

Ю.С. Цал-Цалко

Ю.Ю. Мороз

Т.Ю. Мельник

**ОБЛІК, СТАТИСТИКА,
АНАЛІЗ ТА АУДИТ
В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮВАННЯ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
ПІДПРИЄМСТВА**



**Міністерство освіти і науки України
Житомирський національний агроєкологічний університет**

Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Т. Ю. Мельник

**Облік, статистика, аналіз та аудит в
системі контролювання фінансових
результатів підприємства**

МОНОГРАФІЯ

**Житомир
2016**

УДК 657:658:311
ББК 65.052
Ц 14

Рецензенти:

С. В. Бардаш - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансового аудиту Київського національного торговельно-економічного університету, м. Київ

Л. В. Чижевська - доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету, м. Житомир

Р. О. Кулинич - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри математики, статистики та інформаційних технологій Хмельницького університету управління та права, м. Хмельницький

Рекомендовано до друку:

*Вченою радою Житомирського національного агроекологічного університету
(протокол № 8 від 27.04.2016 р.)*

*Житомирським обласним об'єднанням громадської організації
"Спілка економістів України" (протокол правління № 4 від 21.04.2016 р.)*

Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Мельник Т. Ю.

Ц 14 Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства: монографія / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Т. Ю. Мельник. – Житомир: ПП «Рута», 2016. – 292 с.

ISBN 978-617-581-290-7

Монографія присвячена вирішенню проблем інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів з урахуванням сучасних потреб системи управління та економічного стану підприємств. Проаналізовано особливості формування інформації про фінансові результати підприємства в обліку, статистиці, аналізі та аудиті. Акцентується увага на проблемних питаннях теорії і практики удосконалення інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів щодо їх формування, розподілу і використання.

Монографія розрахована на широке коло користувачів – від студентів економічних спеціальностей до аспірантів та докторантів, викладачів, науковців та практичних працівників: власників і керівників підприємств, економістів, фінансистів, бухгалтерів, аудиторів, фахівців із статистики, державної податкової служби і контролю, фінансових аналітиків, персоналу центрів відповідальності суб'єктів господарювання.

УДК 657:658:311
ББК 65.052

ISBN 978-617-581-290-7

© Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз,
Т. Ю. Мельник, 2016
© ПП «Рута», 2016

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЙОГО ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ	6
1.1. Сутність контролювання фінансових результатів в управлінській діяльності та його обліково-аналітичного забезпечення.....	6
1.2. Класифікація контролювання фінансових результатів як виду управлінської діяльності.....	24
1.3. Організаційні основи обліково-аналітичного забезпечення та інструментарій контролювання фінансових результатів на підприємстві.....	43
1.4. Система статистичних показників для контролювання фінансових результатів.....	59
1.5. Завдання та види аудиту в системі контролювання фінансових результатів.....	72
Список використаних джерел до розділу 1.....	79
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ	89
2.1. Формування інформаційних ресурсів в системі рахунків бухгалтерського обліку для контролювання фінансових результатів.....	89
2.2. Управлінський облік в системі контролювання фінансових результатів підприємств.....	107
2.3. Побудова та використання інформаційних ресурсів звітності для контролювання фінансових результатів підприємств.....	128
2.4. Контрольна функція статистичної звітності як основа управління фінансовими результатами.....	142
2.5. Аудит як інструмент контролювання фінансових результатів підприємства.....	163
Список використаних джерел до розділу 2.....	187
РОЗДІЛ 3. МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ДЛЯ ПРОЦЕСУ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	192
3.1. Обґрунтування аналітичних процедур для процесу контролювання фінансових результатів.....	192
3.2. Управлінський аналіз в системі контролювання формування фінансових результатів.....	209
3.3. Аналітичні дослідження в системі контролювання розподілу та використання фінансових результатів.....	229
3.4. Статистичне моделювання в процесі контролювання фінансових результатів.....	250
3.5. Аналітичні процедури в аудиті фінансових результатів.....	273
Список використаних джерел до розділу 3.....	287



Доход – марносластво (намагання показатися у вигідному світлі), прибуток – розсудливість (вміння побачити, де добро, а де зло), гроші – реальність (те, що існує насправді)

В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим критерієм успішної роботи підприємств, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і є джерелом приросту активів їх власників. В той же час, з кожним роком стан формування фінансових результатів вітчизняних підприємств погіршується. Так, за даними Державної служби статистики України, за підсумками 2014 року 33,7 % підприємств отримали збитки на суму 858,1 млрд. грн., а загальний фінансовий результат (сальдо) до оподаткування по Україні мав від'ємне значення і склав 523,6 млрд. грн. За таких умов вагомим значення набувають питання, що стосуються генерування інформації для контролювання фінансових результатів, а процес їх формування, розподілу і використання має риси ключових об'єктів обліку, статистики, аналізу, аудиту та управління.

Оскільки процес формування, розподілу та використання фінансових результатів через об'єктивні та суб'єктивні чинники може відхилятися від бюджетних (цільових) параметрів підприємства, виникає необхідність ухвалення своєчасних рішень щодо його коригування. Дієвість і результативність таких управлінських рішень значною мірою залежить від чітко організованого на підприємстві внутрішнього контролювання, що посідає важливе місце в загальній системі управління суб'єктів господарювання. В той же час, функціонування системи контролювання фінансових результатів неможливе без достовірної, оперативної, релевантної інформації та її аналітичного опрацювання. Необхідність облікового, статистичного і аналітичного інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів та використання процедур аудиту впливає із потреб власників, держави і найманих працівників підприємства у збалансованій системі показників, яка надає їм можливість:

- виявляти закономірності й тенденції формування фінансових результатів;
- встановлювати та оцінювати основні фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес створення, розподілу і використання фінансових результатів;
- виявляти резерви і, таким чином, збільшувати рівень прибутковості діяльності підприємства та максимізувати його додану та справедливую

вартість.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, недосконалість нормативного й методичного забезпечення процесу обліку, статистики, аудиту і аналізу фінансових результатів діяльності підприємств та недостатній рівень дослідження проблем моделювання обліково-аналітичного забезпечення з огляду на сучасні інформаційні потреби суб'єктів контролювання фінансових результатів зумовили логіко-структурну побудову змісту монографії.

Монографія є результатом проведених досліджень відповідно до наукових тем «Розробити та обґрунтувати механізм облікової політики, моніторингу, діагностики і побудови рейтингів щодо діяльності господарюючих систем аграрного сектора економіки для оцінки їх конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості» (номер державної реєстрації 0110U002194), «Обліково-аналітичне забезпечення формування справедливої вартості підприємства» (номер державної реєстрації 0115U004644) «Облік, аналіз і контроль в умовах сучасних концепцій управління економічним потенціалом і ринковою вартістю підприємства» (номер державної реєстрації 0114U002192) Житомирського національного агроекологічного університету та «Дослідження та удосконалення механізму обліково-аналітичного забезпечення контролювання процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємства» (номер державної реєстрації 0115U001960) Житомирського державного технологічного університету.

Дослідження направлене на формування комплексного знання про інформаційний простір щодо формування, розподілу і використання фінансового результату підприємства. Воно необхідно для того, щоб мати змогу на підставі одержаних результатів передбачати, контролювати і натомість знати, що відбулося та чого чекати від господарської діяльності.

Облік, статистика, аналіз та аудит є пізнавальним процесом, а тому їх методи повинні надавати інформацію про фінансові результати не лише з точки зору їх розрахунку, але і зважаючи на ті системи, з якими даний об'єкт пов'язаний (витрати і доходи).

Пошук зв'язків та їх вивчення щодо витрат і доходів дозволило сформулювати нове наукове економічне знання, яке полягає в розширенні спектру використання інформації обліку, статистики, аналізу і аудиту та розвитку методології її формування в забезпеченні контролювання фінансових результатів підприємства, його сталого розвитку і сталого розвитку економічних систем вищих рівнів через оподаткування прибутку.

Автори висловлюють подяку рецензентам – доктору економічних наук, професору Сергію Володимировичу Бардашу, доктору економічних наук, професору Людмилі Віталіївні Чижевській, доктору економічних наук, професору Роману Омеляновичу Кулиничу, за корисні поради та слушні зауваження, що дозволили покращити зміст монографії.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЙОГО ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність контролювання фінансових результатів в управлінській діяльності та його обліково-аналітичного забезпечення

На сучасному етапі економічного розвитку України в умовах реальної самостійності суб'єктів господарювання все більшого значення набуває реалізація принципів самоокупності та самофінансування. Основним фактором реалізації зазначених принципів є формування достатнього розміру фінансових результатів, які одночасно завершують цикл діяльності підприємства та виступають необхідною умовою наступного циклу. Господарська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання передбачає постійне співставлення доходів і витрат та визначення фінансового результату – прибутку або збитку.

У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія і організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності, які визначають якість та обсяг виготовленого продукту, рівень собівартості та ціноутворення, стан продуктивності праці тощо. Також, провідна роль фінансових результатів полягає в тому, що вони забезпечують зміцнення бюджету держави, сприяють інвестиційній привабливості, діловій активності підприємств у будь-якій сфері економічної діяльності. Сукупність цих факторів перетворюють фінансовий результат на основну рушійну силу ринкового механізму господарювання та основне джерело економічного і соціального розвитку підприємств та держави в цілому.

Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при формуванні та розподілі створеного прибутку було досягнуто оптимальність у задоволенні інтересів держави, підприємства, найманих працівників і власників. Власник суб'єкта господарювання зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, адже він є джерелом його доходів (дивідендна політика), основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази та продукції, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, за рахунок прибутку виконується частина зобов'язань перед бюджетом, банками й іншими підприємствами. У такий спосіб прибуток стає найважливішим показником оцінки виробничої та фінансової діяльності підприємства.

Посилення ролі прибутку обумовлено також діючою системою його розподілу, відповідно до якої підвищується зацікавленість власників у

збільшенні не тільки загальної суми прибутку, але й особливо тієї його частини, що залишається в розпорядженні підприємства й використовується як головне джерело засобів, що направляють на виробничий і соціальний розвиток, а також на матеріальне заохочення працівників відповідно до якості затраченої праці.

У збільшенні фінансових результатів підприємства відбиваються інтереси найманих працівників, які зацікавлені в збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

У зростанні прибутковості діяльності суб'єктів господарювання також зацікавлена держава, адже за рахунок відрахувань від прибутку в бюджет формується основна частина фінансових ресурсів держави, регіональних і місцевих органів влади. Відповідно, від збільшення обсягів сплачених податків до бюджетів значною мірою залежать темпи економічного та інвестиційно-інноваційного розвитку країни, окремих регіонів, збільшення суспільного багатства й в остаточному підсумку підвищення життєвого рівня населення.

З урахуванням значення прибутку для різних учасників господарської діяльності (власників, найманих працівників, покупців, постачальників та держави, територіальної громади) вся діяльність будь-якого підприємства повинна бути спрямована на зростання його кінцевих фінансових результатів.

У зв'язку з цим, операції з формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємства підлягають контролюванню, що забезпечує своєчасність внесення коригувань у господарську діяльність задля уникнення збитків та досягнення бажаного прибутку.

Процес контролювання фінансових результатів як складова частина активної діяльності системи управління підприємством передбачає наявність трьох етапів: установлення бюджетних показників у створенні прибутку, що піддаються вимірюванню в обліку; зіставлення з ними реальних результатів та визначення, аналіз і оцінювання відхилень; прийняття необхідних управлінських рішень. В той же час, наявність збитків свідчить про недостатньо ефективні дії управлінського персоналу щодо контролювання фінансових результатів підприємств. Зокрема, динаміка фінансових результатів підприємств України характеризується такими даними (табл. 1.1.1).

На основі вибіркового дослідження стану формування фінансових результатів 24 молокопереробних підприємств України, нами виявлено, що з кожним роком кількість збиткових підприємств зростає. Так, у 2014 році серед 24 досліджуваних суб'єктів господарювання 9 отримало чистий збиток на загальну суму 94,11 млн. грн., тоді як у 2010 році кількість збиткових підприємств становила 5, а сума збитку склала 25,13 млн. грн. Чистий фінансовий результат (сальдо) у 2014 році склав 51,90 млн. грн., що на 58,4 % менше ніж у 2010 році.

Таблиця 1.1.1

*Формування фінансових результатів до оподаткування
на підприємствах України*

(млн. грн.)

Показники	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
1. Фінансовий результат (сальдо): усього	58744,9	121092,6	102077,6	33802,8	-523587,0
у % до попереднього року	х	206,1	84,3	33,1	х
2. Прибуток: усього	209050,4	268533,6	273448,1	230505,1	334517,3
у % до попереднього року	х	128,5	101,8	84,3	145,1
3. Збиток: усього	150305,5	147441,0	171370,5	196702,3	858104,3
у % до попереднього року	х	98,1	116,2	114,8	436,2

**Джерело: складено авторами за [125]*

Зміна розмірів отриманого прибутку підприємствами значно впливає на податкові надходження до бюджету держави. Статистичні дані свідчать про те, що у 2014 році загальна сума надходжень з податку на прибуток до державного бюджету України була на 26,55 % менша за рівень попереднього року, а частка податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету скоротилася на 1,2 % (табл. 1.1.2).

Таблиця 1.1.2

*Динаміка сплаченого податку на прибуток підприємствами України**

Показники	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	39,97	54,74	55,35	54,32	39,9
Темп приросту надходжень податку, %	+22,72	+36,95	+1,11	-1,86	-26,55
Частка податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету, %	12,8	13,7	12,4	12,4	11,2

**Джерело: складено авторами за [125]*

Аналіз статистичних даних дає підстави стверджувати, що доходи і витрати, які формують фінансовий результат підприємства є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку, аналізу, статистики, аудиту, оподаткування і контролю, а також у сучасних умовах розвитку ринкового господарства потребують особливої уваги як з боку держави, так і на рівні підприємства. Недостатній розмір отриманих прибутків відображається на вартості робочої сили (яка є низькою), рівні амортизаційних відрахувань (він не є достатнім), ціні (яка не забезпечує отримання цільового прибутку). Таким чином, прибуток має синергетичну основу (адже в його

розмірі відображається стан розвитку багатьох факторів), є найважливішим критерієм успішної роботи підприємства, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і є формою приросту вартості підприємства та національного багатства.

Ситуація, що склалася в системі управління на підприємствах, не створює дієвого механізму оцінки і контролювання фінансового результату, тому актуальним завданням сьогодні є формування системи його інформаційного забезпечення за допомогою обліку та економічного аналізу, що вкрай важливо для поліпшення фінансового стану суб'єктів господарювання.

Для того, щоб більш повно зрозуміти сутність прибутку (збитку), нами було досліджено, як його зміст трактується в різних економічних джерелах. На думку українського вченого Ф. Ф. Бутинця, у загальному вигляді, прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення, він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва й реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у цінovій політиці [1, с. 513]. В економічному словнику за редакцією С. В. Мочерного прибуток визначається як одна із форм чистого доходу в умовах розвинутих товарно-грошових відносин, що виражає вартість додаткового і часткового необхідного продукту, за своєю величиною – це різниця між продажною ціною товару і витратами на його виробництво [2, с. 262]. Вчені О. В. Лишиленко [3, с. 14] та В. Г. Швець [4, с. 207] під прибутком розуміють джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат. Н. В. Прохар та О. Ю. Ночовна пишуть, що прибуток з кількісної сторони є приростом власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток – зменшенням власного капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійсненні ці витрати; прибуток з якісної сторони доцільно розглядати як економічну форму додаткового продукту (доданої вартості) [5, с. 74].

Значна кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів (прибутку і збитку) вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності вищезазначених категорій. Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і порядок нарахування та сплати податку на прибуток – з другого, під “прибутком” визначає два різних економічних явища. Прибуток у класичному розумінні – це різниця між ціною товару і витратами на виготовлення товару – його собівартістю. Саме таке розуміння прибутку закладене в усіх законодавчих актах України, крім

законодавства про оподаткування прибутку. Прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не збігається з бухгалтерським обліком прибутку. Податковий прибуток впливає тільки на розподіл створеного прибутку на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток). На наш погляд, таке визначення не характеризує повною мірою якість господарювання підприємства та не відображає суті прибутку.

Зміст категорій “прибуток” та “збиток” розкрито також у НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [6].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після врахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є чистим збитком [7, с. 58].

У додатку В наведено визначення понять “прибуток”, “збиток” та “фінансовий результат”, які надають науковці у своїх дисертаційних роботах, присвячених обліку, аналізу, контролю, аудиту фінансових результатів (прибутку / збитку) підприємства.

Таким чином, дослідивши визначення поняття прибуток (збиток), які надаються як в економічних літературних джерелах, так і в законодавстві України, ми зіштовхнулися з різними підходами до трактування даної категорії, що є зрозумілим через її складність. Ряд вчених, розкриваючи сутність поняття прибуток (збиток), притримуються визначення, яке наводиться в українському законодавстві, зокрема у НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Науковці у своїх дисертаційних роботах інтерпретують сутність прибутку (збитку), виходячи з цілей дослідження. Так, для одних вчених прибуток – це трудовий дохід, винагорода за підприємницьку діяльність, для інших – додаткова вартість новоствореного продукту. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про зиск (вигоду), принесений підприємству, споживачеві, суспільству від здійснення того або іншого заходу. Інша група науковців намагається об'єднати декілька визначень прибутку, розглядаючи його в економічному та бухгалтерському аспектах.

Підсумовуючи наявні трактування, ми вважаємо, що прибуток – це позитивний фінансовий результат, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період та характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними на їх досягнення витратами, а збиток (негативний фінансовий результат) –

навпаки.

Оскільки процес формування фінансових результатів в силу об'єктивних і суб'єктивних чинників може відхилитися від запланованих параметрів, виникає необхідність ухвалення своєчасних рішень по його коригуванню. Дієвість і результативність таких управлінських дій значною мірою залежить від чітко організованої на підприємстві системи контролювання, що займає важливе місце в загальній системі управління суб'єкта господарювання.

Сутнісний зміст понять “контроль” та “контролювання” та їх роль у системі управління підприємства з достатньою глибиною розкривається такими вітчизняними та зарубіжними вченими як: Б. М. Андрушків [8], М. Альберт [9], В. Р. Веснін [10], О. В. Галкін [11], Р. Гріфін [12], А. Девід [13], Д. А. Дечено [13], М. А. Йохна [14], Н. І. Кабушкін [15], Є. А. Кочерін [16], А. І. Кредісов [17], В. А. Кредісов [17], О. Є. Кузьмін [18], М. Х. Мексон [9], О. Г. Мельник [18], Є. Г. Панченко [17], С. П. Робінз [13], В. В. Стадник [14], П. Стефан [13], Ф. Хедоурі [9], Ф. І. Хміль [19], В. Яцура [12] та інші.

В обліковій сфері дослідженням сутності поняття “контроль” займалися такі відомі вчені як: І. А. Белобжецький [20], М. Т. Білуха [21], М. В. Борисенко [22], В. В. Бурцев [23; 24], Т. А. Бутинець [25-29; 30], Ф. Ф. Бутинець [1; 30], Н. Г. Виговська [31], В. Завгородній [32], Є. В. Калюга [33; 34], М. Д. Корінко [35-37], В. Ф. Максимова [38; 39], В. М. Мурашко [40], Л. В. Нападовська [41], В. П. Пантелеев [42], В. Сопко [32], Б. В. Усач [43], В. О. Шевчук [44] та інші.

В першу чергу, звертає на себе увагу той факт, що тільки декілька авторів [28; 11; 12; 18; 14] у своїх працях окремо виділяють два таких поняття як “контроль” та “контролювання”. У більшості випадків науковці ототожнюють ці два поняття, і не вважають доцільним розглядати процес контролювання та контроль як окремі явища.

Досліджуючи сутність понять “контроль” та “контролювання”, ми зіштовхнулися з різними підходами до визначення цих термінів.

Аналіз визначень поняття “контроль” показує, що досить поширеною точкою зору в науковій літературі є погляд на контроль, як на завершальний етап управлінської діяльності, який дозволяє співставити досягнуті результати з тими, що були заплановані [45, с. 395; 15, с. 72; 46, с. 328]. Таке вузьке трактування сутності контролю не відображає всі його функціональні сторони і розкриває зміст тільки заключного (підсумкового) етапу контрольного процесу, тобто етапу, на якому здійснюється порівняння отриманих і запланованих результатів. Є ряд випадків, коли контроль зводиться до простої перевірки правильності арифметичних підрахунків. Але задача контролю не полягає лише у виявленні відхилень між фактичними і плановими параметрами діяльності підприємства. Перш за все, контроль має бути організований таким чином,

щоб попереджати появу причин, що породжують ці відхилення та невідповідності.

Розповсюдженим є погляд як вітчизняних, так і зарубіжних вчених на контроль (контролювання) тільки як на процес (вид управлінської діяльності), який забезпечує вимірювання та порівняння отриманих результатів з поставленими задачами та внесення необхідних коректив у разі відхилення фактичних результатів від запланованих [47, с. 10; 13, с. 658]. Таке розуміння сутності контролю іноді призводить до того, що він не виконує відведеної йому ролі. У цьому випадку вченими розкривається сутність поточного та завершального етапів контролю, а також відзначається коригувальна функція контролю.

У ряді випадків контроль пов'язується з організацією зворотного зв'язку. "Впливаючи на об'єкт управління, суб'єкт управління одержує інформацію про повний стан організації. На підставі цієї інформації приймаються нові рішення і здійснюються нові управлінські впливи" [48, с. 91]. В цьому випадку сутність контролю визначається тим, що він є засобом організації зворотного зв'язку, завдяки якому органи управління отримують інформацію про стан виконання їхніх рішень. Механізм зворотного зв'язку складає серцевину контрольного процесу. Такий підхід є безумовно правоздатним, хоча й неповним, оскільки відображає тільки інформаційну сторону контролю.

У той же час, деякі вчені розглядають контроль як управлінську діяльність, яка полягає у нагляді за процесом управління та його оцінці [8, с. 113; 17, с. 353]. Ми вважаємо, що слід розрізняти ці два поняття. Як пише А.В. Мамишев: "Характерним для контролю є не засоби втручання чи покарання, а інформаційно-аналітичне забезпечення вищих управлінських ланок. У тих випадках, коли має місце надання вказівок щодо коригування управлінської діяльності, необхідно говорити не про контроль, а нагляд за адміністративними органами" [49, с. 6].

Поширеним серед науковців є дослідження контролю [50 с. 219; 51; 52, с. 121; 42, с. 14] та контролювання [28, с. 20; 12, с. 498; 19, с. 285] як однієї з функцій управління. Відомо, що функція управління – це вид управлінської діяльності. Як функція управління контроль має відповідати таким ознакам функції як цілеспрямованість та відокремлений самостійний характер діяльності. Щодо першої ознаки, то цілеспрямованість контролю полягає в тому, що в ході його проведення з'ясовуються результати впливу суб'єкта на об'єкт, допущені відхилення від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації та регулювання, причини цих відхилень, а також визначаються шляхи подолання перешкод для ефективного функціонування всієї системи.

Щодо другої ознаки контролю, то слід зазначити, що контрольна діяльність є відокремленою і самостійною, хоча і не є первинною, тому що вона стосується тієї діяльності, яка здійснюється незалежно від контролю. Як

зазначає Є. А. Кочерін: “При досягненні цілей, які стоять перед системою управління, кожний вид управлінської діяльності є вторинним (планова, організаційна, контрольна), але відносно один одного вони є первинними і самостійними” [16, с. 14-15]. Таким чином, зазначеним вище ознакам функції контроль відповідає. Але в той же час, про самостійне значення функцій контролю в управлінні немає єдності поглядів.

Зарубіжні вчені пишуть, що контроль – це критично важлива і складна функція управління. На їх думку, одна з найважливіших особливостей контролю, яку слід враховувати в першу чергу, полягає в тому, що контроль має бути всеосяжним. Контроль не може залишатися прерогативою виключно менеджера, призначеного “контролером”, та його помічників. Кожен керівник, незалежно від свого рангу, повинен здійснювати контроль як невід’ємну частину своїх посадових обов’язків з того самого моменту, коли він сформулював цілі і завдання і створив організацію [9, с. 393].

Принципово новим є підхід М. В. Борисенко до розуміння сутності внутрішнього контролю, який акцентує увагу на ступені значущості цього процесу для власника. Це сприяє розв’язанню конфлікту інтересів між власниками капіталу і тими особами, хто ним безпосередньо керує. Сутність внутрішнього контролю діяльності підприємства полягає в можливості реалізації волі власників стосовно ресурсів підприємства шляхом оцінки їх фактичного стану і характеру використання з метою уникнення відхилень від заданих параметрів [22, с. 5].

Важко не погодитися з вченими, які визначають контроль як систему безупинного спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням [25, с. 39; 33, с. 357; 53, с. 10].

Варіативність визначень породжена, по-перше, невизнанням контролю як явища, а контролювання як процесу, по-друге, бажанням висвітлити контроль з різних боків та сфер його застосування. На рівні підприємства контроль грає подвійну роль: по-перше, як складова системи управління процесами різної природи та спрямованості, що відбуваються на підприємстві, по-друге, як чинник його розвитку. Відповідно, контролювання – це вид управлінської діяльності, який здійснюється для а) визначення факторів, що негативно впливають на діяльність підприємства або перешкоджають досягненню його цілей та б) розробки відповідних заходів. Вважаємо, що поняття “контроль” і “контролювання” не є тотожними. Адже контроль призначений перевіряти стан господарської системи в певний момент часу, а контролювання постійно супроводжує господарську діяльність, тобто здійснюється паралельно з нею. Контролювання представляє собою процес, у той час як контроль є елементом цього процесу.

Разом з тим, контролювання як процес і контроль як елемент цього

процесу мають певні тотожності, а саме: вони сприяють виявленню недоліків, помилок, відхилень, порушень в ході виконання управлінських завдань та їх попередження й усунення, і тим самим сприяють більш ефективному досягненню цілей підприємства.

Контролювання є найбільш фундаментальним елементом процесу управління. Ні планування, ні створення організаційних структур, ні мотивацію не можна розглядати повністю у відриві від контролювання. Дійсно, фактично усі вони є невід'ємними частинами загальної системи контролювання на підприємстві.

У той же час, контролювання фінансових результатів має розглядатися як багатоаспектне явище, як функція менеджменту і як функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб'єктів господарювання. Воно являє собою триєдину функцію. Враховуючи, що економіка є стрижнем кожної цивілізації, контролювання завжди пов'язане із нею, з процесами економічного відтворення і має розглядатися як інтегрована функція управління ними.

Проф. Г.Г. Кірейцев пише, що реалізація функції контролю відбувається як багатоаспектний процес, що має місце на всіх стадіях руху капіталу та охоплює всі сторони суспільного економічного відтворення. І менеджер, і бухгалтер реалізують функцію контролю, тільки менеджер як функцію менеджменту, котра має значно ширшу сферу свого впливу, а бухгалтер як пізнавальну та комунікаційну функцію обліку щодо узгодження фактів господарського життя з правовими його нормами. Розглянуті функції актуальні і постійно затребувані. Вони зумовлюють одна одну і є сумісно розділеною управлінською працею [54, с. 11].

На основі проведених досліджень щодо визначення сутності понять “контроль” та “контролювання” було обгрунтовано, що контролювання фінансових результатів – це активний, всеохоплюючий, систематичний та безперервний процес, що полягає в спостереженні та перевірці суб'єктами контролювання фактичного стану формування, розподілу і використання фінансових результатів підприємств з метою визначення його відповідності встановленим нормам (показникам бюджетів, стандартам, вимогам статуту, чинного законодавства тощо) та попередженні й виявленні відхилень, що виникають під час здійснення господарської діяльності, а також прийняття необхідних управлінських рішень для забезпечення обгрунтованих фактичних результатів з метою досягнення максимальної доданої та справедливої вартості підприємств.

Інтегроване внутрішнє контролювання фінансових результатів має бути вмонтоване в щоденну діяльність підприємства. Воно створює можливості об'єктивно і вчасно оцінювати небезпеку та ризики, організаційно формує умови результативного управління ситуацією. На рис. 1.1.1 відображено місце контролювання в системі управлінської діяльності підприємства.



Рис. 1.1.1. Місце контролювання в системі управлінської діяльності

Грамотно організована і якісно функціонуюча система внутрішнього контролювання, в першу чергу, повинна попереджувати виникнення помилок і недоліків у процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів. Окрім цього, система контролювання дає змогу суб'єкту управління регулярно отримувати інформацію про стан справ у керованій системі, на основі чого він приймає управлінські рішення, спрямовані або на закріплення досягнутого успіху, або на усунення причин, що перешкоджають його досягненню.

Модель формування фінансового результату відображає всі складові, які підлягають контролюванню. Ця модель передбачає виділення видів прибутку, з одного боку, за параметром локалізації просторово-часових ознак складових виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання та, з іншого боку, за складом формуючих елементів та особливостями аналізу величини прибутку.

Таким чином, прибуток підприємства – це різниця між сумою обсягу реалізації продукції певного виду, який помножено на ціну реалізації продукції певного виду, та сумою обсягу реалізації продукції певного виду, який помножено на собівартість реалізованої продукції певного виду, до якої додаються доходи від інвестиційної та фінансової діяльності та вираховуються витрати на збут, адміністративні витрати, інші витрати від операційної діяльності, а також витрати від інвестиційної та фінансової діяльності:

$$\Pi_{\text{підпр}} = \sum(O_{\text{рп}i} \times C_{\text{рп}i}) - \sum(O_{\text{рп}i} \times C_{\text{рп}i}) - (B_3 + B_{\text{адм}} + B_{\text{інв}} - D_{\text{інв}}) + D_{\text{інв}} - B_{\text{інв}} + D_{\text{фін}} - B_{\text{фін}}$$

де $O_{\text{рп}i}$ – обсяг реалізації i -го виду продукції; $C_{\text{рп}i}$ – ціна реалізації i -го

виду продукції; $C_{рpi}$ – собівартість реалізації i -го виду продукції; V_z – витрати на збут; $V_{адм}$ – адміністративні витрати; $V_{іно}$ – інші операційні витрати; $D_{іно}$ – доходи від іншої операційної діяльності; $D_{інв}$ – доходи від інвестиційної діяльності; $V_{інв}$ – витрати від інвестиційної діяльності; $D_{фін}$ – доходи від фінансової діяльності; $V_{фін}$ – витрати від фінансової діяльності.

Відповідно до даної моделі, для того, щоб збільшити кінцеві фінансові результати, необхідно здійснювати ефективну політику управління факторами, які впливають на його розмір: обсяг реалізації i -го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях; виробничу собівартість одиниці i -го виду реалізованої продукції; рівень цін за одиницю i -го виду продукції та структуру обсягів зміни реалізації продукції в асортименті.

Наведені фактори можуть спричинити різний вплив на зміну суми фінансового результату підприємств за показниками динамічного ряду:

- збільшення обсягу реалізації прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки;

- зниження собівартості збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки;

- при зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в реалізації питомої ваги низькоприбуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток;

- збільшення ціни збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки.

Всі фактори впливають на фінансовий результат як кожен окремо, так і сукупно (синергетичний підхід). Обґрунтоване контролювання та управління зазначеними факторами має визначальний вплив на суму кінцевого фінансового результату суб'єкта господарювання.

Таким чином, перед вітчизняними суб'єктами господарювання постають завдання структурної перебудови системи контролювання фінансових результатів, її “наладки” на забезпечення конкурентоспроможності, ефективного функціонування і розвитку підприємств в умовах господарювання, що перманентно змінюються. Природно, усі управлінські перетворення повинні проводитися на науковій основі відповідних концепцій.

Враховуючи, що в сучасних умовах прибуток – основна мета діяльності, а в ринкових – база зростання вартості підприємства, завдання, які стоять перед системою контролювання фінансових результатів, трансформуються. В умовах ринкової економіки перед суб'єктами контролювання та управління стоїть завдання не просто перевірити правильність визначення фінансового результату та підтвердити

достовірність показників фінансової звітності, але й здійснити комплексний аналіз щодо його впливу на приріст вартості підприємства та визначити резерви зростання прибутковості діяльності (рис. 1.1.2).

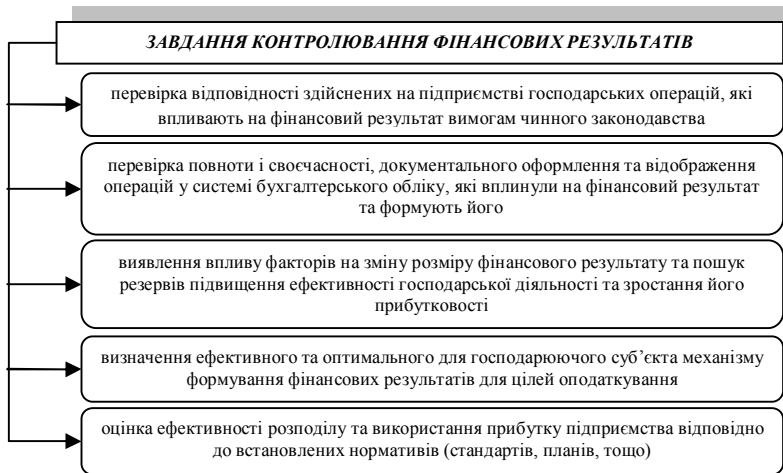


Рис. 1.1.2. Завдання системи контролювання фінансових результатів

Таким чином, контролювання фінансових результатів підприємства здійснюється з метою знаходження шляхів ефективнішого управління підприємством, резервів для підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети всієї системи управління – підвищення добробуту всіх учасників господарських відносин (власників, найманих працівників, держави).

Функціонування системи контролювання фінансових результатів неможливе без достовірної, оперативної, релевантної інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку та її аналітичного опрацювання, тобто без її обліково-аналітичного забезпечення.

Необхідність обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів впливає із потреб власників, держави і найманих працівників у інформації (системі показників), яка надасть їм можливість виявити закономірності і тенденції формування фінансових результатів, встановити та оцінити основні фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес їх створення, розподілу і використання, виявити резерви і, таким чином, збільшити рівень прибутковості діяльності підприємства та максимізувати його додану та справедливую вартість.

Суть обліково-аналітичного забезпечення полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один послідовний процес, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності даного процесу і

використанні його результатів при формуванні інформаційної бази для здійснення контролювання фінансових результатів. При цьому загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу повинні удосконалюватися для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

Дослідженню проблем внутрішнього контролювання та його інформаційного забезпечення присвячені роботи українських та російських науковців: М. Т. Білухи [21], В. В. Бурцева [23; 24], Т. А. Бутинець та Ф. Ф. Бутинця [30], Н. Г. Виговської [31], С. Ф. Голова [55], В. В. Євдокимова [56], Є. В. Калюги [34], М. Д. Корінько [35], М. В. Кужельного [57], П. О. Куцика [58-61; 62], В. Ф. Максимової [38], М. В. Мурашко [40], Л. В. Нападовської [63], О. В. Олійник [64; 65], В. П. Пантелєєва [42], С. М. Петренко [66], О. А. Подолячук [67], Л. В. Рибалко [68], Б. Н. Соколова [69], В. В. Сопко [32], В. О. Шевчука [62, 44, 70] та інших.

Визначаючи цінність отриманих результатів науковців, слід зауважити, що робіт, присвячених комплексному вивченню проблем теорії та практики обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролювання фінансових результатів, недостатньо. Залишається невирішеною низка питань теоретичного, методологічного та організаційного характеру щодо формування процесу інформаційного забезпечення для підсистеми внутрішнього контролювання фінансових результатів в системі підприємства.

Вивчаючи літературні економічні джерела, ми зіштовхнулися з різними підходами до трактування сутності поняття “обліково-аналітична система” (“обліково-аналітичне забезпечення”, “система обліково-аналітичного забезпечення”, “обліково-аналітична інформація”). Необхідно відмітити, що більшість вчених розглядають обліково-аналітичну систему (обліково-аналітичне забезпечення) з позиції її значення в інформаційному забезпеченні системи управління підприємством.

Так, А. Г. Загородній систему обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства (СОАЗМП) визначає як сформовану на засадах системного підходу форму організації усіх видів обліку та аналізу, метою якої є забезпечення менеджерів підприємства та інших зацікавлених осіб інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень, а також контроль за їхньою реалізацією [71, с. 95]. Р. П. Юзва пише, що обліково-аналітична система – це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу та довідкову та інші види інформації [72]. Вчені О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова зазначають, що обліково-аналітична система – інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом

здійснення специфічних внутрішньосистемних та загальносистемних функцій [73, с. 90].

Аналізуючи різні підходи вчених до трактування поняття обліково-аналітичне забезпечення, можна побачити, що деякі автори визначають його як сукупність процесів (облікових та аналітичних) цілеспрямованого формування відповідних інформаційних потоків [74, с. 61; 75, с. 86; 76, с. 6]; інші – як систему збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу фінансової інформації, забезпечення її кількості і якості для ведення господарської діяльності [77, с. 315]; треті – як сукупність облікових та аналітичних процедур, які здійснюються у режимі реального часу [78, с. 370]. В той же час, майже всі автори зазначають, що призначенням обліково-аналітичної системи є забезпечення системи менеджменту (поточного, фінансового, стратегічного) відповідною кількістю якісної інформації для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

На нашу думку, систему обліково-аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів слід розглядати як взаємодію та єдність підсистем обліку і аналізу, що виконують відповідні функції та взаємодіють між собою через інформаційні потоки в процесі формування та передачі якісної й оперативної обліково-аналітичної інформації її користувачам – суб'єктам контролювання. Виходячи з даного визначення, результатом обліково-аналітичної системи є інформаційний ресурс (результативна інформація), а саме сукупність кількісних показників, які характеризують процес формування, розподілу та використання фінансових результатів і є основою для здійснення процесу контролювання.

На рис. 1.1.3 відображено місце обліково-аналітичного забезпечення в системі контролювання фінансових результатів підприємства.

З даних рисунку видно, що обліково-аналітична інформація є передумовою здійснення контрольних дій. Здійснення процесу контролювання фінансових результатів без неї не можливе, так як кількісні, вартісні та якісні характеристики, що відображають стан та динаміку явищ і процесів в об'єкті контролювання, є основою для розкриття допущених відхилень та факторів, що їх спричинили.

Інформація не існує сама по собі, її збір, реєстрація, нагромадження й обробка відбуваються в рамках певної системи, що припускає наявність трьох об'єктів – джерела інформації, споживачів інформації й передавального середовища.

Стосовно до нашої проблеми, джерелом інформації щодо стану та динаміки фінансових результатів виступають обліково-аналітичні дані, споживачами інформації є суб'єкти контролювання, а передавальним середовищем – бухгалтерська (фінансова та управлінська) звітність, у тому числі і додаткові аналітичні дані (звіти), що якісно розкривають

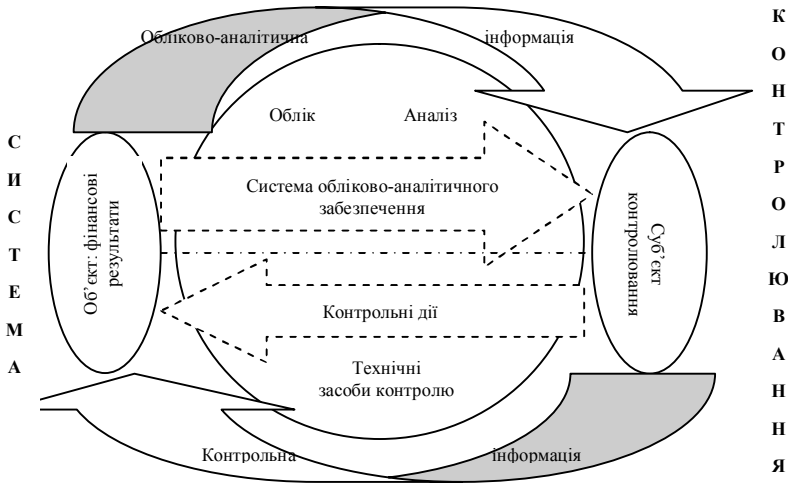


Рис. 1.1.3. Місце обліково-аналітичного забезпечення в системі контролювання фінансових результатів

числові показники. Більшість авторів, розглядаючи будь-яку систему, використовують модель “чорного ящика”, у якій будь-який процес має вхід, вихід і зворотний зв’язок. Якщо розглядати процес забезпечення інформацією суб’єктів контролювання у якості основного системоутворюючого фактору, необхідно говорити про інформаційну систему обліково-аналітичного забезпечення суб’єктів контролювання, на параметри якої прямо будуть впливати дані суб’єкти, оскільки їх інтереси й очікування повинні призвести до адекватних коригувальних дій системи. На “вході” даної системи перебуває обліково-економічна інформація й технологія її обробки, на “виході” – інформаційний ресурс (система показників). Таким чином, мова йде про систему обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень суб’єктами контролювання, метою створення якої є генерування і інформаційне моделювання даних, які одержуються у різних підсистемах обліку й аналізу, їх синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, які висуваються до звітності господарюючих суб’єктів і підготовка звітів у різних форматах.

На рис. 1.1.4 зображено складові обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів. Основою цієї структури є виділення для процесу контролювання двох напрямів інформації (внутрішня і зовнішня), які забезпечуються окремими видами обліку і аналізу та системою звітності.

На думку В.В. Євдокимова, основним джерелом інформаційного забезпечення для внутрішнього контролю слугує бухгалтерський облік.



Рис. 1.1.4. Складові обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансового результату підприємства

Використовуючи дані системи бухгалтерського обліку, внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити та усунути ті умови і фактори, які не забезпечують ефективного ведення виробництва і досягнення поставлених цілей [56, с. 43].

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, містить всі особливості діяльності підприємства, вона повністю розкриває економічні, технічні і технологічні особливості виробничих процесів та можливості виробництва, внутрішньовиробничі відносини. Саме тому, облікова інформація повинна забезпечувати створення дієвого інформаційного забезпечення для системи контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів підприємств.

В сучасних умовах господарювання в Україні змінюються та уточнюються функції бухгалтерського обліку з метою покращення інформаційного забезпечення всіх управлінських функцій, в тому числі і контрольної. Це зумовлює потребу перегляду ряду теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку фінансових результатів, що досягається впровадженням положень (стандартів) бухгалтерського обліку та узгодженням нормативної бази з особливостями підприємств різних організаційно-правових форм і галузей. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку стану та розвитку фінансових результатів господарської діяльності підприємства. На підставі облікової інформації створюється інформаційна основа для проведення аналітичних процедур, результати яких є основою обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів.

Розглядаючи зв'язок контролювання з бухгалтерським обліком, зазначимо особливе місце обліку, яке він займає в системі інформаційного забезпечення внутрішнього контролювання. З одного боку, облік дає кількісне відображення і якісну характеристику економічних процесів суспільного відтворення та потребує контролю якості цього відображення і правильності якісної характеристики цих процесів, що забезпечує його достовірність. З іншого боку, процес контролювання не може функціонувати без облікової інформації, і, відповідно, однією із потреб суб'єктів контролювання є отримання кількісної і, особливо, якісної інформації. Це є принципово важливим моментом для розуміння суті відмінності контролювання і обліку, а також їх зв'язку.

Бухгалтерський облік, як найбільш поширений, сполучає в собі усі види господарського обліку та застосовується суб'єктами підприємницької діяльності незалежно від форм власності та методів господарювання. Разом з тим, основою для більш дієвої організації обліково-аналітичного забезпечення контролювання формування фінансових результатів підприємства буде вдосконалення основних облікових підсистем, поданих на рис. 1.1.5.

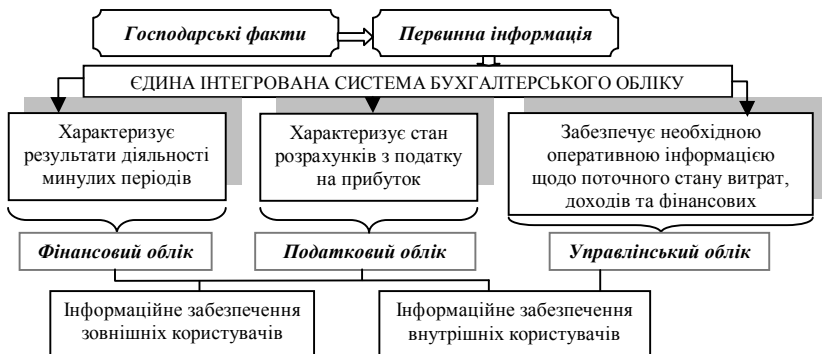


Рис. 1.1.5. Взаємозв'язок управлінського, фінансового та податкового обліку в процесі формування інформаційної бази контролювання фінансових результатів

Вчені О. В. Олійник та В. В. Євдокимов вважають, що лише єдина система бухгалтерського обліку, яка гармонійно поєднує підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку дає змогу організувати оперативний облік, слугує базою для визначення макроекономічних показників [79, с. 267].

