. Ціцька. *Український журнал прикладної економіки*. 2020. Т. 5, № 2. С. 383-392.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 верес. 2009 р. № 1125. URL: <http://search.ligazakon.ua>.

22. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. / В. В. Козюк та ін.

Тернопіль: Техно-граф, 2010. 624 с.

23. Історія економічних учень: підручник / за ред. В. Д. Базилевича. 2-ге вид., випр. Київ: Знання, 2005. 567 с.

24. Карпенко Є. А. Удосконалення внутрішнього контролю процесів в системі процесно-орієнтованого управління підприємством. *Інноваційна економіка*. 2011. № 7(26). С. 58-61.

25. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання: навч. посіб. / Нац. ун-т «Львівська політехніка». Львів: Вид-во Львів. політехніки, 2014. 180 с.

26. Клименко М. О., Феценко В. П., Вознюк Н. М. Основи та методологія наукових досліджень: навч. посіб. Київ: Аграрна освіта, 2010. 351 с.

27. Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів: затв. рішенням АПУ від 30.11.2006 р. № 168/7 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.kadrovik.ua>.

28. Кодекс цивільного захисту України від 1 лип. 2013 р. (зі змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166 VII). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125403.html.

29. Колінько Н. І., Єзерська Т. Є. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.4. С. 215-220.

30. Конституція України від 28 черв. 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. С. 141. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

31. Корягін М. В. Побудова методології бухгалтерського обліку. *Економіка та держава*. 2018. № 11. С. 27-32.

32. Кочетова О. І. Управління фінансовими результатами підприємств України. *Тези доповідей I Всеукраїнської науково-теоретичної інтернет-конференції студентів і аспірантів*. Миколаїв: МНАУ, 2013. С. 22-23.

33. Крутова А. С. Метод бухгалтерського обліку в умовах інформаційного суспільства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2009. Вип. 1(1). С. 206-217.

34. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ: Вища шк., 1993. 223 с.
35. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.
36. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок / пер. с англ. под ред. В. В. Колганова. Санкт-Петербург: Питер, 2004. 800 с.
37. Лебедзевич Я. В. Особливості обліку фінансових результатів діяльності в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем. *Вісник ЖІТІ. Економічні науки*. 2002. № 20. С. 151-156.
38. Левень В. С., Гливенко В. В. Звітність підприємства: підручник. Київ: Центр навч. літ., 2014. 612 с.
39. Левицька С. О. Бухгалтерська звітність на підприємствах недержавної форми власності: конспект лекцій для студентів V курсу денної та VI курсу заочної форм навчання спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» / упор.: С. О. Левицька. Рівне: УДУВГП, 2014. 53 с.
40. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 16-23.
41. Лозинский А. И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом. Москва: Союзоргучет, 1938. 590 с.
42. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2003. 476 с.
43. Маркс К., Энгельс Ф. Твори. 2-ге вид. Київ: Держ. вид-во політ. літ. УРСР, 1963. Т. 25, ч. 1.
44. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/MF13020?ed=2013_12_30.
45. Милль Дж. С. Основы политической экономии: в 3 т. Москва: Прогресс, 1980. Т. 1. 521 с.

46. Милявська Е. П., Мілявський М. Ю., Чередниченко Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Краматорськ, 2013. 228 с.
47. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, IASB; Список, Стандарт): Міжнар. док. від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
48. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Знання, 2012. 630 с.
49. Мочерний С. В. Політична економія: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2002. 687 с.
50. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://dtkk.com.ua>.
51. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: нормативно-практичний довідник. URL: <http://www.interbuh.com.ua>.
52. Олексюк О. С. Системи підтримки прийняття фінансових рішень на макrorівні: навч. посіб. Київ: Наук. думка, 1998. 507 с.
53. Онисько С. М., Марич П. М. Фінанси підприємств: підручник. 2-ге вид., випр. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2010. 366 с.
54. Орлова В. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 5. С. 3-7.
55. Павлова Г. Є., Чернецька О. В. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навч. посіб. / МОНМС України, Дніпропетр. держ. аграр. ун-т. Донецьк: Юго-Восток, 2012. 392 с.
56. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Економіка. Управління. Інновації*. 2010. № 2. URL: <http://nbuv.gov.ua>.
57. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: Рута, 2006. 420 с.
58. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

59. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://pro-u4ot.info>.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 лип. 2005 р. № 790 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями № 3332-VI від 12.05.2011 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

67. Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII (зі змінами і доповненнями від 09.04.2014 р. № 1193-VII). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

68. Прокопишин О. С. Блокчейн як перспективна технологія обліку. *Новітні технології в розвитку бухгалтерського обліку*: матеріали круглого столу, 23 лют. 2021 р. / за заг. ред. Л. Б. Гнатишин. Львів: ЛНАУ, 2021. С. 140-145.