Я. В. Лебедзевич зазначає, що спільним для всіх підсистем бухгалтерського обліку є єдність інформаційної бази, на основі якої здійснюється трансформація даних у відповідності до запитів користувачів.

При цьому збір первинної інформації для всіх типів обліку здійснюється за єдиними правилами, що дозволяє уникнути дублювання даних, і тим самим підвищити оперативність надання інформації для потреб управління [80, с. 7].

Головна риса, що визначає спільність підсистем фінансового, управлінського та податкового обліку, полягає в тому, що на основі інформації, створюваної кожною з підсистем, здійснюється процес контролювання за фінансовими результатами та приймаються управлінські рішення. Так, інформація фінансового обліку про отримані фінансові результати діяльності дозволяє зовнішнім користувачам, зокрема, інвесторам, контролювати прибутковість підприємства та приймати рішення про можливість здійснення інвестицій в дане підприємство. Інформація управлінського обліку про фінансові результати діяльності, що надається внутрішнім користувачам, спрямована на контролювання кола питань, пов'язаних з ціноутворенням, формуванням собівартості, обсягами реалізації тощо. Дані податкового обліку, на основі яких визначається величина податкових зобов'язань, в кінцевому підсумку дозволяють визначити та контролювати суму прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, і порядок його розподілу.

Що ж стосується відмінностей кожної з названих підсистем, то вони зумовлені конкретними завданнями, що вирішуються кожною з підсистем на основі запитів користувачів (суб'єктів контролювання), а також строків, обсягів і форм надання інформації.

Отже, розширення і посилення функцій бухгалтерського обліку, використання його аналітичного потенціалу – на сьогодні, основне і достовірне джерело формування якісної обліково-аналітичної інформації про фінансові результати з метою забезпечення нею суб'єктів контролювання.

Іншою складовою обліково-аналітичної системи є аналітична підсистема. Розглядаючи взаємозв'язок між контрольним процесом і аналізом, можна зробити висновок, що процес контролювання є результатом аналізу, адже застосування прийомів економічного аналізу (аналітичне опрацювання фактичних даних) є одним із способів пізнання стану об'єктів контролювання. Висновки, отримані внаслідок аналітичного опрацювання вхідних (первинних) даних про об'єкт контролювання, є основою інформаційного забезпечення системи контролювання і, таким чином, основною передумовою виникнення контрольної інформації.

С. М. Галузіна, розглядаючи поняття “обліково-аналітична інформація”, акцентує увагу на такій складовій як “аналітична”. Науковець вважає, що дана складова має два основних значення: з одного боку, аналітична інформація – це частина облікової інформаційної сукупності, яка характеризується відповідною аналітичністю, оскільки

аналітичні облікові показники є підмножиною множини облікових показників. З іншого – аналітична інформація є видом економічної інформації, отриманої із системи обліку в результаті виконання аналітичної функції управління [81, с. 24].

На думку Г. Голубничка, на особливу увагу при визначенні сутності обліково-аналітичної інформації заслуговують окремі положення теорії економічного аналізу. Аналіз є змістом і універсальним інструментом інтелектуальної діяльності людини практично у всіх сферах буття. У процесі економічного аналізу відбувається трансформація видів економічної інформації (або інформаційних систем) в аналітичну інформацію (аналітично-інформаційні системи), а в процесі використання результатів економічного аналізу, навпаки, аналітична інформація (аналітично-інформаційні системи) трансформуються в інші види економічної інформації або економічні інформаційні системи. Обліково-аналітична інформація також формується в процесі розкриття інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Економічний аналіз забезпечує якісне і кількісне розкриття інформації [82, с. 30].

На жаль, на даний час на багатьох підприємствах України недооцінюється роль застосування аналітичного опрацювання вхідної інформації з метою якісного, достовірного, своєчасного та повного аналітичного забезпечення контрольного процесу про стан об'єкта бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, призводить до зменшення ефективності всієї системи контролювання діяльності підприємства. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів дозволить підвищити ефективність контрольної роботи як з точки зору отриманих результатів, так і в питаннях її організації, що буде сприяти виявленню резервів та зростанню прибутковості діяльності підприємств.

1.2. Класифікація контролювання фінансових результатів як виду управлінської діяльності

Складність контролювання фінансових результатів як явища господарської діяльності зумовлює адекватну складність дослідження його багатозмістовної сутності, одним із способів розкриття якої є класифікація. Класифікація є найвідомішим методом дослідження сутності економічних явищ, у тому числі контролювання фінансових результатів.

Науково обґрунтована класифікація контролювання фінансових результатів в системі управлінської діяльності дозволяє глибше зрозуміти його сутність як найважливішої складової частини поняття управління і є найважливішою умовою його раціонального обліково-аналітичного забезпечення. Класифікація контролювання також необхідна для

подальшого удосконалення практики контрольної роботи на підприємствах, підвищення її ефективності і якості, поліпшення підготовки та кваліфікації контролюючих суб'єктів, подальшої розробки методики здійснення контрольного процесу фінансових результатів та його обліково-аналітичного забезпечення. Отже, існує необхідність розробки такої класифікації контролювання фінансових результатів, яка б підвищила результативність системи контролювання, дала можливість чітко визначити мету та завдання різних контролюючих суб'єктів та напрямки моделювання їх інформаційного забезпечення.

Класифікація контрольного процесу в системі управлінської діяльності – одне з найскладніших питань у теорії контролювання, що, відповідно, призводить до непогодженості багаточисельних поглядів і розробок. Проблемою визначення класифікаційних ознак та відповідних видів контролю в різні роки займалися вчені як в сфері менеджменту: Б. М. Андрушків [8], В. Р. Веснін [10], М. А. Йохна [14], О. С. Кузьмін та О. Г. Мельник [18], В. В. Стадник та Т. О. Скрипко [83], О. О. Ланда [83], Ф. І. Хміль [19] та ін., так і в сфері обліку, аналізу та контролю: С. В. Бардаш [84], В. Д. Белік [85], В. В. Бурцев [24], Т. А. Бугинець [29], Б. І. Валуєв [86], Н. Г. Виговська [31], С. В. Калюга [34], Є. А. Кочерін [16], Л. В. Нападовська [41], В. П. Пантелєєв [42], Б. Ф. Усач [43], Т. В. Фоміна [87] та ін.

Щодо класифікації контролю фінансових результатів, то окремі види розглядаються в роботах Н. В. Прохар [88], С. Б. Шипіної [89; 90]. Враховуючи, що в економічній літературі наявний широкий спектр різноманітних класифікаційних ознак і класифікацій, які в більшому чи меншому ступені розкривають сутність контролю, класифікація внутрішнього контролювання фінансових результатів недостатньо розроблена. Немає єдності у виборі ознак класифікацій, відсутня комплексність у підходах. У результаті форми, види і методи контролювання трапляються по-різному.

Аналіз економічної літератури свідчить, що сьогодні не існує єдності у визначенні кількості та змісту класифікаційних ознак контролю (контролювання) в системі управлінської діяльності підприємства. Здійснивши аналіз економічної літератури як в сфері менеджменту, так і в сфері обліку, аналізу та контролю, можна зробити висновок, що найбільш поширеними ознаками, за якими вчені класифікують контроль є: час (етапи) здійснення контрольних дій, відношення суб'єкта до об'єкта контролю, джерела даних, повнота охоплення об'єкта контролю, метод контролю, періодичність здійснення.

С. В. Бардаш зазначає, що всі існуючі класифікації контролю можна поділити на три групи. До першої групи належать класифікації, в яких ознаки поділу визначені без належної систематизації його видів, обґрунтування категорій, складових елементів класифікації як абстрактної

системи, що одержують у процесі поділу поліморфного явища – господарського контролю – наукове обґрунтування. Друга група містить класифікації, що базуються на розкритті змісту понять форма, організаційна форма, тип, вид. Третя групи охоплює класифікації, побудовані на розкритті понять форма і вид (різновид) контролю та встановленні ознак розподілу за результатами визначення сутності контролю із застосуванням системного підходу [84, с. 66].

Т. А. Бутинець описану в літературі класифікацію контролю умовно поділяє на такі три групи: загальну (повну), неповну і непослідовну. Вчена зазначає, що в значній частині радянської і зарубіжної економічної літератури зазвичай описується неповна класифікація контролю, яка не дозволяє розширювати межі досліджень, гальмує розробку нових напрямів розвитку контролю, вивчення його ефективності [29, с. 14].

Перш ніж перейти до визначення видів контролювання фінансових результатів, відзначимо, що спочатку слід визначити класифікаційну ознаку, а потім безпосередньо види, які розрізняють згідно з цією ознакою. Різні вчені визначають різну кількість підстав для класифікації контролю. Т.В. Фоміна пропонує класифікувати внутрішньогосподарський контроль за такими шістьма ознаками: 1) відношенням до об'єкту; 2) часом; 3) періодичністю; 4) формами; 5) способами здійснення; 6) повнотою охоплення об'єкту контролю [87]. Б. І. Валуєв виділяє дев'ять класифікаційних ознак контролю: 1) за сферами діяльності, якою управляють; 2) організаційними формами; 3) суб'єктами контролю; 4) часом здійснення контрольних функцій; 5) джерелами контролю; 6) тривалістю контрольних дій; 7) обсягом контролю; 8) формами його здійснення; 9) методами контролю [86, с. 63]. Л. В. Нападівська наводить класифікацію видів контролю по наступним класифікаційним ознакам: 1) видам контролю; 2) об'єктах контролю; 3) суб'єктах контролю; 4) по відношенню до термінів здійснення операцій; 5) по тривалості контрольних дій; 6) повноті контролю; 7) елементам методу контролю; 8) по відношенню до функцій діяльності суб'єкту; 9) в залежності від механізму дії контролю; 10) в залежності від приймаємих рішень [41, с. 70]. В той же час П. І. Гайдучкий, Т. П. Саблук та Л. С. Шатковська класифікують контроль лише в залежності від: 1) часу здійснення; 2) суб'єктів контролю; 3) джерел контрольних даних [91, с. 119].

У сфері менеджменту автори Т. О. Скрипка та О. О. Ланда [83, с. 56-57], Ф. І. Хміль [19] наводять класифікацію контролю за наступними ознаками: 1) сферою; 2) змістом; 3) етапами проведення; 4) формами організації; 5) способами здійснення. О. Є. Кузьмін та О. Г. Мельник класифікують контроль за наступними трьома ознаками: 1) змістом; 2) етапами виробничо-господарської діяльності; 3) рівнем централізації [18, с. 187-190]. В. В. Стадник та М. А. Йохна наводять наступну класифікацію контролю: 1) за змістом; 2) за характером відносин суб'єкта та об'єкта

контролю; 3) за сутністю завдання; 4) за якісними характеристиками; 5) за етапами проведення [14]. Зарубіжні автори розглядаючи контроль як функцію менеджменту класифікують його тільки за етапами здійснення (часовими характеристиками) [9, с. 393].

Російський вчений Р. Веснін класифікує управлінський контроль за типом на традиційний, випереджаючий, підприємницький; за видами на фінансовий, маркетинговий, контроль якості, виробничий та ін.; за об'єктами, якими є стан виробничого, технічного, кадрового потенціалу, об'єм фінансових ресурсів, матеріальних запасів, доцільність їх використання; ефективність виробничої діяльності; проміжні і кінцеві результати; витрати, втрати і їх винуватці; достовірність, якість, доступність, повнота інформації; строки виконання прийнятих рішень; імідж організації; збереження комерційної таємниці та ін.; за суб'єктами, які здійснюють процес контролю (адміністрація, функціональні служби, спеціальні підрозділи, самі робітники); за інтенсивністю (нормальний та посилений); за місцем здійснення (летучий та стаціонарний); за цілями (фільтруючий та коригуючий); за методами (фактичний, документальний, оціночний); за стадіями здійснення (попередній, поточний та підсумковий) [10].

Привертає увагу класифікація внутрішнього контролю, розроблена російським вченим В. В. Бурцевим [23]. Автор виділяє двадцять класифікаційних ознак контролю, що, на нашу думку, занадто багато, оскільки деякі класифікаційні ознаки дублюються, а деякі з виділених ознак є взагалі недоцільними. Так, наприклад, погоджуємося з думкою Л. В. Нападовської щодо необґрунтованості класифікації контролю на вхідний, процесний, вихідний, так як не можна до вхідного відносити контроль параметрів об'єкту контролю, що поступає у виробниче чи інше споживання, до процесного – виробничий процес, а до вихідного – контроль кінцевих результатів. Останнє можна пояснити тим, що входи і виходи при здійсненні операцій настільки умовні, а весь виробничий процес має безліч входів і виходів [41].

Також в даній класифікації автор виділяє за часом здійснення контрольних дій попередній, поточний та наступний контроль, а за стадіями проведення – попередній, проміжний та кінцевий контроль, що, на нашу думку, є недоцільним, оскільки дані ознаки дублюють одна одну.

Таким чином, кількість ознак, за якими вчені класифікують контроль коливається від 3 до 20.

Узагальнюючи існуючі точки зору щодо видів контролювання, які існують в економічній літературі, і враховуючи сукупність об'єктів фінансових результатів, пропонуємо виділяти наступні класифікаційні ознаки та відповідні види контролювання фінансових результатів (рис. 1.2.1).

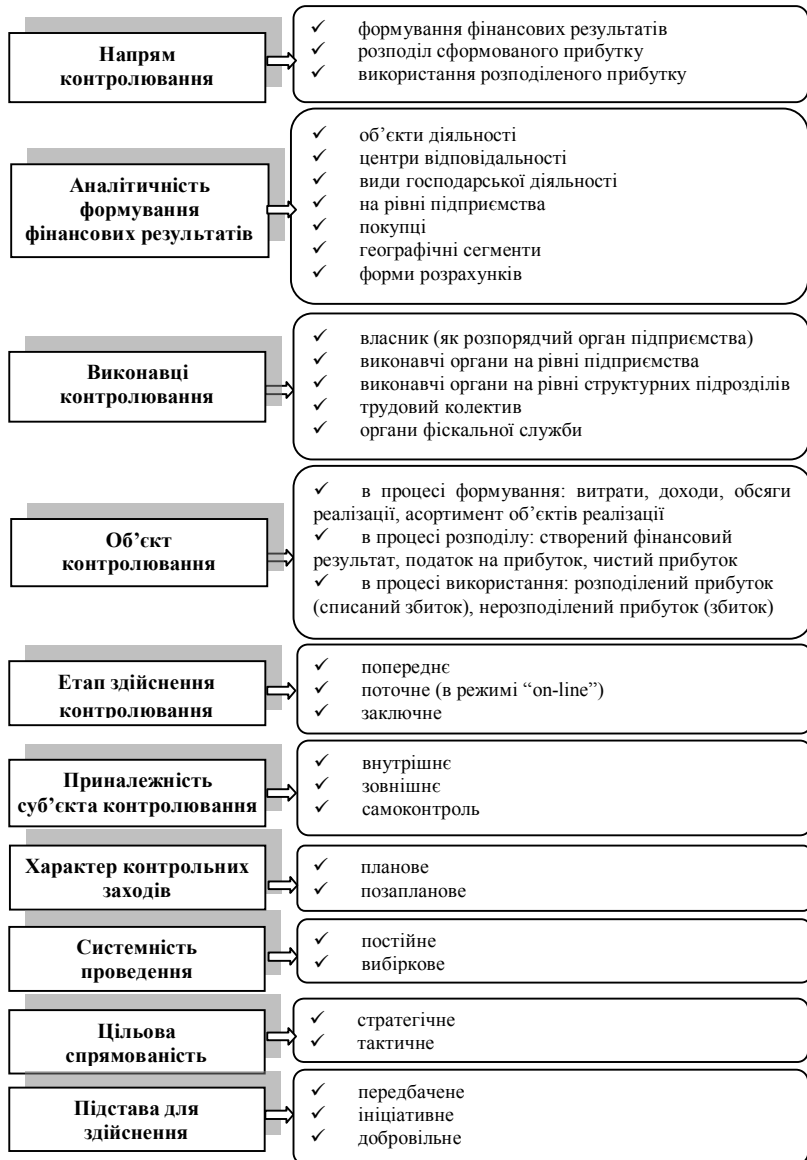


Рис. 1.2.1. Класифікація контролювання фінансових результатів як виду управлінської діяльності

За напрямом контролювання: формування фінансових результатів, розподіл сформованого прибутку і використання розподіленого прибутку. Необхідність класифікації процесу контролювання за даною ознакою полягає в тому, що кожна виділена підсистема контролювання буде визначатися своїми об'єктами, суб'єктами, обліково-аналітичним (інформаційним) забезпеченням та методами здійснення контролювання (контрольними діями).

Політика управління фінансовим результатом підприємства представляє собою процес розробки й прийняття управлінських рішень по всіх основних аспектах його формування, розподілу та використання. Кожен із етапів управління фінансовими результатами впливає на інші етапи.

Процес розподілу прибутку в минулому періоді має вплив на процес формування прибутку поточного періоду та на процес його розподілу в цьому ж таки періоді. У свою чергу, процес розподілу прибутку звітного періоду за аналогією впливає на формування та розподіл прибутку в майбутньому періоді. Процес формування прибутку звітного періоду впливає на процес розподілу та використання прибутку в майбутньому періоді. Таким чином, від якості організації контролювання за кожним із напрямів управління фінансовими результатами залежить ефективність управлінських рішень щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємств.

За аналітичністю формування фінансових результатів: об'єкти діяльності, центри відповідальності, види господарської діяльності, підприємство в цілому, покупці, географічні сегменти, форми розрахунків.

Виділення зазначених аналітичних розрізів, на нашу думку, зумовлене потребами системи управління та контролювання фінансових результатів. Для оперативного управління та контролювання процесу формування прибутків (збитків) в цілому по підприємству та його структурних підрозділів виникає потреба в інформації з різним ступенем аналітичності: як зведених, так і більш детальній.

Вчені Л. В. Дікань та Н. М. Шульга, відзначаючи важливість контролю за результатами в системі управління, пишуть, що він може здійснюватися на рівні підприємства, підрозділу, групи, відділу, бригади, окремого робітника [92, с. 22]. Вважаємо, що наведена класифікація є неповною, адже не відображає всієї сукупності аналітичних рівнів формування фінансових результатів, виділення яких є важливим для здійснення ефективного процесу контролювання та управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Класифікація контрольного процесу за даною ознакою забезпечить оперативність управління та дієвість аналізу й контролювання фінансових результатів з різним ступенем деталізації. Кожен виділений аналітичний рівень формування фінансових результатів буде характеризуватися своїми

об'єктами аналізу та контролювання: за об'єктами діяльності – окремі види продукції (товари, роботи, послуги); в розрізі центрів відповідальності – окремі структурні підрозділи підприємства (центри витрат, центри доходів, центри прибутків); за видами господарської діяльності – окремі види діяльності (основна, операційна, інвестиційна, фінансова); на рівні підприємства – чистий фінансовий результат (прибуток / збиток); за покупцями – канали збуту готової продукції (товарів, робіт, послуг); за географічними сегментами – регіони збуту готової продукції (товарів, робіт, послуг); за формами розрахунків – готівкова та безготівкова форми розрахунків.

З метою створення інформаційної бази для контролювання формування фінансових результатів в розрізі зазначених вище аналітичних рівнів необхідно впроваджувати на підприємствах систему управлінського обліку, основним призначенням якого є надання деталізованої та достовірної інформації про доходи і витрати як по підприємству в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності, об'єктів діяльності, покупців тощо.

За виконавцями контролювання фінансових результатів: власник (як розпорядчий орган підприємства), виконавчі органи на рівні підприємства, виконавчі органи на рівні структурних підрозділів, трудовий колектив, органи фіскальної служби. Виділення даної класифікаційної ознаки та відповідних видів контролювання фінансових результатів має значний вплив на процес його обліково-аналітичного забезпечення. Це пояснюється тим, що формування обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання, в першу чергу, залежить від інформаційних потреб (запитів) суб'єктів контролювання, які будуть відрізнятися у відповідності до їх повноважень.

Вивчаючи економічні літературні джерела щодо класифікації контролю за суб'єктами його здійснення, можна зробити висновок, що небагато авторів виділяють дану класифікаційну ознаку контролю. Також немає єдності в поглядах вчених щодо визначення видів контролю відповідно до суб'єктів його проведення. Так, Л. В. Нападівська, класифікуючи контроль за суб'єктами, виділяє контроль, який здійснює вище керівництво, керівництво середнього рівня, керівництво центрів відповідальності та громадські організації [41, с. 71].

Л. В. Дікань та Н. М. Шульга зазначають, що внутрішньогосподарський контроль на підприємстві здійснюють штатні контролери-ревізори, внутрішні аудитори, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також посадові особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків [92, с. 14].

Інший підхід щодо класифікації контролю відповідно до повноважень суб'єктів внутрішнього контролю розкриває у своєму дисертаційному дослідженні О. Б. Пишна. Відповідно до цієї класифікаційної ознаки всю

сукупність суб'єктів внутрішнього контролю автор розподіляє по групах на основі їх статусу. (1) S – особи, що не мають контрольних повноважень, але здійснюють безпосередню дію на конкретні об'єкти контролю через обставини, що склалися, на виробництві або ж із-за тимчасово покладених на них обов'язків непрямого характеру. (2) S – особи, що постійно реалізують службові обов'язки за допомогою виконання закріплених за ними контрольних функцій. (3) S – особи, що поєднують у своїй професійній діяльності різні функції з контрольними діями. (4) S – власники (засновники) підприємства, що здійснюють контроль особисто або побічно. (5) S – особи, що здійснюють переважно контрольні функції через посадові обов'язки [93].

Суб'єкт контролювання – це той, хто здійснює систематичний нагляд (спостереження) та контрольні дії над об'єктом контролювання.

Виходячи з того, що контролювання фінансових результатів – це систематичний та безперервний процес, який охоплює такі етапи як формування, розподіл і використання прибутку / збитку підприємства, обов'язки та відповідальність за його здійснення повинні бути чітко визначені та раціонально розподілені між усіма учасниками господарської діяльності.

Так, власники, які передали свої фінансові ресурси господарюючим суб'єктам та реінвестують чистий прибуток у їх діяльність, повинні контролювати здатність підприємства збільшувати отримані прибутки, власний капітал та дивідендні платежі. Внутрішнє контролювання, яке здійснює власник безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства або інших установчих документів, передбачає здійснення відповідних контрольних заходів щодо формування організаційної структури підприємства; визначення підпорядкованості структурних підрозділів; складання внутрішніх документів (регламентів роботи) – положень про підрозділи, посадових інструкцій працівників, розподіл повноважень і відповідальності між підрозділами; призначення на посади керівників підрозділів та надання їм повноважень; визначення кола матеріально відповідальних осіб; встановлення порядку проходження і затвердження документів, ведення обліку та складання звітності; визначення порядку контролювання за діяльністю підприємства; визначення суб'єктів контролювання та надання їм повноважень тощо.

До основних виконавчих органів на рівні підприємства, які здійснюють внутрішнє контролювання за фінансовими результатами та є користувачами обліково-аналітичної інформації, належать: наглядова рада; ревізійна комісія; служба внутрішнього аудиту (товариства не обмежені у використанні інших назв цього структурного підрозділу, наприклад, контрольно-ревізійна служба), інвентаризаційна комісія тощо. Конкретний перелік виконавчих органів, які здійснюють контролювання за фінансовими результатами, буде залежати від виду діяльності та

організаційно-правової форми підприємства.

Виконавчі органи управління на рівні підприємства повинні визначити та контролювати головні напрямки розвитку підприємства, його сильні та слабкі сторони, ефективно здійснювати процес управління та контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів.

Керівництво підприємства несе відповідальність за розробку та фактичне втілення системи контролювання фінансових результатів, від нього залежить регулярність та ефективність її функціонування.

Виконавчі органи на рівні структурних підрозділів, якими фактично є керівники центрів відповідальності, повинні контролювати виконання покладених на підрозділ (центр відповідальності) завдань (планів, бюджетів) щодо досягнення цільового рівня витрат, доходів, фінансових результатів.

Трудовий колектив зацікавлений у контролюванні рівня стабільності та прибутковості підприємства, його здатності забезпечувати належний рівень оплати праці і видатки на соціальні заходи.

Органи фіскальної служби відповідно до своїх повноважень контролюють повноту та своєчасність надходження податкових платежів, наявність об'єктів оподаткування і джерел податкових надходжень, дотримання вимог податкового законодавства, вплив окремих показників діяльності підприємства і положень податкового законодавства на формування та надходження податкових платежів тощо.

Належне встановлення суб'єктів контролювання фінансових результатів дозволяє значною мірою уникнути дублювання при його проведенні. Кожен суб'єкт контролювання наділений певними правами та обов'язками, які складають його правовий статус, застосовують по відношенню до об'єктів контролювання відповідні методи, інструментарій, технологію контролювання та потребують відповідної обліково-аналітичної інформації.

Наступною підставою для класифікації контролювання фінансових результатів є *об'єкти контролювання*. Визначення інформаційних потреб суб'єктів контролювання буде напряму залежати від мети та об'єктів контролювання, тому класифікація контролювання фінансових результатів за його об'єктами має значний вплив на моделювання обліково-аналітичного забезпечення контрольного процесу.

Визначення об'єктів контролювання в системі фінансових результатів повинно бути зорієнтоване на забезпечення постійної зацікавленості колективу в досягненні максимально можливих результатів як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів.

В економічній літературі існують різні підходи до визначення сутності та переліку об'єктів контролю по відношенню до підприємства в цілому. Одні автори об'єктами внутрішнього контролю називають функціональні

цикли діяльності організації: постачання, виробництво, збут готової продукції або отримання доходу [35; 94]. Інша група вчених до об'єктів внутрішнього контролю відносить: господарські процеси; ресурси, якими розпоряджається та які використовує підприємство; управлінські рішення; результати діяльності підприємства [31; 41; 42]. В той же час, автори надають різний перелік процесів і ресурсів, які виступають об'єктами контролю. Зарубіжний вчений Р. Дафт визначає об'єкти контролю в сфері управління в залежності від етапів здійснення контрольних дій [95, с. 724]. Б.Н. Соколов поділяє об'єкти контролю на дві групи: 1) активи, що забезпечують доцільну працю людей в процесі господарської діяльності організації, і її зобов'язання: основні фонди, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, фінансові ресурси, трудові ресурси; 2) бізнес-процеси і їх результати, які складають в сукупності фінансово-господарську діяльність організації: постачальницько-збутова, фінансово-збутова, виробнича, організаційна діяльність [69, с. 8-9].

Н. Г. Виговська, досліджуючи питання ідентифікації об'єктів контролю в різних господарських системах, робить висновок, що об'єктами внутрішньогосподарського контролю є процеси та результати господарської діяльності, майно підприємства та джерела його формування [31, с. 114]. Деталізуючи об'єкти контролю за процесами і результатами господарської діяльності, вчена виділяє витрати та доходи від різних видів діяльності. На нашу думку, даний перелік об'єктів необхідно доповнити фінансовими результатами, які визначаються як різниця між доходами і витратами, та виступають основним показником, що характеризує результати господарської діяльності підприємства.

Філософія розглядає об'єкт як дійсність, предмет, на який спрямовані думка, мислення, а також як складову пізнавального процесу; об'єкт протистоїть суб'єктові [42, с. 35]. На нашу думку, об'єкт контролювання – це процес, дії чи інституція, на діяльність якої спрямовано контрольні дії суб'єкта контролювання, що перебувають в економічному середовищі.

Визначення об'єктів контролювання пов'язане з процесом управління фінансовими результатами, адже контролювання є невід'ємною складовою цього процесу. Таким чином, виникає необхідність виділення об'єктів контролювання окремо на кожному етапі управління фінансовими результатами: в процесі їх формування, розподілу та використання (рис. 1.2.2).

На етапі формування фінансових результатів об'єктами контролювання виступають витрати та доходи, а також обсяги реалізації та асортимент об'єктів реалізації. Формування фінансового результату (прибутку або збитку) відбувається на основі співставлення доходів і витрат, які були понесені для отримання даних доходів. Окрім цього, в процесі формування фінансових результатів необхідно контролювати такі фактори, як обсяги реалізації (адже збільшення обсягу реалізації

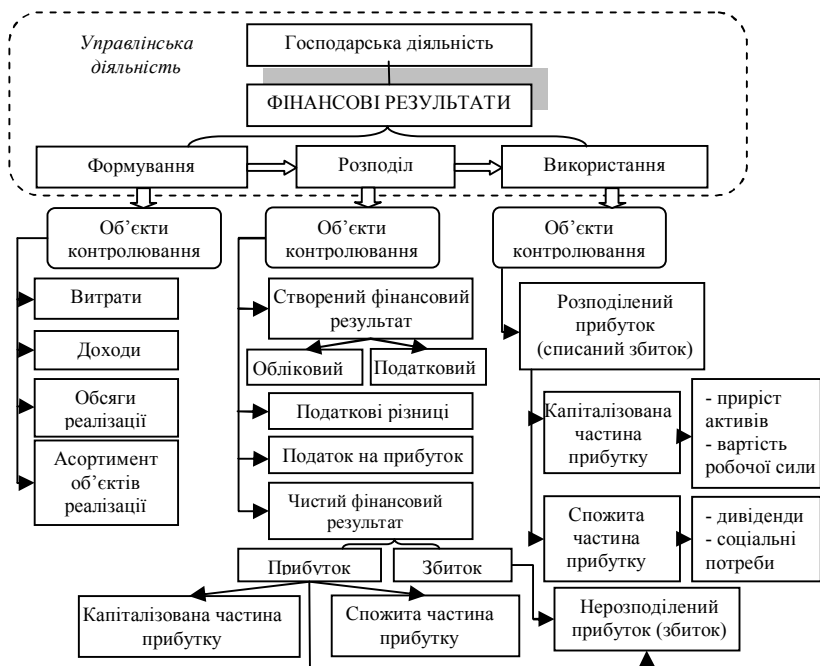


Рис. 1.2.2. Система об'єктів контролювання фінансових результатів

прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки), та структуру обсягів зміни реалізації продукції в асортименті (при зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в обсягах реалізації питомої ваги низькоприбуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток).

Процес розподілу сформованого фінансового результату можна поділити на два етапи. На першому етапі відбувається розподіл загального прибутку між підприємством і державою у вигляді нарахування та сплати податку на прибуток. Доходи та витрати відображаються як у бухгалтерському обліку, так і податкових розрахунках. Але щоб визначити об'єкт оподаткування всередині податкового обліку розрізняють, які доходи та витрати включати, а які не включати до об'єкта оподаткування. Отже, відмінність між бухгалтерським і податковим обліком зумовлена наявністю різних методик обчислення доходів та витрат, що призводить до появи певних податкових різниць (тимчасових і

постійних) у визначенні об'єкта оподаткування. Таким чином, об'єктами контролювання на даному етапі будуть виступати створений фінансовий результат (податковий та обліковий прибуток / збиток), податкові різниці та податок на прибуток.

Другий етап – це розподіл чистого прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після сплати податків до бюджету. Вважаємо, що об'єктом контролювання на даному етапі виступає чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) та напрями його розподілу (капіталізація та споживання).

Чистий прибуток використовують відповідно до установчих документів підприємства і прийнятих рішень власників. За його рахунок інвестують виробничий розвиток, виплачують дивіденди власникам, створюють резерви, покривають збитки. Під час використання розподіленого прибутку об'єктами контролювання є розподілений за різними напрямками прибуток (списаний збиток) та нерозподілений прибуток.

За етапами здійснення контролювання фінансових результатів: попереднє, поточне (у режимі “on-line”) та заключне. Як зауважує В. О. Шевчук, спрямованість контрольних дій в часі дозволяє здійснювати кілька режимів контролю залежно від точки підрахунку. Оскільки час має три стадії плину (минуле, сучасне, майбутнє) і лише одну спрямованість (від минулого до сучасного в майбутнє), то існують і реальні можливості здійснення контролю: минулого (наступний, ретроспективний контроль); сучасного (поточний, оперативний контроль); майбутнього (попередній, випереджаючий контроль) [44, с. 28].

Класифікація контрольного процесу за даною ознакою є найбільш дослідженою науковцями. У той же час, в економічній літературі зустрічаються різні підходи до визначення даної ознаки: Н. Г. Виговська класифікує контроль на попередній, поточний та наступний за етапами контролю [31, с. 126]; ряд вчених за періодичністю здійснення поділяють контроль на попередній, оперативний (поточний), заключний (ретроспективний, наступний) [47, с. 13; 43, с. 19]; інша група вчених розподіляють контроль на попередній, поточний і наступний (заключний) з точки зору часового фактора (за часом здійснення) [45, с. 401; 34, с. 63; 16, с. 18; 17, с. 358; 9, с. 393].

С. Б. Шипіна зазначає, що для удосконалення організаційного забезпечення внутрішнього контролю фінансових результатів запропоновано відповідну модель, що передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю [89, с. 13]. Н. В. Прохар пише, що внутрішній контроль, на відміну від зовнішнього, поділяється на попередній, поточний та наступний, а тому забезпечує перевірку облікової інформації на всіх етапах облікового циклу підприємства, а отже, надає центрам відповідальності оперативну інформацію про доходи, витрати та

фінансові результати, які вони контролюють з метою виконання прийнятих рішень [88, с. 430].

Кожен етап контролювання фінансових результатів характеризується своєю метою та завданнями (рис. 1.2.3).



Рис. 1.2.3. Основна мета та завдання етапів контролювання фінансових результатів

Попереднє контролювання проводиться на таких стадіях процесу управління фінансовими результатами, як постановка завдань і планування заходів по їх досягненню, до початку здійснення господарських операцій, з метою виявлення та усунення недоліків під час обґрунтування всіх планових (бюджетних) показників. Воно носить профілактичний характер та

направлене на контролювання обґрунтованості встановлення планових параметрів (норм, нормативів, бюджетів) майбутніх витрат, доходів та фінансових результатів, а також попередження незаконності й недоцільності проведення господарських операцій.

На даному етапі повинні бути розроблені прогнози зміни стану та поведінки об'єктів контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів, розміру податку на прибуток, норм розподілу та використання прибутку та ін.) під впливом зміни факторів зовнішнього та внутрішнього середовища або ризиків здійснення господарської діяльності.

Поточне контролювання є невід'ємним компонентом оперативного управління фінансовими результатами. Головна мета поточного контролювання фінансових результатів полягає в попередженні і вчасному виявленні помилок і порушень шляхом оперативного зіставлення норм (бюджетів, планів та ін.) з фактичними даними в момент здійснення господарської діяльності.

На думку Н. В. Прохар, поточний контроль передбачає виявлення відхилень фактичних доходів, витрат та фінансових результатів від запланованих під час здійснення господарських операцій, що забезпечує їх оперативну оцінку та регулювання [88, с. 430]. С. Б. Шипіна пропонує поточний контроль здійснювати за двома напрямками – контроль витрат і контроль доходів. Науковець зазначає, що ці напрямки були обрані тому, що це основні складові механізму розрахунку фінансових результатів і саме їх величина і структура впливають на його розмір [90, с. 405]. Проведені дослідження вказують на те, що при визначенні сутності поточного контролю фінансових результатів науковці роблять акцент на контролі за процесом його формування. Але процес управління фінансовими результатами включає в себе, окрім формування, ще й розподіл і використання сформованих прибутків, які теж потребують здійснення поточного контролювання.

Таким чином, можна зробити висновок, що поточне контролювання безперервно проводиться в процесі здійснення господарських операцій щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів для встановлення їх відповідності плановим (бюджетним) параметрам. Поточне контролювання може здійснюватися в режимі “on-line”, тобто відповідно до заданої програми, що передбачає в автоматичному режимі відображення фактичних показників по виконанню відповідних бюджетів (норм, стандартів, планів тощо), їх зіставлення з плановими і розрахунок отриманої економії або допущених перевитрат. На основі одержаних даних приймається відповідне управлінське рішення на будь-який момент здійснення господарської діяльності.

Саме поточне контролювання повинне забезпечувати покращення структури та величини фінансових результатів в процесі їх формування через оперативне виявлення можливих резервів зростання доходів та

зменшення витрат.

Заключне контролювання проводиться після завершення планового періоду та складання звітності і не дає можливості попередити те, що вже здійснилося. На даному етапі контролювання здійснюється порівняння отриманих результатів господарської діяльності з запланованими показниками (нормативами, стандартами, бюджетами, нормами та ін.). Якщо в результаті порівняння виявляються відхилення (як негативні, так і позитивні), то досліджуються причини їх виникнення та розроблюються відповідні коригувальні заходи для впровадження в подальшу діяльність підприємства.

Заключне контролювання за станом формування, розподілу та використання фінансових результатів дає керівництву підприємства інформацію, необхідну для планування майбутньої діяльності підприємства, а отже виступає засобом зворотного зв'язку. Порівнюючи фактичні і заплановані результати, керівництво має можливість краще оцінити, наскільки реально були складені плани, виявити відхилення від запланованих показників, встановити причини та винуватців цих відхилень.

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

За приналежністю суб'єкта контролювання фінансових результатів: внутрішнє, зовнішнє та самоконтроль.

В економічній літературі є різні підходи щодо визначення даної класифікаційної ознаки контролю. Наприклад, Н. Г. Виговська, застосовуючи системний підхід, цю ознаку класифікації називає "класифікація по відношенню до господарюючого суб'єкта" [31, с. 122]. Більшість авторів стверджують, що поділ контролю на внутрішній та зовнішній здійснюється в залежності від відносин між об'єктом і суб'єктом контролю [96; 16; 14]. Варто звернути увагу, що тільки деякі автори виділяють такий вид контролю, як самоконтроль [10, с. 203; 42, с. 47; 83, с. 57].

Внутрішнє контролювання проводиться з ініціативи самого підприємства та здійснюється внутрішніми суб'єктами контролювання

(власник, виконавчі органи підприємства, працівники, залучені суб'єкти – аудитор чи аудиторська фірма та ін.). У той же час, основними внутрішніми суб'єктами контролювання фінансових результатів є носії контрольних функцій – служби внутрішнього аудиту та служби внутрішнього контролю, ревізійна комісія, бухгалтерська служба. Керівництву і власникам надходить узагальнена інформація.

Ревізійна комісія (ревізор) проводить перевірку фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року, якщо інше не передбачено статутом товариства. Виконавчий орган забезпечує членам ревізійної комісії (ревізору) доступ до інформації в межах, передбачених статутом або положенням про ревізійну комісію.

Згідно з Принципами корпоративного управління, ревізійна комісія повинна здійснювати оперативний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства шляхом проведення планових та позапланових перевірок [98].

Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) повинна здійснювати поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства та відповідати за своєчасне виявлення та запобігання відхиленням, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна та коштів товариства [98].

Бухгалтерська служба здійснює поточний контроль щодо узагальнення інформації на рахунках, у тому числі за відображенням всіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах, складанням фінансової звітності, дотриманням законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку.

Внутрішнє контролювання фінансових результатів здійснюється постійно з певною визначеною частотою, або ж спеціально призначеною групою для здійснення позапланового контролю.

Контролювання фінансових результатів також може здійснюватися зовнішніми контролюючими органами на засадах планових контрольних заходів або ж позапланових перевірок.

Зовнішнє контролювання щодо фінансових результатів здійснюють спеціально створені для цього державні контрольні органи та інші органи незалежного контролю в різних сферах економічних систем. Такі контролюючі органи завжди спрямовують контрольні дії щодо процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів ззовні.

Самоконтроль передбачає періодичну перевірку працівником (службовцем) власної діяльності з метою оцінки дієвості прийомів і методів своєї роботи. Він здійснюється виконавцями організаційних і розпорядчих функцій як на вищих, так і на всіх інших рівнях підприємства. Головна ідея самоконтролю полягає в тому, щоб вчасно

виявити проблему і знайти шляхи її вирішення. За таких умов працівники приймають активну участь у формулюванні цілей своєї діяльності і самостійно контролюють їх реалізацію. Самоконтроль стимулює у працівника почуття відповідальності за якість і результати праці та дає змогу вникнути в загальний виробничий процес, побачити своє місце в ньому. За допомогою самоконтролю з'являється можливість налагодити збіг інтересів працівників, підрозділів і підприємства в цілому.

Таким чином, суб'єкти контролювання мають різні цілі при здійсненні контрольних заходів щодо фінансових результатів. Якщо внутрішнє контролювання та самоконтроль спрямовані на виявлення відповідності фактичних значень фінансових результатів запланованим (бюджетним, нормативним), то зовнішнє контролювання спрямоване на виявлення відповідності діяльності підприємства встановленим стандартам зовнішнього середовища.

За характером контрольних заходів контролювання фінансових результатів поділяється на планове та позапланове.

Практично вся контрольна діяльність здійснюється в організованому, плановому режимі. Однак, можна навести випадків (сигнали про серйозні недоліки в роботі, порушення фінансової дисципліни, погіршення результатів роботи по основних фінансових показниках тощо), що спонукають до проведення незапланованих контрольних дій. Тому така класифікація контролювання фінансових результатів видається доцільною та важливою.

Планові контрольні заходи – це контрольні заходи, що включені до відповідних планів контрольних заходів щодо стану формування, розподілу та використання фінансових результатів суб'єктів господарювання. Процес планування суб'єктом контролювання розглядається як планування всієї системи контрольних заходів, починаючи з визначення об'єктів контролювання, що належить перевірити за певний період, і закінчуючи плануванням конкретної перевірки, коли визначаються цілі та завдання перевірки, масштаби та критерії контролювання, терміни, методологія і організація конкретного контрольного заходу.

Позапланові контрольні заходи – контрольні заходи, що не включені до відповідних планів суб'єктів господарювання і здійснюються в межах компетенції та повноважень суб'єктів контролювання за дорученнями ініціаторів контрольних заходів (власника, виконавчих органів підприємства тощо) або за зверненнями органів державної влади (в тому числі податкових органів) та органів місцевого самоврядування.

Планові та позапланові перевірки процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів суб'єктів господарювання є однією з основних організаційних форм роботи як ревізійної комісії підприємств (внутрішній суб'єкт контролювання), так і органів державного нагляду

(контролю). Так, планова перевірка проводиться ревізійною комісією за підсумками фінансово-господарської діяльності підприємства за рік з метою надання загальним зборам акціонерів висновків по річних звітах та балансах. Позапланові перевірки проводяться ревізійною комісією: з власної ініціативи; за рішенням загальних зборів акціонерів; за рішенням наглядової ради; на вимогу акціонерів (акціонера), які володіють у сукупності певним відсотком голосів.

Позапланова виїзна перевірка (зовнішнє позапланове контролювання) може бути здійснена органами фіскальної служби у випадках недотримання (порушення) суб'єктом господарювання вимог податкового законодавства.

Планове контролювання фінансових результатів створює інформаційні потоки для прийняття поточних управлінських рішень, в той же час, позапланове контролювання, як правило, здійснюється для визначення можливих (непередбачуваних) відхилень, які з'явилися під час процесів формування, розподілу або використання фінансових результатів.

За системністю проведення: вибіркове та постійне контролювання фінансових результатів.

Класифікація контролювання за цією ознакою характерне для будь-якої складової фінансових результатів та для будь-якого суб'єкта господарювання при здійсненні переважно поточного та заключного контролювання фінансових результатів.

Постійне контролювання здійснюється протягом усього періоду функціонування об'єкта контролювання за фактами господарської діяльності, що відбуваються постійно. Необхідність проведення постійного контролювання викликана можливістю виникнення відхилень у процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів.

Вибіркове контролювання передбачає здійснення контрольних дій у разі необхідності перевірки певних фактів діяльності у визначеній суб'єктом контролювання термін. Вибіркове контролювання може бути викликано необхідністю одержання певної інформації про процеси, які не можуть бути або не повинні контролюватися постійно. Суть вибіркового контролювання полягає у правильному відбиранні об'єктів (одиниць) спостереження. Вибіркове контролювання за умови його правильної організації і проведення надає досить достовірні дані, придатні у фінансово-господарському контролюванні. Найчастіше це може бути раптова перевірка будь-якого з об'єктів в системі контролювання фінансових результатів.

За цільовою спрямованістю: стратегічне та тактичне контролювання фінансових результатів.

Вчений О. М. Ковалюк, описуючи класифікацію контролю, зазначає, що в залежності від спрямованості контрольних дій, контроль поділяється

на стратегічний (спрямовується на вирішення стратегії розвитку підприємства) і тактичний (спрямований на вирішення питань поточної фінансової діяльності) [96, с. 54]. В. Р. Веснін зазначає, що поточний контроль зазвичай здійснюється в формах стратегічного та оперативного [10, с. 199]. На нашу думку, більш доцільно поділяти контролювання фінансових результатів на стратегічне та тактичне за цільовою спрямованістю.

Стратегічне контролювання має в якості основного об'єкта ефективність використання ресурсів підприємства з точки зору досягнення його кінцевих цілей і ведеться не тільки по кількісним, а й по якісним показникам. Стратегічне контролювання фінансових результатів спрямоване на розв'язання стратегічних завдань і тісно пов'язане із стратегічним плануванням і управлінням, натомість за допомогою тактичного контролювання здійснюються систематичні спостереження за виконанням поточних програм, завдань, планів, бюджетів щодо показників доходів, витрат та фінансових результатів. Тобто за допомогою тактичного контролювання перевіряється реалізація тактичних завдань.

Стратегічне контролювання дозволяє з'ясувати реальність стратегічних цілей та критерії обрання стратегічного набору. Результати такого контролювання носять імовірнісний характер. Тактичне контролювання направлене на поточну діяльність, тому інформація, яка одержана в результаті здійснення такого контролювання, може використовуватися при прийнятті управлінських рішень, спрямованих на коригування поточного стану формування, розподілу та використання фінансових результатів.

За підставою для здійснення: передбачене, ініціативне та добровільне контролювання фінансових результатів. Сутність передбаченого контролювання фінансових результатів полягає в тому, що воно передбачене законодавчими та нормативними актами (наприклад, аудит фінансової звітності) або внутрішніми документами підприємства. Окрім цього, контролювання фінансових результатів може бути ініційованим вищими керівними органами, власниками майна, керівництвом з метою отримання рекомендацій щодо покращення діяльності підприємства чи його структурного підрозділу тощо. Добровільне контролювання фінансових результатів полягає в контролюванні працівниками (службовцями) досягнення запланованих (бюджетних) показників витрат, доходів, фінансових результатів у процесі виконання своїх обов'язків.

Класифікація контролювання фінансових результатів на основі характеристик видів контролювання, яка розроблена на базі проведеного дослідження наукових здобутків учених з урахуванням вимог сучасного управління підприємствами, надасть можливість подальшого дослідження його сутності з метою практичного застосування досягнутих результатів і підвищення, таким чином, ролі й значення контролювання фінансових

результатів як невід'ємної частини управлінської діяльності, а також має визначальний вплив на моделювання обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання. У той же час, необхідно зазначити, що в умовах розвитку та ускладнення завдань, поставлених перед функцією контролювання фінансових результатів, можлива поява нових різновидів контролювання (тому наведена класифікація не є вичерпною для наступних періодів розвитку теорії і практики контролювання фінансових результатів).

1.3. Організаційні основи обліково-аналітичного забезпечення та інструментарій контролювання фінансових результатів на підприємстві

В сучасних умовах господарювання ефективна контрольна робота щодо сформованих фінансових результатів вимагає не просто окремих даних про діяльність підприємства і його основні операції, а побудови якісної системи обліково-аналітичної інформації про всі процеси господарського середовища, яка регулярно поповнюється, що пред'являє високі вимоги до інструментів збору та якісної обробки інформації. Важко не погодитися з думкою вчених, які зазначають, що без інформації немає контролю, відсутні показники об'єктивної діяльності підприємства [30, с. 7]. Відсутність єдиної інформаційної бази системи контролювання фінансових результатів не дозволяє суб'єктам контролювання повністю володіти ситуацією і правильно орієнтуватися в ефективності своїх дій. В свою чергу, розробка та впровадження в життя організаційних основ обліково-аналітичного забезпечення є основою для здійснення ефективного контролювання процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів.

В цьому аспекті підтверджується необхідність обґрунтування організаційних основ якісного обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств.

Питаннями організації інформаційного забезпечення процесу контролю займалися такі вітчизняні вчені як: Ф. Ф. Бутинець та Т. А. Бутинець [30], Н. Г. Виговська [31], С. М. Петренко [66], В. Сопко та В. Завгородній [32] та ін. Окремі питання інформаційного забезпечення контролю фінансових результатів розглядаються в роботах: Н. В. Прохар [98], Ж. С. Труфіної [99], Н. В. Уткіної [100] та ін. Віддаючи належне наявним дослідженням та враховуючи динамічність розвитку систем управління на підприємствах, вважаємо доцільним обґрунтування пропозицій щодо удосконалення організації процесу обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств.

Для розуміння сутності й механізмів організації інформаційного забезпечення системи контролювання фінансових результатів необхідно розглянути його ключові ланки – обліково-аналітичний процес і його організацію.

Обліково-аналітичний процес як технологічна спільність складається з декількох видів самостійних робіт, кожна з яких, у свою чергу, розділяється на самостійні операції. Під операціями слід розуміти дії над обліково-економічними даними з метою отримання різних проміжних або кінцевих контрольних показників, які можуть бути використані для розробки й ухвалення управлінського рішення щодо процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів.

Формування обліково-аналітичної інформації для системи контролювання фінансових результатів є процесом складним і трудомістким. Досліджуючи процес формування інформації в системі внутрішньогосподарського контролю, Н. Г. Виговська акцентує увагу на необхідності об'єктивного сприйняття таких понять, як “інформація в системі контролю”, яка об'єднує два поняття “інформація, що обслуговує систему контролю” і “контрольна інформація”. При цьому, автор зазначає, що інформація, яка обслуговує систему контролю має первинний характер і є основною передумовою для виникнення контрольної інформації [31, с. 333-334].

Вчені Ф. Ф. Бугинець та Т. А. Бугинець елементами інформаційного забезпечення контролю, які, знаходяться у тісному взаємозв'язку, визначають персонал, техніку і обладнання та методи роботи з інформацією. Кваліфікований персонал не можна розглядати окремо від методичних прийомів, які застосовуються ним в процесі здійснення контролю. Рівень продуктивності комп'ютерних і мережевих технологій та устаткування має бути адекватним складності методів, способів і прийомів, що застосовуються. У свою чергу, комп'ютерна техніка формує певні вимоги до знань працівників, що здійснюють контроль, для якнайповнішого використання їх потенціалу [30, с. 8].

С. М. Петренко в основу дослідження організації процесу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю щодо задоволення потреб користувачів заклала загальнокібернетичний підхід: “вхід – обробка – вихід” з урахуванням підрозділу проблем на стандартні та нестандартні. Увесь процес “переробки” вченою розподілено на етапи з визначенням обсягу робіт при реалізації кожного з них. Автором також охарактеризовано рівень “вихід” у кібернетичній схемі організації процесу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю щодо задоволення потреб користувачів, який представлено інформаційними продуктами і послугами, що надаються суб'єктам внутрішнього контролю або самостійно ними сформовані [66, с. 19-20].

На нашу думку, організацію обліково-аналітичного забезпечення

контролювання фінансових результатів необхідно розглядати як безперервний, послідовний процес формування інформаційних потоків, що містить певну сукупність стадій та відповідних етапів щодо збирання, обробки, зберігання та передачі інформації.

Зі змісту бухгалтерського обліку, контролю та аналізу випливає, що ці види роботи формуються господарськими фактами (явищами та процесами), обробленими згідно з вимогами управління. Тому бухгалтерський облік, контроль та аналіз можуть бути описані як технологічні системи, що організаційно формують певну послідовну систему етапів відповідного процесу.

Більш глибоке розуміння технології організації обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів передбачає виділення та послідовне виконання основних його стадій. У довідково-енциклопедичній літературі поняття “стадія” трактується як відрізок процесу, який має власне проміжне завдання і через це має відносну самостійність та завершеність [101].

Стадія обліково-аналітичного забезпечення – це окремий період обліково-аналітичного процесу, що має свої організаційні особливості та складається з окремих етапів. В свою чергу, під етапами будемо розуміти окремі складові стадії, окремі їх елементи або періоди, які складаються з відповідних послідовних дій.

Схематично організацію обліково-аналітичного процесу в системі контролювання фінансових результатів представлено на рис. 1.3.1.

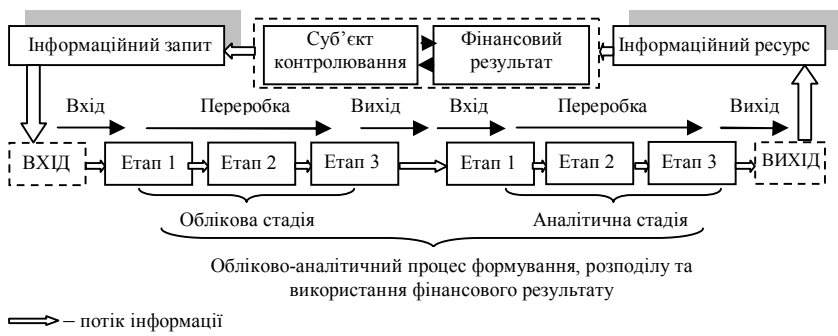


Рис. 1.3.1. Організація обліково-аналітичного процесу в системі контролювання фінансових результатів

Таким чином, інформація про формування, розподіл та використання фінансового результату, рухаючись від джерела до користувачів, проходить облікову та аналітичну стадії, які забезпечують характеристику об'єктів контролювання і задовольняють інформаційні потреби суб'єктів контролювання. Початковим моментом організації всього обліково-

аналітичного процесу (тобто “входом”) є інформаційний запит суб’єктів (виконавців) контролювання фінансових результатів, результатом – здійснення всіх стадій та відповідних етапів обліково-аналітичного процесу (тобто “виходом”) є інформаційний ресурс у вигляді системи показників, які містять інформацію щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів відповідно до поставленого інформаційного запиту.

Складність процесу організації обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання за фінансовими результатами пов’язана з наявністю численних варіантів узгодження можливостей людей, техніки, природних умов та інших складових першого. Істотними чинниками є також постійне зростання масштабу виробництва, динамічність процесів, які відбуваються в економіці. Усе це зумовлює появу багатьох внутрішніх і зовнішніх зв’язків.

Обліковій стадії обліково-аналітичного забезпечення відповідають процеси виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення економічної інформації стосовно фактів господарського життя та відображення їх на бухгалтерських рахунках, іншими словами – формування масиву первинної облікової інформації, а також узагальнення такої інформації – формування внутрішньої та зовнішньої звітності. Таким чином, формуються первинні аналітичні дані (первинна система показників), які є вхідними для здійснення аналітичної стадії. Результатом здійснення аналітичної стадії є сформована система показників, яка всебічно характеризує фінансові результати і є основою для здійснення контрольних дій. Процес обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів в управлінській діяльності підприємства представлено на рис. 1.3.2.

З рис. 1.3.2 видно, що обліково-аналітична інформація моделюється і створюється до моменту здійснення контрольної діяльності. В свою чергу, формування контрольної інформації здійснюється на основі результатів аналітичного опрацювання облікових даних щодо стану та розвитку фінансових результатів.

Інформаційна база системи контролювання фінансових результатів забезпечується якісним виконанням робіт на усіх стадіях та етапах обліково-аналітичного процесу. Невиконання або неякісне проходження хоча б одного з етапів призводить до викривлення остаточного результату обліково-аналітичного забезпечення – результативної інформації, яка надходить до системи контролювання фінансових результатів.

Виходячи із сутності обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів, облік і аналіз є його важливими функціональними компонентами. Оперативність збирання та обробки виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення суб’єктів контролювання об’єктивною інформацією про

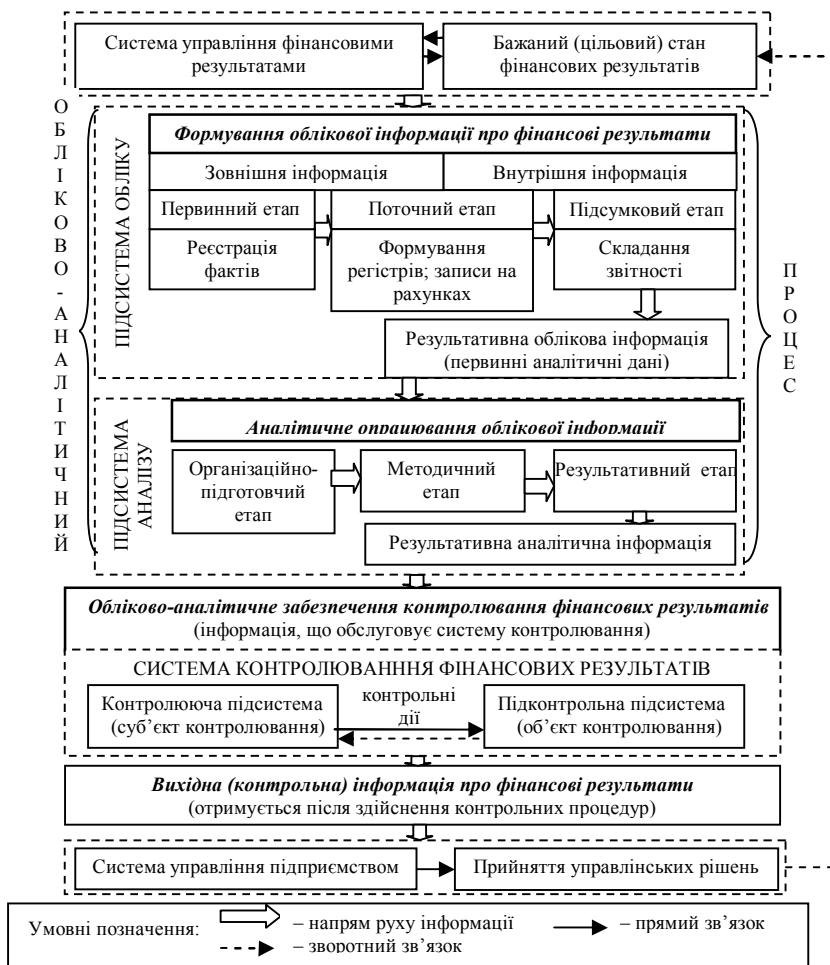


Рис. 1.3.2. Процес обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів підприємств

фінансові результати діяльності підприємства – основні функції обліку. Аналіз – функція, яка за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджує стан, структуру, динаміку фінансових результатів, вивчає вплив різних факторів на їх зміну, прогнозує майбутнє значення прибутків підприємства.

Водночас, бухгалтерський облік і аналіз як складові обліково-аналітичного забезпечення – це не прості функції, не сума технічних прийомів, а об'єктивно зумовлений порядок облікових та аналітичних

процедур, що їх проводять стосовно даних, аби сформувати необхідну для контрольного процесу інформацію про фінансові результати. Повнота, достовірність і своєчасність одержуваної інформації, яка використовується в процесі аналізу фінансових результатів залежить від якості організації облікового процесу.

Вивчення економічних літературних джерел дозволяє зробити висновок про різноманітність підходів до розкриття сутності облікового процесу та його організації.

В. А. Шпак пише, що організація бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це організація насамперед облікового процесу, тобто сукупності способів та методичних прийомів, які дозволяють відобразити господарську діяльність у первинних документах, облікових регістрах та формах фінансової звітності. Тому, на думку автора, обліковий процес як головна ділянка організації бухгалтерського обліку вимагає більш детального розгляду його структури та змісту за обліковою процедурною та технологічною послідовністю виконання облікових робіт [102, с. 322].

Українські вчені В. В. Сопко та В. П. Загородній при розкритті сутності організації облікового процесу на підприємстві зазначають, що за аналогією до виробничого процесу, де з різних вхідних (сировинних та інших) даних отримують готовий продукт, обліковий процес можна розглядати як технологічну сукупність, тобто технологічний процес, де із вхідних даних в результаті обробки та переробки дістають вихідну продукцію у формі показників [32, с. 27].

С. В. Свірко звертає увагу на те, що до системи бухгалтерського обліку застосовуються такі характеристики, як суцільний, безперервний, взаємозв'язаний [103]. Зазначені епітети увиразнюють поняття “процес”, що являє собою послідовність дій, спрямованих на досягнення деякого результату. Отже, бухгалтерський облік – це передусім процес – процес впливу на економічні інформаційні потоки суб'єкта господарювання. Таким чином, першою складовою предмета організації бухгалтерського обліку вчена визначає обліковий процес. Зазначений процес, на думку автора, не є самопливним у часі і просторі, і для його відтворення потрібні насамперед виконавці, причому з огляду на складність облікового процесу – виконавці, що відповідають певним вимогам.

Р. В. Острроверха приходиться до висновку, що, з одного боку, обліковий процес є цілісною багаторівневою складною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які утворюють чітку послідовність облікових робіт від реєстрації господарських операцій до складання звітності. З іншого боку, обліковий процес призначений забезпечувати потреби управління та створювати можливості для прийняття управлінських рішень [104, с. 119].

Враховуючи надбання вчених та власний погляд на вирішення

поставлених в дисертаційній роботі завдань, ми вважаємо, що організація облікової стадії у процесі обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання – це взаємопов’язана послідовність етапів, які складаються з сукупності відповідних дій, результатом здійснення яких є поступове, цілеспрямоване оброблення облікових даних з метою формування первинної аналітичної інформації (первинної системи показників) про стан та динаміку фінансових результатів.

За своїм характером технологія організації облікової стадії як складової обліково-аналітичного процесу поділяється на три етапи: первинний, поточний та підсумковий (рис. 1.3.3).

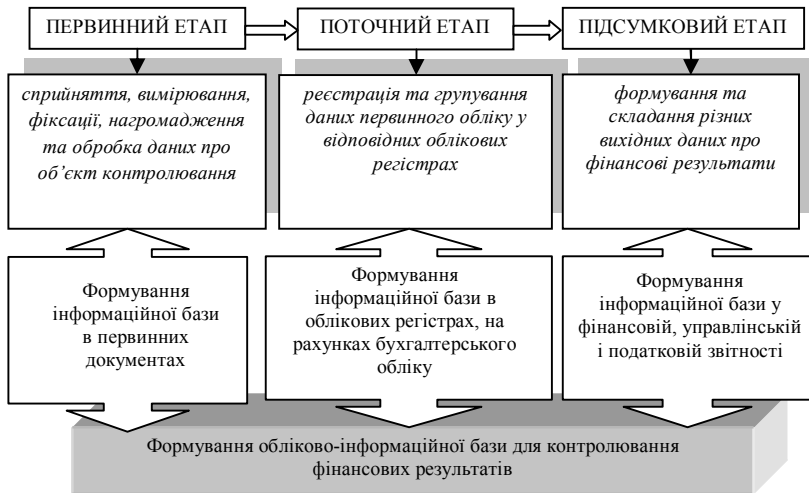


Рис. 1.3.3. Етапи формування інформаційної бази контролювання фінансових результатів у системі обліку

Кожному етапу притаманні свої елементи й прийоми відображення даних та, відповідно, характеристики технологій обліку як процесу. В той же час, конкретизація організації облікового процесу в кожному окремому випадку залежить від складу об’єктів контролювання, сукупності операцій, технічних засобів обробки та перетворення даних на систему показників.

Етапам облікового процесу властива послідовна зміна стану облікової інформації. Послідовність здійснення облікових етапів призводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації щодо фінансових результатів. Етапи обліку інтегрують два взаємопов’язаних напрями облікового процесу: послідовність (черговість) здійснення облікових процедур та рівень оброблення облікової інформації.

При цьому первинний облік в системі інформаційного забезпечення контрольного процесу можна охарактеризувати як процедуру формування первинних документів, носіїв даних та інформації про господарські операції, які формують витрати, доходи та фінансові результати підприємства. До первинного обліку звичайно відносять прийоми первинного спостереження – сприйняття, вимірювання, реєстрація, нагромадження та обробка даних. Реєстрація (в перек. з лат. – список, перелік) забезпечує фіксацію фактів господарського життя в будь-якому носії інформації, як правило, в документах. Як перший етап облікового процесу, вона безпосередньо визначає якість облікової інформації, тому до її організації слід підходити особливо ретельно і виважено.

На другому етапі облікової стадії здійснюють реєстрацію даних первинного обліку у відповідних облікових реєстрах, групування та перегрупування таких даних. Якщо первинний облік значною мірою пов'язаний з підготовчими етапами контролювання та аналізу, то поточний є головною вихідною базою інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів. Крім того, поточний облік слугує базою складання різних звітних форм, що становлять основу аналітичних розрахунків.

Підсумковий (узагальнюючий) етап – це завершальний етап облікової стадії, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображають фінансові результати господарської діяльності підприємства за певний період. Це процеси складання різних вихідних даних, кінцевої бухгалтерської звітності (управлінської, фінансової, податкової) та різних розшифрувань до неї, де наводяться дані про витрати, доходи та фінансові результати, а також характеристика їх у динаміці. Організація підсумкового обліку залежить від якості організації перших двох етапів.

Ще у 90-х роках російський вчений В. В. Ковалев зазначав, що в системі інформаційного забезпечення особливе значення мають бухгалтерські дані, а звітність стає основним засобом комунікації, який забезпечує достовірне представлення інформації про фінансовий стан підприємства [105, с. 52].

Важко не погодитися з вченим, що одним із найважливіших принципів бухгалтерського обліку є принцип достатньої аналітичності даних, які генеруються в системі та відображаються у звітності. Очевидно, що далеко не будь-яка інформація може бути відображена безпосередньо у звітності, частину її доводиться надавати додатково у вигляді додатків і приміток до звітності, аналітичних записок, схем, графіків. Це актуалізує проблему змісту і структурування бухгалтерської звітності. Вона повинна розглядатися у двох аспектах: допустима міра уніфікації звітних форм і власне структурне представлення річного звіту, а її рішення можливе на основі узагальнення вітчизняного досвіду, існуючої теорії та практики

підготовки звітності, практики зарубіжних країн, рекомендацій міжнародних облікових стандартів [105, с. 74].

Рациональність та оптимальність організації облікового процесу можуть забезпечити лише цілеспрямоване упорядкування, гармонізація й удосконалення кожної з його складових (структурних елементів, методики, техніки) як певних сукупностей, тому реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації необхідно організувати як системну послідовність логічно пов'язаних між собою етапів облікового процесу, підпорядкованих інформаційним потребам суб'єктів контролювання за фінансовими результатами.

Отже, основним завданням бухгалтерського обліку є формування необхідних для контролювання фінансових результатів інформаційних потоків. Кожен з елементів методу бухгалтерського обліку відіграє свою роль у даному процесі (табл. 1.3.1).

За правильної організації облікового процесу в контексті обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів, він виступатиме як надійне джерело потоку інформації про фінансові результати, і тим самим створюватиме необхідні умови для здійснення аналітичної стадії.

Другою важливою складовою процесу обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання є аналітична стадія. Облікові показники, що не згруповані, не оброблені і не систематизовані в залежності від конкретних інформаційних потреб суб'єктів контролювання, не можуть повною мірою застосовуватися як основа для формування контрольної інформації. Аналітичне опрацювання облікових даних дозволяє не тільки виявляти, систематизувати і обробляти найбільш цінну облікову інформацію про фінансові результати, але й створює власну інформацію, яка формується за допомогою спеціальних прийомів.

У процесі формування аналітичної інформації для потреб системи контролювання аналітичні роботи здійснюються в три етапи: організаційно-підготовчий, основний та заключний. Деталізація кожного з етапів наведена на рис. 1.3.4.

Кожний показник, отриманий в аналітичній підсистемі, має певний зміст і значення для системи контролювання фінансових результатів. В той же час, для системи контролювання важливе їх комплексне використання, яке забезпечує всебічне й об'єктивне дослідження стану фінансових результатів. Кількість показників може змінюватися через їх диференціацію (інтеграцію) залежно від інформаційних запитів суб'єктів контролювання, цілей і змісту контрольного процесу.

Сучасна концепція контролювання і економічного аналізу фінансових результатів обумовлює необхідність розробки нового інструментарію контролювання формування та використання резервів зростання продуктивності діяльності підприємства.

Таблиця 1.3.1

Місце прийомів бухгалтерського обліку у формуванні інформації для контролювання фінансових результатів

Елемент методу бухгалтерського обліку	Сутність елементів методу	Значення в системі інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів
Документування	Відображення операцій в обліку шляхом суцільного і безперервного спостереження за діяльністю підприємства. Документи служать засобом обґрунтування і контролю облікових даних	Бухгалтерські документи є основою формування даних щодо витрат і доходів для визначення фінансового результату за бухгалтерськими записами та в звітності
Інвентаризація	Перевірка наявності та стану об'єкту контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних	Забезпечує достовірність показників фінансової звітності у частині відображення доходів і витрат, що формують кінцевий фінансовий результат (прибуток / збиток)
Оцінка	Забезпечує визначення витрат, доходів, фінансових результатів у єдиному грошовому вимірнику	Забезпечує об'єктивну відповідність грошового вираження витрат й доходів їх фактичній величині (реальну оцінку витрат й доходів) і, таким чином, реальність розрахунку показників сформованих фінансових результатів (прибутків / збитків)
Калькулювання	Сукупність прийомів процесу розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), яка створюється на підприємстві. Є необхідною умовою для обґрунтування цін та виявлення прибутковості об'єктів діяльності	Забезпечує достовірність витрат, їх систематизацію за видами та об'єктами діяльності, структурними підрозділами, по підприємству в цілому, що, в свою чергу, є підставою для визначення фінансового результату за відповідними напрямками (об'єктами діяльності, структурними підрозділами та ін.)
Рахунки	Спосіб групування і відображення інформації про господарські операції за економічно однорідними ознаками	Забезпечують узагальнення господарських операцій та формування деталізованої інформації про витрати, доходи та фінансові результати. Є основою формування показників фінансової звітності
Подвійний запис	Забезпечує двоїстість відображення кожної господарської операції на рахунках	Забезпечує відображення господарських операцій для формування фінансових результатів на бухгалтерських рахунках
Баланс	Документ, що відображає на певну дату стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал	Забезпечує відображення нерозподіленого прибутку / збитку як складової власного капіталу
Фінансова звітність	Містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Формується узагальнена система економічних показників (первинних аналітичних даних) про витрати, доходи та фінансові результати за звітний період в окремій формі звітності

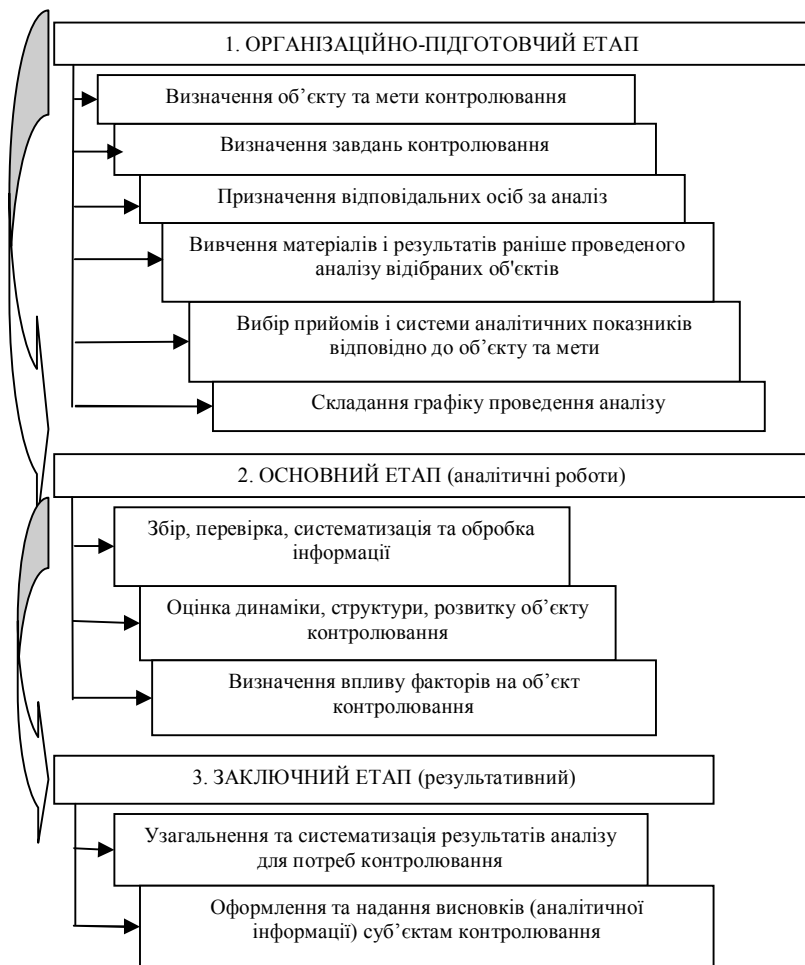


Рис. 1.3.4. Деталізація етапів здійснення аналітичної роботи в процесі організації обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів

У загальному вигляді метод (від грец. Methodes – дослідження) – це спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем. Більш предметно метод – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини [106, с. 72].

Вчені Н. І. Петренко та Т. А. Бугинець зазначають, що авторське

уявлення про методи господарського контролю та термінологію, яка повинна використовуватися для розкриття їх змісту, полягає в тому, що метод господарського контролю – дія або система дій, які спрямовані на теоретичне пізнання причин і умов виникнення та розповсюдження порушень та відхилень у системі господарювання. Метод – відповідає на питання: який контроль застосує суб'єкт – ревізію, аналіз, інвентаризацію, перевірку, обстеження, оцінку тощо [107, с. 303].

В нашому дослідженні ми будемо розуміти метод контролювання як спосіб (прийом) дослідження, пізнання стану та розвитку фінансових результатів. Спираючись на метод, вчений отримує відповідь на те, з чого потрібно починати дослідження, яким чином групувати об'єкти і давати оцінку фактам, що вивчаються.

Досліджуючи характер методів контролювання фінансових результатів, перш за все слід виходити з того, що ці методи є методами наукового пізнання причин і умов виникнення та розповсюдження порушень і відхилень у стані об'єкта контролювання.

В економічній літературі не існує єдиної позиції щодо методів проведення контролю. Методичні прийоми – це та сфера теоретичних знань, в якій найбільш яскраво проявляється непогодженість багаточисельних поглядів та думок. У ряді джерел методи контролю змішуються з його формами. Наприклад, І. А. Белобжецький виділяє такі форми контролю, як ревізія, тематична перевірка (обстеження), рахункова перевірка звітності [20]. В основу такої класифікації автор покладає обсяг і глибину охоплення різних сторін діяльності господарюючого суб'єкта. В той же час, Н. Г. Виговська ревізію, перевірку та обстеження відносить до методів здійснення контролю [31, с. 126]. Вчений М. В. Кужельний взагалі класифікує форми контролю за методами його здійснення і в зв'язку з цим виділяє економічний аналіз, ревізію, обстеження, спостереження, огляд [57, с. 10]. На думку вченого, вони є одночасно і формою контролю, і його методами.

Вчені Б. Н. Соколов та В. В. Рукін методами здійснення контрольних заходів вважають читання та вивчення документів, аналіз фінансової звітності, рахункову перевірку, підготовку нормативного балансу, співставлення документів, інвентаризацію [69, с. 54].

Вчений Б. Ф. Усач методичні прийоми фінансово-господарського контролю поділяє на загальнонаукові (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний огляд, функціонально-вартісний аналіз) та власне методичні (інвентаризація, економічний аналіз, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, експертиза, аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків матеріально-грошових цінностей, перевірка виконання прийнятих рішень, письмові пояснення матеріально відповідальних та посадових осіб) [43, с. 28]. В той же час, М. Т. Білуха специфічні методи

контролю поділяє на органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, прийоми узагальнення та реалізації результатів контролю [21, с. 49-58].

Вчені Н. І. Петренко та Т. А. Бутинець методи дослідження в контролі визначають в залежності від рівнів пізнання (емпіричний, теоретичний), на яких вони (методи) використовуються:

- емпіричний метод пізнання: спостереження, порівняння, вимірювання, експеримент;

- емпіричний і теоретичний рівні пізнання: абстрагування, аналіз і синтез, індукція і дедукція, історичні і логічні, моделювання і використання прикладів;

- теоретичний рівень пізнання: сходження від абстрактного до конкретного, індукція і дедукція, ідеалізація, формалізація [107, с. 302].

Чітко розроблений теоретично метод слугує основою при вирішенні різноманітних задач і досягненні цілей практичного контролювання процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів, надаючи в його розпорядження систему способів, прийомів, процедур і скорочуючи, таким чином, витрати часу та інших ресурсів стосовно проведення контрольних дій.

Враховуючи погляди науковців, в контексті нашого дослідження, вважаємо, що всі методи контролювання фінансових результатів доцільно поділити на загальнонаукові та власні (специфічні).

До загальнонаукових методів, притаманних системі контролювання фінансових результатів, відносяться: аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення, індукція, дедукція, пояснення, систематизація, моделювання, опис та ін.

Сутність та місце специфічних методів контролю в процесі контролювання фінансових результатів визначено в економічній літературі [21; 25; 27; 31; 32; 35; 38; 42; 43; 58; 69; 94].

Отже, досягнення цілей контролювання фінансових результатів і вирішення його задач можливе із застосуванням різних методичних способів і прийомів. Проведені дослідження існуючих методів контролю дають можливість зробити висновок про доцільність використання аналітичних методів, застосування яких дає можливість сконцентрувати увагу на дослідженні причинно-наслідкових зв'язків між елементами фінансових результатів. Рекомендації щодо застосування аналітичних методів наведено в МСА 520 "Аналітичні процедури", який передбачає для вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, які йдуть всупереч іншій відповідній інформації, використовувати різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів [108]. Методи контролювання фінансових результатів залежать від типів зв'язків ресурсів, процесів та отриманих результатів. Для оцінки впливу окремих

елементів на фінансовий результат доцільно розрахунки формалізувати за допомогою аналітичних методів.

Сукупність методів контролювання фінансових результатів формує методика здійснення контролювання. В економічній літературі під методикою розуміють сукупність спеціальних прийомів і способів дослідження господарських процесів і їх результатів [109, с. 192]. Вона залежить від мети, завдань, інформаційного забезпечення, виду контролювання фінансових результатів, послідовності та термінів його проведення. Методика має свої особливості на різних етапах дослідження фінансових результатів. Методичне забезпечення контролювання і аналізу фінансових результатів поєднує різноманітні методики, конкретизовані за предметом, метою та завданнями, які спрямовані на аналіз і контролювання резервів допустимості відхилень витрат від бюджетів, пооб'єктний аналіз і контролювання зниження витрат, системне контролювання результатів структурних підрозділів підприємства, аналіз і контролювання резервів ефективності, комплексний аналіз фінансових результатів, аналіз впливу резервів фінансових результатів на вартість господарюючого суб'єкта, прогнозування майбутніх прибутків підприємства.

Ступінь розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів визначається тим, наскільки відповідає сучасним вимогам кожен її компонент.

Здійснивши дослідження, можна зробити висновок, що основне призначення системи обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів – це задоволення потреби суб'єктів контролювання у фактах, цифрах, відомостях і іншій інформації щодо стану та розвитку фінансових результатів, яка виражається в обліковій та аналітичній підсистемах. При цьому необхідно відзначити, що потреби суб'єктів контролювання в інформації дуже широкі, а головне – це співставність і аналітичність інформації.

Потреба в якісному інформаційному забезпеченні суб'єктів контролювання з метою здійснення повноцінного контрольного процесу за фінансовими результатами підприємства ставить певні вимоги до інформації, яка виробляється обліково-аналітичною системою.

В економічній літературі є різні погляди щодо сутності та переліку вимог, які висуваються до обліково-аналітичної інформації. Так, М. І. Бондар зазначає, що з метою ефективності прийняття управлінських рішень слід визначити основні вимоги до обліково-аналітичної інформації, а саме: репрезентативність, змістовність, повнота, доступність, своєчасність, стійкість, точність, достовірність, цінність [110, с. 15].

Н. Г. Виговська пише, що інформація в системі контролю повинна відповідати наступним вимогам: цілеспрямованість, своєчасність, достатність, достовірність і об'єктивність. На нашу думку, окрім

зазначених вимог, будь-яка інформація, яка формується з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів повинна відповідати вимозі економічності (рентабельності) [31].

О. А. Подолянчук вимогами до обліково-аналітичної інформації визначає: своєчасність, точність, порівнянність, повнота (достатність), корисність (доцільність), доступність, рентабельність, адресність, адекватність, адаптивність [67, с. 56].

О. М. Брадул пише, що параметрами управління, що визначають рівень корисності обліково-аналітичної інформації відповідно до потреб менеджерів корпорацій є: адресність, оперативність, достовірність, аналітичність, гнучкість та ініціативність, достатня економічність [111, с. 31].

Вчені Ф. Ф. Бутинець та Т. А. Бутинець зазначають, що змістовні характеристики надання інформації для здійснення контролю визначаються її предметною спрямованістю і включають наступні параметри: необхідність, достатність, істинність, аналітичність [30, с. 7-8].

Є. В. Мних зазначає, що інформаційно-аналітичне забезпечення слід будувати за наступними базовими принципами: достатність інформації для прийняття рішень у межах своїх компетенції; своєчасність інформації для прийняття оперативних управлінських рішень; доказовість (аналітичність) інформації щодо обґрунтованості й адекватності управлінських рішень [112, с. 157-158].

Таким чином, можна відмітити єдність думок вчених щодо таких вимог до обліково-аналітичної інформації, як своєчасність, доступність, достовірність, рентабельність (достатня економічність). В той же час, аналіз поглядів вчених на сутність вимог до обліково-аналітичної інформації вказує як на розбіжності щодо їх кількості, так і на розбіжності щодо самого змісту вимог. Так, наприклад, М. І. Бондар таку вимогу як повнота обліково-аналітичної інформації розшифровує наступним чином: “Інформація повинна відображати статику і динаміку фінансово-господарської діяльності підприємства” [110, с. 15]. Інший вчений, О. А. Подолянчук, повноту обліково-аналітичної інформації пояснює наступним чином: “Кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінки ситуації та прийняття рішення на певному рівні управління” [67, с. 56].

Формування інформаційної бази контролювання фінансових результатів, перш за все, повинно відповідати ознакам корисності даних для суб'єктів контролювання, як користувачів даної інформації. Виходячи з цього, в табл. 1.3.2 охарактеризовано основні ознаки корисності інформації, яка формується в обліково-аналітичній системі з метою якісного інформаційного забезпечення суб'єктів контролювання фінансових результатів.

Таблиця 1.3.2

Ознаки корисності обліково-аналітичних даних з метою якісного інформаційного забезпечення суб'єктів контролювання фінансових результатів

№ з/п	Ознака корисності	Характеристика ознаки
1	2	3
1	Свочасність	Обліково-аналітична інформація має бути доступною для суб'єктів контролювання фінансових результатів до того моменту, поки вона для них має значення і дає можливість раціонально та активно впливати на хід фінансово-господарської діяльності
2	Достатність	Обсяг показників, сформованих в обліково-аналітичній системі повинен бути достатнім для оцінки стану (формування, динаміки, структури, впливу факторів) фінансових результатів та прийняття відповідних висновків
3	Зрозумілість	Інформація, яка формується внаслідок обліково-аналітичного опрацювання господарських операцій, повинна бути зрозумілою, тобто розрахованою на розуміння її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйманні цієї інформації
4	Надійність	Відповідність даних вимозі означає гарантію об'єктивності і правдивості наданих обліково-аналітичною системою даних. Недостовірність наданих обліково-аналітичною системою даних призведе до значних помилок у всій системі контролювання
5	Рівень деталізації та агрегування	Показники, які надходять до системи контролювання фінансових результатів, повинні бути достатньо деталізованими або агрегованими в залежності від інформаційних потреб суб'єктів контролювання
6	Релевантність	Інформація, вироблена обліково-аналітичною системою, повинна мати певний ступінь відповідності запитам суб'єктів контролювання фінансових результатів. Тобто, це не лише оцінка міри відповідності, але і міри практичної застосовності результату, а також міри соціальної застосовності варіанту рішення задачі
7	Економічна ефективність	Витрати, пов'язані з підготовкою обліково-аналітичної інформації, не повинні перевищувати ефект від її використання з метою здійснення контрольного процесу
8	Порівнюваність	Підготовка інформації для контрольного процесу включає процедуру приведення її до порівнюваного вигляду. Однорідність і порівнюваність залучених до системи контролювання даних є неодмінною умовою успіху контрольної роботи. Порівнюваність показників і даних, що підлягають контролюванню, досягають нейтралізацією цінового фактора, обчисленням середніх значень даних, заміною абсолютних значень величин відносними. З метою порівнюваності, показники, які надходять до системи контролювання, повинні бути узагальнені у часі та просторі

1	2	3
9	Прийнятність формату	Дані, які надходять із обліково-аналітичної системи до системи контролювання, повинні подаватися у форматі (графіки, таблиці та ін.), який не потребує додаткових опрацювань і відповідає встановленим заздалегідь потребам суб'єктів контролювання фінансових результатів

Сучасний стан обліково-аналітичної роботи на підприємствах України свідчить про необхідність її вдосконалення, а також підвищення професійної підготовки спеціалістів. Бухгалтерський облік як одна з інформаційних технологій формує дані для економічного аналізу за допомогою облікових процедур; інша технологія – економічний аналіз використовує ці дані без ясного математичного уявлення про те, яким чином та на яких засадах була сформована бухгалтерська звітність, прийнята як вихідна для аналітичних розрахунків та висновків, і, як наслідок, колосальні можливості даних бухгалтерського обліку та аналізу не використовуються. Таким чином, виникає не тільки і не стільки інформаційний, а скоріш методичний розрив цих взаємопов'язаних між собою складових єдиного процесу.

З метою поліпшення системи обліково-аналітичного забезпечення контрольного процесу фінансових результатів як однієї з головних передумов удосконалення всієї контрольної діяльності підприємства та зростання ринкової вартості суб'єкта господарювання, постає необхідність подальшого дослідження стану, виявлення проблем та визначення шляхів їх вирішення в кожній з її підсистем (підсистемі обліку і підсистемі аналізу).

1.4. Система статистичних показників для контролювання фінансових результатів

В об'єктивній реальності постійно відбуваються події, що трактуються як будь-яка зміна стану економічних явищ і процесів. Вивчення економічного механізму діяльності підприємств, здійснюється через систему економічних категорій. Водночас, характеристика господарської діяльності та її результатів за допомогою економічних категорій і понять носить абстрактний характер. Самі по собі категорії, поняття не дають кількісної й якісної характеристики явищ і процесів. Вони можуть характеризувати зв'язки між подіями, але не дозволяють їх вимірювати. Важливим атрибутом кожної події є породжені нею показники, за допомогою яких можна простежити стан господарюючих суб'єктів, їх взаємозв'язки і напрями розвитку, налагодити ефективне управління ними. Тому для об'єктивної кількісної і якісної оцінки явищ

необхідно створювати показники, які будуть характеризувати економічні категорії і поняття.

Показники повинні відображати реальний світ процесів і явищ, використовуючи при цьому зрозумілу користувачам мову, та бути для них своєчасними, корисними та необхідними.

Показник – це одиниця інформації, яка складається з одного реквізиту-основи, який відображає той чи інший факт в кількісній чи якісній оцінці, і відповідних та пов'язаних з ним логічними відносинами реквізитів-ознак (часу, місця, дії, дійових осіб).

Загальний вид показника може бути представлений наступним чином:

$$П \rightarrow (P_1, P_2, P_3, \dots, P_n), Q,$$

де $P_1, P_2, P_3, \dots, P_n$, - реквізити-ознаки показника; Q – реквізит-основа показника.

Такий підхід побудови показників знаходить своє застосування і при оцінюванні та контролюванні фінансових результатів.

Відзначимо, що трактування поняття «економічний показник», «показник», «статистичний показник» здійснюється у досить великій кількості літературних джерел.

Статистичний показник – це міра, тобто єдність якісного і кількісного відображення певної властивості соціально-економічного явища чи процесу [113, с. 41].

Економічний показник – це числова характеристика економічної сутності конкретного явища чи процесу за їх станом або динамікою[114, с. 97].

Показник – кількісно-якісна характеристика соціально-економічних явищ. Якісна сторона показника відображає суть явища чи процесу в конкретних умовах місця і часу, а кількісна – розмір, абсолютну або відносну величину його [115, с. 367].