69. Прокопишин О. С. Екологізація як напрям розвитку сучасного суспільства. *Цифрова економіка: тренди та перспективи*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25 жовт. 2018 р.). Тернопіль: Осадца Ю. В., 2018. С. 195-197.

70. Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.

71. Пушкар М. С. Філософія обліку: монографія. Тернопіль: Картбланш, 2002. 156 с.

72. Рета М. В., Пляка Г. О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник НТУ «ХПИ»*. 2015. № 25 (1134). С. 25-34.

73. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб: монографія / І. В. Жиглей, В. І. Кузь, О. А. Лаговська, О. В. Олійник. Чернівці: Технодрук, 2012. 248 с.

74. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для вищої школи / Луцьк. нац. техн. ун-т. Київ: Центр навч. літ., 2013. 688 с.

75. Самохін Л. В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення. *Наукові праці ДонНТУ*. 2005. № 91. С. 57. URL: <http://ea.donntu.org>.

76. Самуельсон П. Економіка. Москва: Алгон, 1994. Т. 2. 415 с.

77. Сиротюк Г., Сиротюк К. Аналіз та облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2013. № 20(1). С. 147-153.

78. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Port-Royal, 2001. 593 с.

79. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). *Все про бухгалтерський облік*. URL: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/2.

80. Соколова Е., Щербак А. Особливості формування фінансових результатів суб'єктів господарювання та забезпечення управління прибутками

вітчизняних підприємств. *Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія: Економіка і управління*. 2015. Вип. 33. С. 352-362.

81. *Социалистический контроль: методы и проблемы* / Н. Г. Чумаченко и др. Киев: *Наук. думка*, 1985. 252 с.

82. Стаднюк Т. С. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 127-132.

83. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: *Знання*, 2012. 647 с.

84. Теорія фінансів: підручник / П. І. Юхименко та ін.; за заг. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. Київ: *Центр навч. літ.*, 2010. 576 с.

85. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. 6-те вид. Київ: *Алерта*, 2015. 976 с.

86. Туган-Барановский М. И. Социальная теория распределения. Санкт-Петербург, 1913. 96 с.

87. Федоренко В. Г. Менеджмент: підручник. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ: *Алерта*, 2015. 492 с.

88. Филюк Г. М. Високий рівень монополізації української економіки – бар'єр на шляху підвищення рівня її конкурентоспроможності. *Вісник Кам'нець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Серія: Економічні науки*. 2015. Вип. 10. С. 102-109.

89. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. Ч. 2 / М. І. Бондар та ін.; за ред. М. І. Бондаря та Л. Г. Ловінської. Київ: *КНЕУ*, 2012. 590 с.

90. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: *Алерта*, 2016. 1040 с.

91. Фурман В. М., Матвієнко В. П., Мельник Ю. І. Практикум з фахових дисциплін Облік і аудит. Київ, 2015. 358 с.

92. Хилько М. І. Екологічна безпека України: навч. посіб. Київ, 2017. 267 с.

93. Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Львів, 2015. 108 с.

94. Чацкіс Е. Д. Толковий словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий. Донецк: Сталкер, 1996. 320 с.

95. Чижевская Л. В. Теория, практика и методология бухгалтерского учета: последствия взаимовлияния и тенденции взаимодействия. *Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: монография*. Житомир; Краматорск: Рута, 2005. С. 78-100.

96. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 229-232.

97. 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 Всеукр. наук.-практ. конф.* Одеса, 2016. С. 85-88.

98. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень: навч. посіб. 2-ге вид., виправ. Київ: Знання-Прес, 2001. 514 с.