На нашу думку, статистичний показник для оцінювання і контролювання фінансових результатів це число, яке оцінює кількісну, якісну, просторову і часову визначеність явищ і процесів, що характеризують прибутковість або збитковість господарської діяльності. Число, яке не має всіх цих значень не може бути статистичним показником.

Отже, термін «статистичний показник» повинен мати два значення. По-перше, це конкретна цифрова характеристика явища. По-друге, це загальне визначення змісту, тобто елементів, що повинні бути включені в показник для адекватного відображення явищ і процесів. Такий зміст статистичного показника відображає модель, наведена на рис. 1.4.1.

Основою для визначення статистичного показника має бути відповідний критерій (походить від грецького слова «кегон», що означає засіб для думки). «Критерій покликаний відобразити об'єктивну дійсність (практику), бути цілком таким, що вимірюється кількісно, і повністю

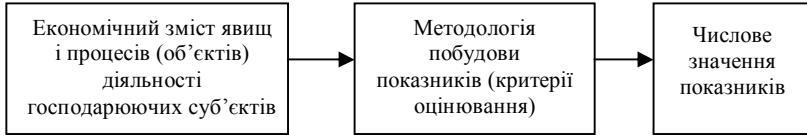


Рис. 1.4.1. Загальна модель побудови статистичних показників

відображати специфічну природу явищ, що вивчаються» [116 с. 31].

Статистичний показник для контролювання фінансових результатів повинен мати такі властивості:

- ✓ адекватність – спроможність характеризувати ті властивості, що досліджуються;
- ✓ достовірність – відповідність реальному стану речей;
- ✓ точність вимірювання – відповідність змісту показника, організації спостереження та обробки даних діючим вимогам.

Кількісна характеристика статистичних показників залежить від методології відображення економічних категорій статистичною мовою. «Величина статистичного показника визначається в результаті виміру об'єктів (елементів) і змінюється в залежності від методологічних особливостей його побудови, обумовлених, в свою чергу, рівнем охоплення процесів, що вивчаються» [117, с.15].

В усіх випадках повне формування статистичного показника щодо фінансових результатів повинно давати відповідь на наступні запитання:

- об'єкт оцінювання (доходи чи витрати, фінансовий результат, прибуток, збиток);
- найменування показника для оцінювання об'єкта і алгоритм розрахунку;
- об'єкт спостереження (класифікаційні ознаки господарюючих суб'єктів, структурний підрозділ, вид продукції, товару, роботи, послуги, покупці в аналітичному розрізі);
- час, часовий період;
- одиниця виміру;
- математичний результат показника.

При статистичному дослідженні господарської діяльності використовується велика кількість різноманітних показників, які відображають відповідні результати і характеризуються численними класифікаційними ознаками.

Показники, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства мають вартісну (грошову) одиницю вимірювання та характеризуються наступними класифікаційними ознаками:

- економічним змістом – кількісні і якісні. За кількісною ознакою показники визначають об'ємні розміри результатів господарської діяльності. Якісна ознака показників визначається видом фінансового

результату (прибуток, збиток), об'єктом (покупець, центр відповідальності, окремий вид товару), рівнем охоплення процесів (на рівні виробничих витрат, повних витрат, після оподаткування);

- розвитком у часі – інтервальні і моментні. Інтервальні виражають фінансовий результат, який формується за певний інтервал часу (місяць, квартал, рік, період відносин з покупцем). Моментні – характеризують розмір явищ і процесів на певний момент часу (балансовий нерозподілений прибуток);

- ступенем агрегування – первинні і зведені. Первинні – характеризують розмір фінансового результату за окремими господарськими операціями (результат від одноразової реалізації товарів за первинним документом). Зведені – виражають розмір явища повної сукупності господарських операцій (результат від багаторазової реалізації сукупності із товарів за декількома первинними документами);

- можливістю узагальнення (сумування) – адитивні та неадитивні. Значення адитивних показників можна додавати, оскільки їх сума має економічний зміст (фінансовий результат за квартал, як сума фінансових результатів за 3 місяці відповідного кварталу). Неадитивні показники не можна додавати, оскільки така дія не має економічного змісту (балансовий нерозподілений прибуток);

- аналітичними функціями – абсолютні, відносні, середні. Абсолютні – характеризують обсяги значень ознаки, одержані внаслідок спостереження. Відносні – виражають кількісні співвідношення між явищами і процесами. Середні – узагальнюють ознаки, що варіюють у статистичній сукупності (середня величина фінансового результату від реалізації одиниці реалізованого однорідного товару за місяць);

- способом визначення - фінансовий результат, це розрахунковий показник, як результат математичних дій:

$$\text{ФР} = \text{ЧД} - \text{ВГ},$$

де ФР – фінансовий результат від господарської операції (сукупності господарських операцій), ЧД – чистий дохід від господарської операції (сукупності господарських операцій), ВГ – витрати на господарську операцію (сукупність господарських операцій), які створили чистий дохід (ЧД);

- джерелами формування – фінансового обліку, фінансової звітності, статистичної звітності, податкового обліку, управлінського обліку.

Фінансовий облік – це сукупність правил та процедур, які забезпечують оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства. Поняття інформації походить від латинського слова «informatio», що означає викладення, повідомлення, пояснення факту, явища, події. Фінансовий облік створює інформацію про фінансовий результат як продукт в системі бухгалтерських рахунків з використанням елементів методу обліку: документування; інвентаризація; оцінка;

калькуляція, бухгалтерські рахунки; подвійний запис; бухгалтерський баланс; звітність.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств за звітний період.

Статистична звітність – це система підсумкових і взаємопов'язаних даних (показників), що мають форму звітів, складених за допомогою спеціально затвердженої форми, які характеризують умови та результати діяльності підприємства за визначений відрізок часу.

Податковий облік – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі первинних документів, згрупованих відповідно з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством. Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Податковий облік ведеться з метою формування повної і достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником протягом звітного періоду для визначення об'єкта оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за точністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. У процесі управлінського обліку здійснюється ідентифікація інформації, обчислення й оцінка показників і надання даних користувачам інформації для підготовки, обґрунтування і прийняття рішень.

Основними функціями статистичних показників є наступні: пізнавальна, управлінська, контрольна, стимулююча. Пізнавальна функція статистичного показника полягає в тому, що він показник, є базою для аналізу стану, розвитку та прогнозу явища, процесу, що вивчається. Управлінська функція статистичного показника дозволяє пов'язати кількісно значення показника з управлінським рішенням та його рішення з наслідками. Контрольна функція статистичного показника забезпечує процес свідомого, постійного, повсюдного спостереження за досягненням мети або кінцевих результатів діяльності підприємства. Стимулююча функція статистичного показника дозволяє чітко та кількісно пов'язати наслідки діяльності з винагородою за одержаний результат.

Одночасно слід визнати, що в Україні доцільно розробити науково-обґрунтовану систему побудови статистичних показників, яка б відповідає вимогам управління всіх рівнів (державна, регіон, підприємство) та враховувала вимоги міжнародних стандартів.

Насамперед, в теорії побудови системи економічної інформації для потреб управління існує нагальна необхідність в упорядкуванні назв та методологічних алгоритмів розрахунку статистичних показників, узагальненні знань і міжнародного досвіду, дослідженні проблем та їх побудови з точки зору економічної науки (табл. 1.4.1).

«Необхідність єдиної міжнародної комерційної термінології, - писав у 1929 р. Е.Лев, - все більш гостро відчувається за останні роки. Стосовно цього цікавими є роботи Міжнародної Торгової Палати в Парижі, про результати яких коротко повідомляє стаття. Найважливіші комерційні терміни та вислови 33 держав (включаючи СРСР) були зібрані й систематизовані Палатою. В опублікованому збірнику дано перелік термінів окремих країн та їх дефініції; різномірні вислови різноманітних мов скоординовані один з одним» [118, с. 304]. «...ООН повинна докладати зусиль для створення Уніфікованої системи міжнародних статистичних показників (а Uniform System of International Statistical Indicators (USISI), яка має бути повністю схвалена вищим міжурядовим статистичним органом – Статистичною комісією ООН» [119, с. 82].

На нашу думку, методологія побудови статистичного показника повинна забезпечити:

- ідентифікацію явищ і процесів, що підлягають статистичному вивченню, та формулювання мети, заради якої обчислюється статистичний показник. Ідентифікація статистичних показників визначається основними напрямками економічної політики держави, а також зобов'язаннями перед міжнародними організаціями надавати відповідну економічну інформацію;
- визначення:
 - змісту показника щодо відповідності його економічній теорії та сутності досліджуваних явищ і процесів;
 - методів оцінки показника;
 - основних класифікацій для розподілу статистичних показників досліджуваних економічних явищ на однорідні групи;
 - джерел даних, необхідних для обчислення показника, а також процедури обробки зібраних даних з метою одержання узагальнюючих показників.

Досить багатомірними та неоднозначними у цьому плані виглядають проблеми пов'язані з статистичними показниками, які відображають економічні категорії, що одночасно використовуються в фінансовій, статистичній і податковій звітності та регулюються відповідними нормативними документами. Для розгляду означеної проблеми наведемо тільки окремі приклади наявних недоліків щодо термінології та тлумачення змісту статистичних показників, а також власний варіант їх вирішення.

Найважливішим показником, який характеризує економічний результат господарювання є прибуток. В національних стандартах

Таблиця 1.4.1

Перелік назв та методологічних алгоритмів розрахунку показника «фінансовий результат»

Дефініція	Джерело
1	2
Прибуток (доход) підприємства	
Основний узагальнюючий показник фінансових результатів господарської діяльності підприємств	Закон України "Про підприємства в Україні" від 27.03.1991 р. № 887-XII
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	
Різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції". Наказ Мінфіну України від 28.02.2002 N 147
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	
Алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).	Форма одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація. Наказ Держкомстату України від 15.12.2003 р. № 444
Прибуток (збиток) від інвестування активів пенсійного фонду	
Різниця між сумою доходів від управління пенсійними активами та інших доходів (втратах) пенсійного фонду та витратами, пов'язаними зі здійсненням недержавного пенсійного забезпечення	Порядок обчислення та обліку прибутку (збитку) від інвестування активів недержавного пенсійного фонду. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг та Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 02.04.2008 р. № 424/322
Прибуток банку	
Перевищення доходів над витратами, в тому числі: <ul style="list-style-type: none"> • прибуток до оподаткування - різниця між сумами доходів та витрат банківської установи до виплати нею обов'язкових та інших платежів до бюджету; • прибуток після оподаткування - сума прибутку до оподаткування мінус сума обов'язкових та інших платежів до бюджету. 	Інструкція про порядок регулювання та аналізу діяльності комерційних банків. Постанова Нацбанку України від 14.04.1998 р. № 141
Прибуток валовий	
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ, акцизного збору, інших вирахувань та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	

Продовження таблиці 1.4.1

1	2
Визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, доходів (збитків) від участі в капіталі, фінансових та інших доходів (витрат). Після вирахування податку на прибуток він становить фінансовий результат (прибуток або збиток) від звичайної діяльності	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Прибуток від операційної діяльності	
Перевищення валового прибутку та іншого операційного доходу над операційними витратами (адміністративними витратами, витратами на збут, іншими операційними витратами)	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Прибуток від позареалізаційних операцій	
Сума коштів, одержувана підприємством від позареалізаційних операцій і зменшена на суму витрат на ці операції.	Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР
Прибуток від реалізації продукції	
Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), зменшена на суму нарахованого (сплаченого) податку на добавлену вартість (за винятком товарообмінних операцій з нерезидентами), акцизного збору, ввізного мита, митного збору та інших обов'язкових зборів і платежів, визначених чинним законодавством, а також на суму витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).	Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР
Прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг)	
Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), зменшена на суму нарахованого (сплаченого) податку на добавлену вартість (за винятком товарообмінних операцій з нерезидентами), акцизного збору, ввізного мита, митного збору та інших обов'язкових зборів і платежів, визначених чинним законодавством, а також на суму витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).	Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР
Прибуток нерозподілений	
Чистий прибуток підприємства	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Прибуток після оподаткування	
Сума прибутку до оподаткування мінус сума платежів до бюджету та інших обов'язкових платежів.	Інструкція № 10 "Про порядок регулювання та аналіз діяльності комерційних банків". Постанова Нацбанку України від 30.12.1996 р. № 343

1	2
Прибуток сукупний маржинальний	
Показник чистого надходження грошових коштів від усієї сукупності операцій. Визначається як різниця між валовим прибутком і змінними витратами від операційної діяльності підприємства. Прогнозований сукупний маржинальний прибуток можна визнати як суму умовно-постійних операційних витрат і прибутку від операційної діяльності.	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Прибуток фізичної особи (гравця)	
Сума коштів, яка визначається як різниця між доходом фізичної особи (гравця), отриманим за підсумками гри/ігор в гральному закладі (казино, залі гральних автоматів) протягом робочого дня, та витратами, понесеними такою особою протягом такого робочого дня, пов'язаними з отриманням такого доходу	Технічні вимоги до спеціалізованих реєстраторів розрахункових операцій для казино та залів гральних автоматів. Рішення Державної комісії з питань впровадження електронних систем від 22.06.2004 р. № 5
Прибуток чи збиток минулих років	
Залишковий результат діяльності банку за минулі роки	Програма реформування бухгалтерського обліку та звітності Національного банку України і комерційних банків України. Постанова Нацбанку України від 21.11.1997 р. № 388
Прибуток чистий	
Прибуток від звичайної діяльності (за вирахуванням податку на прибуток), збільшений (зменшений) на прибуток (збиток) від надзвичайних подій (за вирахуванням податку з надзвичайного прибутку). Це прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства.	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Прибуток	
Перевищення сукупних доходів над витратами. Є основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Розрізняють прибуток валовий, від операційної діяльності, від звичайної діяльності, чистий і нерозподілений прибуток.	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Рішення Правління Укоопспілки від 28.07.2006 р.
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Методичні рекомендації оцінки економічної ефективності інвестицій в енергозберігаючі проекти на підприємствах житлово-комунального господарства. Наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України від 14.12.2007 р. № 218

Продовження таблиці 1.4.1

1	2
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України. Постанова Нацбанку України від 27.12.2007 р. № 480
<p>Форма чистого доходу підприємства, узагальнюючий показник його діяльності. Визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і затратами на виробництво.</p> <p>Балансовий прибуток - результат виробничо-господарської діяльності підприємства. Являє собою спільну суму прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат за цими операціями.</p> <p>Розрахунковий прибуток - прибуток, що утворюється в підприємстві після відрахування з балансового прибутку сум, призначених для виконання зобов'язань перед бюджетом, банками і вищестоящими органами.</p> <p>Чистий прибуток - прибуток, що залишається у підприємств після сплати податків та інших платежів у бюджет. Надходить у їх повне розпорядження.</p>	З практики застосування термінів, слів та словосполучень у юриспруденції
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України. Постанова Нацбанку України від 07.12.2004 р. № 598
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Наказ Мінфіну від 31.03.1999 р. № 87
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.	Інструкція про складання проміжної (квартальної) фінансової звітності банків України. Постанова Нацбанку України від 12.11.2002 р. № 431
Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Наказ Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73

*Джерело: упорядковано авторами за термінологічним словником системи Ліга-Закон [126].

бухгалтерського обліку записано, що прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [120]. При оподаткуванні прибуток визначався шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань з урахуванням приросту (убутку) запасів [121]. Господарський кодекс України в главі 9 «Господарські товариства» трактує, що прибуток утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці, а в главі 14 «Майно суб'єктів господарювання» - прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань. Водночас, норми Кодексу не визначають про який прибуток йдеться мова: операційний, від звичайної діяльності, процесу господарювання в цілому, прибуток до оподаткування, чистий прибуток тощо [122].

Результати проведеного авторами порівняння наявних назв та алгоритмів розрахунків статистичних показників прибутку свідчать, що всі вони мають різні економічні трактування і не характеризують результати діяльності економічних систем. Виходячи з потреб оцінки ефективності діяльності суб'єктів господарювання ми пропонуємо мати три види статистичних показників прибутку за наступною методологією їх розрахунку [123, с. 225]:

а) прибуток, створений суб'єктами господарювання (ПС), для загальної оцінки ефективності підприємницької діяльності;

б) прибуток, який залишається в розпорядженні господарюючих суб'єктів (ПР), для оцінки ефективності їх діяльності власниками;

в) чистий прибуток, який забезпечує зміну власного капіталу (ЧП), для оцінки привабливості господарської діяльності в динаміці.

Тобто, ПС=ЧД-ВГ; ПР=ЧД-ВГ-ПВ; ЧП=ЧД-ВГ-ПВ-ВВ, де ЧД – чисті доходи незалежно від джерел надходження; ВГ – витрати господарської діяльності, які призводять до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань; ПВ – витрати, пов'язані з податковою системою і податковою політикою держави, крім податків джерелом покриття яких є доход (виручка); ВВ – витрати від розподілу створеного прибутку між власниками (нараховані дивіденди).

Система управлінського обліку дозволяє розраховувати фінансові результати в залежності від рівня сформованих витрат.

У формуванні фінансового результату, що надходить від покупців з чистим доходом приймають участь використані ресурси на:

- безпосереднє виробництво готової продукції, надання послуг, виконання робіт, придбання товарів, що дозволяє розрахувати

технологічний фінансовий результат (ТФР):

$$\text{ТФР} = \text{ЧДО} - \text{ТСО},$$

де ЧДО – чистий дохід від створених і реалізованих об'єктів діяльності;

ТСО – технологічна собівартість створених об'єктів діяльності.

• управління центрами витрат (загальнопромислові витрати), що дозволяє розрахувати загальнопромисловий валовий фінансовий результат (ВФР):

$$\text{ВФР} = \text{ТФР} - \text{ЗВВ},$$

де ЗВВ – загальнопромислові витрати, в розрахунку на створені об'єкти діяльності;

• діяльність загальногосподарських служб (адміністративні витрати), що дозволяє розрахувати створений загальногосподарський фінансовий результат (ЗФР):

$$\text{ЗФР} = \text{ВФР} - \text{АВО},$$

де АВО – адміністративні витрати в розрахунку на створені об'єкти діяльності;

• забезпечення відносин між підприємством і покупцями (витрати на збут), що дозволяє розрахувати створений комерційний фінансовий результат (КФР):

$$\text{КФР} = \text{ЗФР} - \text{ВЗО},$$

де ВЗО – витрати на збут в розрахунку на реалізовані об'єкти діяльності;

• соціальні витрати на робочу силу, що дозволяє розрахувати соціальний фінансовий результат (СФР):

$$\text{СФР} = \text{КФР} - \text{СВО},$$

де СВО – соціальні витрати в розрахунку на створені об'єкти діяльності;

• витрати на забезпечення фінансової політики держави, що дозволяє розрахувати суспільний фінансовий результат (ФРС):

$$\text{ФРС} = \text{СФР} - \text{ППД},$$

де ППД – податкові платежі підприємства від господарської діяльності;

• забезпечення майбутніх витрат і платежів підприємства, що дозволяє розрахувати чистий фінансовий результат (ЧФР):

$$\text{ЧФР} = \text{ФРС} - \text{ВМП},$$

де ВМП – витрати майбутніх платежів.

У фінансовому обліку статистичний фінансовий результат формується на бухгалтерському рахунку 79 «Фінансові результати» за одним із трьох методичних підходів вибраним підприємством.

Перший підхід – суб'єкти малого підприємництва можуть накопичувати інформацію про витрати і доходи в системі спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку.

Така організація обліку передбачає, що витрати щомісячно списують з кредиту рахунків використаних ресурсів на дебет рахунка 23 "Виробництво" і 91 "Загальновиробничі витрати", а з кредиту цих рахунків формують виробничу собівартість одержаної продукції (робіт, послуг). Решту ж витрат, пов'язаних з іншою діяльністю, списують через рахунок 96 "Інші витрати" безпосередньо в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають одержані доходи від всіх об'єктів господарської діяльності. За рахунками 70 «Доходи від реалізації» і 74 «Інші доходи». Балансовий фінансовий результат формується на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» після закриття рахунку 79 «Фінансові результати».

Другий підхід – витрати формуються з використанням тільки рахунків класу 9 "Витрати діяльності" з відображенням по дебету рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають одержані доходи від всіх об'єктів господарської діяльності за рахунками 70 «Дохід від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Третій підхід – витрати формуються одночасно на рахунках класів 8 "Витрати за елементами" та 9 "Витрати діяльності". Це дає змогу системним шляхом одержати інформацію про витрати в розрізі елементів для складання звітності, а потім перегрупувати їх за центрами відповідальності, видами діяльності та об'єктами калькуляції і порівняти їх з доходами та розрахувати фінансовий результат.

Четвертий підхід – витрати формуються з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами". При застосуванні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» є такі особливості:

- упродовж звітного періоду всі прямі витрати виробництва зараховують у дебет рахунку 23 «Виробництво» і рахунків 8 – го класу з кредиту рахунків матеріальних, грошових та трудових ресурсів;

- облік загальновиробничих витрат ведеться на окремому відкритому підприємством субрахунку до рахунка 23 «Виробництво»;

- у кінці звітного періоду коли визначена фактична виробнича собівартість готової продукції (робіт, послуг) реалізовані об'єкти діяльності списуються безпосередньо в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» з кредиту рахунку 26 «Готова продукція», а роботи і послуги з кредиту рахунку 23 «Виробництво»;

- облік витрат, пов'язаних з інвестиційною і фінансовою діяльністю та щодо податку на прибуток відображається за дебетом рахунка 85 «Інші затрати» з наступним списанням за кредитом цього рахунка і дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Інформація фінансового, управлінського і податкового обліку та

статистичні спостереження дозволяють формувати для системи контролювання фінансових результатів наступні показники:

1. Створений фінансовий результат (прибуток, збиток).
2. Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток).
3. Фінансовий результат для оподаткування.
4. Валовий фінансовий результат (прибуток, збиток) на рівні:

- 4.1. Підприємства;
- 4.2. Структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- 4.3. Аналітичних рахунків щодо реалізованих об'єктів діяльності;
- 4.4. Аналітичних рахунків покупців та реалізованими об'єктами діяльності;
- 4.5. Географічних секторів (сегментів) ринку та реалізованими об'єктами діяльності.

5. Операційний фінансовий результат підприємства.

6. Розрахунково-умовний операційний фінансовий результат за повними витратами щодо центрів відповідальності, об'єктів діяльності, покупців, сегментів ринку.

В господарській діяльності фінансові результати мають велику кількість характеристик та особливості, які можуть бути розглянуті в різних аспектах. З метою оцінювання рівня підвищення ефективності господарської діяльності необхідно застосовувати систему статистичних показників, яка дає можливість аналізувати, удосконалювати, стимулювати та раціоналізувати функціонування підприємства.

При цьому необхідна система, яка має бути розроблена не просто як механічний набір окремих показників, а містити і відображати їх діалектичну єдність, реально існуючі взаємозв'язки ознак і явищ.

1.5. Завдання та види аудиту в системі контролювання фінансових результатів

Життєздатність будь-якого суб'єкта господарювання обумовлюється реалізацією його інтересів, головним з яких є виживання, функціонування та розвиток. Передумовою виникнення економічних загроз виступає, насамперед, конфлікт інтересів між суб'єктом господарської діяльності та діями чинників зовнішнього та внутрішнього середовища його життєдіяльності. В процесі з'ясування, вивчення, контролювання та аналізу економічних інтересів підприємства зростає значущість аудиту в забезпеченні фінансових результатів та економічної безпеки господарської діяльності.

Термін «аудит» у сучасному найбільш поширеному тлумаченні означає перевірку і підтвердження незалежним професіоналом (аудитором) фінансової (бухгалтерської) звітності щодо її достовірності,

повноти та законності. Існують також інші визначення аудиту, які поступово формувалися, змінювалися та удосконалювалися в процесі історичного розвитку аудиту. Ці визначення залежать від виду аудиту, його об'єктів та спрямованості.

Метою внутрішнього аудиту є захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів підприємства, а також отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Слово «аудит» походить від латинського «audio», що означає «він чує», «слухати», «слухач». Звідси впливає важливий аспект роботи аудитора та його взаємовідносин з підприємством — довіра, доброзичливість, оцінка (фактів, подій, документів, звітності) та висловлення неупередженої думки.

Необхідність у послугах аудитора, особливо щодо контролювання фінансових результатів настає з наступних причин:

- потреба власників та інших користувачів в об'єктивній і достовірній інформації про фінансово-господарський стан того чи іншого суб'єкта господарювання;

- залежність наслідків прийняття рішень користувачами інформації (власниками, інвесторами, кредиторами, покупцями, постачальниками) від якості отриманої інформації;

- необхідність спеціальних знань та навиків для перевірки інформації;

- можливість надання виконавчими органами управління суб'єктів господарювання недостовірної інформації власникам, акціонерам, кредиторам та іншим користувачам;

- відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості.

Аудит фінансових результатів— це процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і нагромаджує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної й якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про формування, розподіл та використання прибутку.

При цьому перевагу необхідно надавати управлінському аудиту із наступних причин:

- аудиторський контроль є невід'ємною функцією управління;

- користувачами інформації даного виду аудиту є тільки працівники управління підприємства;

- функцією управлінського аудиту є не лише поточний контроль за господарськими операціями, а й прогнозування, аналіз та виконання інших функцій управління господарською діяльністю.

Отже, управлінський аудит фінансових результатів - це процес вивчення та оцінка господарських явищ і фактів із метою надання

рекомендацій управлінню суб'єкта господарської діяльності щодо економічного й ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого результату та програмних цілей.

Аудит паралельно з основним завданням виконує функціональні завдання: коригування, оперативного контролю і стратегічні завдання.

Завдання коригування полягає в тому, що при винесенні за результатами проведеного аудиту негативних висновків аудитор може на прохання підприємства надати рекомендації відносно способів виправлення помилок, поліпшення ситуації на підприємстві.

Завдання оперативного контролю забезпечується в процесі систематичного контролю безпосередньо в процесі діяльності суб'єкта з метою попередження помилок або вибору оптимальних рішень.

Стратегічні завдання припускають обґрунтування оптимальної або пропозицію альтернативної стратегії і перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання на підставі даних, отриманих в процесі аудиту.

Тому мету аудиту фінансових результатів можна сформулювати таким чином: виявлення і вивчення фактичного стану справ, порівняння його з поставленими цілями для оцінки діяльності господарюючого суб'єкта, розробка заходів по усуненню виявлених відхилень, надання практичної допомоги суб'єктові господарювання.

Функції аудиту при цьому виступають як основні напрями, що характеризують його суть, зміст, соціальне значення, завдання і цілі.

Аудит фінансових результатів може бути представлений наступними функціями:

- системотворною - розгляд підприємства як відкритої системи, яка формує в процесі використання ресурсів додану вартість, фінансовий результат і власний капітал;

- констатуючою - пізнання обліково-економічних явищ в процесі формування витрат і доходів;

- інформаційною - інформування суб'єктів господарських стосунків про обліково-економічні явища діяльності при здійсненні процесів постачання, забезпечення технології, реалізації, формування та розподілу фінансових результатів;

- евристичною - відкриття нових закономірностей, що виникають в процесі формування, розподілу і використання фінансових результатів;

- методологічною - визначення прийомів і способів перевірки формування витрат і доходів;

- профілактичною - попередження можливості здійснення відхилень, виявлення різного роду недотримання законності та економічної політики підприємства;

- прогностичною - визначення тенденцій розвитку явищ щодо витрат і доходів та фінансових результатів, які вивчаються, відповідно до об'єктивних законів їх розвитку.

Для детального розуміння місця аудиту в системі контролювання фінансових результатів доцільно розглянути його з позицій класифікації, що спирається на найбільш істотні ознаки, що має пізнавальне і практичне значення.

Залежно від суб'єкта аудиту, окремо виділяють аудит зовнішній і внутрішній.

Зовнішній аудит – це аудит, який здійснюється зовнішніми аудиторами (аудиторськими фірмами) на підставі договору з суб'єктом господарювання з метою надання незалежного висновку щодо його фінансових звітів. Основним завданням зовнішнього аудиту є встановлення, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень фінансових результатів.

Внутрішній аудит – це аудит, який здійснюється фахівцями спеціального підрозділу підприємства, що безпосередньо підпорядкований власникам підприємства. Метою, об'єкт та функціональні обов'язки фахівців підрозділу внутрішнього аудиту визначає власник або уповноважений ним орган відповідно до конкретних потреб, пов'язаних із підвищенням ефективності діяльності економічного суб'єкта. Для фахівців, що здійснюють внутрішній аудит, наявність сертифіката не є обов'язковою. Оплата їх діяльності здійснюється за штатним розписом згідно діючої на підприємстві системи оплати праці.

Важливе практичне значення має класифікація аудиту за нормативною регламентацією. За цією ознакою аудит поділяють на обов'язковий та ініціативний.

Обов'язковий аудит – це аудит, який проводиться аудитором (аудиторською фірмою) у випадках прямо передбачених чинним законодавством.

Ініціативний (добровільний) аудит – це аудит, який проводиться аудитором (аудиторською фірмою) з власної ініціативи суб'єкта господарювання згідно договору. При цьому замовник сам визначає характер, масштаб та час проведення аудиту.

Відповідно до завдань виділяють підтверджуючий і системно-орієнтований аудит та аудит, що базується на ризику.

Підтверджуючий аудит – це аудит, який здійснюється шляхом суцільної перевірки, підтвердження й оцінки аудитором достовірності бухгалтерських документів та звітності підприємства з метою запобігання й виявлення помилок, зловживань, шахрайства. При цьому аудитор практично дублює дії бухгалтера й створює власні облікові реєстри та порівнює їх із даними підприємства. Це доволі трудомісткий процес, який

не виключає можливості помилки аудитора при здійсненні оцінки показників фінансової звітності.

Системно-орієнтований аудит – це аудит, який здійснюється на основі врахування результатів оцінки аудитором системи внутрішнього контролю підприємства. Відповідно після з'ясування ефективності системи внутрішнього контролю створюються передумови для зменшення кількості виконуваних аудиторських процедур перевірки самої фінансової звітності, оскільки аудитор більшою мірою може покладатися на дані системи бухгалтерського обліку. Відтак скорочуються витрати часу на проведення аудиту без зниження його якості, що важливо в умовах конкуренції на ринку аудиторських послуг.

Аудит, що базується на ризику – це аудит, суть якого полягає у концентрації зусиль аудитора переважно на тих ділянках роботи підприємства, де ризик можливого викривлення більш високий, й скороченні витрат часу при перевірці ділянок з низьким ризиком. Це дозволяє скоротити витрати на проведення аудиту та запобігти або зменшити аудиторський ризик.

Заслугує на увагу класифікація аудиту за часом здійснення з виділенням первинного та повторювального аудиту.

Первинний аудит – це аудит, що здійснюється аудитором (аудиторською фірмою) вперше для певного підприємства та/або його структурного підрозділу. В зв'язку з цим через недостатність інформації про бізнес підприємства (центри відповідальності) та ефективність його системи внутрішнього контролю підвищується аудиторський ризик та трудомісткість аудиту.

Узгоджений (повторюваний) аудит – це аудит, що здійснюється аудитором (аудиторською фірмою) повторно або регулярно для певного підприємства та/або його структурного підрозділу. Його перевага порівняно з первинним ґрунтується на кращому знанні бізнесу підприємства, діяльності центрів відповідальності, стану його системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, що знижує аудиторський ризик. Недоліком тривалих стосунків з підприємством (особливо, якщо дохід від такого співробітництва складає значну частину в доходах аудиторської фірми) може стати втрата аудитором незалежності й зниження рівня об'єктивності при оцінці фінансових звітів.

Викликає практичний інтерес класифікація аудиту за призначенням з виділенням аудиту фінансової звітності, на відповідність вимогам операційної оцінки, цільових програм, управлінського, податкового і цінового.

Аудит фінансової звітності – це аудит, який здійснюється з метою надання висновку незалежного аудитора стосовно достовірності інформації, відображеної у звітності підприємства, й відповідності такої

звітності встановленим критеріям та загальноприйнятим правилам бухгалтерського обліку.

Аудит на відповідність вимогам – це аудит, який здійснюється з метою встановлення дотримання в господарській системі вимог законів, інших нормативно-правових актів, договірних зобов'язань, правил встановлених обліковою політикою, які впливають на результати операцій або показники звітності.

Аудит операційної оцінки – це аудит, метою здійснення якого є перевірка процедур та методів функціонування господарської системи для оцінки продуктивності та ефективності.

Аудит цільових програм, забезпечує визначення рівня досягнення бажаних результатів чи одержання прибутку (доходу).

Під управлінським аудитом розуміють систематичне оцінювання функцій управління на всіх рівнях системи господарської діяльності з метою підвищення ефективності та досягнення цілей.

Управлінський аудит додатково поділяють на три види: функціональний, організаційний і спеціальний.

Під функціональним аудитом розуміють аудит окремих функцій (процесів) постачання, виробництва, збуту або функції отримання і витрачання грошових коштів, здійснення грошових розрахунків, формування і розподілу прибутку.

Організаційний аудит передбачає дослідження певної підсистеми або окремих структурних підрозділів, наприклад, відділу, цеху або дочірнього підприємства. Основна увага при організаційному аудиті спрямована на виявлення того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють функції. Для цього виду аудиту особливо важливий план організації і метод координації діяльності.

Спеціальний аудит - перевірка конкретних аспектів діяльності суб'єкта господарювання, дотримання певних процедур, норм та правил.

Податковий аудит – це аудиторська перевірка правильності й повноти обчислення й сплати податків, дотримання податкової політики.

Ціновий аудит – це перевірка обґрунтованості встановлення ціни на об'єкти господарської діяльності.

Залежно від способу організації аудит поділяють на суцільний - підтвердження статей звітності здійснюється на підставі всіх документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання, за весь період, що підлягає аудиту; вибіркового - підтвердження показників здійснюється на підставі певної частини документів, що відбираються за науково-обґрунтованою схемою, за той чи інший період часу; комбінований - одна частина показників вивчається суцільно, інша – вибірково.

Залежно від часу проведення аудит варто класифікувати на: попередній, оперативний (перманентний), послідовний (ретроспективний)

та стратегічний. Вживання терміну "попередній" є правильнішим, ніж "запобіжний", бо аудитор не завжди в змозі запобігти негативним явищам і фактам, що виникають у господарській діяльності суб'єкта перевірки.

Попередній аудит спрямований на запобігання появи відхилень від плану. Це досягається шляхом пошуку та ідентифікації потенційних проблем, які виникнуть або можуть виникнути під час виконання планів чи бюджетів, та елімінування цих проблем на етапі розробки планів з метою мінімізації можливих відхилень.

Специфічність аудиту, який здійснюється в оперативному режимі, полягає в тому, що використання планової (бюджетної), нормативної і облікової інформації поєднується з оперативною оцінкою фактичного стану об'єкта контролю. Суб'єкт аудиту практично у всіх необхідних випадках може звернутись безпосередньо до об'єкта, визначити його реальну величину, порівняти її з відповідним еталоном, встановити відхилення. Специфічність такого аудиту пов'язана насамперед з такими об'єктами аудиту, як елементи незавершених процесів та окремо взяті господарські операції.

Послідуючий аудит – аудит, який здійснюється після прийняття управлінських рішень та проведення господарських операцій, і являє собою комплекс та/або окремих незаконних дій, і економічно недоцільних господарських операцій.

Стратегічний аудит – це особливий вид управлінської діяльності на підприємстві, що полягає в спостереженні та оцінці проходження процесу стратегічного управління, який забезпечує досягнення поставлених цілей та виконання обраних стратегій через встановлення стійкого зворотнього зв'язку. Головна мета стратегічного аудиту – сприяти зближенню фактичних і необхідних результатів господарювання, що здійснюється, тобто забезпечувати виконання завдань (досягнення цілей) підприємства.

Перспективним видом аудиту є комп'ютеризований аудит. Його широке впровадження визначається загальним рівнем комп'ютеризації облікових робіт, наявністю прикладних аудиторських програм та рівнем підготовки аудиторів.

В цілому аудит на сучасному підприємстві стає підсистемою ризик-управління, яка має на меті формування незалежної, об'єктивної та комплексної інформації про різноманітні ризики з якими стикаються суб'єкти господарювання при створенні, розподілі і використанні фінансових результатів та збільшенні ринкової вартості підприємства.

Список використаних джерел до розділу 1

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
2. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / С.В. Мочерний (ред.), Я.С. Ларіна, О.А. Ксенко, С.І. Юрій. – Л. : Світ, 2005. – Т. 2. – 563 с.
3. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / О.В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 215 с.
4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / В.Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
5. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н.В. Прохар, О.Ю. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/929_013.
8. Андрушків Б.М. Основи менеджменту / Б.М. Андрушків, О.Є. Кузьмін. – Львів : Світ, 1995. – 296 с.
9. Мексон М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мексон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1998. – 704 с.
10. Веснин В.Р. Основы менеджмента : учеб. / В.Р. Веснин. – М. : Институт международного права и экономики. Издательство “Триада” ЛТД, 1996. – 384 с.
11. Галкін О.В. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / О.В. Галкін ; Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х., 2013. – 21 с.
12. Гріфін Р. Основы менеджменту : підручник / Р. Гріфін, В. Яцура; наук. ред. В. Яцура, Д. Олесевич. – Львів : Бак, 2001. – 624 с.
13. Робінз С.П. Основы менеджменту / С.П. Робінз, П. Стефан, Д.А. Деченсо, А. Девід; пер. з англ. А. Олійник та ін. – К. : Видавництво Соломії Павличко “Основи”, 2002. – 671 с.
14. Стадник В.В. Менеджмент : підручник / В.В. Стадник, М.А. Йохна; вид. 2-ге, вип. і доп. – К. : Академвидав, 2007. – 472 с.
15. Кабушкин Н.И. Основы менеджмента : учебник / Н.И. Кабушкин. – Мн. : ЗАО “Экономпресс”, НПЖ “ФУА”, 1998. – 284 с.
16. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим

производством. Вопросы теории и практики / Е.А. Кочерин. – М. : Экономика, 1982. – 216 с.

17. Кредісов А.І. Менеджмент для керівників / А.І. Кредісов, С.Г. Панченко, В.А. Кредісов. – К. : Т-во “Знання”, КОО, 1999. – 556 с.

18. Кузьмін О.Є. Основи менеджменту : підручник / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – К. : “Академвидав”, 2003. – 416 с.

19. Хміль Ф.І. Основи менеджменту : підручник / Ф.І. Хміль. – К. : Академвидав, 2005. – 608 с.

20. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 294 с.

21. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К. : ПП “Влад і Влада”, 1996. – 320 с.

22. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / М.В. Борисенко ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.

23. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 10–20.

24. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.

25. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Ж. : ЖДТУ, 2008. – № 2 (44). – С. 31–42.

26. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Вип. 2 (14). – С. 5–20.

27. Бутинець Т.А. Спостереження як основний метод наукового дослідження в контролі / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Випуск 1 (13). – С. 163–174.

28. Бутинець Т.А. Теорія і методологія господарського контролю: інституційний підхід / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 3 (49). – С. 19–27.

29. Бутинець Т.А. Класифікація господарського контролю: міф чи реальність? / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – № 1 (55). – С. 12–17.

30. Бутинець Ф.Ф. Інформаційне забезпечення господарського контролю: розуміння системи знань / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Вип. 2 (20). – С. 6–17.

31. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія,

методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

32. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.

33. Калюга Є.В. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення / Є.В. Калюга // Зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний аналіз”. – 2010. – Вип. 6. – С. 357–359.

34. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

35. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / М.Д. Корінько. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 429 с.

36. Корінько М.Д. Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання / М.Д. Корінько // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 34–40.

37. Корінько М.Д. Удосконалення складових методології контролю за диверсифікацією діяльності суб'єктів господарювання / М.Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 3 (81). – С. 189–199.

38. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОДЕУ, 2005. – 269 с.

39. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В.Ф. Максимова. – Суми : Університетська книга, 2008. – 190 с.

40. Мурашко В.М. Господарський контроль і комплексна ревізія в торгівлі / В.М. Мурашко. – К. : “Вища школа”, 1979. – 208 с.

41. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 223 с.

42. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В.П. Пантелєєв. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.

43. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія / Б.Ф. Усач. – К. : Ін Юре, 1998. – 496 с.

44. Шевчук В.О. Об'єкти обліку, контролю та аналізу: сучасні підходи до ідентифікації / В.О. Шевчук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : Збірник наукових праць. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 2 (9). – С. 296–311.

45. Дідковська Л.Г. Менеджмент : навчальний посібник / Л.Г. Дідковська, П.Л. Гордієнко. – К. : Алеута, КНТ, 2007. – 516 с.
46. Менеджмент : учебник для вузов / М.М. Максимцов, А.В. Игнатъева, М.А. Камаров и др.; Под ред. М.М. Максимцова, А.В. Игнатъевой. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1999. – 343 с.
47. Контроль і ревізія : навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, М.В. Корягін. – 3-те вид., перероб. і доп. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 320 с.
48. Єрмошенко М.М. Менеджмент : навч. посібник / М.М. Єрмошенко, С.А. Єрохін, О.А. Стороженко. – К. : Національна академія управління, 2006. – 656 с.
49. Мамишев А.В. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А.В. Мамишев // Економіка, фінанси, право. – 2003. – № 3. – С. 5–10.
50. Скібіцька Л.І. Менеджмент : навч. посібник / Л.І. Скібіцька, О.М. Скібіцький. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 416 с.
51. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
52. Колесніков Г.О. Менеджерський словник : навчально-довідкове видання / Укладач Г.О. Колесніков. – К. : ВД “Професіонал”, 2007. – 288 с.
53. Контроль і ревізія : навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, М.В. Корягін. – 3-те вид., перероб. і доп. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 320 с.
54. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Наукова доповідь на Міжнар. наук.-практ. конференції, присвяченій ювілею кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного ун-ту. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 27 с.
55. Голов С.Ф. Бухгалтерській облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
56. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 4. – С. 42–45.
57. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н.В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 142 с.
58. Куцик П.О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / С.А. Кошкаров, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.
59. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О. Куцик // Вісник

Національного університету “Львів. політехніка”. – 2014. – № 797. – С. 248–254.

60. Куцик П.О. Фінансовий та управлінський облік як інформаційна база контролю / П.О. Куцик // Вісник Донецького Національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського / Економічні науки. – Донецьк, 2011. – № 4 (52). – С. 331–341.

61. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-59.

62. Шевчук В.О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контроль-аналітичне забезпечення системи управління : монографія / П.О. Куцик, Л.Г. Медвідь, Д.О. Харинівич-Яворська, В.О. Шевчук. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 370 с.

63. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

64. Олійник О.В. Економічний аналіз в системі контролю: взаємопроникнення науково-методичного інструментарію / О.В. Олійник, Т.В. Барановська // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : Збірник наукових праць. – Суми : Інститут НАН України, Академія економічних наук, Українська академія банківської справи, 2009. – Вип. 24. – С. 142–150.

65. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: теорія, методологія, організація : наук. доповідь за дис. на здобуття наук. ступеня д-ра економічних наук : 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.В. Олійник. – Житомир, 2009. – 96 с.

66. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення : теорія, методологія, організація : автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.09 / С.М. Петренко ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

67. Подолячук О.А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства / О.А. Подолячук // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 54–57.

68. Рибалко Л.В. Інформаційне забезпечення системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств / Л.В. Рибалко // Наука та технології: крок в майбутнє – 2007 : тези II Міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ, 2007. – С. 61–62.

69. Соколов Б.Н. Системи внутрішнього контролю (організація, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М. : ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.

70. Шипіна С.Б. Бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / С. Б. Шипіна ; ЖДТУ. – Ж., 2013. – 21 с.

71. Загородній А.Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / Загородній А.Г. // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту "Львівська політехніка". – Львів, 2007. – № 576. – С. 94–102.

72. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Р.П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.

73. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 89–93.

74. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т.М. Безродна // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2008. – № 10, ч. 2. – С. 58–62.

75. Вдовенко Н.М. Облік та аналіз фінансових результатів діяльності підприємства (на прикладі рибницьких господарств внутрішніх водойм України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Н.М. Вдовенко ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2004. – 19 с.

76. Ямборко Г.А. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Г.А. Ямборко ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 21 с.

77. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст і стадії / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 50. – С. 313–318.

78. Голячук Н.В. Обліково-аналітична система управління підприємством / Н.В. Голячук // Економічні науки: Серія "Облік і фінанси" : зб. наук. праць; Луцький національний технічний університет. – 2010. – Вип. 7 (25). – С. 368–374.

79. Олійник О.В. Шляхи інтеграції підсистем обліку з урахуванням особливостей умов вітчизняної економіки / О.В. Олійник, В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ. – 2011. – Вип. 1 (19). – С. 263–279.

80. Лебедзевич Я.В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Я.В. Лебедзевич ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2002. – 20 с.

81. Галузіна С.М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналітичної інформації в системі управління організацією : монографія / С.М. Галузіна. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с.

82. Голубнича Г. Розвиток обліково-аналітичних інформаційних систем в умовах фінансової кризи / Г. Голубнича // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка. – 2011. – № 10 (130). – С. 27–30.

83. Скрипко Т.О. Менеджмент : навч. посібник / Т.О. Скрипка, О.О.

Ланда. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 176 с.

84. Бардаш С.В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С.В. Бардаш // Вісник КНТЕУ. – 2009. – №2. – С. 66–71.

85. Белік В.Д. Внутрішній контроль діяльності підприємства: організаційно-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В.Д. Белік ; ЖДТУ. – Ж., 2011. – 21 с.

86. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 239 с.

87. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т.В.Фоміна ; Одеський державний економічний ун-т. – Одеса, 2007. – 23 с.

88. Прохар Н.В. Контроль у системі управління фінансовими результатами сільськогосподарських формувань / Н.В. Прохар // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 07–08 жовтня 2010 р.). – Полтава : ПУСКУ, 2010. – С. 428–432.

89. Шипіна С.Б. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю / С.Б. Шипіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку контролю і аналізу : ЖДТУ. – Житомир, 2012. – Вип. 1 (22). – С. 400–408.

90. Ширягіна О.Є. Формування та використання прибутку підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / О.Є. Ширягіна. – К. : ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. – 22 с.

91. Гайдуцкий П.И. Контроль и ревизия деятельности межхозяйственных предприятий и организаций / П.И. Гайдуцкий, Т.П. Саблук, Л.С. Шатковская. – М. : “Агропромиздат”, 1986. – 142 с.

92. Дікань Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : конспект лекцій / Л.В. Дікань, Н.М. Шульга; Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2005. – 60 с.

93. Пышная Е.Б. Повышение экономической эффективности системы внутреннего контроля предприятия : дис. ... к.э.н. : 08.06.01 / Е.Б. Пышная ; Институт экономики и промышленности НАН Украины.– Донецк, 2005. – 265 с.

94. Маренков Н.Л. Ревизия и контроль : учебно-метод. пособие для студ. экон. ф-та. / Н.Л. Маренков. – изд. 2-е. – М. : Национальный ин-т бизнеса; Московский экономико-финансовый ин-т, 2005. – 410 с.

95. Дафт Р. Менеджмент / Р. Дафт; пер. с англ. 6-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 864 с.

96. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки

/ О.М. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 51–58.

97. Принципи корпоративного управління : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 571 від 11.12.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

98. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Прохар ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

99. Труфіна Ж.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ж.С. Труфіна ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 23 с.

100. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Уткіна ; Держ. вищ. навч. закл. “Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана”. – К., 2008. – 20 с.

101. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 2-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 1600 с.

102. Юзва Р.П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством [Електронний ресурс] / Р.П. Юзва. – Режим доступу : <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/full/651/35/>.

103. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посібник / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.

104. Островерха Р.В. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р.В. Островерха // Сталій розвиток економіки : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 1. – С. 118–122.

105. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В.В. Ковалев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 512 с.

106. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.Ю. Мороз // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – № 2. – С. 135–141.

107. Петренко Н.І. Методологія і методика в господарському контролі / Н.І. Петренко, Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ. – 2011. – Вип. 3 (21). – С. 301–307.

108. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Пер. з англ. / [О.В. Селезньова, О.В. Гік, О.Л. Ольховікової, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківської та О.С. Кулікова]. – К. : Аудиторська палата України, 2007. – 1172 с.

109. Курило Г.М. Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 /

Г.М. Курило ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 19 с.

110. Бондар М.І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю // М.І. Бондар / Збірник наукових праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний аналіз”. – 2010. – Вип. 6. – С. 13–16.

111. Брадул О.М. Концепція обліково-аналітичної інформації в параметральному управлінні економічними процесами корпорацій / О.М. Брадул // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Ж. : ЖДТУ, 2010. – № 4 (54). – С. 30–33.

112. Мних Є.В. Збалансована система інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту / Є.В. Мних // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : Збірник наукових праць. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – № 722. – С. 155–159.

113. Статистика: Підручник / С.С. Герасименко, А.В. Головач, А.М. Єрина та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук С.С. Герасименка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 467с.

114. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 3-е изд., перераб. М.: Финансы и статистика, 1996. – 288 с.

115. Статистический словарь / Гл. ред. М.А. Королев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 623 с.

116. Методологічний підхід до формування Єдиного каталогу аналітичних показників регіональної статистики / Я.О. Побурко, Н.А. Руда, Я.Я. Пушак, І.В. Андел // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Методологія статистичних оцінювань соціально-економічних процесів. Збірник наукових праць НАН України. Випуск 3 (XLI). – Львів: Інститут регіональних досліджень НАН України, 2003. – С. 29-39.

117. Годин А.М. Статистика: Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2002. – 472 с.

118. Лев Э. К вопросу о коммерческой терминологии // Вестник И.Г.Б.Э., 1929. - №9. – С.304.

119. Віллем де Вріс. Змістовні оцінки: показники прогресу, прогрес показників // Статистика України, 2002. – №2. – С. 76-84.

120. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

121. Закон України. Про оподаткування прибутку підприємств від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

122. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

123. Цал-Цалко Ю. С. Статистичний аналіз фінансової звітності:

теорія, практика, інтерпретація: монографія / Ю. С. Цал-Цалко. Житомир: ЖДТУ, 2004. – 506 с.

124. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125- XII від 22.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

125. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

126. Офіційний сайт інформаційно-правової системи Ліга : Закон [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Формування інформаційних ресурсів в системі рахунків бухгалтерського обліку для контролювання фінансових результатів

Для здійснення контролювання за формуванням фінансових результатів та прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємства та його організаційної структури. Насамперед, це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів як визначальних складових фінансових результатів. Формування такої достовірної, точної, оперативної та повної інформації відбувається у системі рахунків бухгалтерського обліку. Головним завданням підсистеми обліку в системі обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів є її первинне інформаційне забезпечення на основі повної реєстрації та справедливого відображення всіх господарських фактів, що спричиняють виникнення доходів і витрат та гарантування юридичної доказовості достовірності відображуваних даних.

В сучасних кризових умовах проблеми формування фінансових результатів в обліково-інформаційній системі підприємства набувають все більшого значення, оскільки безпосередньо впливають на отриманий прибуток суб'єктами господарювання. Слід відмітити, що сьогодні залишаються нез'ясованими питання обліку витрат, доходів і фінансових результатів в системі бухгалтерських рахунків, має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку у частині відображення даних в системі звітності підприємства.

Виходячи з цього, постає необхідність побудови адекватної ринковим відносинам системи бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в системі рахунків та показників фінансової звітності відповідно до джерел їх утворення, що дозволить отримати релевантну інформацію, проводити її аналіз та, відповідно, формувати інформаційну базу для системи контролювання й на основі контрольної інформації приймати раціональні управлінські рішення.

Методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат у процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні в останні роки зазнали суттєвих змін. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансових результатів та відображення їх у системі рахунків бухгалтерського обліку з метою виконання обліком покладених на нього

контрольних функцій. Ми вважаємо, що облік можна вважати придатним до обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання на будь-якому підприємстві лише тоді, коли він вчасно, достовірно, на законних підставах й у повному обсязі відображає інформацію з врахуванням господарських процесів та явищ, що мають місце у господарській діяльності для об'єктивного прийняття рішень стосовно об'єкта управління та контролювання.

Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України в більшій мірі відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує низка проблем в окремих концептуальних підходах щодо визначення та відображення фінансових результатів в системі обліку. Виявлення та вирішення існуючих проблем дозволить забезпечити потреби суб'єктів контролювання інформаційними ресурсами рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності для здійснення процесу контролювання щодо формування та ефективного використання фінансових результатів підприємства.

Отже, з метою удосконалення облікової стадії обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення та відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку. Саме від правильного обліку (визначення), аналізу та контролювання фінансових результатів залежить фінансово-майновий стан та ефективність діяльності господарюючого суб'єкта.

Проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств досліджені у працях відомих вітчизняних вчених, зокрема: М.Т. Білухи [1], Ф. Ф. Бутинця [2], С. Ф. Голова [3], Н. М. Малюги, Ю. Ю. Мороз [4, 5], О. Ю. Ночовної та Н. В. Прохар [6], Ю. С. Цал-Цалко [7], С. Б. Шипіної [8], В. Г. Швець [9] та ін.

Дослідженню процесу обліку формування фінансових результатів і, зокрема, виявленню в цій сфері проблемних питань та шляхів їх вирішення присвячена значна кількість дисертаційних робіт. Аналіз запропонованих дисертантами змін в обліку (зокрема, в системі рахунків та у звітності) показав, що вони направлені на посилення аналітичної функції обліку в системі формування фінансових результатів (шляхом структуризації доходів та витрат, введені нових субрахунків та зміни назв і нумерації старих субрахунків) з метою покращення управління підприємством. Дані дослідження ґрунтуються на засадах ринкових відносин та мають цінний теоретичний та практичний характер. Проте, враховуючи динамічність зовнішнього середовища (у тому числі зміни у законодавстві), ускладнення та диверсифікацію бізнес-процесів в середині підприємств, проблеми упорядкування визначення та відображення фінансових результатів на рахунках та у звітності з метою забезпечення інформацією контрольних

функцій управління, потребують подальшого дослідження і вирішення.

Від правильного визначення фінансового результату у системі рахунків бухгалтерського обліку в значній мірі залежить якість обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів та ефективність прийнятих управлінських рішень. За словами Е. Хендриксена і М. Ван Бреда: “Оцінка прибутку як показника результату діяльності підприємства є головною ланкою сучасної фінансової звітності. Залежно від мети кінцевий прибуток можна визначити по різному і адресувати різним користувачам” [10, с. 203].

З метою обґрунтування напрямів формування інформації щодо фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку, необхідно розглянути складові процесу управління прибутком підприємства. Адже кожна виділена підсистема потребує контролювання і відповідного обліково-інформаційного забезпечення.

Управління прибутком – складна багаторівнева система трансакцій, яка включає як мінімум три підсистеми: формування, розподіл, використання (рис. 2.1.1).



Рис. 2.1.1. Узагальнена схема системного підходу до управління прибутком підприємства

Для кожної з цих підсистем притаманні свої конкретні цілі, завдання, інструментарій їх досягнення та напрями формування інформаційного забезпечення для здійснення контролювання та управління фінансовими результатами. Разом із тим, кожна з цих підсистем перебуває під впливом інших. Наприклад, обсяги прибутку, сформованого на першому етапі,

визначають напрями його розподілу. Чим більший прибуток підприємства, тим більше завдань економічного, технічного, соціального характеру можна вирішити, розподіливши кошти за певними напрямками використання. Водночас ефективність використання впливає на майбутні можливості зі збільшення прибутку на етапі його формування.

На величину прибутку впливає сукупність багатьох факторів, які необхідно враховувати в процесі управління та контролювання фінансових результатів підприємства. Ці фактори можна розділити на дві великі групи: зовнішні, які не залежать від підприємства, і внутрішні, на які підприємство може впливати (рис. 2.1.2).

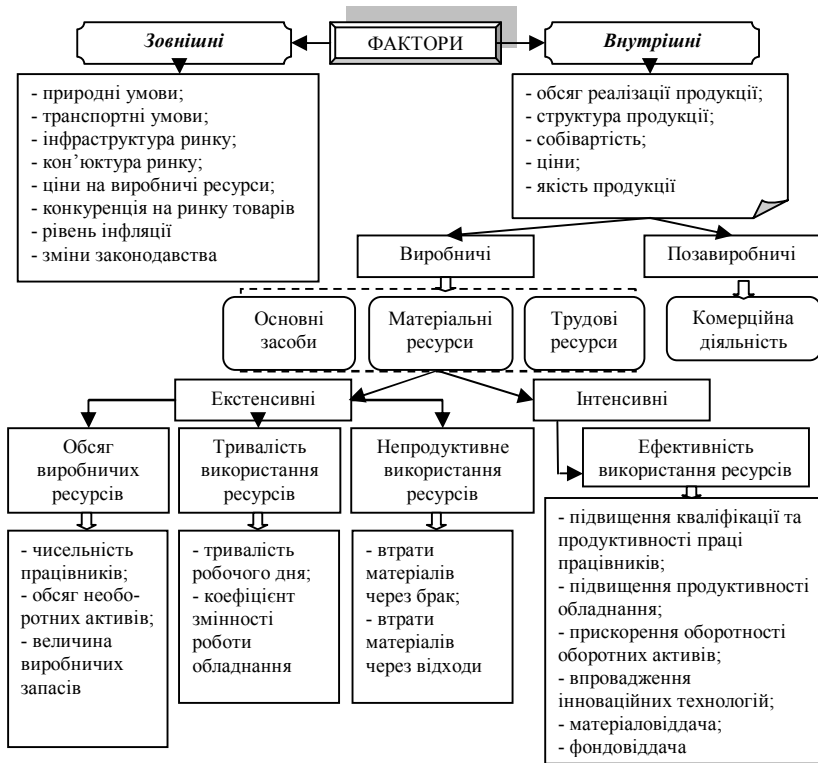


Рис. 2.1.2. Фактори впливу на формування прибутку підприємства

Хоча зовнішні фактори, як правило, не залежать від підприємницької діяльності, суб'єкт управління повинен мати про них інформацію з метою обґрунтування управлінських рішень. До них належать фактори, пов'язані із загальною економічною ситуацією, рівнем інфляції, специфікою

окремих товарних ринків, впливом природних, географічних, транспортних і технічних умов на виробництво і реалізацію продукції.

Внутрішні фактори є безпосереднім об'єктом впливу з боку управлінської системи підприємства та джерелом збільшення прибутку за рахунок їх втілення в систему конкретних заходів і практичної реалізації. З метою аналізу та контролювання впливу внутрішніх факторів на розмір сформованих прибутків підприємства, необхідно мати якісну та своєчасну інформацію про них, яку можна отримати в системі бухгалтерського обліку.

Для якісного контролювання та управління фінансовими результатами підприємства необхідно мати інформацію у розрізі різних видів прибутку (рис. 2.1.3).



Рис. 2.1.3. Класифікація видів прибутку для здійснення облікового процесу та контролювання

Реальний прибуток, створений на підприємстві за звітний період, має синергетичну основу і може бути визначений в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Будь-яке підприємство є суб'єктом господарювання, яке створює і реалізує різноманітні об'єкти, кожний з яких має собівартість та приносить дохід. Формування та, відповідно, контролювання фінансового результату (прибутку або збитку) на підприємстві здійснюється щодо кожного окремого виду продукції, робіт, послуг, товарів. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення валового прибутку (збитку) підприємства, який визначається як різниця між чистою виручкою від реалізації продукції та собівартістю цієї продукції (змінними витратами). Показник валового прибутку (збитку) в узагальненому вигляді відображається у формі № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, але при цьому для формування значення даного показника не виділяються окремі бухгалтерські рахунки, що ускладнює

моделювання обліково-аналітичного забезпечення контролювання сформованих прибутків підприємства.

Безумовно, не відображення валового прибутку на рахунках бухгалтерського обліку не може вважатися обґрунтованим. Так, по-перше, валовий прибуток – це економічний результат діяльності центрів відповідальності підприємства, який характеризує, по суті, ефективність на стадії виробництва (створення) об’єктів діяльності, по-друге – це перевищення чистого доходу над змінними витратами (виробничою собівартістю), що забезпечує покриття постійних витрат і одержання чистого прибутку, по-третє, принциповим питанням слід вважати можливість обліку валового прибутку за аналітичними рахунками реалізованих об’єктів діяльності.

Для формування валового прибутку необхідно виділити окремий синтетичний рахунок 78 “Валовий прибуток (збиток)”, який повинен мати у своєму складі 3 субрахунки: 781 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації готової продукції”, 782 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації робіт і послуг”, 783 “Валовий прибуток (збиток) від реалізації товарів”, а кожний субрахунок може мати необхідну кількість аналітичних рахунків. Такі зміни створять можливість розподілу валового прибутку за аналітичними рахунками реалізованих об’єктів діяльності, що покращить інформаційне забезпечення контролювання формування фінансових результатів на різних рівнях. При цьому, на рахунку 79 “Фінансові результати” буде відображатися створення чистого фінансового результату, що є підставою для зміни його назви на рахунок 79 “Чистий фінансовий результат”.

За кожним аналітичним рахунком до субрахунків і субрахунками до рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” в кінці звітної періоду співставляють доходи (записи по кредиту) і витрати (записи по дебету) та визначають сальдо – прибуток або збиток. Якщо суми чистих доходів перевищують суми витрат, тобто кредитовий оборот буде більше за дебетовий – підприємство від реалізованих об’єктів діяльності має прибуток. Якщо навпаки, витрати перевищують чисті доходи, то різниця показуватиме збитки. Визначений результат діяльності (валовий прибуток чи збиток) переносять на рахунок для розрахунку чистого фінансового результату (79 “Чистий фінансовий результат”).

Нижче пропонуємо узагальнену кореспонденцію рахунків для відображення операцій з формування валового прибутку (збитку) (табл. 2.1.1).

На рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” буде узагальнюватися інформація про валовий фінансовий результат, який створюють центри відповідальності на рівні формування виробничої собівартості. Валовий прибуток на одиницю реалізованої продукції показує внесок кожної додатково реалізованої одиниці продукції у загальну суму валового

Таблиця 2.1

Перелік господарських операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку при формуванні інформації за показником валовий прибуток (збиток) на рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” на прикладі ПАТ “Житомирський маслозавод”

(січень 2015 р.)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Оприбутковане вершкове масло “Хуторок” 507 кг. Випущено з виробництва в центрі відповідальності № 2 за фактичною собівартістю 28 грн. за 1 кг (507 x 28)	262004	232004	14196
2. Списується вершкове масло “Хуторок” 480 кг виробництва центру відповідальності № 2 реалізоване покупцям за фактичною середньозваженою собівартістю 27 грн. за 1 кг (480 x 27)	901204	262004	12960
3. Нараховано дохід за реалізоване вершкове масло “Хуторок” відповідно п. 2 за договірною ціною 62,4 грн. (з ПДВ) та 52 грн. (без ПДВ) за 1 кг (480 x 62,4), та нараховано податкове зобов’язання	361017 701204	701204 64	29952 4992
4. Списано на валовий фінансовий результат чистий дохід від реалізації вершкового масла “Хуторок” відповідно п.3 (29952 – 4992 = 24960 грн.)	701204	781204	24960
5. Списано на валовий фінансовий результат собівартість реалізованого вершкового масла “Хуторок” відповідно п. 2	781204	90120	12960
6. Зіставлено доходи і витрати від реалізації вершкового масла “Хуторок”, випущеного з виробництва в центрі відповідальності № 2 підприємства, та визначено валовий прибуток (збиток) (24960 – 12960 = 12000 грн.) та списано валовий прибуток на рахунок чистого фінансового результату 79 і закрито рахунок 78	781204	791	12000

прибутку, що є джерелом покриття постійних витрат і генерації прибутку.

Інформація щодо валового прибутку в процесі контролювання дозволяє:

- визначити точку беззбитковості з позиції: кількість, виробнича собівартість, ціна;
- створити основу для управлінського обліку і бюджетування;
- оптимізувати постійні витрати та виявляти відхилення від бюджетних показників;
- забезпечити достовірність та контролювати витрати за центрами відповідальності;
- підвищити оперативність прийняття управлінських рішень;
- визначити величину індикаторів для оцінки рівня самофінансування підприємства.

Рахунок 79 “Чистий фінансовий результат” призначений для обліку і

контролювання чистого фінансового результату діяльності підприємства – прибутку або збитку. Сума одержаного прибутку залежить від створеного валового фінансового результату, постійних витрат (адміністративних витрати, витрат на збут), фінансових результатів від фінансової та інвестиційної діяльності, величини податку на прибуток, нерозподілених загальногосподарських витрат.

Загальноприйнятим є те, що за дебетом рахунку 79 “Чистий фінансовий результат” відображають суми витрат, які забезпечують формування доходів, а за кредитом – доходи, які приймають участь у створенні чистого прибутку.

Облік процесу формування чистого фінансового результату в цілому від господарської діяльності підприємства подано на рис. 2.1.4.

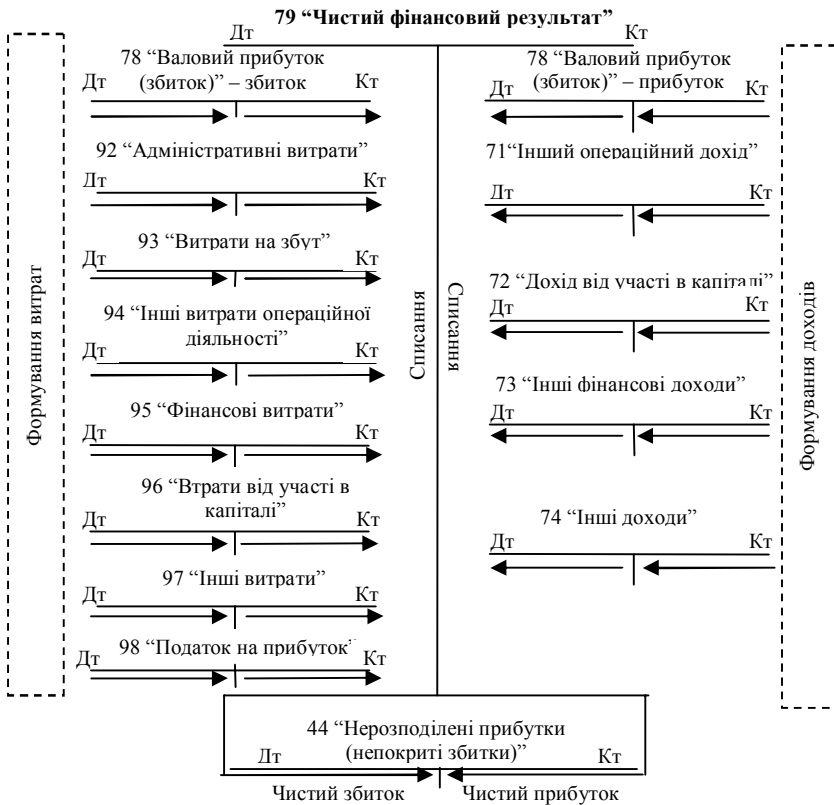


Рис. 2.1.4. Схема обліку процесу формування чистого фінансового результату від господарської діяльності підприємства при використанні запропонованого рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)”

Різниця, яка утворюється на рахунку 79 “Чистий фінансовий результат” при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і, навпаки, якщо дебетовий оборот більше за кредитовий, то підприємство має збиток.

Облік на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” ведуть за субрахунками 441 “Прибуток нерозподілений”, 442 “Непокриті збитки”, 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” наростаючим підсумком з початку року до його розподілу.

Узагальнена схема обліку створеного фінансового результату й його розподілу зображена на рис. 2.1.5.



Рис. 2.1.5. Схема обліку розподілу прибутку і списання збитку підприємства [5, с. 186]

У міру отримання чистого прибутку підприємство використовує його на власний розсуд. Прибуток за рішенням власників може бути спрямований на виплату дивідендів, поповнення зареєстрованого (пайового) або резервного капіталу підприємства. При цьому дебетують рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” і кредитують, відповідно, рахунки 67 “Розрахунки з учасниками”, 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”, 43 “Резервний капітал”. Підприємство з різних причин може закінчити звітний період зі збитками. Сума збитків відображається на окремому субрахунку і списується на рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його не достатньо – за рахунок резервного чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий збиток відображають в балансі у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку.

Відповідно до змін, які набули чинності у вітчизняному законодавстві починаючи з 2013 року, рахунок 79 “Фінансові результати” у своєму

складі має три субрахунки: 791 “Результат операційної діяльності”, 792 “Результат фінансових операцій”, 793 “Результат іншої діяльності”. Таким чином, у новій редакції Плану рахунків ліквідовано субрахунок 794 “Результат надзвичайних подій”, на якому визначався прибуток (збиток) від надзвичайних подій. Відповідно, скасовано рахунки 75 “Надзвичайні доходи” і 99 “Надзвичайні витрати”. Рахунок 74 “Інші доходи” тепер застосовується для обліку будь-яких доходів, що виникають у процесі діяльності підприємства, але не пов’язані з його операційною та фінансовою діяльністю. До цих доходів тепер належать і надзвичайні доходи, які раніше обліковувалися на рахунку 75 “Надзвичайні доходи”. Аналогічні зміни у зв’язку зі скасуванням окремого обліку доходів і витрат від надзвичайних подій відбулися і в рахунках 79 “Фінансові результати”, 85 «Інші затрати» і 97 «Інші витрати».

Відповідно до чинного законодавства, на субрахунок 791 “Результат операційної діяльності” визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства; на субрахунок 792 “Результат фінансових операцій” визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства; на субрахунок 793 “Результат від іншої діяльності” визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства [11].

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Дослідивши сучасний порядок формування облікової інформації, можна зробити висновок, що в діючому Плані рахунків та Звіті про фінансові результати не існує чіткого виділення напрямів діяльності для організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів, що, в свою чергу, послаблює контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку. Також, інформація про витрати та доходи, яка формується в системі рахунків, є змішаною та не відповідає видам діяльності підприємства, а отже, потребує внесення відповідних змін.

Таким чином, сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується низкою проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Кінцевий фінансовий результат підприємства (прибуток чи збиток) складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, які в сукупності формують фінансовий результат звітного періоду.

Для усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою їх формування на рахунку 79 “Чистий фінансовий результат” необхідно внести зміни до складу його субрахунків: 791 “Результат основної діяльності”, 792 “Результат іншої операційної діяльності”, 793 “Результат фінансової діяльності”, 794 “Результат інвестиційної діяльності”, 795 “Інші доходи і витрати”.

Основна діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує найбільшу частку його доходу. Дохід, отриманий від основної діяльності доцільно називати “Дохід від основної діяльності”, а рахунок 70 “Доходи від реалізації” замінити назвою “Доходи від основної діяльності”. Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунку 90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” [5, с. 200].

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами на рахунку 71 “Інший операційний дохід” і витратами рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 “Результат основної діяльності” та 792 “Результат іншої операційної діяльності” буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності. В той же час, розмежування формування інформації на рахунках 791 “Результат основної діяльності” та 792 “Результат іншої операційної діяльності” дасть можливість виявляти фінансові результати окремо від основної та іншої операційної діяльності, що необхідно для поглиблення аналізу та контролювання структури фінансових результатів, розрахунку меж беззбитковості основної операційної діяльності, обґрунтування управлінських рішень, пов’язаних з аналізом беззбитковості господарської діяльності.

Результати фінансової діяльності формуються за доходами рахунку 73 “Інші фінансові доходи” в новій назві “Доходи від фінансової діяльності” і витратами рахунку 95 “Фінансові витрати”. Сума результатів діяльності підприємства за субрахунком 793 “Результат фінансової діяльності” буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від фінансової діяльності.

Інформація про результати від інвестиційної діяльності формується за доходами на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” в новій редакції “Доходи від інвестиційної діяльності” і витратами рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”, який доцільно назвати “Інвестиційні витрати”. Одночасно сума результатів діяльності підприємства за субрахунком 794 “Результат інвестиційної діяльності” буде надавати системі контролювання інформацію про фінансовий результат від інвестиційної діяльності.

На субрахунку 795 “Інші доходи і витрати” доцільно відображати інформацію про інші доходи і витрати, які формуються відповідно на рахунках 74 “Інші доходи” та 97 “Інші витрати”.

В таблиці 2.1.2 відображено запропоновані зміни до класифікації видів діяльності та структури рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” та 9 “Витрати діяльності”.

Щодо загальноновиробничих витрат (рахунок 91), то порядок їх обліку підприємство визначає самостійно в своїй обліковій політиці шляхом

Таблиця 2.1.2

Назва й структура рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” та 9 “Витрати діяльності” згідно з Планом рахунків і пропозиціями авторів

Назва рахунку (субрахунку)	
<i>згідно з Планом рахунків</i>	<i>згідно з пропозиціями</i>
70 “Доходи від реалізації”	70 “Доходи від основної діяльності”
71 “Інший операційний дохід”	71 “Інший операційний дохід”
72 “Дохід від участі в капіталі”	72 “Доходи від інвестиційної діяльності”
73 “Інші фінансові доходи”	73 “Доходи від фінансової діяльності”
74 “Інші доходи”	74 “Інші доходи”
76 “Страхові платежі”	76 “Страхові платежі”
	78 “Валовий прибуток (збиток)”
79 “Фінансові результати”	79 “Чистий фінансовий результат”
791 “Результат операційної діяльності”	791 “Результат основної діяльності”
	792 “Результат іншої операційної діяльності”
792 “Результат фінансових операцій”	793 “Результат фінансової діяльності”
793 “Результат іншої діяльності”	794 “Результат інвестиційної діяльності”
	795 “Інші доходи і витрати”
90 “Собівартість реалізації”	90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”
91 “Загальновиробничі витрати”	91 “Загальновиробничі витрати”
92 “Адміністративні витрати”	92 “Адміністративні витрати”
93 “Витрати на збут”	93 “Витрати на збут”
94 “Інші витрати операційної діяльності”	94 “Інші витрати операційної діяльності”
95 “Фінансові витрати”	95 “Фінансові витрати”
96 “Втрати від участі в капіталі”	96 “Інвестиційні витрати”
97 “Інші витрати”	97 “Інші витрати”
98 “Податок на прибуток”	98 “Податок на прибуток”

Курсивом виділено пропозиції авторів

розподілу на собівартість готової продукції (у відповідності до аналітичних рахунків на рахунку 23 “Виробництво”). Такий метод повністю суперечить принципу обліку та звітності “нарахування та відповідності доходів і витрат”, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставляти доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. Це пояснюється тим, що за рахунком 26 “Готова продукція” (собівартість якої включає, в тому числі, і загальновиробничі витрати) на підприємстві завжди є перехідний залишок. Собівартість частини готової продукції, яка була реалізована списується на рахунок 90 “Собівартість реалізованої

готової продукції (товарів, робіт, послуг)”, який, в свою чергу, повністю закривається на чистий фінансовий результат (рахунок 79). Такий підхід не дає повної уяви про суму сформованого фінансового результату. Для усунення наведених проблем доцільно встановити підхід до закриття рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” на субрахунок 791 “Результат основної діяльності” без його розподілу.

Таким чином, закриття кожного субрахунку окремо буде відображатися на рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”, де узагальнюватиметься інформація про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо всіх її видів та відбуватиметься визначення чистого прибутку (збитку). За дебетом рахунку 79 “Чистий фінансовий результат” будуть відображатися суми збитків в порядку закриття субрахунків 791 “Результат операційної діяльності”, 792 “Результат фінансових операцій”, 793 “Результат іншої діяльності”, 794 “Результат інвестиційної діяльності”, 795 “Інші доходи і витрати”, за кредитом – суми створеного прибутку за видами діяльності.

Зазначені зміни дозволять забезпечити систему контролювання інформацією про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо усіх її видів як окремо, так і у сумі загального підсумку. Процес формування чистого фінансового результату з урахуванням всіх запропонованих змін в системі рахунків бухгалтерського обліку подано на рис. 2.1.6.

Як відомо, основою інформації для обліку є дані, отримані внаслідок спостереження, сприймання, вимірювання і первинного відображення господарських операцій. Впорядкування відображення формування фінансових результатів у системі бухгалтерських рахунків та субрахунків є важливим кроком у реалізації контрольної функції бухгалтерського обліку.

На даний час на підприємствах України проблема полягає в тому, що при обліку кінцевого фінансового результату враховуються, окрім витрат і доходів від операцій, які безпосередньо пов’язані з основною метою діяльності підприємства, витрати і доходи від операцій, які виникають не в процесі створення об’єктів діяльності підприємства та їх реалізації у поточному періоді (тобто не пов’язані з основною метою створення підприємства). На нашу думку, для посилення контрольної функції обліку фінансових результатів необхідно визначити та відокремити ті доходи і витрати, які безпідставно завищують або занижують розмір кінцевого фінансового результату.

На сьогодні, проблемною для реалізації на підприємствах України є методика визначення фінансового результату з декількох джерел. Так, вчені Н.В. Прохар та Ю.О. Ночовна на основі проведених досліджень методичних засад визнання, класифікації та обліку доходів, роблять висновок, що в основу класифікації доходу доцільно покласти саме

Д ^Г	79 “Чистий фінансовий результат”	К ^Г
78 “Валовий прибуток (збиток)”		
90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”	70 “Доходи від основної діяльності”	
901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	
902 “Собівартість реалізованих товарів”	702 “Дохід від реалізації товарів”	
903 “Собівартість реалізованих послуг”	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	
х	704 “Вирахування з доходу”	
904 “Страхові виплати”	705 “Перестраховання”	
791 “Результат основної діяльності”		
92 “Адміністративні витрати”	х	
93 “Витрати на збут”	х	
792 “Результат від іншої операційної діяльності”		
94 “Інші витрати операційної діяльності”	71 “Інший операційний дохід”	
941 “Витрати на дослідження і розробки”		
942 “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти”	711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти”	
943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	
	713 “Дохід від операційної оренди активів”	
948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”	
949 “Інші витрати операційної діяльності”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	
793 “Результат фінансової діяльності”		
95 “Фінансові витрати”	73 “Доходи від фінансової діяльності”	
	731 “Дивіденди одержані”	
951 “Відсотки за кредит”	732 “Відсотки одержані”	
952 “Інші фінансові витрати”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”	
794 “Результат інвестиційної діяльності”		
96 “Інвестиційні витрати”	72 “Доходи від інвестиційної діяльності”	
961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”	721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”	
962 “Втрати від спільної діяльності”	722 “Дохід від спільної діяльності”	
963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”	723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”	
795 “Інші доходи і витрати”		
97 “Інші витрати”	74 “Інші доходи”	
970 “Витрати від зміни вартості фінансових інструментів”	740 “Дохід від зміни вартості фінансових інструментів”	
971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	
977 “Інші витрати звичайної діяльності”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	
98 “Податок на прибуток”		
44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”		

Рис. 2.1.6. Рахунки та субрахунки, що кореспондують з рахунком 79 “Чистий фінансовий результат” з врахуванням пропозицій автора

джерело його одержання:

- від реалізації (товарів, готової продукції, робіт, послуг, інших активів);
- від володіння (відсотки, дивіденди, роялті);
- від зміни цін (курсова різниця, переоцінка активів);
- від інших операцій (штрафні санкції, відшкодування списання активів, списання кредиторської заборгованості, безоплатне отримання активів, цільове фінансування) [6, с. 105].

Ю.Ю. Мороз зазначає, що сьогодні методика визначення фінансового результату включає три джерела: результати реалізації об'єктів діяльності, первісне визнання та переоцінка [5, с. 193].

Враховуючи позиції вчених, вважаємо, що доцільно виділити наступні джерела формування фінансового результату, які, відповідно, є джерелами виникнення доходів і витрат: від реалізації об'єктів діяльності (внаслідок чого утворюється активний прибуток), від володіння, первісного визнання та переоцінки активів (є джерелами формування пасивного прибутку) (рис. 2.1.7).

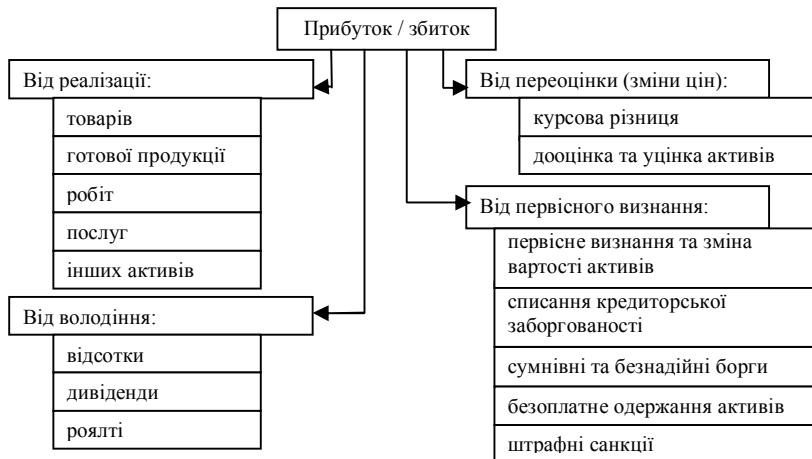


Рис. 2.1.7. Джерела формування прибутку (збитку) підприємства

Сформований кінцевий фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен відображати реальні результати, які досягнув суб'єкт господарювання за звітний період внаслідок здійснення діяльності, заради якої підприємство було створено. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства. Формування фінансових результатів в даному випадку здійснюється за рахунок створення та реалізації кожного окремого об'єкту діяльності підприємства, кожен з яких має певну собівартість та приносить

певну виручку. Виходячи з цього, постає питання про доцільність віднесення та, відповідно, контролювання в процесі формування фінансових результатів доходів і витрат, які безпосередньо не пов'язані з процесом створення та реалізації об'єктів діяльності.

Таким чином, наступна проблема в системі обліку полягає у доцільності віднесення результатів первісного визнання та переоцінки на рахунок кінцевого фінансового результату. На нашу думку, формування фінансового результату не від реалізації об'єктів діяльності та володіння є не тільки складним у застосуванні, але й безпідставно завищує (чи занижує) результати господарювання.

Відповідно до сучасних вимог вітчизняного законодавства, доходи та витрати від первісного визнання списується на фінансові результати, а отже, є об'єктами обліку в системі контролювання за формуванням фінансових результатів. На нашу думку, облік кінцевого фінансового результату повинен вестися за історичною собівартістю (за подіями та операціями, що вже відбулися), внаслідок чого сформований фінансовий результат буде відображати реальні результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період. З цього випливає висновок, що віднесення доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю на формування кінцевого фінансового результату безпідставно завищує (знижує) результати господарювання.

Як було зазначено вище, за сучасної системи обліку на формування фінансових результатів (сукупного доходу) впливають доходи і витрати, що пов'язані зі зміною корисності активів внаслідок чого виникає необхідність їх переоцінки (дооцінки, уцінки). Якщо розглядати формування прибутку/збитку підприємства як процес, який триває протягом певного періоду часу (звітний період), то виникнення зазначених доходів і витрат – це моментна дія, яка безпосередньо не залежить від здійснення господарської діяльності підприємства, а є результатом дії факторів зовнішнього середовища, на які підприємство не може вплинути. Переоцінка (зміна вартості) активів не є основною метою господарської діяльності підприємства. Вона необхідна для того, щоб визначити поточне значення вартості активів, яке впливає на безліч аспектів господарської діяльності підприємства. Так, вартість активів бере участь безпосередньо у формуванні ринкової вартості підприємства, а отже її збільшення, або зменшення в результаті переоцінки повинно відображати, перш за все, зміни у власному капіталі підприємства, а не впливати на фінансовий результат господарювання.

Результати переоцінки і первісного визнання активів, якщо є у них потреба, доцільніше включати до додаткового капіталу. Збільшення вартості активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, а зниження – призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий

результат діяльності підприємства, але буде збільшувати його вартість і економічний потенціал.

Для вирішення цієї проблеми необхідно розмежувати господарські операції відповідно до їх участі у створенні результатів господарювання (рахунок 79 “Чистий фінансовий результат”) і вартості підприємства (рахунок 42 “Додатковий капітал”).

Тому, при організації обліку фінансових результатів варто відокремити від формування прибутку (збитку) господарські операції щодо витрат і доходів, які виникають не в процесі створення об’єктів діяльності підприємства та їх реалізації в поточному періоді, зокрема:

- дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 710);
- дохід від операційної курсової різниці (рахунок 714);
- відшкодування раніше списаних активів (рахунок 716);
- дохід від списання кредиторської заборгованості (рахунок 717);
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (рахунок 718);
- дохід від відновлення корисності активів (субрахунок 742);
- дохід від неопераційної курсової різниці (субрахунок 744);
- дохід від безоплатно одержаних активів (рахунок 745);
- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 940);
- сумнівні та безнадійні борги (рахунок 944);
- втрати від операційної курсової різниці (рахунок 945);
- витрати від знецінення запасів (рахунок 946);
- нестачі і витрати від псування цінностей (рахунок 947);
- втрати від зменшення корисності активів (рахунок 972);
- втрати від неопераційних курсових різниць (рахунок 974);
- уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій (рахунок 975).

Формування вищенаведених доходів і витрат поза фінансовими результатами, в складі додаткового капіталу, не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чітко розмежує джерела виникнення доходів і витрат відповідно до їхньої економічної сутності, природи виникнення та джерел покриття.

Окрім цього, треба зазначити, що сукупність об’єктів (доходів і витрат), які обліковуються при формуванні прибутку або збитку, виступають об’єктами контролювання формування фінансових результатів. Відповідно, якщо розглянути вище доходи та витрати не є об’єктами формування прибутку (збитку), вони не відносяться до об’єктів контролювання щодо формуванням фінансових результатів (сукупного доходу).

Ще одним проблемним питанням в системі обліку формування

фінансових результатів є те, що під час оцінювання продукції за справедливою вартістю її оприбутковують на рахунок 26 “Готова продукція” та відповідний аналітичний рахунок. При цьому різницю між справедливою вартістю і виробничою собівартістю списують за діючими положеннями на доходи чи витрати операційної діяльності, що, відповідно, впливає на збільшення чи зменшення фінансового результату. Тут ми маємо формування фінансового результату без реалізації і надходження коштів. Тому, наразі доцільно відображений дохід чи витрати від первісного визнання продукції за справедливою вартістю записувати як дохід чи витрати майбутніх періодів. При реалізації створеної продукції раніше зараховані майбутні доходи чи витрати формують прибуток чи збиток.

Пропозиції щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю наведено в табл. 2.1.3.

Таблиця 2.1.3

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю на прикладі ПАТ “Житомирський маслозавод”

Зміст господарських операцій	Порядок відображення				Сума, грн.
	зра інструкцією		за авторами		
	Дт	Кт	Дт	Кт	
1. Оприбутковано продукцію за виробничою собівартістю (1200 од. х 21 грн.)	-	-	261001	231001	25200
2. Оприбутковано продукцію за справедливою вартістю (1200 од. х 30 грн.)	261001	231001	-	-	36000
3. Відображено дохід від первісного визнання продукції за справедливою вартістю (36000 грн. – 25200 грн.)	231001	710101	261001	691001	10800
4. Списано дохід від первісного визнання продукції за справедливою вартістю на фінансові результати	710101	791001	691001	791001	10800

Таким чином, запропоновані методичні засади обліку формування фінансових результатів підприємств в системі рахунків забезпечать створення якісної обліково-інформаційної бази щодо аналізу, контролювання та управління доходами, витратами та фінансовими результатами в розрізі видів діяльності, що сприятиме підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

В основу розмежування аналітичних рахунків у розрізі джерел формування фінансових результатів покладено принцип релевантності, оскільки результат від виробництва і реалізації об’єктів діяльності та

операцій володіння залежить від підприємства, тоді як результат діяльності від первісного визнання та від переоцінки – від дії чинників об'єктивного характеру, що важливо для поточного контролювання фінансових результатів.

На основі запропонованих змін щодо визначення фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку, необхідно удосконалити формування фінансових результатів в частині показників управлінської та фінансової звітності з метою поліпшення контрольних функцій обліку.

2.2. Управлінський облік в системі контролювання фінансових результатів підприємств

Інформація, яка надходить до системи контролювання за формуванням, розподілом та використанням фінансових результатів має надзвичайно важливе значення. Від її змісту та якості залежить ефективність здійснення контрольного процесу, результати якого є основою для прийняття майбутніх управлінських рішень щодо подальшої діяльності суб'єкта господарювання.

В загальному вигляді, систему показників інформаційного забезпечення контролювання та аналізу фінансових результатів, що формується з внутрішніх облікових джерел, можна поділити на наступні групи:

1. Показники, що характеризують фінансові результати діяльності по підприємству в цілому. Формування системи показників цієї групи ґрунтується на даних фінансового обліку підприємства та широко використовується як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами. Інформаційною основою формування показників даної групи є фінансова звітність, зокрема форма №2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, яка містить інформацію про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний та попередній періоди.

2. Показники, що характеризують фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів. Формування системи показників цієї групи ґрунтується на даних управлінського обліку підприємства. Ці групи показників формуються за центрами відповідальності, видами та об'єктами діяльності. Інформаційною основою формування показників даної групи є управлінська звітність, яка формується на кожному підприємстві індивідуально та відображає як деталізовану, так і зведену інформацію щодо сформованих витрат, доходів та фінансових результатів за окремими структурними підрозділами, видами продукції, по підприємству в цілому.

Кожна група показників призначена надавати своєму споживачу

корисну та різнопланову інформацію, створюючи при цьому єдину систему, яка, як знаряддя контролювання та управління фінансовими результатами, синтезує діяльність осіб і функціонування процесів у юридичному та економічному аспекті.

На відміну від фінансового обліку, який суворо регламентований стандартами і законодавством, управлінський облік ведеться відповідно до інформаційних потреб суб'єктів управління та контролювання конкретного підприємства. Тому існує безліч різних підходів до розробки системи управлінського обліку, методів його ведення та навіть самого визначення управлінського обліку.

Саме концепція управлінського обліку кожного підприємства, що характеризує внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства в цілому і (або) його структурних підрозділів – є джерелом обліково-аналітичної та нормативно-довідкової (планової, бюджетної) інформації, що агрегована в управлінській звітності для задоволення потреб суб'єктів контролювання та управління в такій інформації. На жаль, практика ведення обліку доходів, витрат та фінансових результатів на вітчизняних підприємствах свідчить про його спрямованість на складання фінансової, податкової й статистичної звітності, тоді як деталізація інформації за центрами відповідальності та об'єктами діяльності з метою ведення управлінського обліку, складання внутрішньої звітності та здійснення контролювання прибутків (збитків) відсутня. Недооцінювання ролі управлінського обліку в процесі формування інформаційної бази для контролювання фінансових результатів може призвести до зниження ефективності всієї системи контролювання на підприємстві.

Вивченню теоретичних та практичних аспектів управлінського обліку, а також розгляду методологічних й організаційних засад формування інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень щодо діяльності підприємства приділили увагу провідні вчені наукового простору: П. Й. Атамас [12], С. Ф. Голов [13], К. Друрі [14], П. О. Куцик [15-18], Ю. Ю. Мороз [19], Л. В. Нападовська [20], О. Ю. Ночовна [6], Т. М. Писаренко [21], Н. В. Прохар [6], В. В. Сопко [22], Ю. С. Цал-Цалко [19], І. Д. Фаріон [21] та ін. Наявні дослідження є вагомим внеском у розвиток вітчизняної науки, але в сучасних ринкових умовах актуальним є вирішення питання використання управлінського обліку як цілісної інформаційної системи, показники якої є важливою складовою в процесі формування деталізованих облікових даних для контролювання фінансових результатів.

Серед вітчизняних та зарубіжних вчених зустрічаються різні підходи щодо трактування сутності управлінського обліку. Вчені Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз та Н. І. Цегельник зазначають, що управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується

управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства [19, с. 15]. Схоже визначання надається вченим П. Й. Атамасом: “Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів” [12, с. 3].

Окрему позицію щодо визначення сутності управлінського обліку займає В.В. Сопко, який називає його внутрішньогосподарським (управлінським) обліком і зазначає, що він є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства [22, с. 361].

У дисертаційній роботі Л.І. Есманова управлінський облік визначає як нову концепцію управління, що забезпечує підтримку економіки господарства шляхом формування інформації про доходи й витрати і є основою для прийняття оптимальних управлінських рішень [23, с. 6].

Вчені Н. В. Прохар та О. Ю. Ночовна, дослідивши сутність поняття “управлінський облік”, зазначають, що на різних етапах розвитку сутність управлінського обліку можна трактувати по-різному. Підґрунтям для такого твердження є те, що в процесі еволюції зміст управлінського обліку поступово змінювався і врешті-решт із суто обліку витрат він трансформувався спочатку в інформаційну систему управління витратами, і потім в інформаційну систему підтримки управлінських рішень [6, с. 163].

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [24].

Ми вважаємо, що управлінський облік з інформаційної позиції – це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідно до інформаційних запитів користувачів інформацією для ефективного планування, контролювання та прийняття управлінських рішень. Але, в сучасний період на більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збору, аналізу, інтерпретації та представлення корисної інформації користувачам (різних рівнів управління) підприємства з ціллю здійснення контрольних дій та прийняття ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік в системі обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів – це інструмент оперативного виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації інформації щодо характеристик стану (фактичного та бюджетного) витрат, доходів та фінансових результатів з різним рівнем деталізації, яка формується відповідно до інформаційних запитів суб’єктів контролювання

та придатна для проведення якісного управлінського аналізу.

Основним завданням управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів є вироблення зручної у використанні, прозорої та оперативної інформації про витрати, доходи та фінансові результати у розрізі окремих структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності), видів діяльності, об'єктів діяльності або по підприємству в цілому. Ми погоджуємося з Л.В. Нападоською, яка підкреслює, що управлінський облік не підміняє контроль, аналіз, планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування [25].

Застосування системного підходу дає змогу ідентифікувати управлінський облік як відкриту систему, яка має вхід, блок інформаційних перетворень у вигляді процесу обробки інформації та вихід, характеризується наявністю прямого і зворотного зв'язку, впливом зовнішнього середовища, та включає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів, орієнтованих на забезпечення успішної реалізації його основних функцій і завдань.

Методика відображення первинних аналітичних показників про доходи, витрати та фінансові результати в системі управлінського обліку залежить від використовуваних інструментів, вибираючи які варто орієнтуватися на інформаційні потреби суб'єктів контролювання, можливість проведення на основі сформованих облікових даних управлінського аналізу, а також кваліфікацію фахівців з управлінського обліку та аналізу. Дослідивши сутність управлінського обліку, можна виділити наступні його інструменти для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів (рис. 2.2.1).

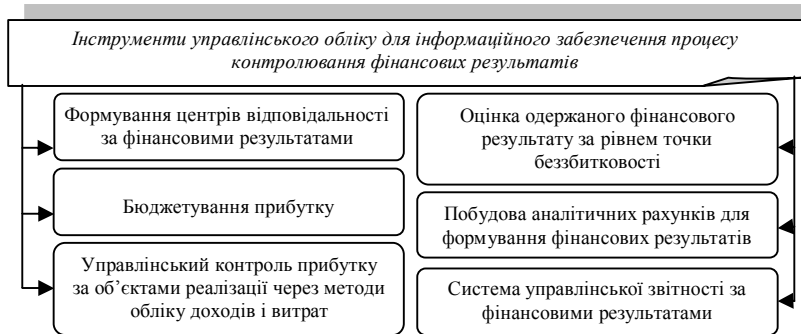


Рис. 2.2.1. Інструменти управлінського обліку для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів

Потреба у формуванні центрів відповідальності за фінансовими результатами обумовлена тим, що складність і велика кількість

господарських операцій, які здійснюються на підприємстві, не дають можливості його керівнику безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити підприємство на окремі сегменти або підрозділи й дозволити керівникам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

В системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати роботу керівників нижчого рівня, а вони, своєю чергою, зобов'язані здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності.

Для здійснення такого контролювання і забезпечення підзвітності керівників необхідна відповідна система обліку, що забезпечила б збирання, систематизацію, опрацювання та передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою є облік за центрами відповідальності. Наявність центрів відповідальності дозволяє контролювати фінансові результати і зв'язувати кінцеві результати з конкретними працівниками підприємства. Мета обліку відповідальності – накопичувати показники про витрати, доходи та прибутки для кожного окремого центру відповідальності, для того щоб виявляти відхилення від цільових показників функціонування (як правило, бюджетних) і знати який із центрів це допустив.

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до трактування сутності центрів відповідальності. В.В. Сопко під центром відповідальності розуміє місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів [22]. Д. Міддлтон вважає, що центр відповідальності (обліково-калькуляційний підрозділ) являє собою частину виробництва, для якої можна визначити затрати. Ряд вчених стверджують, що центр відповідальності – це частина організації, по котрій доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центра [14; 27]. На думку С.Ф. Голова, центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює [13, с. 406].

В той же час, найбільш розповсюдженою є думка, що центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті або інші аспекти фінансової діяльності, а його керівник самостійно приймає управлінські рішення та несе повну відповідальність за виконання планових показників, що були доведені до нього.

В основу визначення відповідальності покладено принцип контрольованості, згідно з яким керівник центру відповідає лише за ті витрати, доходи та інвестиції, які контролює персонал цього центру.

Створення і функціонування системи обліку формування фінансових результатів за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності (бюджет центру відповідальності традиційно складається лише з тих витрат і доходів, які контролює керівник цього центру);
- регулярне складання звітів про виконання бюджету;
- аналіз причин бюджетних відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності.

Таким чином, облік по центрах відповідальності – система віддзеркалення, обробки та контролювання планової і фактичної інформації на вході та виході центру відповідальності. У процесі побудови системи інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів управлінський облік покликаний формувати групи показників, що відображають обсяги діяльності, суму та склад витрат, а також суму та склад одержуваних доходів. Виходячи з цього, на вході кожного центру відповідальності повинні бути чітко визначені показники, за які даний структурний підрозділ несе відповідальність, результати діяльності повинні постійно фіксуватися у визначеному порядку у встановлених звітних формах, а на виході з центру відповідальності керівником центру на основі зафіксованої інформації повинна бути сформована зведена інформація про підконтрольні показники (витрати, доходи, фінансові результати) (рис. 2.2.2).

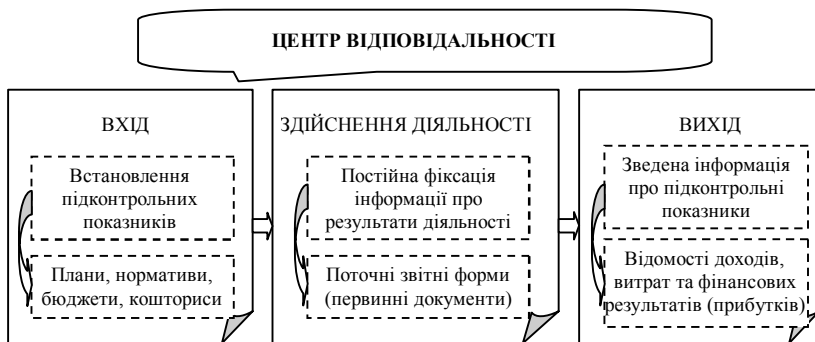


Рис. 2.2.2. Процес формування облікової інформації про об'єкт контролювання у центрі відповідальності

Однією із основних переваг облікової системи центрів відповідальності є підвищення ступеню ефективності формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів на основі оперативного фіксування та можливості постійного отримання даних про витрати, доходи та створені фінансові результати.

На сьогоднішній день головною метою обліку відповідальності є не стільки контроль за витратами, скільки допомога керівникам в організації

самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності. Першим кроком до організації такого обліку є виділення відповідних центрів із метою закріплення відповідальності. В процесі організації обліково-аналітичного забезпечення контролювання формування фінансових результатів необхідно виділити такі центри відповідальності, як центри прибутку, які безпосередньо приймають участь у формуванні фінансових результатів та складають відповідну (внутрішню) звітність.

Центр прибутку – підрозділ або кілька підрозділів, організаційно об'єднаних на найвищому рівні управління, які на основі даних, наданих центрами доходів та центрами витрат, відповідають за формування кінцевого фінансового результату діяльності підприємства в цілому. В центрах прибутку формується облікова інформація про важливі компоненти діяльності підприємств, від яких залежить величина доходів і прибутку. Це обсяги продажу, собівартість товарів, що реалізується, рівень цін. Керівник несе відповідальність за фінансовий результат, отриманий підрозділом, так як у його підпорядкуванні знаходяться не лише механізми формування витрат та дохів, але й центри ціноутворення.

На думку В. Палія і Р. Вандер Віла, центр прибутку – центр відповідальності від якого більшою мірою залежать головні елементи, які визначають прибуток: обсяги, продажна ціна, змінні та постійні витрати [27, с. 476].

В контексті нашого дослідження, центри прибутку ми розглядаємо як внутрішні підрозділи підприємства, які функціонують на високому рівні економічної самостійності, виготовляють або кінцеву продукцію, яку реалізують на ринку, або проміжну продукцію внутрішньогосподарського призначення, яку передають іншим підрозділам за планово-розрахунковими цінами і створюють, таким чином, розрахунковий умовний прибуток як частину прибутку підприємства, мають право розпоряджатися частиною прибутку від реалізації та вести самостійний баланс.

Внутрішні ціни є важливим інструментом економічних відносин між підрозділами підприємства, між останніми, апаратом управління і власниками. В основі таких відносин лежить економічний інтерес, що реалізується через прибуток. Зі свого чистого прибутку підрозділи можуть створювати власні фонди накопичення та споживання, а також резервний фонд. Кошти з фонду накопичення можуть спрямовуватися на фінансування розвитку виробництва; кошти фонду споживання, як правило, використовуються для фінансування соціального розвитку та матеріального заохочення трудового колективу; кошти резервного фонду необхідні підрозділам для усунення ризиків господарської діяльності.

Розглядаючи питання про показники прибутку, якими можна скористатися для оцінки діяльності центру прибутку, можна використати

таблицю альтернативних показників вимірювання прибутку підрозділу, яку навів К. Друрі [14, с. 473], імплементовану до умов діяльності конкретного підприємства (табл. 2.2.1).

Таблиця 2.2.1

Альтернативні показники вимірювання прибутку підрозділу імплементовані до центру відповідальності формування прибутку на прикладі ПАТ “Житомирський маслозавод”

(тис. грн.)

Реалізація зовнішнім користувачам (+)	10127,00
Трансферти іншим підрозділам (+)	2582,00
Загальні надходження від реалізації	12709,00
Змінні витрати (-)	8658,84
<i>1) Змінна короткотермінова маржа внеску в прибуток</i>	4050,16
Мінус контрольовані постійні витрати	2143,00
<i>2) Контрольований внесок у прибуток</i>	1907,16
Мінус неконтрольовані виправні витрати	502,00
<i>3) Внесок у прибуток підрозділу</i>	1405,16
Мінус нараховані на підрозділ корпоративні витрати	457,00
<i>4) Чистий прибуток підрозділу до сплати податку</i>	948,16

Як видно з таблиці, кожний із чотирьох показників прибутку відрізняється від попереднього певною категорією витрат, що враховують при його визначенні. Кожним із них можна скористатися для оцінки діяльності підрозділу. Але не всі показники підходять для оцінки діяльності керівника підрозділу. Зокрема, перший із них (змінна короткотермінова маржа внеску в прибуток) не охоплює постійні витрати, якими керівник може управляти. Тобто, якщо скористатися цим показником, то керівник може не отримати мотивації контролювати незмінну складову витрат на оплату праці або оренду обладнання, оскільки вони знижують значення змінної складової короткотермінової маржі внеску в прибуток.

Контрольований внесок у прибуток можна отримати, якщо відняти від загальних надходжень підрозділу ті витрати, якими керівник підрозділу може управляти. Відповідно, цей показник включає контрольовані постійні витрати, такі як: незмінні складові з оплати праці, оренди устаткування і витрати на комунальні послуги. В короткостроковому періоді ці витрати є постійними, однак у довгостроковому періоді керівник підрозділу має можливість їх знизити за рахунок зменшення обсягів операцій або зниження складності чи різноманітності товарних серій, що випускаються.

Контрольований внесок у прибуток є неповним показником економічної діяльності підрозділу, оскільки не охоплює ті витрати, що розподіляють на підрозділи, але які керівник підрозділу не контролює. Наприклад, у цю категорію потрапляють амортизація активів підрозділу,

фінансування діяльності головного офісу в тій частині, яку відносять на підрозділ. Ці витрати можна віднести до категорії виправних витрат, що може відбутися, наприклад, якщо буде прийняте рішення закрити підрозділ. Такі неконтрольовані витрати, які відносять на підрозділ, віднімаються від контрольованого внеску у прибуток і отримують наступний показник – внесок у прибуток підрозділу. Даний показник є важливим при оцінюванні економічного внеску у прибуток підрозділу, оскільки він відображає той внесок, який здійснює підрозділ у загальний прибуток і покриття накладних витрат підприємства.

Однак для оцінювання роботи керівника підрозділу показник внеску у прибуток підрозділу використовувати не можна, оскільки він охоплює витрати, які керівник контролювати не може.

Багато підприємств розподіляють усі загальні й адміністративні витрати за підрозділами, щоб отримати значення чистого прибутку до сплати податку. З теоретичної точки зору обґрунтувати такий розподіл важко, оскільки він є, здебільшого умовним і не відображає зв'язку з тим, як види діяльності підрозділу впливають на величину цих витрат.

Найважливішою причиною того, що на підрозділи необхідно нараховувати непрямі загальні витрати, є необхідність показати керівникам центрів прибутку, що непрямі (накладні) витрати є і, що доходи центрів прибутку мають бути достатніми для покриття цих витрат з метою забезпечення прибутковості діяльності підприємства. Окрім цього, це надасть можливість проводити управлінський аналіз беззбитковості на рівні окремих центрів відповідальності.

Формування та деталізація центрів відповідальності на підприємстві має бути оптимальною, оскільки при збільшенні ступеня деталізації центрів відповідальності наряду з посиленням контрольних функцій збільшуються витрати на ведення обліку і, навпаки. У зв'язку з цим, при виділенні центрів відповідальності пропонуємо враховувати наступні фактори: організаційну структуру управління; виробничу структуру; характер виробничих операцій кожного технологічного процесу; порядок руху готової продукції в межах підприємства; кількість необхідних центрів відповідальності з урахуванням витрат на організацію обліку в кожному із них; розподіл обов'язків між керівниками різних рівнів управління; можливість подвійної відповідальності за результати діяльності.

У числі планових і нормативно-довідкових норм контролювання формування фінансових результатів особливе місце займає система бюджетів. Облік за центрами відповідальності у поєднанні з належним чином розробленою системою бюджетів є одним з найбільш успішних інструментів управлінського обліку в системі контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів і слугує потужним важелем у системі управління підприємством.

Такий підхід до визначення місця бюджетування в системі управління можна обґрунтувати тим, що усі функції управління взаємопов'язані між собою, тому неможливо провести чіткої межі, за якою закінчується одна функція та починається інша. Таким чином, бюджетування можна трактувати двояко. З одного боку, це процес, що складається з двох етапів: розроблення бюджетів та контроль за їх виконанням, тобто, контроль тут постає, як складова частина бюджетування. З іншого боку, бюджети можна розглядати як норми контролювання, тобто складову частину інформаційної бази контролювання, а бюджетування – як процес формування цих норм.

Бюджет – це кількісний план у натуральному і грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий для певного періоду функціонування об'єкта, що звичайно показує планову (майбутню) величину доходу, яку хочуть досягти, витрати, що мають бути здійснені протягом цього періоду, ресурси, які необхідно залучити для досягнення такої мети.

У системі управління на основі розроблених бюджетів здійснюється координація та контролювання різних видів діяльності підприємства, узгодження діяльності всіх його підрозділів, контролювання та оцінка їх ефективності. На початку звітного періоду бюджет являє собою план чи стандарт, що формалізує сподівання (завдання) керівникам центрів відповідальності щодо продажів, витрат й інших фінансових показників у наступному періоді. Тобто, на даному етапі бюджет виступає інструментом попереднього контролювання формування прибутків підприємства. Впродовж бюджетного періоду, операційні бюджети виступають інструментом поточного контролювання формування зведених бюджетних показників, на основі співставлення фактичних показників з плановими, передбаченими в бюджеті. Наприкінці звітного періоду бюджет відіграє роль вимірника, що дозволяє керівникам управляти за відхиленнями: порівнювати отримані результати з запланованими величинами і коригувати подальшу діяльність. Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити та контролювати ефективність і результативність діяльності як окремих центрів відповідальності, так підприємства в цілому.

Враховуючи, що основним показником діяльності центрів відповідальності підприємства є валовий прибуток, необхідно акцентувати увагу в процесі бюджетування прибутку на перетворенні цільового бюджету прибутку на нижчих рівнях управління в систему багаторівневого відображення формування валового прибутку. Таким чином, при розробці форматів бюджету прибутку, необхідно враховувати перелік показників, за якими здійснюється оцінка діяльності окремих центрів відповідальності та підприємства в цілому. Поєднання бюджетування з використанням показників багаторівневого валового прибутку дозволить взаємопов'язати кінцеві результати діяльності

суб'єкта господарювання з внеском кожного структурного підрозділу та центру відповідальності, виявити відхилення від цільових бюджетних показників та причини (винуватців) цих відхилень.

Отже, впровадження цільової системи бюджетування прибутку на основі розробки в автоматизованому режимі бюджетів у вигляді показників багаторівневого валового прибутку по кожному центру відповідальності та погодження їх з формуванням консолідованого бюджету прибутку, є необхідним інструментом управлінського обліку в системі контролювання фінансового результату підприємства.

Для збереження і покращення загальної прибутковості підприємства необхідно знати і контролювати розміри витрат і доходів на будь-який момент по окремих об'єктах обліку. Управлінський облік дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати та доходи, встановлюючи критерії ефективності господарської діяльності та бюджетний (цільовий) прибуток. Потреба в інформаційних ресурсах за обліком витрат полягає в тому, що вони створюють передумови для їх аналізу і порівняння з отриманими доходами та визначення різниці, і на цій основі контролювання та оптимізації розміру прибутку.

Об'єкти витрат і доходів підприємства надзвичайно різні, оскільки ними є продукція, роботи, послуги, товари, види діяльності за структурними підрозділами. Доходи підприємства створюються за рахунок витрат собівартості реалізації, які виникають в результаті передачі створених об'єктів діяльності покупцям в процесі їх продажу. Витрати собівартості реалізації формуються за виробничою собівартістю реалізованих об'єктів діяльності. Обрана методологія управлінського обліку витрат та доходів на підприємстві повинна сприяти найоптимальнішому взаємозв'язку між показниками: ціна, собівартість, прибуток. Для збереження необхідного рівня прибутку, зниження цін повинне викликати відповідне зниження собівартості виробництва продукції, тобто має застосовуватися економічна концепція “зниження ціни – зниження витрат”.

Часто підприємства орієнтуються на той рівень прибутку, на який можуть розраховувати: тоді постає завдання виготовлення продукції за собівартістю, яка забезпечуватиме відповідний рівень прибутку за існуючих умов. В той же час, більшість підходів, які сьогодні використовуються на підприємствах до планування собівартості продукції спочатку враховують норми та нормативи затрат на виготовлення продукції, потім підраховуються всі затрати, які планується понести в процесі виробництва, а вже згодом формується ціна.

На нашу думку, у сучасних умовах господарювання в системі управлінського обліку найбільш дієвим механізмом є використання інтегрованої моделі досягнення цільового фінансового результату на основі окремих елементів концепцій таргет-костинг та кайзен-костинг.

Таргет-костинг – це метод управлінського обліку і контролю, що забезпечує цільовий (бюджетний) рівень витрат на створення об'єктів реалізації за розрахунком різниці: можливий дохід від реалізації об'єктів діяльності і цільовий (бюджетний) прибуток від об'єктів реалізації для підприємства; цільовий (бюджетний) рівень доходів за розрахунком суми: можливі витрати на створення об'єктів діяльності і цільовий (бюджетний) прибуток від об'єктів реалізації для підприємства (рис. 2.2.3).

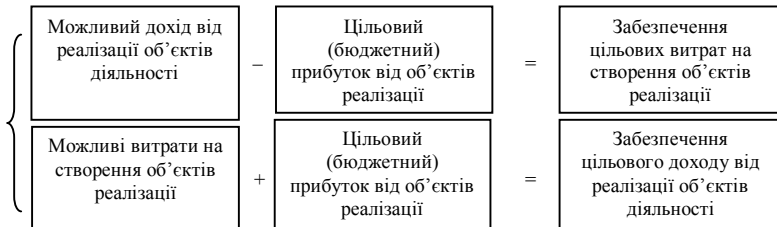


Рис. 2.2.3. Механізм контролювання формування цільового (бюджетного) прибутку з використанням методу обліку таргет-костинг (забезпечення цільових (бюджетних) витрат і доходів)

Механізм контролювання формування фінансового результату з використанням методу обліку таргет-костинг дає можливість мінімізувати собівартість реалізованої продукції і максимізувати дохід, що формується відповідно до можливостей ринку, та забезпечувати отримання необхідного рівня цільового (бюджетного) прибутку

В даному випадку витрати та доходи розглядають не як заздалегідь встановлений показник, а як величину, до якої повинно прагнути підприємство, щоб запропонувати ринку конкурентоздатні об'єкти діяльності та отримати цільовий (бюджетний) рівень прибутку.

Головним завданням при формуванні фінансового результату за методом обліку кайзен-костинг є ліквідація наявної різниці між величиною фактичного і цільового прибутку шляхом поточного (в режимі нормативного обліку) контролювання запровадження оптимізаційних заходів щодо створення доходів і витрат (рис. 2.2.4).

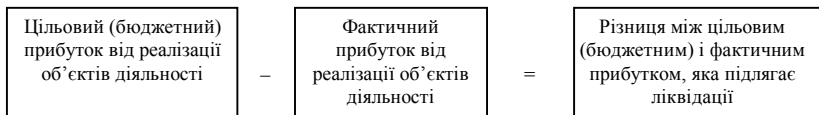


Рис. 2.2.4. Механізм контролювання формування фінансового результату з використанням методу обліку кайзен-костинг (ліквідація різниці між фактичним і цільовим (бюджетним) прибутком)

В даному випадку зростання прибутковості діяльності підприємства відбувається завдяки ліквідації наявної різниці між фактичним і цільовим (бюджетним) прибутком шляхом поліпшення окремих характеристик об'єкта реалізації (якості, зовнішнього вигляду, функціональних властивостей та ін.).

Наведені методи обліку доповнюють один одного, де кожний із них направлений на вирішення задач оптимізації витрат і доходів, що позитивно вплине на процес формування фінансових результатів та моделювання його якісного обліково-аналітичного забезпечення.

Важливу роль при формуванні інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та обґрунтуванні управлінських рішень займає аналіз беззбитковості господарської діяльності, який побудований на основі управлінського обліку розподілу витрат на змінні та постійні, а також розрахунку точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації.

Загальновідомо, що беззбитковість – це такий стан підприємства, за якого дохід від реалізації продукції дорівнює витратам, понесеним на її виготовлення та просування покупцям. Розуміння залежності між витратами, цінами, обсягами продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання є необхідним інструментом для створення якісної інформаційної бази контролювання формування прибутків підприємства, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. Для контролювання поточних та прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення, необхідно використовувати аналітичні можливості аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”. Для цього необхідно, щоб в підсистемі управлінського обліку була сформована відповідна інформаційна база для проведення зазначеного аналізу в розрізі об'єктів реалізації, покупців, центрів прибутку та по підприємству в цілому.

Дані для аналізу беззбитковості можна отримати лише з управлінської звітності – базовим агрегатом якої виступає бюджет доходів та витрат, який є графіком роботи підприємства впродовж року та дає можливість розмежувати витрати на постійні та змінні, а це є головною умовою аналізу беззбитковості.

В свою чергу, аналіз беззбитковості є основним інструментом при плануванні операційного бюджету, оскільки саме він визначає той обсяг виробництва/продажу, при якому підприємство повністю покриває свої постійні витрати, або іншими словами його збитки рівні нулю.

Дослідження показують, що в більшості літературних джерел автори зазначають, що увесь світовий досвід свідчить про ефективність використання маржинального методу бухгалтерського обліку – системи обліку “Директ-костинг”, в основі якої лежить обчислення скороченої

(неповної) собівартості продукції та визначення маржинального доходу. При описі цієї системи у вітчизняній літературі по бухгалтерському обліку часто зустрічається термін “облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості”. В той же час, при проведенні аналізу беззбитковості необхідно керуватися тим, що основним показником, який характеризує ефективність господарювання виробничих структурних підрозділів вітчизняних підприємств, є валовий прибуток (ВП), який можна назвати джерелом покриття постійних витрат і формування операційного прибутку. За його допомогою визначається поріг рентабельності виробництва, встановлюється ціна беззбиткової реалізації об’єктів діяльності, будується асортиментна політика підприємства та ін. У цих умовах для вітчизняних фахівців прийнятною назвою для цієї системи може бути “метод бухгалтерського обліку валового прибутку”.

Особливий підхід до групування та відображення формування прибутку за центрами відповідальності та об’єктами діяльності потребує виділення окремої групи рахунків першого, другого і більшого порядків, які мають самостійну систему запису на рахунках і самостійне балансове узгодження оборотів та сальдо за рахунками. Управлінський облік передбачає групування витрат за видами виробництва, статтями витрат, видами або групами продукції, що виробляється, а також підрозділами підприємства та центрами відповідальності на рахунках 70 “Доходи від основної діяльності” і 78 “Валовий прибуток (збиток)”, де аналогічно відображаються доходи і результати господарювання центрів відповідальності.

Впровадження в Україні реформи бухгалтерського обліку створило значні переваги та посилило його інформативність, але накопичення інформації про прибуток основної діяльності все одно узагальнюється на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” і не дає деталізованих даних, необхідних для проведення контрольно-аналітичних процедур щодо аналізу беззбитковості в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності) та об’єктів діяльності підприємства. Крім того, з нього не видно співвідношення доходів з витратами, для яких вони були здійсненні. Таким чином, постає питання впровадження в інформаційну структуру внутрішньогосподарського контролю методикою обліку фінансового результату за центрами відповідальності та об’єктами діяльності.

Облік об’єктів діяльності за центрами відповідальності може здійснюватися за номенклатурними номерами. Номенклатурний номер – це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів одного найменування, якості та ціни. Так, для розмежування доходів центрів відповідальності пропонуємо використовувати аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 70 “Доходи від основної діяльності”:

✓ 70 – синтетичний рахунок “Доходи від основної діяльності”;

✓ 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) “Дохід від реалізації готової продукції”;

✓ 01 – центр відповідальності;

✓ 001 – об’єкт діяльності.

Подібну класифікацію необхідно використовувати і до синтетичного рахунку 90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”.

✓ 90 – синтетичний рахунок “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності”;

✓ 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) “Собівартість від реалізації готової продукції”;

✓ 01 – центр відповідальності;

✓ 001 – об’єкт діяльності.

Враховуючи, що об’єктом обліку результатів діяльності центрів відповідальності є валовий прибуток, для формування обліково-аналітичної інформації про доходи і витрати в аналітичному розрізі нами було запропоновано ввести у використання синтетичний рахунок 78 “Валовий прибуток (збиток)” з відповідною структурою аналітичних рахунків:

78 – синтетичний рахунок “Валовий прибуток (збиток)”;

✓ 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) “Валовий прибуток (збиток) від реалізації готової продукції”;

✓ 01 – центр відповідальності;

✓ 001 – об’єкт діяльності.

У дебет рахунку 78 “Валовий прибуток (збиток)” необхідно списувати виробничу собівартість реалізованих об’єктів діяльності центром відповідальності, а у кредит – дохід, одержаний від реалізації цих об’єктів. Щомісячно визначений валовий прибуток буде списуватися на кредит рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”, а валовий збиток на кредит рахунку 79 “Чистий фінансовий результат”.

Отже, для побудови цілісної системи обліку прибутку за центрами відповідальності та об’єктами діяльності? необхідно визначення аналітичних рахунків витрат, доходів та прибутків. Так, план рахунків за своїм змістом є особливим класифікатором ресурсів, які використовуються підприємством у процесі діяльності. Основою класифікації є поділ множин на підмножини за схожістю чи відмінностями, за ознакою або сукупністю ознак, які характеризують елементи множини. Через те, господарська операція передбачає наявність ознак, достатніх для визначення бухгалтером значень додаткових або узагальнюючих ознак відповідних об’єктів, які в сукупності забезпечують однозначне визначення кореспонденції рахунків. Аналітичні рахунки також можуть формуватися автоматично на основі опису структури кодів рахунків та інформації, що характеризує напрями використання відповідних ресурсів.

Таким чином, пропонуємо за умов ведення комп'ютерного обліку до рахунків 26 “Готова продукція”, 70 “Доходи від основної діяльності”, 90 “Собівартість реалізації об’єктів основної діяльності” та 78 “Валовий прибуток (збиток)” виділяти та додавати аналітичні ознаки рахунків управлінського обліку (рис. 2.2.5).

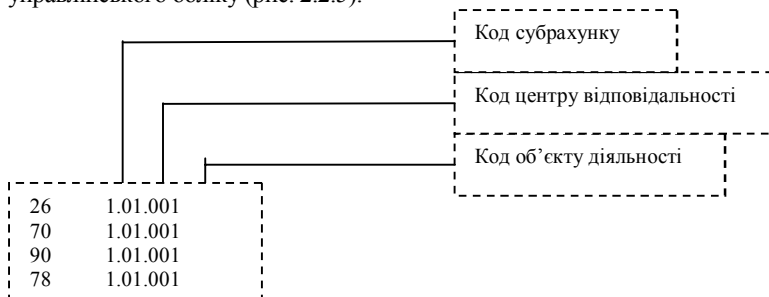


Рис. 2.2.5. Аналітичні ознаки рахунків бухгалтерського обліку з метою формування інформаційних ресурсів в системі управлінського обліку прибутку

Для взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком в сфері розрахунків між центрами відповідальності доцільно використовувати субрахунки 682 “Внутрішні розрахунки” і 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” до рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

Методика застосування управлінського обліку фінансових результатів в системі обліку за центрами відповідальності та об'єктами діяльності на бухгалтерських рахунках з метою формування якісного обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання прибутків підприємства схематично представлена на рис. 2.2.6.

Отже, сальдо рахунку 78.1.01.001 “Валовий прибуток (збиток)” надасть інформацію про отриманий прибуток від реалізації конкретного об'єкта діяльності в розрізі центрів відповідальності, що надасть можливість здійснювати деталізований аналіз отриманих прибутків з метою створення якісного обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання фінансових результатів.

Сучасне економічне становище, яке склалося на підприємствах, вимагає від управлінського обліку пошуку прихованих резервів, тому побудова аналітичних рахунків на рівні центрів відповідальності та об'єктів діяльності є вимогою користувачів інформаційних ресурсів для потреб контролювання та управління фінансовими результатами.

Управлінський обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням управлінської звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку економічних показників, необхідних для контролювання та управління фінансовими результатами.

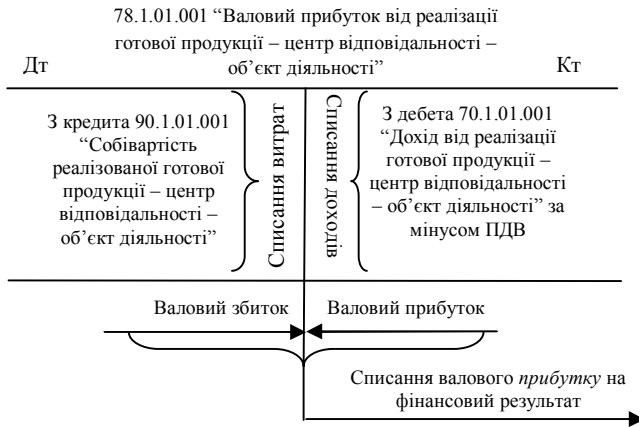


Рис. 2.2.6. Пропонована методика управлінського обліку валового прибутку (збитку) за центрами відповідальності та об’єктами діяльності

Управлінська звітність – це документ, що відображає головні процеси, які здійснювалися підприємством у звітному періоді. Причому кожне підприємство має право самостійно визначати конкретні складові елементи такого документа. Головним чином, звітність орієнтується на її користувачів, а її зміст залежить від їх вимог і виду інформації, яка їх цікавить.

На думку С. Ф. Голова, внутрішня звітність повинна складатися із звітів центрів відповідальності, які повинні містити в собі показники діяльності контрольовані персоналом відповідного центру. Важливим елементом створення ефективної системи звітів є включення до них не грошових (нефінансових) показників, оскільки інформації, що подається в бюджетах недостатньо для оцінки діяльності центру відповідальності [13].

В. С. Лень внутрішню звітність вбачає як елемент системи внутрішнього контролю. Зворотній зв’язок, що буде забезпечувати звітність, необхідно сприймати як засіб прийняття рішень, а не як засіб виявлення помилок. Він зазначає, що головна увага звітності повинна приділятися удосконаленню майстерності менеджерів, а не перевірки їх роботи [28].

Метою складання і подання форм внутрішньої бухгалтерської звітності як сукупності економічних показників щодо результатів господарювання за певний проміжок часу є задоволення потреб управлінського персоналу в оперативному режимі шляхом надання відповідних показників діяльності як в натуральній, так і в вартісній формах, що дозволяють оцінювати, контролювати, прогнозувати та

планувати господарську діяльність підприємства та його структурних підрозділів.

За умови наведення зведеної документації за центрами відповідальності враховується уся необхідна інформація для її подальшого аналізу та зведення у форми фінансової звітності, що значно спростить роботу бухгалтерії (рис. 2.2.7).

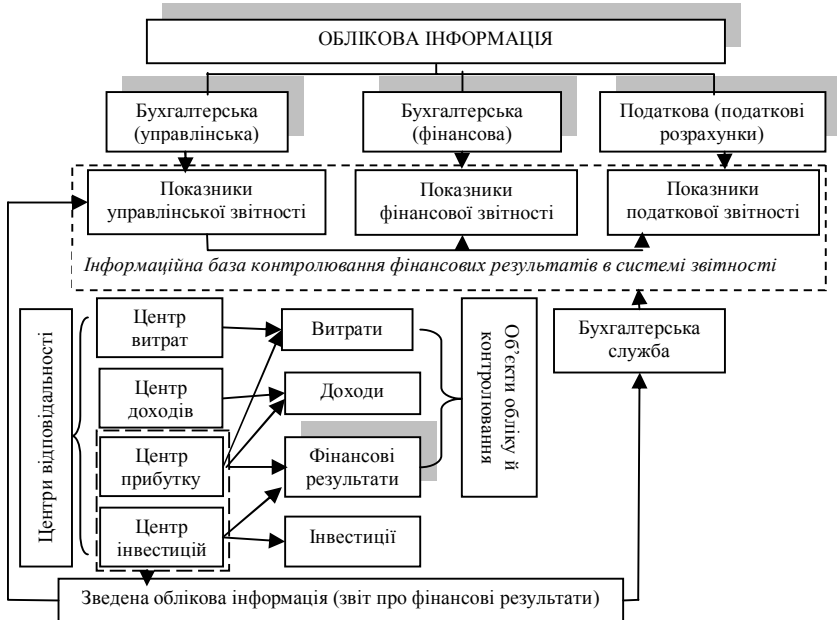


Рис. 2.2.7. Формування облікової інформації про фінансові результати у системі звітності підприємства

Система управлінської звітності повинна враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою.

Як уже було зазначено, основу обліку відповідальності становить принцип контролюваності, що означає введення в сферу відповідальності керівника конкретного центру відповідальності тільки тих ділянок діяльності, на які він може реально вплинути. Цей принцип може бути забезпечений обчисленням впливу неконтрольованих ділянок, щоб у звітах показати вплив контрольованих і неконтрольованих витрат на формування фінансових результатів. Відповідно до даного підходу,

наприкінці звітної періоду у кожному центрі прибутку на основі даних наданих іншими центрами (центрами витрат та центрами доходів) необхідно складати “Звіт про результати діяльності центру прибутку”, у якому доцільно виділити змінні і постійні витрати, причому постійні витрати періоду повинні враховуватись за місцями їх виникнення: для кожного виду продукції; загальні для кількох однорідних видів продукції; загальні для структурного підрозділу і загальні для підприємства в цілому. Враховуючи всі наведені міркування, звіти, які використовуються для оцінки центру прибутку, доцільно подавати у наступній формі (табл. 2.2.2).

Таблиця 2.2.2

Звіт про результати діяльності центру прибутку за вересень 2015 року

№ з/п	Показники	Значення показників в тис. грн.		Відхилення фактичних показників від бюджетних	
		бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності	фактичні	сума, тис. грн.	у %
1.	Дохід від реалізації	14057,5	14567,4	509,9	3,6
2.	Змінні витрати	9121,7	9365,2	243,5	2,7
3.	Валовий прибуток (п.1 – п.2)	4935,8	5202,2	266,4	5,4
4.	Постійні прямі витрати, контрольовані керівником підрозділу	2046,0	1927,6	-118,4	-5,8
5.	Фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу (п.3 – п. 4)	2889,8	3274,6	384,8	13,3
6.	Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу	1012,3	1180,1	167,8	16,6
7.	Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства (п.5 – п.6)	1877,5	2094,5	217,0	11,6
8.	Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності	462,7	526,9	64,2	13,9
9.	Операційний прибуток підрозділу (центру прибутку) (п. 7 – п. 8)	1414,8	1567,6	152,8	10,8

Оцінку діяльність центру прибутку слід здійснювати за досягненням бюджетного (планового, цільового) показника прибутку. При цьому необхідно аналізувати фінансовий результат, що контролюється

керівником підрозділу, тобто залежить від ефективності управління контрольованими доходами і контрольованими витратами, а також фінансовий результат без урахування загальних розподілених операційних витрат підприємства та суму операційного прибутку центру відповідальності.

Для формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів в системі управлінського обліку недостатньо окремих звітів центрів прибутку. Для суб'єктів контролювання необхідна додаткова інформація про прибутковість окремих сегментів діяльності підприємства, наприклад, підрозділів, асортименту продукції, що продається і т. п. (табл. 2.2.3).

Таблиця 2.2.3

Сегментований звіт про результати діяльності підприємства
за вересень 2015 року

Центри відповідальності подані як сегменти діяльності				
Показники	Всього по підприємству	Центри прибутку		
		1 (відділ з продажу морозива)	...	n
1	2	3	4	5
Дохід від реалізації	58723,6	14567,4	...	...
Змінні витрати	38574,8	9365,2	...	...
Валовий прибуток	20148,8	5202,2	...	...
Прямі постійні витрати, що контролюються керівниками центрів відповідальності	...	1927,6	...	...
Сегментований фінансовий результат контрольований керівниками центрів прибутку	...	3274,6	...	...
Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу	...	1180,1	...	...
Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства (п.5 – п.6)	...	2094,5	...	...
Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності	...	526,9	...	...
Операційний прибуток підрозділу (центру прибутку) (п. 7 – п. 8)	...	1567,6	...	...

Продовження таблиці 2.2.3

Асортимент продукції центру прибутку №1					
Показники	1 (відділ з продажу морозива)	Вид продукції			
		Морозиво в стакан.	Морозиво в брикет.	Морозиво на палич.	
Обсяг реалізованої продукції, тис. од.	-	1100	694	424	
Ціна за одиницю, грн.		-	4,9	8,4	7,9
Дохід від реалізації, тис. грн.		14567,4	5389,9	5827	3350,5
Змінні витрати, тис. грн.		9365,2	3065,1	3946,1	2354
Валовий прибуток, тис. грн.		5202,2	2324,8	1880,9	996,5
Прямі постійні витрати що контролюються керівниками центрів відповідальності, тис. грн.		1927,6	813,2	671,1	443,3
Сегментований фінансовий результат контрольований керівниками центрів прибутку, тис. грн.		3274,6	1511,6	1209,8	553,2
Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу, тис. грн.		1180,1	436,6	472	271,5
Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства, тис. грн. (п.5 – п.6)		2094,5	1075	737,8	281,7
Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності, тис. грн.		526,9	194,9	210,8	121,2
Операційний прибуток підрозділу (центру прибутку), тис. грн. (п. 7 – п. 8)		1567,6	880,1	527	160,5

У вказаній звітності інформація відображається, як правило, за форматом, що дозволяє контролювати і планувати діяльність численних рівнів підприємства і його центрів відповідальності (центрів витрат, прибутку і інвестицій) Визначити рівень деталізації у звітах для керівників різних рівнів слід з урахуванням конкретних умов, проте принципи, що становлять основу всіх форм контрольної звітності підприємства, мають бути однаковими для всіх:

- звіти, які подають “наверх”, слід формувати як комбінацію звітів, підготовлених для керівників нижчих рівнів;

- у звітах має бути інформація про заплановані (бюджетні) показники й фактичні показники, а також відхилення від гнучкого бюджету із зазначенням сприятливих і несприятливих;

- статті, що повністю підконтрольні керівникам на даному рівні управління, слід наводити окремо від тих, які підлягають контролюванню лише частково.

Основною вимогою при постановці ефективної управлінської

звітності в системі центрів відповідальності, на наш погляд, є єдиний підхід. Тобто, звіти повинні бути систематизовані, а їх форми і методи – відображені в обліковій політиці. Така звітність повинна давати змогу ідентифікувати центр відповідальності, систему показників та можливість зведення даних на рівні підприємства.

Масив інформації, поданий в управлінській звітності, повинен характеризуватися об'єктивністю та бути достатнім для проведення аналізу формування фінансових результатів, забезпечувати інформаційну базу прийняття управлінських рішень, контролювання і оцінки результатів діяльності центрів відповідальності як за звітний період, так і у порівнянні з попереднім, стимулювати підвищення ефективності роботи центру відповідальності.

Ми погоджуємося з авторами, які зазначають, що система внутрішньої звітності підприємства повинна бути максимально простою, уніфікованою, універсальною з точки зору її використання для різних сегментів і часових відрізів та придатною для багаточільового використання [6, с. 202].

Призначенням управлінської звітності за центрами відповідальності є створення інформаційної бази для чіткої ідентифікації витрат, пов'язаних з відповідними господарськими процесами та видами продукції (робіт, послуг), джерел їх покриття у вигляді доходів та фінансових результатів. Крім того, показники, які відображаються у звітність даного виду, повинні надавати можливість здійснювати виконання таких процедур інформаційної системи: проведення аналізу цін та витрат, взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”; визначення факторів, що впливають на зміну фінансових результатів; планування подальшої діяльності.

Таким чином, використання запропонованого в роботі методичного підходу до управлінського обліку фінансових результатів дозволяє оцінювати і контролювати фактори, що впливають на величину прибутку в процесі його створення, визначати резерви, прогнозувати майбутні фінансові результати й приймати ефективні управлінські рішення.

2.3. Побудова та використання інформаційних ресурсів звітності для контролювання фінансових результатів підприємств

Бухгалтерський облік в системі формування якісного обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів має розвиватися в напрямку максимального задоволення інформаційних потреб суб'єктів контролювання. Сьогодні на підприємствах є чимало видів обліку: фінансовий, управлінський, податковий, оперативний, виробничий облік, облік за стандартами МСФЗ і/або GAAP. І кожен із цих видів обліку паралельно здійснюється за кількома стандартами та

відображається в різних формах звітності, що значно ускладнює формування інформаційної бази системи контролювання фінансових результатів. Для подолання зазначених проблем необхідно прагнути до поєднання всіх видів обліку в єдиній інтегрованій обліковій системі. Завдання здійсненне, адже, по суті, всі ці види обліку хоча й по-різному, але відображають одну і ту саму первинну інформацію. Тому було б логічно, щоб первинна інформація про господарські операції відображалася одним фахівцем один раз і в одній інформаційній системі у такому вигляді, як це потрібно для всіх систем обліку, що ведуться на підприємстві, і потрапляла б до відповідних форм звітності.

З поступовим перетворення бухгалтерського обліку із засобу фіксації інформації про факти господарського життя в потужну інформаційну систему управління підприємством в цілому та управління прибутком, зокрема, до проблем, що повинні бути вирішені як на теоретичному, так і на практичному рівні належить переорієнтація системи на задоволення запитів користувачів, що потребує перегляду методологічних засад його організації, ведення та представлення інформації у звітності.

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності визначена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [29]. Цей стандарт значною мірою враховує основні вимоги до інформації, яку повинні розкривати суб’єкти господарювання стосовно відображення фінансових результатів протягом звітного періоду. Однак його критичний аналіз свідчить про те, що деякі методологічні положення даного документу вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та не забезпечують суб’єктів контролювання та управління якісною інформаційною базою щодо фінансових результатів.

Виходячи із цілей дослідження, постає необхідність вивчення сучасного механізму формування показників звітності, виявлення проблем в даній сфері та пошук шляхів їх вирішення з метою покращення обліково-аналітичного забезпечення суб’єктів контролювання фінансових результатів.

Проблеми обліку фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності всебічно висвітлювали відомі вітчизняні вчені. Слід підкреслити значення фундаментальних досліджень, результати яких висвітлено у працях: Ф. Ф. Бугинця [31], С. Ф. Голова [30], Ю. Ю. Мороз [5; 7], Ю. С. Цал-Цалко [7] та ін. Шляхи удосконалення показників Звіту про фінансові результати наводяться у дисертаційних роботах О. В. Гарашенко [32], Т. А. Гоголь [33], О. М. Єремян [34], В. І. Кузя [35], Л. І. Лежненко [36], О. І. Мазіної [37], О. І. Олійничука [38], І. В. Перезової [39], Л. А. Поливани [40], Н. В. Прохар [6], Т. О. Токаревої [41], Н. В. Уткіної [42], А. А. Хуторян [43] та ін. Проте важливе питання, що стосується

систематизації формування показників фінансової звітності з метою якісного інформаційного забезпечення суб'єктів управління та контролювання фінансових результатів досі залишається актуальним і потребує поглибленого дослідження й узгодження.

Система показників фінансового обліку підприємства має широке коло користувачів і складає основу інформаційного забезпечення контролювання та управління прибутком (збитком). При цьому, основним джерелом показників для прийняття рішень є фінансова звітність. Як зазначили М. О. Данилюк і В. І. Савич, перевагою показників цієї групи є їхня уніфікованість, тому що вони базуються на загальноприйнятих стандартизованих принципах обліку (що дозволяє використовувати типові технології й алгоритми фінансових розрахунків за окремими аспектами формування і розподілу прибутку, а також порівнювати ці показники з іншими аналогічними підприємствами); чітка регулярність формування (у встановлені нормативні терміни); високий ступінь надійності (звітність, сформована на базі фінансового обліку, видається зовнішнім користувачам і підлягає зовнішньому аудиту) [44, с. 40-41].

Таким чином, важливим питанням подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є поліпшення якісного змісту інформації про фінансові результати господарської діяльності підприємства, що надається різноманітним користувачам (як внутрішнім, так і зовнішнім) у вигляді фінансової звітності.

З метою контролювання фінансових результатів показниками фінансової звітності користуються різні суб'єкти: власники, територіальна громада, держава.

Власникам, які передали свої фінансові ресурси суб'єкту господарювання та реінвестують свій прибуток, необхідна інформація для оцінки та контролювання здатності підприємства збільшувати отримані прибутки та дивідендні платежі. Власник зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, оскільки він є джерелом як його доходів (дивідендна політика), так і реінвестування коштів у діяльність підприємства, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, при контролюванні процесів формування і використання кінцевого фінансового результату власник підприємства повинен керуватися не тільки своїми інтересами, а й враховувати інтереси найманих працівників, які зацікавлені у збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

Держава здійснює контролювання за формуванням та розподілом фінансових результатів щодо нарахування та сплати податку на прибуток. Органи фіскальної служби відповідно до своїх повноважень використовують дані фінансової звітності для оцінки податкового потенціалу платника податку на прибуток, вивчення впливу окремих показників діяльності підприємства і положень податкового законодавства

на формування та надходження податкових платежів.

Органи територіальної громади зацікавлені через показники фінансової звітності проконтролювати соціальну відповідальність підприємства. В сучасних важких економічних умовах питання соціальної відповідальності бізнесу перед громадою є як ніколи актуальним. При цьому активна соціальна позиція підприємства має полягати в гармонійному співіснуванні, взаємодії та постійному діалозі з суспільством, участі у вирішенні найгостріших соціальних проблем. Підприємець в доповнення до економічної відповідальності (досягнення запланованих економічних показників, додержання законів і норм державного регулювання та ін.) повинен враховувати людські та соціальні аспекти впливу свого бізнесу на працівників, партнерів, споживачів, і також вносити позитивний внесок у рішення проблем територіальної громади. Соціальні дії з боку суб'єктів господарювання, що поліпшують рівень життя регіону або зменшують соціальну напругу, незважаючи на певні витрати, можуть стимулювати ріст прибутку, оскільки у споживачів, партнерів і у місцевого населення формується більш сприятливий образ підприємства. В той же час, відсутність звітності перед територіальною громадою про направлення частини прибутку на вирішення соціальних проблем може негативно впливати на зростання соціальної відповідальності підприємства.

Збільшення рівня висвітлення у фінансовій звітності діяльності суб'єктів господарювання у царині благодійництва дасть змогу будь-якому громадянину дізнатися, що комерційні підприємства не лише намагаються отримувати прибутки, а й піклуються про громаду, де вони працюють, тобто є соціально відповідальними.

Отже, систему показників фінансової звітності необхідно трансформувати таким чином, щоб вона максимально якісно задовольняла потреби всіх суб'єктів контролювання за формуванням та використанням фінансових результатів в необхідній інформації.

Удосконалення формування показників “Звіту про фінансові результати” наводиться у ряді дисертаційних робіт, присвячених дослідженню проблем обліку та аналізу фінансових результатів. Наприклад, І. В. Перезозова аргументує, що формування фінансового результату діяльності підприємства у Звіті про фінансові результати доцільніше проводити за правилами бухгалтерського обліку без переважання його непотрібними штучними прив'язками до податкових розрахунків, тобто вилучити рядки 180 та 210. Натомість ввести рядок, котрий би містив інформацію про сукупну суму нарахованих податків, зборів, обов'язкових і страхових платежів, з розшифровкою за основними видами. Окрім вже зазначених змін, автор пропонує введення додаткових рядків 171 “Прибуток неререалізований”, 176 “Збиток неререалізований”, що на її думку, додало б інформативності даному Звіту та можливості

зацікавленим користувачам зробити висновки щодо реальності отриманих підприємством фінансових результатів діяльності для прийняття адекватних управлінських рішень [39, с. 12].

Н. В. Уткіна у процесі досліджень обґрунтувала необхідність внесення додаткових змін і до Звіту про фінансові результати, а саме:

- з метою надання можливості внутрішнім користувачам проводити маржинальний аналіз діяльності підприємства (розподіляти статті на постійні та змінні);

- з метою отримання детальної інформації про витрати підприємства на збут (які займають значну частку в загальних операційних витратах підприємства), розподілити статтю “витрати на збут” на відповідні статті: маркетингові, логістичні та комерційні витрати;

- з метою зменшення впливу “дискреційних витрат” на проміжний показник прибутку пропонується виключити амортизацію зі статті “собівартість реалізованої продукції”;

- з метою надання інформації про обсяг внутрішньогосподарських операцій компаній однієї групи і спрощення методики складання консолідованої фінансової звітності додати статті внутрішньогрупових доходів та витрат [42, с. 11].

Н. В. Прохар запропонувала удосконалити форму Звіту про фінансові результати, застосувавши релевантний підхід до формування фінансових результатів і виділивши такі проміжні показники: фінансовий результат від основної діяльності, від іншої реалізації, від зміни цін, від володіння активами, від інших операцій, фінансовий результат унаслідок виправлення помилок, фінансовий результат діяльності до оподаткування та чистий прибуток (збиток). На думку автора, це дозволить забезпечити користувачів фінансової звітності релевантною інформацією з метою управління прибутком підприємства [45, с. 14].

У 2010 році А. А. Хуторян у дисертаційній роботі з огляду на міжнародні стандарти запропонувала вилучити статті надзвичайних доходів та витрат із Звіту про фінансові результати діяльності підприємств, що на її думку, буде більше відповідати міжнародній практиці [43, с. 10].

Досліджуючи вітчизняну форму № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, можна побачити, що вона не містить рядків, які б відображали інформацію щодо надзвичайних доходів і витрат, як це було у Звіті про фінансові результати, який втратив чинність на початку 2013 року, але в той же час вони є складовою статей “Інші доходи” та “Інші витрати”.

Ряд вчених [32; 33; 34; 36; 40] у своїх дисертаційних дослідженнях пропонують удосконалити форму Звіту про фінансові результати завдяки чіткому розмежуванню фінансових результатів за видами діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної, надзвичайної), що, на їх думку,

надать можливість більш системно та аргументовано відтворити етапи формування проміжних фінансових результатів та кінцевого фінансового результату (чистого прибутку) підприємства, і призведе до узгодженості між формами звітності (Звітом про фінансові результати та Звітом про рух грошових коштів), і таким чином, дозволить досягти комплексного підходу при складанні фінансової звітності та покращить їх взаємозв'язок. Наприклад, О.М. Єремян вперше запропонувала зміни в методиці формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за видами діяльності з урахуванням корегування рахунку 79 “Фінансові результати” і введення нових субрахунків. Зокрема, субрахунку 791 “Результат основної діяльності”, субрахунків 792 “Результат від іншої операційної діяльності”, 793 “Результат від фінансової діяльності”, 794 “Результат від інвестиційної діяльності”, 795 “Результат надзвичайних подій”. У зв'язку з тим, що при нарахуванні податку на прибуток від звичайної діяльності необхідні облікові дані про результат від звичайної діяльності, запропоновано ввести субрахунок рахунку 79 “Фінансові результати” 796 “Результат від звичайної діяльності”, на якому буде відобразитися накопичення фінансових результатів за видами діяльності підприємства, списання нарахованої суми податку на прибуток і віднесення до нерозподіленого прибутку (збитку). Відповідно до цих змін вчена пропонує удосконалити і форму Звіту про фінансові результати [34, с. 9].

З таким висновками вчених важко не погодитися, але треба зазначити, що динамічність зовнішнього середовища, зокрема зміни в законодавстві, спонукають до проведення подальших досліджень з метою удосконалення обліково-інформаційного забезпечення різних суб'єктів контролювання за формуванням та використанням фінансових результатів підприємств.

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності зазнала змін та починаючи з 2013 року визначена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, яким передбачено складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [29]. У міжнародній практиці методика формування фінансових результатів визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 “Подання фінансових звітів”, яким передбачено складання Звіту про прибутки і збитки [46].

Новоприйняте НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наближене до міжнародних вимог фінансової звітності та містить інформацію щодо формування фінансового результату (розділ I) та сукупного доходу підприємства (розділ II) в розрізі наступних показників: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування, сукупний дохід. Окрім цього, у зазначеному законодавчому

акті міститься перелік додаткових статей, які при необхідності можуть використовуватися при складанні звітності [29].

Таким чином, у звіті міститься обліково-аналітична база контролювання щодо величини наступних показників щодо формування фінансових результатів:

- валовий прибуток, який характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємства за центрами витрат і центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції та загальновиробничим управлінням, а також визначення виробничої собівартості;

- фінансовий результат від операційної діяльності, який характеризує ефективність операційних витрат, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості, загальногосподарським управлінням і збутовою діяльністю та іншими операційними витратами;

- фінансовий результат до оподаткування, який характеризує рівень формування прибутку підприємства до його оподаткування з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві;

- чистий фінансовий результат, який узагальнює та дає якісну оцінку рівня формування прибутку (збитку) з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві, в тому числі витрат з податку на прибуток.

Отже, можна зробити висновок, що сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується низкою проблем відносно упорядкованості формування фінансових результатів, що, в свою чергу, послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку. Однією з проблем є неузгодженість між потребами в інформаційному забезпеченні суб'єктів контролювання щодо розміру прибутку або збитку від різних видів діяльності та наявною методикою їх формування та відображення у фінансовій звітності.

Окрім цього, для визначення та контролювання ефективності управлінських рішень у частині розподілу та використання чистого прибутку необхідним є формування належного обліково-аналітичного забезпечення, яке б надавало релевантну інформацію всім групам зацікавлених користувачів та могло б слугувати базою для проведення аналітичних процедур. Так, прийняття рішень зовнішніми користувачами здійснюється на основі показників фінансових результатів у фінансовій звітності, проте, представлені у ній показники свідчать лише про фактичну суму отриманого прибутку (збитку) і не містять даних про напрями розподілу та використання прибутку. Така інформація доступна лише вузькому колу внутрішніх користувачів, тоді як зовнішні користувачі (інвестори, територіальна громада та ін.) приймають рішення відносно суб'єкта господарювання в умовах обмежених ресурсів.

З метою задоволення інформаційних потреб різних суб'єктів

контролювання (як внутрішніх, так і зовнішніх), вважаємо за необхідне відображати результати розподілу чистого прибутку підприємства в наступному розрізі: *фонд споживання*, що містить внутрішнє індивідуальне (дивіденди, участь найманих працівників у розподілі прибутку), внутрішнє колективне (задоволення соціальних потреб колективу: проведення оздоровчих та культурно-масових заходів) та зовнішнє споживання (розвиток територіальних громад, благодійна діяльність); *фонд накопичення*, що містить використання прибутку на приріст необоротних активів (в тому числі виробничих і невиробничих) та оборотних активів; *резервний фонд* (поповнення резервного капіталу та інших видів резервів).

Зважаючи на наявні проблеми та попереднє обґрунтування порядку формування фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне використовувати наступну форму фінансової звітності в частині I “Фінансові результати” та алгоритм її розрахунку (табл. 2.3.1).

Таблиця 2.3.1

Форма фінансової звітності про фінансові результати для середніх та великих підприємств

Стаття	Код рядка	Інформаційне забезпечення за рахунками бухгалтерського обліку
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	70
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	90
Валовий:		
прибуток	2090	78
збиток	2095	78
Адміністративні витрати	2120	92
Витрати на збут	2130	93
<i>Фінансовий результат від основної діяльності:</i>		
<i>прибуток</i>	2150	791
<i>збиток</i>	2155	791
Інші операційні доходи	2160	71
Інші операційні витрати	2170	94
<i>Фінансовий результат від іншої операційної діяльності:</i>		
<i>прибуток</i>	2180	792
<i>збиток</i>	2185	792
Фінансовий результат від операційної діяльності:		
прибуток	2190	791, 792
збиток	2195	791, 792
Фінансові доходи	2220	73

Продовження таблиці 2.3.1

1	2	3
Фінансові витрати	2230	95
Фінансовий результат від фінансової діяльності:		
прибуток	2250	793
збиток	2255	793
Інвестиційні доходи	2260	72
Інвестиційні витрати	2270	96
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності:		
прибуток	2290	794
збиток	2295	794
Інші доходи	2320	74
Інші витрати	2330	97
Фінансовий результат від іншої діяльності		
прибуток	2350	795
збиток	2355	795
Створений фінансовий результат в процесі господарської діяльності:		
прибуток	2390	79
збиток	2395	79
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2400	98
Чистий фінансовий результат:		
прибуток	2450	441
збиток	2455	442
Фінансовий результат розподілений у звітному періоді:		
✓ покриття збитків	2460	442
поповнення:		
фонд споживання	2500	67
• внутрішнє індивідуальне	2510	67
✓ дивіденди	2520	671
✓ інші	2530	672
• внутрішнє колективне	2540	673
• зовнішнє споживання	2550	67
✓ розвиток територіальних громад	2560	674
✓ благодійна діяльність	2570	675
фонд накопичення	2600	42
• в необоротні активи	2610	42
✓ виробничі	2620	42
✓ невиробничі	2640	42
• в оборотні активи	2650	42
резервний фонд	2670	40, 43
нерозподілений прибуток	2680	44

*Курсивом виділено пропозиції авторів

На основі цих пропозицій в системі бухгалтерських рахунків і фінансової звітності буде формуватися інформаційна база про створений прибуток підприємства за видами діяльності і чистий прибуток власників після відчуження доходів в частині сплати податку на податковий прибуток. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки

співставлення показників доходів і витрат за джерелами і напрямками їх утворення дає можливість контролювати прибуткові і збиткові господарські операції.

Процес управління прибутком завершується етапом його використання, який впливає на формування фінансових результатів в наступних звітних періодах. Тому, відображення у фінансовій звітності процесу розподілу чистого прибутку створить завершену (єдину) інформаційну базу для контролювання та управління фінансовими результатами. Наявність у фінансовій звітності інформації про напрями розподілу прибутку необхідна як для внутрішніх, так і для зовнішніх суб'єктів контролювання фінансових результатів. Така інформація надасть змогу різним користувачам оцінити та проконтролювати не тільки сам процес формування фінансових результатів підприємства, а й ефективність політики розподілу та використання чистого прибутку підприємства. Так, потенційні інвестори за допомогою даних фінансової звітності бажають оцінити ефективність та прибутковість господарської діяльності підприємства та політику щодо розподілу прибутку для визначення перспективності можливих інвестиційних вкладень та отримання доходів. Позикодавці зацікавлені в інформації фінансової звітності, що дозволить їм визначити та проконтролювати чи будуть їх позики та відсотки з них сплачені своєчасно та у повній мірі. Територіальна громада зацікавлена у інформації щодо направлення частини прибутку на зовнішнє споживання (розвиток територіальної громади, благодійна діяльність). Колектив підприємства повинен знати скільки чистого прибутку витрачається на його розвиток (внутрішнє індивідуальне та внутрішнє колективне споживання) та на задоволення інтересів власників (виплата дивідендів). Важливою для всіх суб'єктів контролювання є інформація про реінвестування прибутку на приріст активів (необоротних і оборотних), що впливає на перспективність розвитку підприємства та зростання його ринкової вартості.

Таким чином, зазначені зміни щодо формування інформації про фінансові результати на бухгалтерських рахунках та у фінансовій звітності дозволять забезпечити суб'єктів контролювання якісною та релевантною обліковою інформацією про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо усіх її видів як окремо, так і у сумі загального підсумку, а також розкриють інформацію про розподіл отриманого прибутку.

Важливою складовою контролювання формування чистого фінансового результату підприємства є контролювання витрат з податку на прибуток.

На сьогодні проблема полягає в тому, що існує два напрями визначення і контролювання фінансових результатів з метою оподаткування – для власників і в податкових розрахунках. Це спричинено

розбіжностями в інтересах держави та власника підприємства щодо розміру податку на прибуток. Основним завданням держави є поповнення державного бюджету, і в цьому випадку податок на прибуток виступає фіскальним інструментом розподілу одержаного доходу в процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді. Інтерес держави полягає в максимізації податку на прибуток як одного із доходних джерел державного бюджету. З огляду на це при визначенні бази оподаткування (податкового прибутку) за податковим законодавством держава встановлює єдиний алгоритм її розрахунку, і суб'єкти господарювання не мають змоги вплинути на її (базу оподаткування) завищення або зниження. Без сумніву, подібний механізм потрібен насамперед податковому органу як засіб контролю за повнотою нарахування податку на прибуток без урахування інтересів бізнесу з точки зору витрат на ведення додаткових розрахунків та їх контролювання. До того ж, обчислюючи прибуток за методикою державної облікової політики, платник не отримує вірогідної інформації про результати господарської діяльності у частині доходів, витрат і результатів.

Визначення бухгалтерського прибутку дозволяє уявити реальний фінансовий стан підприємства. При формуванні кінцевого фінансового результату, який є базою визначення податку на прибуток, відповідно до вимог бухгалтерського обліку, суб'єкт господарювання має можливість впливати на його остаточний розмір, тому що бухгалтерський облік є більш варіативним при виборі форм його ведення (наприклад, через методи нарахування амортизації, методи списання запасів та ін.), і, окрім того, він не піддається тотальній перевірці. Після оподаткування у розпорядженні підприємства залишається прибуток, розмір якого власник зазвичай зацікавлений обмежити, адже чим більший прибуток, тим більший розмір податку на прибуток необхідно сплатити до бюджету, і навпаки. Але з другого боку, власник зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, оскільки він є джерелом як його доходів (дивідендна політика), так і реінвестування коштів у діяльність підприємства, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, при визначенні облікової політики у сфері формування і використання кінцевого фінансового результату власник підприємства повинен керуватися не тільки своїми інтересами, а й враховувати інтереси найманих працівників, які зацікавлені у збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

Наявність різних векторів (податкового та бухгалтерського) визначення податку на прибуток ускладнює систему контролювання фінансових результатів з боку власника підприємства, адже він повинен організувати здійснення подвійного контролю: один – у бухгалтерському обліку, другий – у податковому обліку, кожен із яких характеризується своїми завданнями, об'єктами, суб'єктами, інформаційною та

нормативною базами (Додаток М), що вимагає значних витрат часу, ресурсів і людської праці.

Розгляду та вирішенню проблемних питань, пов'язаних із визначенням податку на прибуток за правилами бухгалтерського і податкового обліку, присвячено роботи таких вітчизняних вчених, як: В. В. Євдокимова та О. В. Олійник [47], О. А. Касич, І. В. Ткаченко, О. Ф. Кирилока та Л. І. Стаднік [48], О. Кисильової [49], О. В. Ковальчук [50], Л. Г. Ловінської та ін. Значний внесок у дослідження проблеми існування податкових різниць у сфері фінансового обліку зробили зарубіжні науковці Е. Хендриксен і М. Ван Бреда [10].

Чимало вчених, котрі зосередили увагу на пошуку способів усунення неузгодженостей обліку за П(С)БО, М(С)БО та в податкових розрахунках, зокрема, виділяють два шляхи визначення прибутку до оподаткування – відповідно до даних, отриманих за обліковими стандартами, або через приведення фінансового прибутку до відповідних правил податкових розрахунків. Зокрема, М. Я. Дем'яненко зазначає, що економічна діяльність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призвели до зменшення оподатковуваного доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. Саме цю вимогу держави забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік [51, с. 9].

Такої ж думки притримуються такі автори як О. Ф. Кирилюк та Л. І. Стаднік: "...бухгалтерський облік здатний забезпечувати надійну документально обґрунтовану систему реєстрації та обробки не тільки фінансової, але і податкової інформації. Він забезпечує оформлення всіх операцій, пов'язаних із системою оподаткування, безперервність та суцільність їх відображення. Використовуючи дані бухгалтерського і податкового обліку можна вирішити систему обчислення валових доходів, валових витрат та податків, податкового кредиту і податкового зобов'язання, обґрунтувати податок на прибуток" [48, с. 78].

Вчені О. В. Олійник та В. В. Євдокимов зазначають, що для України раціональним вбачається варіант формування оподаткованої бази шляхом коригування фінансового прибутку на суми доходів і витрат, які з метою оподаткування використовуються чи додаються до даних фінансової звітності, й на цій основі визначення об'єкта оподаткування. Для запровадження таких підходів і складання податкової декларації, виходячи з даних фінансової звітності, дуже важливим моментом є запровадження єдиної методології (принципів) формування доходів та витрат як в податковому, так і в бухгалтерському обліку [47, с. 269].

Натомість О. В. Ковальчук вважає, що у жодному разі не можна говорити про пристосування податкового законодавства до потреб обліку.

Автор пише, що за умов наявності суттєвих розбіжностей у методології оцінки більшості показників податкового та бухгалтерського обліку, неможливо є розробка єдиного алгоритму або ряду типових алгоритмів формування окремих груп показників податкової звітності на підставі даних бухгалтерського обліку [50, с. 42-43].

Податок на прибуток має стимулювати розвиток всього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави. Ми вважаємо, що для усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком і поліпшення системи контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках результат діяльності підприємства повинен визначатися показником його бухгалтерського прибутку, величина якого формується за єдиним принципом здійснення господарських операцій для всіх господарюючих систем. Податкове законодавство має бути відкориговане таким чином, щоб визначення об'єктів оподаткування автоматично витікало з даних бухгалтерського обліку (рис. 2.3.1).

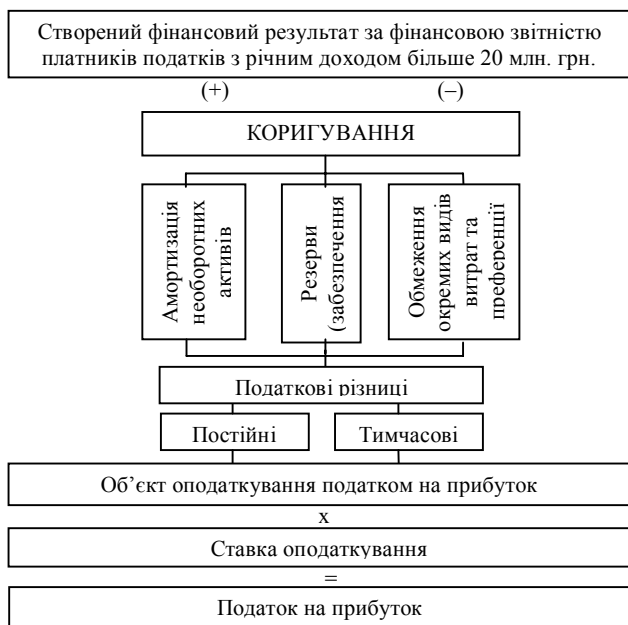


Рис. 2.3.1. Об'єкти і процес контролювання розрахунків з податку на прибуток

Практична доцільність зазначеного механізму формування чистого прибутку підтверджується тим, що бухгалтерський і податковий прибуток формуються на єдиній базі господарських операцій, а податковий період збігається зі звітним. До того ж нарахований податок на прибуток є фіскальним інструментом не стосовно бухгалтерського прибутку, а для розподілу доходу, одержаного у процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді.

І податки, і доходи підприємства, з яких вони нараховуються, визначаються в одному й тому самому звітному періоді. Тож варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

Відстрочені податкові активи, що з'являються у балансах (форма №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємств – платників податку на прибуток, фактично виглядають як суми надміру нарахованого у податковому обліку податку на прибуток (якщо виходити із правил бухгалтерського обліку), як дебіторська заборгованість держави. Проте така заборгованість є умовною, оскільки реального боргу не існує і поверненню він не підлягає. Хоч у майбутньому періоді ця сума може і буде анульованою, але за підсумками поточного періоду вона штучно збільшує величину активів підприємства та його фінансових результатів.

Відстрочені податкові зобов'язання – це неначе як сума недоплаченого податку на прибуток (якщо розраховувати суму за правилами бухгалтерського обліку), фактично її можна розглядати у якості джерела фінансування діяльності підприємства, його заборгованості перед державою. Зазначений борг теж є умовною величиною: реальної заборгованості немає і сплаті вона не підлягає. У наступних звітних періодах ця сума може бути анульована, але за підсумками поточного періоду вона штучно знижує величину фінансових результатів.

Таким чином, єдині підходи до обчислення об'єкта оподаткування у сфері бухгалтерського та податкового обліку дадуть можливість, по-перше, створити єдину інформаційну базу для контролювання за формуванням та використанням фінансових результатів у податкових розрахунках; по-друге, уніфікувати заповнення фінансової звітності (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), примітки до річної фінансової звітності) й податкової декларації. Це, своєю чергою, сприятиме створенню прозорої та ефективної процедури контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках, зменшенню ресурсів (людських, фінансових, часу), задіяних у процесі перевірки достовірності складання податкової декларації.

2.4. Контрольна функція статистичної звітності як основа управління фінансовими результатами

В ринкових умовах господарювання надзвичайно великого значення набуває використання в управлінні інформаційних ресурсів статистичних спостережень та звітності.

Статистика підприємств передбачає інтеграцію потоків інформації для організації наскрізного спостереження за процесами виробництва та продажу продукції, фінансово-майновим станом господарюючих систем, витратами на виробництво і реалізацію товарів, робіт і послуг, доходами, фінансовими результатами, станом розрахунків, інвестиціями, наявністю персоналу та його використанням.

Звітність підприємства – це система показників, які характеризують його роботу за період та стан на певну дату. Крім того, звітність – останній етап облікового процесу.

Для розрахунку фінансових результатів за показниками статистичної звітності використовується інформація окремих форм (табл.2.4.1).

Таблиця 2.4.1

Система форм і показників статистичної звітності про фінансові результати підприємства

Форми звітності	Зміст показників фінансових результатів
1	2
Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма 1)	Нерозподілений прибуток (збиток) як об'єкт пасивів власного капіталу і чистих активів та джерело формування власного майна підприємства
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2)	Розрахункова величина між доходами і витратами підприємства
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма 3н)	Прибуток (збиток) до оподаткування як об'єкт при розрахунку руху грошових коштів
Звіт про власний капітал (форма 4)	Розрахунок руху чистого прибутку (збитку), його розподілу та визначення нерозподіленого залишку у балансі
Примітки до річної фінансової звітності (форма 5): <ul style="list-style-type: none"> розділ XII «Податок на прибуток» розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» 	Визначення податку на прибуток Розрахунок фінансового результату за видами біологічних активів
Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма 6)	Розрахунок витрат, доходів і фінансових результатів за звітними сегментами діяльності підприємства
Додаток до ПБО «Податкові різниці»	Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)

Продовження таблиці 2.4.1

1	2
Структурне обстеження підприємства (форма № 1 – підприємництво)	Розрахунок фінансових результатів в цілому по підприємству та в розрізі видів економічної діяльності
Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (форма № 50-сг)	Розрахунок фінансових результатів за видами продукції
Податкова декларація з податку на прибуток підприємств	Розрахунок прибутку як об'єкта оподаткування

Показник нерозподіленого прибутку за балансом характеризується частиною прибутку, яка залишається в розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам у вигляді дивідендів, формування резервного капіталу, поповнення статутного капіталу та використання на інші потреби. При одержанні підприємством збитків, сума непокритого збитку зменшує власний капітал.

Нерозподілений прибуток можна поділити на авансовану (реінвестовану) та неавансовану частини, тобто визначену під певне цільове призначення і яка не має конкретного напрямку використання. Наявність нерозподіленого прибутку свідчить, що активи підприємства збільшені від операцій, за якими одержано прибуток, а нерозподіленого збитку, навпаки, зменшення активів. Списання збитків здійснюється за рахунок складових власного капіталу. Сума нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) контролюється за формулою:

$$\pm \text{НПК (НЗК)} = \pm \text{НПП (НЗП)} \pm \text{ЧП(З)} - \text{НДВ} - \text{ВІР} - \text{ВЗК} - \text{ІВП},$$

де НПК (НЗК); НПП(НЗП) –нерозподілений прибуток (непокритий збиток), відповідно, на кінець і початок звітного періоду; ЧП(З) – чистий прибуток (збиток) створений у звітному періоді; НДВ – нараховані у звітному періоді дивіденди; ВІР – відрахування з прибутку в резервний капітал у звітному періоді; ВЗК – відрахування з прибутку в зареєстрований капітал у звітному періоді; ІВП –інші відрахування з прибутку у звітному періоді у відповідності до вимог чинного законодавства та установчих документів.

Алгоритм формування чистого фінансового результату (прибутку, збитку) у фінансовій звітності наведено на рис. 2.4.1.

Показник прибутку (збитку) до оподаткування використовується як база для коригування при складанні звіту про рух грошових коштів за непрямим методом (форма 3 – н) [52]. У звіті про рух грошових коштів за прямим методом (форма 3) формуються показники витрачання коштів на оплату зобов'язань з: податку на прибуток; податку на додану вартість та інших податків і зборів.

Інформація про зміни в чистому прибутку (збитку) підприємства та їх джерела подається у звіті про власний капітал. Фрагмент звіту про власний капітал щодо змін у складі фінансового результату підприємства показано в табл. 2.4.2.

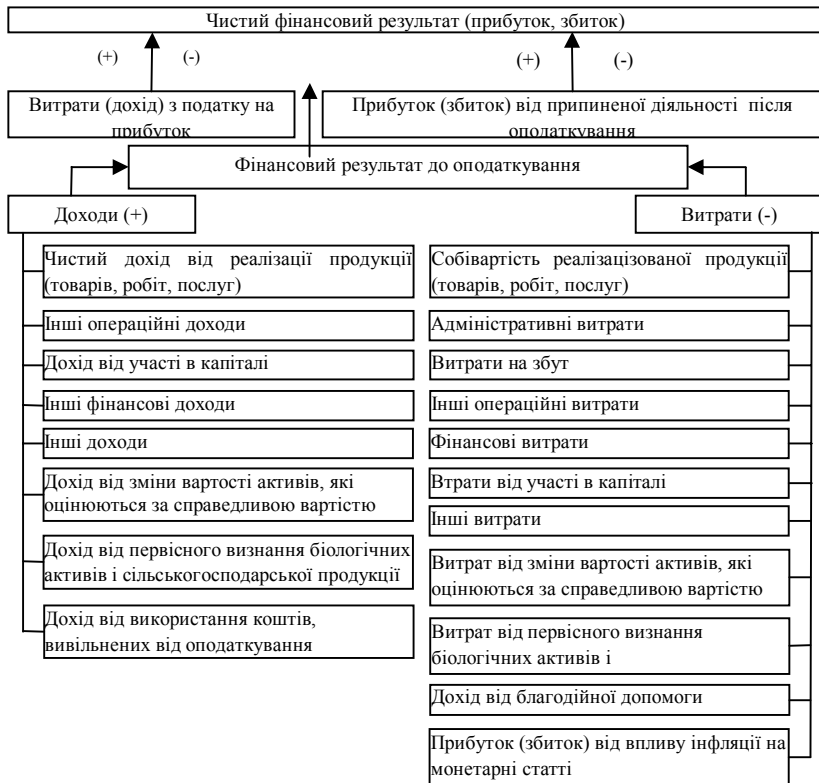


Рис. 2.4.1. Формування фінансових результатів до оподаткування за Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) підприємства

Примітки до річної фінансової звітності мають два розділи, де формується інформація про фінансові результати – з метою оподаткування і від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

Розрахунок прибутку для оподаткування здійснюється через узгодження фінансового результату за бухгалтерським обліком на податкові різниці.

На чистий фінансовий результат підприємства впливає формування податкових різниць та методика їх відображення на рахунках 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського і податкового обліку є додатне число,

Таблиця 2.4.2

Фрагмент звіту про власний капітал в частині руху фінансових результатів

(тис.грн.)

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	...	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток	...
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000	9500,0		3050,0	(200,0)	
...						
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100				1000,0	
Розподіл прибутку:						
Виплати власникам (дивіденди)	4200				(300,0)	
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	400,0			(400,0)	
Відрахування до резервного капіталу	4210			100,0	(100,0)	
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215					
Сума чистого прибутку на створення спеціальних цільових фондів	4220					
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225					
...						
Разом змін в капіталі	4295	400,0		100,0	200,0	
Залишок на кінець року	4300	9900,0		3150,0	-	

частка за податковою ставкою (18 %) цього числа визнається відкладеним податковим зобов'язанням. Нарахована сума податку на прибуток проводиться на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на прибуток за податковим обліком (податковий прибуток – 800 тис. грн.) в сумі 144 тис. грн. $(800 \times 18 : 100)$ – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (бухгалтерський прибуток 1100 тис. грн.) в сумі 54 тис. грн. $[(1100 - 800) \times 18 : 100]$ – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 198 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 144 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 198 тис. грн., або більше на 54 тис. грн. як відкладені податкові зобов'язання за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом зменшується вартість підприємства, а власники втрачають право на використання 54 тис. грн. фактично створеного чистого прибутку.

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського і податкового обліку є від'ємне число, частка за податковою ставкою (18 %) цього числа визнається відкладеним податковим активом. Нарахована сума податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на прибуток за бухгалтерським обліком (бухгалтерський прибуток 700 тис. грн.) в сумі 126 тис. грн. $(700 \times 18 : 100)$ – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (податковий прибуток 1200 тис. грн.) в сумі 90 тис. грн. $[(1200 - 700) \times 18 : 100]$ – Дебет рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 126 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 216 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 126 тис. грн. або менше на 100 тис. грн. як відкладені податкові активи за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом збільшується

вартість підприємства, а власники одержують право на використання 100 тис. грн. не створеного чистого прибутку.

З огляду на зазначене, розрахунок податкового прибутку підприємствами має здійснюватися через узгодження фінансового результату в бухгалтерському обліку на податкові різниці без відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань (рис. 2.4.2).

Фінансовий результат за бухгалтерським обліком	+	Податкові різниці	=	Прибуток для оподаткування
--	---	-------------------	---	----------------------------

Рис.2.4.2. Узгодження фінансового результату за бухгалтерським обліком з прибутком до оподаткування

Досягнення у такий спосіб показника прибуток для оподаткування забезпечується:

- формуванням податкової облікової політики за Податковим кодексом України щодо господарських операцій підприємства;
- обов'язковим аналізом всіх господарських операцій підприємства на наявність податкових різниць;
- розрахунком податкових різниць між бухгалтерською і податковою оцінкою господарських операцій;
- накопиченням податкових різниць в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення або в інший спосіб для їх розкриття у фінансовій звітності;
- розрахунком прибутку для оподаткування та узгодження його з показниками податкової декларації з податку на прибуток підприємств і відповідних додатків;
- поданням показників діяльності підприємства у податковій декларації з податку на прибуток та її додатках.

При формуванні цієї інформаційної системи оцінка господарських операцій має дві характеристики: бухгалтерську і податкову. Перша – забезпечує оцінку господарської діяльності за показником створеного прибутку, і друга – використовується для потреб суспільства шляхом примусового відчуження доходів підприємства.

У результаті використання зазначеної методики показник ефективності господарювання не буде використовуватися для процесу відчуження доходів підприємства через податок на прибуток.

Опираючись на визначені підходи, облік забезпечить, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення прибутку для оподаткування. В практичному плані це означає, що держава не втратить свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи.

Нарахований податок на прибуток необхідно відображати на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на податковий прибуток (900 тис. грн.) в сумі 102 тис. грн. (900 x 18 : 100) – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок створеного фінансового результату підприємства (1200 тис. грн.) в сумі 102 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

3. Списано отриманий чистий прибуток підприємства за бухгалтерським обліком в сумі 1038 тис. грн. (1200 – 102) – Дебет рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" Кредит рахунку 79 "Фінансові результати".

Дослідивши можливості існуючих підходів і методів до обліку податкових різниць та врахувавши їх недоліки, вважаємо, що результат діяльності підприємства повинен визнаватися показником його бухгалтерського прибутку за рахунком 79 "Фінансові результати". Ця величина формується за єдиним принципом здійснення господарських операцій для всіх господарюючих систем.

Щодо прибутку для оподаткування, то його величина розраховується лише з метою визначення бази для розрахунку податкових платежів підприємства за результатами його діяльності (рис. 2.4.3).

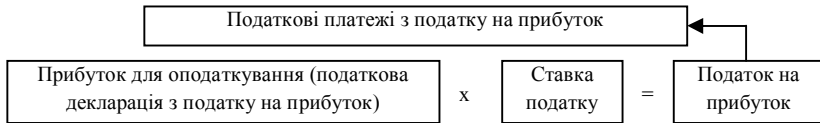


Рис. 2.4.3. Алгоритм формування податкових платежів з податку на прибуток

Прибуток для оподаткування впливає тільки на розподіл створеного прибутку на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток) (рис. 2.4.4).

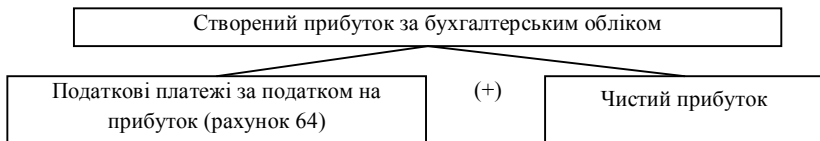


Рис. 2.4.4. Алгоритм розподілу створеного бухгалтерського прибутку підприємства

На прибуток для оподаткування і, відповідно, розподіл бухгалтерського прибутку, впливають принципи системи оподаткування, зокрема: соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків і нейтральність

оподаткування – установлення податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. Податок на прибуток має стимулювати розвиток усього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави.

Практична доцільність зазначеного формування чистого прибутку підтверджується наступним:

- бухгалтерський і податковий прибуток формуються на єдиній базі господарських операцій, а податковий період збігається зі звітним;

- нарахований податок на податковий прибуток є фіскальним інструментом не по відношенню до бухгалтерського прибутку, а для розподілу одержаного доходу в процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді;

- податки, які формуються доходами підприємства визначаються того звітного періоду, в якому визнано доходи. Водночас, варто переглянути потребу у формуванні в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою перенесення умовного використання прибутку з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

Для розрахунку фінансових результатів від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів в розрізі об'єктів діяльності у звітності формуються наступні показники:

1. Вартість первісного визнання.
2. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями.
3. Результат від первісного визнання (дохід, витрати).
4. Уцінка.
5. Виручка від реалізації.
6. Собівартість реалізації.
7. Фінансовий результат від реалізації (прибуток, збиток).
8. Фінансовий результат від первісного визнання і реалізації (прибуток, збиток).

Первісне визнання (оприбуткування) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів здійснюється за справедливою вартістю. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтуються на даних активного ринку:

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Проведений аналіз наявних підходів до використання справедливої вартості для оцінки сільськогосподарської продукції, дозволив виявити ряд специфічних проблемних моментів у частині формування фінансових результатів, зокрема:

- за дебетом рахунку 23 «Виробництво» крім господарських операцій, що формують витрати, відображається дохід, якщо справедлива вартість вища за фактичні витрати, зазанані в процесі виробництва;

- дохід, а відповідно, прибуток від сільськогосподарської продукції визначається без процесу реалізації як умовна величина, яка не забезпечується грошовими потоками і яку не можливо розподілити і використати;

- за кредитом рахунку 23 «Виробництво» крім господарських операцій з оприбуткування сільськогосподарської продукції відображаються витрати, якщо справедлива вартість менша від фактичних витрат, зазнаних в процесі виробництва;

- витрати, а відповідно, збиток від сільськогосподарської продукції визначаються без процесу реалізації як умовна величина, яка не підтверджується грошовими потоками і зменшує реальні фінансові результати;

- фактично в процесі реалізації сільськогосподарської продукції завжди буде рівність між собівартістю реалізації (рахунок 90) і доходами від реалізації (рахунок 70), що не дозволяє на рахунку 79 «Фінансові результати» в розрізі аналітичних рахунків об'єктів реалізації визначати реальну величину абсолютної ефективності;

- створені умовні доходи (прибутки) і витрати (збитки), відповідно, на рахунках 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», є різницею між справедливою ціною і виробничою собівартістю, а величина доходів виникає від не розподілу адміністративних витрат і витрат на збут;

- використання справедливої вартості для оприбуткування сільськогосподарської продукції не дозволяє розраховувати у звітності показник валового прибутку (збитку) і, відповідно, здійснювати аналітичні процедури щодо оцінювання рівня беззбитковості створення і реалізації окремих об'єктів господарської діяльності.

Витрати на біологічні перетворення – це витрати, що здійснює підприємство для підтримки якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто, це витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та довгострокових біологічних активів, які здійснені з моменту визнання біологічних активів до моменту здійснення біологічних перетворень. Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Результат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції визначається показниками: дохід - як перевищення їхньої справедливої вартості, оціненої за цінами активного ринку, над витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями (фактичною виробничою собівартістю) та, навпаки, витрати – якщо справедлива ціна менша ніж витрати на перетворення.

Для розрахунку уцінки облікова вартість біологічних активів прирівнюється на дату балансу з справедливою вартістю.

Виручка від реалізації формується за даними аналітичних об'єктів обліку до рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Собівартість реалізації – формується за повною собівартістю реалізованої продукції, яка складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних і фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції. Операційні і фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороду за фінансову оренду, витрати на збут), включаються безпосередньо до їх повної собівартості. Дані про витрати, які неможливо віднести на певну продукцію прямо, розподіляються за видами продукції пропорційно їхній виробничій собівартості.

$$ПСР = ВСР + ВПВ + НЗН + АВР + ВЗР + ВОР + ВВР + ІВР;$$

$$ПСР = ПВС + НВС; \text{ ПВС} = ВСР + ВПВ;$$

$$НВС = НЗН + АВР + ВЗР + ВОР + ВВР + ІВР,$$

де ПСР – повна собівартість реалізації; ВСР – виробнича собівартість реалізації; ВПВ – витрати, крім виробничої собівартості, які можна прямо віднести на продукцію при формуванні повної собівартості; НЗН – нерозподілені загальновиробничі та наднормативні виробничі витрати; АВР – адміністративні витрати; ВЗР – витрати на збут; ВОР – витрати на відсотки та винагороди по фінансовій оренді (лізингу); ВВР – відсотки за користування кредитами виробничого призначення; ІВР – інші витрати, які можна справедливо співвіднести з виробництвом і реалізацією продукції; ПВС – прямі витрати собівартості реалізації; НВС – непрямі витрати собівартості реалізації.

Фінансовий результат від реалізації (прибуток, збиток) визначається як різниця між виручкою від реалізації і собівартістю реалізації за повними витратами.

Фінансовий результат від первісного визнання і реалізації (прибуток, збиток) визначається як сума результату від первісного визнання і фінансового результату від реалізації.

За додатком до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» в розрізі пріоритетних звітних сегментів (господарських, географічно-виробничих, географічно-збутових) для потреб контролювання фінансових результатів можливо використовувати наступні показники:

1. Доходи звітних сегментів в розрізі: доходів звітних сегментів; нерозподілених доходів; вирахувань доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам.

2. Доходи звітних сегментів як сума: доходів від операційної діяльності звітних сегментів; фінансових доходів звітних сегментів; інших доходів.

3. Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в розрізі: зовнішніх покупців; інших звітних сегментів; інших операційних доходів.

4. Фінансові доходи звітних сегментів в розрізі: доходів від участі в капіталі, які безпосередньо стосуються звітного сегменту; інших фінансових доходів; інших доходів.

5. Нерозподілені доходи як сума: доходів операційної діяльності; фінансових доходів; надзвичайних доходів.

6. Витрати звітних сегментів в розрізі: витрат операційної діяльності; адміністративних витрат; витрат на збут; інших операційних витрат; фінансових витрат звітних сегментів; інших витрат; нерозподілених витрат; вирахування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам.

7. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в розрізі: зовнішніх покупців; інших звітних сегментів.

8. Втрати від участі в капіталі, які безпосередньо можна віднести до звітного сегмента.

9. Нерозподілені витрати в розрізі: адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності, нерозподілених на звітні сегменти; фінансових витрат; надзвичайних витрат; податку на прибуток.

За додатком до ПБО «Податкові різниці» формується інформація щодо:

- доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів та інших доходів;

- витрат собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних витрат та інших витрат;

- узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку) за алгоритмом коригування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування на результат впливу постійних і тимчасових податкових різниць та розрахунку податкового прибутку (збитку).

Розрахунок фінансових результатів за показниками звітності про структурне обстеження підприємства в цілому по підприємству, тобто сумарно за всіма видами його економічної діяльності, та в розрізі окремих видів економічної діяльності, якими фактично займається підприємство в звітному періоді здійснюється з використанням наступних даних:

1. Види економічної діяльності підприємства (основний та другорядний) на рівні класу за класифікацією видів економічної діяльності.

Економічна діяльність – процес виробництва продукції (товарів і послуг), який здійснюють із використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів тощо. Економічну діяльність характеризують витрати на виробництво, процес виробництва та випуск продукції.

Для підприємств, що здійснюють не один, а декілька видів економічної діяльності різного характеру, бувають такі види класифікації (групування): основний, другорядний та допоміжні види економічної діяльності.

Основним видом економічної діяльності вважається той вид економічної діяльності, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість.

Другорядний вид економічної діяльності – це будь-який інший (крім основного) вид економічної діяльності підприємства з виробництва товарів або надання послуг.

Допоміжні види економічної діяльності – це види діяльності, які здійснюються переважно у сфері послуг, а їх результати використовуються самим підприємством із метою обслуговування його основного та другорядних видів економічної діяльності (керування підприємством, бухгалтерський облік, транспортування, складування, збут, ремонт, технічне обслуговування тощо). Допоміжні види діяльності підприємства не виділяються окремо. Дані за цими видами економічної діяльності враховуються за основним видом економічної діяльності підприємства. Продукція допоміжних видів економічної діяльності не реалізується іншим юридичним особам та фізичним особам-підприємцям.

Не є допоміжними такі види економічної діяльності:

- виробництво продукції (товарів, послуг), які сприяють накопиченню основного капіталу (наприклад, будівельні роботи за власний рахунок; розробка програмного забезпечення);

- виробництво продукції, значна частина якої продається на комерційній основі на ринку, навіть якщо частина її споживається у

процесі основної діяльності підприємства (виготовлення будівельних матеріалів, виробництво власними силами машин, обладнання);

- виробництво енергії (електростанція, котельня, що входять до складу підприємства), навіть якщо вся вироблена енергія споживається цим підприємством для виробництва продукції;

- закупівля товарів і послуг для їх перепродажу без переробки (торговельна діяльність);

- дослідження та розробки (виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт на договірній основі).

2. Обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ визначені за ціною продажу відвантаженої готової продукції (товарів, послуг), що зазначена в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах (уключаючи продукцію (товари, послуги) за бартерним контрактом), за вирахуванням ПДВ, які включають:

- вартість реалізованої продукції (товарів) як власного виробництва, так і товарів, придбаних для перепродажу;

- вартість наданих послуг, у тому числі за договірними відносинами із замовником;

- вартість пакування та транспортування продукції (товарів), що компенсується за рахунок покупця, відповідно до договору поставки, навіть якщо в рахунках до сплати ці суми вказані окремо;

- акцизний податок, інші податки та збори, пов'язані з обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг);

- надходження, що належать третім особам;

- доходи від здачі майна в оренду, якщо вони є результатом економічної діяльності;

- доходи від довгострокових контрактів (наприклад, будівельних контрактів) дорівнюють розміру зданих і прийнятих замовником у звітному році етапів робіт;

- доходи від послуг за межі підприємства або працівникам підприємства (членам їхніх сімей), одержаних на комерційній основі, утримуваних на балансі житлово-комунальних й обслуговуючих господарств (електростанцій, котелень) та закладів соціально-культурного призначення.

Обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) не відображають:

- вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства;

- суми отриманих субсидій і дотацій на виробництво (уключаючи суми, отримані з бюджету на покриття пільг, наданих окремим категоріям громадян);

- фінансові доходи (дивіденди, відсотки, роялті), якщо фінансова діяльність не є основною для підприємства;

– суми попередньої оплати, авансу в рахунок оплати продукції (товарів, послуг);

– вартість зворотної тари;

– здійснення операцій з реалізації власних необоротних активів, одноразових операцій з реалізації оборотних активів, купівлі-продажу іноземної валюти тощо.

Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємства за окремими видами економічної діяльності містить інформацію про:

– *сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг* – як вартість реалізованої власної продукції сільського господарства, продукції мисливства, а також як вартість послуг сільськогосподарського характеру та послуг, пов'язаних із мисливством;

– *лісове господарство та лісозаготівлі* – як вартість реалізованої продукції (товарів) та послуг, пов'язаних із веденням лісового господарства та лісозаготівлі;

– *рибне господарство* – як вартість реалізованої продукції (товарів, послуг), пов'язаних з рибальством і рибництвом;

– *добувну промисловість і розроблення кар'єрів; переробну промисловість* – як вартість реалізованої за межі підприємства готової продукції (товарів, послуг) за ціною продажу;

– *постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря* – як вартість реалізованої за межі підприємства готової продукції (товарів, послуг) за ціною продажу.

Підприємства, які надають послуги з розподілення покупних електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря, вартість яких включено до обсягів реалізованої продукції;

– *водопостачання; каналізацію, поводження з відходами* – у частині водопостачання – як вартість реалізованої за межі підприємства готової продукції та послуг за ціною продажу; у частині каналізації – як вартість послуг з очищення, оброблення, обслуговування каналізаційних систем; у частині поводження з відходами – як вартість послуг зі збирання, оброблення, знищення відходів;

– *будівництво* – як вартість реалізованих будівельних і монтажних робіт, виконаних під час нового будівництва, розширення, реконструкції, реставрації, технічного переоснащення підприємств і ремонту будівель і споруд. Обсяг реалізованих будівельних робіт не включає зворотні суми від розбирання матеріалів, виробів і конструкцій, авансової плати, вартість матеріалів, наданих замовником, які утримуються з вартості будівельних робіт, виконаних за договорами підяду, вартість будівельних робіт, виконаних підприємством для власних потреб (капітальний ремонт власних приміщень тощо);

– *оптову та роздрібну торгівлю* – як товарооборот, що включає покупу вартість товарів і величину торгової націнки;

– *ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів* – як вартість наданих послуг з ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів;

– *оптову торгівлю за винагороду чи на основі контракту* – як вартість наданих послуг із реалізації товарів у розмірі комісійних, тобто без урахування вартості товарів;

– *транспорт* – як вартість реалізованих за межі підприємства послуг від усіх видів перевезень.

Обсяг реалізації підприємств трубопровідного транспорту містить тільки вартість послуг із транспортування нафти, нафтопродуктів, газу та інших продуктів, без вартості зазначених продуктів;

– *складське господарство* – як вартість реалізованих за межі підприємства послуг зі зберігання та складування всіх видів товарів на товарних складах загального призначення, у зерносовищах, складах-холодильниках, бункерах тощо без урахування вартості товару, прийнятого на зберігання;

– *допоміжну діяльність у сфері транспорту* – як вартість послуг із допоміжного обслуговування транспорту, транспортного оброблення вантажів (вантажно-розвантажувальні роботи);

– *поштову та кур'єрську діяльність* – у частині діяльності національного оператора поштового зв'язку – як вартість наданих послуг із приймання, обробки, перевезення та доставки (вручення) внутрішньої та міжнародної пошти, включаючи посилки та бандеролі, доставку поштових відправлень кур'єром, доставку державних пенсій та грошових допомог, інших соціальних виплат, надання послуг з оренди абонентських поштових скриньок, приймання передплати та доставку вітчизняних та зарубіжних періодичних друкованих видань; у частині іншої поштової та кур'єрської діяльності – як вартість наданих послуг з виймання, перевезення і доставки листів, бандеролей та посилок, що здійснюється іншими суб'єктами господарювання (крім національного оператора поштового зв'язку);

– *тимчасове розміщування* – як вартість наданих послуг готелів, мотелів, будинків відпочинку, турбаз, кемпінгів, інших засобів з тимчасового розміщування;

– *організацію харчування* – як товарооборот ресторанів, кафе, барів, їдалень, постачальників послуг мобільного харчування, що включає величину торгової націнки, вартість продуктів, які витрачені на приготування їжі, та вартість придбаних товарів для продажу;

– *інформацію та телекомунікації* – як вартість реалізованої продукції видавничої діяльності (книг, періодичних видань, програмного забезпечення), наданих послуг з радіомовлення та телевізійного мовлення, телекомунікацій (електрозв'язку) (включаючи обслуговування технічних засобів і споруд зв'язку всіх видів), комп'ютерного програмування, інших інформаційних послуг;

– надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення, допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування – як вартість наданих фінансових послуг за умови наявності ліцензій та дозволів на здійснення фінансової діяльності; наявності реєстрації у відповідних реєстрах регуляторних органів у сфері фінансових послуг або перебування на обліку в цих органах (наприклад, діяльність національного оператора поштового зв'язку з надання послуг поштових безготівкових розрахунків);

– наукові дослідження та розробки – як вартість виконаних власними силами досліджень та експериментальних розробок у галузі природничих, технічних, суспільних і гуманітарних наук і прийнятих замовником та вартість наданих науково-технічних послуг;

– діяльність туристичних агентств та туристичних операторів – у частині діяльності туристичних агентств – як розмір комісійної винагороди з реалізації туристичного продукту туристичних операторів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності або різниця між продажною та покупною ціною туристичного продукту; у частині діяльності туристичних операторів – як вартість створених і реалізованих туристичних продуктів, а також наданих туристичних послуг;

– обслуговування будинків і територій – у частині діяльності житлово-експлуатаційних підприємств – як суми, нараховані споживачам до сплати за надані послуги з утримання будинків і прибудинкових територій, крім субсидій, наданих окремим категоріям громадян, та відшкодувань втрат підприємств, що пов'язані зі встановленням цін/тарифів на послуги нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво;

– операції з нерухомим майном; освіта, охорона здоров'я та надання соціальної допомоги; мистецтво, спорт, розваги та відпочинок; надання інших видів послуг – як вартість реалізованих за межі підприємства послуг.

3. Витрати господарської діяльності в розрізі:

✓ матеріальних витрат та витрат на оплату послуг (без ПДВ), пов'язаних з виробництвом продукції (товарів, послуг) і збутом, управлінням і обслуговуванням підприємства.

Матеріальні витрати (включаючи товари для забезпечення діяльності підприємства) та витрати на оплату послуг, використані у виробництві продукції (товарів, послуг), включають вартість витрачених (спожитих):

– сировини та матеріалів, які входять до складу продукції (товарів, послуг) або є необхідними компонентами для виготовлення продукції (товарів, послуг);

– купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів (конструкцій та деталей), що призначені для комплектування продукції (товарів) та потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;

- палива й енергії усіх видів, які використані на технологічні, інші виробничі та господарські потреби підприємства;
- тари для пакування виробленої продукції (товарів), крім зворотної тари;
- запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення поточних ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту;
- товарів, використаних для виробничо-господарських потреб;
- спеціального одягу, спеціального оснащення, призначеного для використання у виробництві продукції (товарів, послуг);
- матеріальних цінностей, які призначені на інші виробничі та господарські потреби (забезпечення працівників канцелярським приладдям, продуктами для лікувально-профілактичного харчування, мийними засобами, обслуговування відвідувачів на підприємствах харчування (столові прибори, посуд, серветки), вартість паперу для друкувальних пристроїв та інші малоцінні й швидкозношувані предмети, які не включені до запасів, але витрачені у звітному році);
- послуг виробничого характеру: здійснення сторонніми підприємствами та фізичними особами-підприємцями окремих операцій з виробництва, виготовлення й обробки продукції (лиття, кування, розкрій, пошив, обробка сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо); поточного ремонту будівель, споруд, передавальних пристроїв, машин та обладнання, транспортних засобів; проведення випробувань для визначення якості сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва (переміщення сировини, матеріалів, інструментів, інших видів вантажу по території підприємства);
- послуг (робіт), виконаних за договірними відносинами з підрядником, у тому числі оплата підприємствами-замовниками послуг із переробки давальницької сировини;
- послуг невикробничого характеру: поштової та кур'єрської діяльності; готелів та подібних засобів із тимчасового розміщування; ресторанів, кафе, їдалень тощо; видавничої діяльності; послуг телекомунікацій (електрозв'язку), включаючи проводований, безпроводовий та супутниковий електрозв'язок; з надання доступу до мережі Інтернет; фінансових послуг (крім сплати відсотків); орендної плати за будинки, споруди, транспортні засоби й устаткування, земельні ділянки (крім орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності); з оренди, купівлі, продажу, оцінювання нерухомого майна; у сферах права, бухгалтерського обліку й аудиту; архітектури та інжинірингу, технічних випробувань; наукових досліджень і розробок; рекламних послуг; з дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки; агентств із працевлаштування; туристичних агентств і туристичних операторів;

охоронних служб; з обслуговування будинків і територій; органів державного управління; освіти; охорони здоров'я та надання соціальної допомоги.

До матеріальних витрат (*включаючи товари для забезпечення діяльності підприємства*) та витрат на оплату послуг, використаних у виробництві продукції (товарів, послуг), не належать: вартість придбаних для перепродажу товарів і послуг, які реалізуються без додаткової обробки на цьому підприємстві; визнані штрафи, пеня, неустойка; сплачені відсотки; амортизація.

✓ *платежів підрядникам* – пов'язаних з оплатою виконаних підрядником і прийнятих відповідно до договірних відносин робіт (без ПДВ). Цей показник не включає вартість робіт з монтажу основних засобів, оскільки ці витрати належать до капітальних інвестицій;

✓ *амортизації* – суму амортизації основних засобів (крім земельних ділянок, які не підлягають амортизації), інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, яка нарахована відповідно до встановленого законодавством порядку та віднесена до витрат на виробництво;

✓ *витрат на оплату праці*" – нарахована заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці усіх працівників;

✓ *відрахувань на соціальні заходи*" – містить суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування усіх працівників підприємства, що сплачує роботодавець та включає суму витрат на пільгові пенсії.

4. *Запаси незавершеного виробництва* – залишки незавершеного виробництва та незавершених робіт (послуг), напівфабрикатів власного виробництва відповідно на початок і кінець звітного року. Цей показник оцінює виробничу собівартість і не містить у собі частини адміністративних витрат і витрат на збут, які не входять до складу собівартості продукції, а є витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Підприємства з тривалим циклом виробництва не формують у складі цього показника вартість виконаних етапів, що прийняті замовником, оформлені відповідними документами і включені до обсягів реалізованої продукції (товарів, послуг).

5. *Запаси готової продукції* – залишки виробів власного виробництва на складах, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам. Цей показник відображає фактичну виробничу собівартість або нормативну вартість.

Продукцію, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, входять до складу незавершеного виробництва.

6. *Запаси товарів та послуг для перепродажу (без ПДВ)* – залишки товарів і послуг, придбаних з метою перепродажу, за фактичною купівельною ціною без ПДВ, відповідно на початок і кінець звітного року.

Показник "Запаси товарів та послуг для перепродажу (без ПДВ)" містить:

– вартість покупних товарів, які реалізуються без додаткової обробки на цьому підприємстві, за винятком надання їм привабливого і зручного для продажу вигляду (наприклад, пакування, перепакування товарів, миття, сортування, відбір, змішування, розлив у пляшки, фасування на дрібні партії тощо);

– вартість послуг, придбаних для подальшого перепродажу, зокрема, прав на використання телекомунікаційних послуг (наприклад, перепродаж ємності мережі без надання додаткових послуг), послуг факсимільного зв'язку, прав на використання транспорту, нерухомого майна, місць або часу для реклами, туристичних путівок, стартових пакетів і скретч-карток поповнення рахунку зв'язку тощо.

7. *Вартість товарів і послуг, придбаних у звітному році для перепродажу (без ПДВ)* - вартість товарів і послуг, придбаних у звітному році для перепродажу без додаткової обробки на цьому підприємстві, незалежно від того, чи були вони у звітному році продані чи залишились у вигляді залишків. Вартість товарів і послуг має відображення за фактичною купівельною ціною без ПДВ.

Контролювання формування фінансових результатів щодо видів економічної діяльності за показниками обстеження підприємства здійснюється за наступним розрахунковим алгоритмом:

$$\text{ФРП} = \text{ОРД} - \text{АПП} - \text{МВТ} - \text{АВВ} - \text{ВОП} - \text{ВСЗ} + \text{НВП} - \text{НВК} + \text{ЗПП} - \text{ЗПК} - \text{ВТП} + \text{ЗТП} - \text{ЗТК},$$

де ФРП – фінансовий результат від господарської діяльності підприємства; ОРД – обсяги реалізованих об'єктів діяльності з податками, пов'язаними з їх обсягом; АПП – акцизний податок; МВТ – матеріальні та прирівняні до них витрати; АВВ – амортизація, віднесена на витрати виробництва; ВОП – витрати на оплату праці; ВСЗ – відрахування на соціальні заходи; НВП, НВК – незавершене виробництво, відповідно, на початок і на кінець звітного періоду; ЗПП, ЗПК – запаси готової продукції, відповідно, на початок і на кінець звітного періоду; ВТП – вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу у звітному періоді; ЗТП, ЗТК – запаси товарів, відповідно, на початок і на кінець звітного періоду.

Статистична звітність № 50 – сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» дозволяє

використовувати в процесі контролювання фінансових результатів наступні показники:

- ✓ подані безпосередньо у формі звітності:
 - обсяги реалізації продукції (робіт, послуг) у фізичній масі (ОРП);
 - виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (ВСР);
 - повну собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (ПСР);
 - чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (робіт, послуг) (ЧДР).
- ✓ розраховувані для потреб аналітичних досліджень і контролювання:
 - середньозважену виробничу собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) (ВСР : ОРП);
 - середньозважену повну собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) (ПСР : ОРП);
 - середньозважену ціну реалізації одиниці продукції (робіт, послуг) (ЧДР : ОРП);
 - валовий прибуток (збиток) від реалізації продукції (робіт, послуг) (ЧДР – ВСР);
 - створений прибуток (збиток) від реалізації продукції (робіт, послуг) (ЧДР – ПСР);
 - валовий прибуток (збиток) від реалізації одиниці продукції (робіт, послуг) (ЧДР – ВСР) : ОРП;
 - створений прибуток (збиток) від реалізації одиниці продукції (робіт, послуг) (ЧДР – ПСР) : ОРП;
 - постійні витрати в повній собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) (ПСР – ВСР);
 - постійні витрати в повній собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) на одиницю реалізованої продукції (робіт, послуг) (ПСР – ВСР) : ОРП.

Система показників для розрахунку прибутку з метою оподаткування формується в податковій декларації (табл. 2.4.3).

Таблиця 2.4.3

Фрагмент податкової декларації з податку на прибуток підприємств
(грн.)

Показники	Код рядка	Сума	Примітка
1	2	3	4
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами	01	98500010	За цим критерієм визначають, чи може підприємство використовувати облікову базу з прибутку без застосування різниць (якщо дохід понад 20 млн.

Продовження таблиці 2.4.3

1	2	3	4
бухгалтерського обліку			грн. – обов'язково застосовуються різниці, якщо менше – є право вибору)
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку чи міжнародних стандартів бухгалтерської звітності (+, -)	02	16800060	Дані слід брати із рядка 2290 або рядка 2295 ф. № 2, чи рядка 2290 ф. № 2-м, ф. № 2-мс
Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	03	50600	Різниці розкривають в окремому додатку Р1 «Різниця»
Об'єкт оподаткування (рядок 02 ± рядок 03)	04	16850660	Розрахунок
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -)	05	-100500	Розрахунок за додатком ПЗ. Табл. 1. Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування. Табл. 2. Підстави для застосування пільги.
Податок на прибуток (позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05) x 18 / 100	06	3015029	Розрахунок

Проведене дослідження в сфері побудови системи статистичних показників за звітністю підприємств свідчить, що наявний їх перелік має важливе значення в процесі контролювання фінансових результатів, але механізм їх формування і практичного використання користувачами, ще дуже недосконали.

Найважливішою проблемою є те, що пропонується велика кількість термінів і методик для розрахунку фінансових результатів, а їх формування відбувається за межами інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку. Для вирішення проблеми необхідно ініціювати нормативне закріплення основних дефініцій показників та методології їх розрахунку в інформаційній базі бухгалтерського обліку. Водночас, слід розробити конкретні роз'яснення принципів і правил побудови статистичних показників, які б забезпечили їх належне застосування за конкретних фактичних обставин.

Зважаючи на це, необхідно забезпечити стандартизацію обліку і статистики, що передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо

бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності.

2.5. Аудит як інструмент контролювання фінансових результатів підприємства

Аудит фінансових результатів підприємства є однією з найважливіших процедур в процесі контролювання, яка потребує глибоких знань і значних інтелектуальних зусиль аудитора. Мета аудиту фінансових результатів відповідно до стандартів аудиту полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку та звітності інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки будуть виступати методичні засади формування в обліку інформації про фінансові результати підприємства. Зважаючи на це, основними завданнями аудиту в процесі контролювання фінансових результатів є:

1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів та відображення інформації про доходи і витрати у фінансовій звітності підприємства;

2) встановлення повноти відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;

3) перевірка достовірності формування фінансових результатів за центрами відповідальності підприємства;

4) встановлення відповідності визначення фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці;

5) перевірка правильності оцінки у бухгалтерському обліку доходів і витрат для визначення фінансових результатів;

6) перевірка правильності обліку операцій, які привели до виникнення фінансових результатів в розрізі валового прибутку, операційного прибутку, прибутку від фінансової діяльності, прибутку від інвестиційної діяльності, створеного прибутку і чистого прибутку;

7) перевірка правильності розподілу фінансових результатів та відображення в обліку визначених сум за напрямками;

8) встановлення рівня ефективності використання розподіленого фінансового результату;

9) обґрунтування доцільності для інформаційного забезпечення управління визначених на підприємстві субрахунків до рахунків класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»;

10) оцінка системи управлінського обліку і контролінгу фінансових результатів підприємства;

11) оцінка внутрішньогосподарського контролювання фінансових результатів підприємства;

12) визначення рівня безпеки господарської діяльності підприємства, його центрів відповідальності, об'єктів господарювання в аналітичному розрізі та відносин з покупцями;

13) перевірка достовірності формування балансового прибутку (збитку) підприємства;

14) встановлення відповідності визначення фінансового результату з метою оподаткування та розрахунку податку на прибуток;

Об'єкти аудиту - фінансові результати підприємства (прибутки або збитки), операції пов'язані з їх формуванням, розподілом і використанням.

Алгоритм аудиту фінансових результатів подано на рис. 2.5.1.



Рис. 2.5.1. Алгоритм аудиту фінансових результатів підприємства

При перевірці первинних документів використовують положення нормативних документів та методичні способи і прийоми дослідження документів.

Перевірка правильності класифікації доходів і витрат за видами діяльності передбачає детальне вивчення наказу про облікову політику і порівняння його в частині порядку формування фінансових результатів з нормами чинного законодавства.

Аналіз організації обліку фінансових результатів здійснюється шляхом встановлення відповідності нормативним вимогам рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством для відображення інформації про фінансові результати та облікових регістрів.

Правильність узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від операційної та іншої діяльності перевіряється за даними рахунку 79 "Фінансові результати". За кредитом даного рахунку аудитор перевіряє правильність відображених сум в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — сум в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахованого податку на прибуток.

Достовірність визначення фінансових результатів перевіряють у розрізі субрахунків.

Правильність визначення загальної величини чистого прибутку (збитку) підприємством аудитор з'ясовує зіставленням дебетового та кредитового оборотів за рахунком 79 "Фінансові результати" за звітний період.

Якщо кредитовий оборот за рахунком 79 "Фінансові результати" буде більшим від дебетового обороту цього рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, який при закритті рахунку 79 «Фінансові результати» списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Якщо сальдо за дебетом рахунку 79 "Фінансові результати" більше за сальдо за кредитом цього рахунку, то підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходів, а тому отримало збитки, які мають бути відображені по дебету рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Аудит синтетичного і аналітичного обліку реалізації продукції здійснюється з метою встановлення достовірності накопичення даних щодо продажу окремих видів продукції за видами реалізації, за підрозділами, які відпустили продукцію, а також аналітичного обліку розрахунків з покупцями.

В цілому аудит фінансових результатів здійснюється в розрізі видів і об'єктів діяльності, форм розрахунків, покупців, географічних сегментів реалізації і центрів відповідальності підприємства.

Типовими порушеннями в обліку фінансових результатів є такі:

- помилки в обліку операцій, які призвели до зміни величини формування і розподілу фінансових результатів;
- невірне визначення звітного періоду при формуванні фінансових результатів;
- помилки при закритті рахунків доходів і витрат на фінансові результати;
- невірне відображення у звітності фінансових результатів.

Для аудиту доходів підприємства використовують інформацію з наступних бухгалтерських рахунків:

1. Про доходи від об'єктів діяльності підприємства.

✓ 70 "Доходи від реалізації" щодо доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу, за наступними субрахунками:

- 701 "Дохід від реалізації готової продукції" - доходи від реалізації готової продукції;
- 702 "Дохід від реалізації товарів" - доходи від реалізації товарів;
- 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" - доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості.

Інформація для аудиту забезпечується аналітичним обліком доходів від реалізації, який ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством;

• 704 "Вирахування з доходу", щодо відображених сум за дебетом, які підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

✓ 71 "Інший операційний дохід", де здійснюється узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за наступними субрахунками:

- 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" - доходи від первісного визнання та зміни вартості активів;
- 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" - доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;
- 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" - доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;

- 713 "Дохід від операційної оренди активів" - доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства;

- 714 "Дохід від операційної курсової різниці" - доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства - пов'язаними з операційною діяльністю підприємства;

- 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" - штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків;

- 716 "Відшкодування раніше списаних активів" - суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів;

- 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" - доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності;

- 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" - доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю;

- 719 "Інші доходи від операційної діяльності" – інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, від роялті, відсотки, отримані на залишки коштів на поточних рахунках в банках або депозитних рахунках до запитання.

За кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів і обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

- ✓ 72 "Дохід від участі в капіталі", на якому узагальнена інформація про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі за наступними субрахунками:

- 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" - доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків;

- 722 "Дохід від спільної діяльності" - доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків;

- 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" - доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

- ✓ 73 "Інші фінансові доходи", щодо доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" за наступними субрахунками:

- 731 "Дивіденди одержані" - належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними;

- 732 "Відсотки одержані" - відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунок 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи;

- 733 "Інші доходи від фінансових операцій" - інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках, зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями, а також відсотки, отримані за строковими депозитними вкладками.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

- ✓ 74 "Інші доходи", щодо доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, за наступними субрахунками:

- 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів" - доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

- 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" - доходи від реалізації фінансових інвестицій;

- 742 "Дохід від відновлення корисності активів" - визнані доходи від відновлення корисності активів";

- 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" - курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

- 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" - доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій.

Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

- 746 "Інші доходи", щодо інших доходів, які не відображені на інших субрахунках, зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

- ✓ 681 «Розрахунки за авансами одержаними» - авансові платежі.

- ✓ 69 «Доходи майбутніх періодів» – попередня оплата послуг.

2. *Про доходи від формування власного капіталу.*

- ✓ 40 «Зарєстрований (пайовий) капітал» – внески власників за установчими документами.

- ✓ 41 «Капітал у дооцінках»: дооцінка основних засобів; дооцінка нематеріальних активів; дооцінка фінансових інструментів; інший капітал у дооцінках.

- ✓ 42 «Додатковий капітал»: емісійний дохід; інший вкладений капітал; накопичені курсові різниці; безоплатно одержані необоротні активи; інший додатковий капітал.

- ✓ 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»: кошти, вивільнені від оподаткування; кошти з бюджету та державних цільових фондів; благодійна допомога; інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

3. *Про одержані кошти (доходи) на поворотній основі*

- ✓ 50 «Довгострокові позики»: довгострокові кредити банків у національній валюті; довгострокові кредити банків в іноземній валюті; відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті; відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті; інші довгострокові позики в національній валюті; інші довгострокові позики в іноземній валюті.

- ✓ 60 «Короткострокові позики»: короткострокові кредити банків у національній валюті; короткострокові кредити банків в іноземній валюті; відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті; відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті;

прострочені позики в національній валюті; прострочені позики в іноземній валюті.

✓ 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» – продані облігації.

✓ 55 «Інші довгострокові зобов'язання» – фінансова допомога на зворотній основі.

4. *Про надходження за товарними кредитами та отриманими забезпеченнями.*

✓ 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» – заборгованість за зобов'язаннями.

✓ 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – заборгованість за зобов'язаннями з постачальниками та підрядниками.

✓ 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» – довгострокові зобов'язання.

✓ 01 «Орендовані необоротні активи» – отримані необоротні активи.

✓ 03 «Контрактні зобов'язання» – дохід від укладених контрактів.

✓ 041 «Непередбачені активи» – дохід від непередбачених активів.

✓ 06 «Гарантії за забезпечення отримані» – отримані гарантії та Забезпечення.

✓ 07 «Списані активи» – дебіторська заборгованість списана з балансу.

Аудит витрат підприємства, пов'язаних із створенням фінансового результату здійснюють в процесі безпосереднього дослідження інформації наступних бухгалтерських рахунків:

1. Про виробничу собівартість реалізованих об'єктів діяльності:

✓ 90 "Собівартість реалізації" - собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг за наступними субрахунками:

• 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" - виробнича собівартість реалізованої готової продукції;

• 902 "Собівартість реалізованих товарів" - собівартість реалізованих товарів;

• 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" - собівартість реалізованих за звітний період робіт і послуг.

За дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

2. Про витрати на управління підприємством і збут продукції:

✓ 92 "Адміністративні витрати" - загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79

"Фінансові результати". До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

✓ 93 "Витрати на збут" - витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

3. Про іншу операційну діяльність:

✓ 94 "Інші витрати операційної діяльності" - операційна діяльність підприємства, крім господарських операцій, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" за наступними субрахунками:

- 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" - витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів.

- 941 "Витрати на дослідження і розробки" - витрати, пов'язані з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають нематеріальним активам.

- 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" - витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

- 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" - собівартість реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

- 944 "Сумнівні та безнадійні борги" - нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім

придбаной заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

- 945 "Витрати від операційної курсової різниці" - втрати за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

- 946 "Втрати від знецінення запасів" - втрати, пов'язані із знеціненням (уцінкою) запасів.

- 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" - нестачі грошових коштів та інших цінностей і втрати від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи".

- 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" - визнані економічні санкції за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

- 949 "Інші витрати операційної діяльності" - витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення, виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

4. Про іншу господарську діяльність:

- ✓ 95 "Фінансові витрати" - витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями, за наступними субрахунками:

- 951 "Відсотки за кредит" - витрати, пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів за користування кредитами банків.

- 952 "Інші фінансові витрати" - витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати", а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу.

✓ 96 "Втрати від участі в капіталі" – втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства за наступними субрахунками:

- 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" - втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

- 962 "Втрати від спільної діяльності" - витрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

- 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" - витрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

✓ 97 "Інші витрати" - витрати, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, за наступними субрахунками:

- 970 "Витрати від зміни вартості фінансових інструментів" - витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

- 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" - балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

- 972 "Втрати від зменшення корисності активів" - втрати від зменшення корисності активів.

- 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" – втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

- 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" - суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

- 976 "Списання необоротних активів" - залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

- 977 "Інші витрати діяльності" - інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати".

За дебетом рахунку 97 «Інші витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

✓ 98 "Податок на прибуток" - витрати з податку на прибуток, які складаються з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 "Фінансові результати".

Варто зазначити, що аудит фінансових результатів є одним з найскладніших аналітично-контрольних досліджень. Це обумовлено тим, що цей вид перевірок узагальнює всі сторони господарської діяльності структурних підрозділів підприємства.

Для перевірки і підтвердження реальності і достовірності показників формування фінансових результатів у фінансовій звітності доцільно використати алгоритм контрольного дослідження, наведений в табл. 2.5.1.

Об'єктом аудиту прибутку для оподаткування є його величина, визначена за всіма джерелами походження з України та за її межами, для оподаткування визначається шляхом 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 Податкового кодексу.

$$\text{ПДО} = \text{ФРД} \pm \text{РПК}$$

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування.

$$\text{ПДО} = \text{ФРД}$$

Різниці у відображенні господарських операцій в фінансовому і податковому обліку виникають у випадках:

1. При різницях, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Таблиця 2.5.1

Порядок контролю інформації для формування показників фінансових результатів у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Найменування статті	Код рядка	Методичні рекомендації № 433 [53]	Джерело інформації для контролю	Примітка
1	2	3	4	5
Розділ І. Фінансові результати				
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	п. 3.3	Обороти по Дт субрах. 701,702 і 703 із Кт субрах. 791 мінус оборот по Кт субрах. 704 із Дт субрах. 791	Відображається чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто дохід (виручка) від реалізації за вирахуванням наданих знижок, вартості повернених раніше проданих товарів, непрямих податків (ПДВ, акцизного податку), інших податків та зборів, що сплачуються з обороту, доходів, які за договорами належать комітентам
<i>Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею та продажем цінних паперів з урахуванням відповідних вирахувань. Саме в цьому рядку відображається дохід від операційної оренди, якщо основний вид діяльності підприємства - здавання майна в оренду, а також дохід комісiонера (повiреного) вiд надання комiсійних послуг.</i>				
Собівартість реалізованої продукції (товарів/робіт, послуг)	2050	п. 3.5	Обороти по Кт субрах. 901,902,903 із Дт субрах. 791	Відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Показник наводиться в дужках
<i>Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9, П(С)БО 16 і П(С)БО 30. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Саме в цьому рядку вказуються постійні нерозподілені загально виробничі витрати, що входять до складу собівартості реалізованої продукції.</i>				
Валовий: прибуток	2090	п. 3.7	Ряд. 2000 - ряд. 2050	Додатний результат
збиток	2095			Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Інші операційні доходи	2120	п. 3.10	Обороти по Дт рах. 71 із Кт субрах. 791	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів, операційних курсових різниць,
			Ряд.2120 > ряд. 2121 + ряд. 2122	

Продовження таблиці 2.5.1

1	2	3	4	5
				відшкодування раніше списаних активів, дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (окрім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, списання кредиторської заборгованості, отриманих штрафів, пені, неустойки тощо. Дохід зазначається без урахування ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів. До цієї статті включають дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю
<i>У цьому рядку відображається дохід від збільшення на дату Балансу чистої вартості реалізації необоротних активів (груп вибуття), утримуваних для продажу.</i>				
Додатковий рядок (Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю)	2121	п. 3.10	Обороти по Кт субрах. 710 (окрім доходу від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції)	Відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів тощо), які оцінюються за справедливою вартістю. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Додатковий рядок (Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	2122		Обороти по Кт субрах. 710 із Дт рах. 23 (у частині доходів від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції)	Відображається дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Адміністративні витрати	2130	п. 3.11	Обороти по Кт рах. 92 із Дт субрах. 791	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Показник наводиться в дужках

Продовження таблиці 2.5.1

1	2	3	4	5
Витрати на збут	2150	п. 3.12	Обороти по Кт рах. 93 із Дт субрах. 791	Відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів, робіт, послуг), рекламу, доставку продукції споживачам тощо. Показник наводиться в дужках
Інші операційні витрати	2180	п. 3.13	Обороти по Кт рах. 94 із Дт субрах. 791	Відображається собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, відрахування на створення резерву сумнівних боргів, суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, втрати від операційних курсових різниць, втрати від знецінення запасів, визнані економічні (фінансові) санкції, відрахування на забезпечення майбутніх операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (окрім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг). У цій статті наводяться також витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю. Показник наводиться в дужках
			Ряд. 2180 > ряд. 218-1 + ряд. 2182	
<i>У цьому рядку відображаються витрати від зменшення на дату Балансу чистої вартості реалізації необоротних активів (груп вибуття), утримуваних для продажу.</i>				
Додатковий рядок (Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю)	2181	п. 3.13	Обороти по Дт субрах. 940 (окрім витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	Відображаються витрати від зміни вартості активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів тощо), які оцінюються за справедливою вартістю. Показник наводиться в дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Додатковий рядок	2182		Обороти по Дт субрах. 940 із	Відображаються витрати від первісного

Продовження таблиці 2.5.1

1	2	3	4	5
(Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)			Кт рах. 23 (у частині витрат від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції)	визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності. Показник наводиться в дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	п. 3.14	Ряд. 2090 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180 або ряд. 2120 - ряд. 2095 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180	Додатний результат
збиток	2195			Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Дохід від участі в капіталі	2200	п. 3.15	Обороти по Дт рах. 72 із Кт субрах. 792	Відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі
Інші фінансові доходи	2220	п. 3.16	Обороти по Дт рах. 73 із Кт субрах. 792	Відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (окрім доходів, які обліковуються за методом участі у капіталі)
Інші доходи	2240	п. 3.17	Обороти по Дт рах. 74 із Кт субрах. 793 Ряд. 2240 > ряд. 2241	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, що виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Дохід наводиться без урахування ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів
<i>У цьому рядку відображають доходи від безоплатного отримання необоротних активів (у сумі, пропорційній нарахованій амортизації), від дооцінки раніше уцінених об'єктів необоротних активів (у межах попередньої уцінки), від відновлення корисності активів (у межах раніше проведених уцінок та зменшень корисності). Крім того, включають дохід у вигляді перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх | господарської діяльності (п. 13 П(С)БО 19).</i>				
<i>Додатковий рядок (Дохід від благодійної допомоги)</i>	2241	п. 3.17	Обороти по Кт субрах. 745 із Дт субрах. 483	Відображається окремо дохід від отриманої у вигляді грошових коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної

Продовження таблиці 2.5.1

1	2	3	4	5
				допомоги, що відповідно до законодавства звільняється від обкладення ПДВ. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Фінансові витрати	2250	п. 3.18	Обороти по Кт рах. 95 із Дт субрах. 792	Відображаються витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані з позиками (окрім фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів згідно з П(С)БОЗІ). Показник наводиться в дужках
Втрати від участі в капіталі	2255	п. 3.19	Обороти по Кт рах. 96 із Дт субрах. 792	Відображається збиток, понесений у зв'язку з інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Показник наводиться в дужках
Інші витрати	2270	п. 3.20	Обороти по Кт рах. 97 із Дт субрах. 793	Відображається собівартість реалізації фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів, інші витрати, що виникають у процесі господарської діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Показник наводиться в дужках
<i>Додатковий рядок</i> (Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті)	2275	п. 3.21	Відображається прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті, величина якого розраховується відповідно до вимог П(С)БО 22. Заповнюється підприємствами, які згідно з чинним законодавством зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність	
<i>Нагадаємо: відповідно до п. 4 П(С)БО 22 показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування за умови досягнення значенням кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків. Кумулятивний приріст інфляції - добуток індексів інфляції за 3 останні роки, включаючи звітний. Ураховуючи величини індексів інфляції за останні 3 роки (2011-2013 роки), кумулятивний приріст інфляції не досягне величини, при якій необхідно коригувати показники звітності. А отже, зазначений рядок у формі №2 за 2013 рік заповнюватись не буде.</i>				
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	п. 3.22	Ряд. 2190 + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 -ряд. 2255 -ряд.2270 або ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 -ряд. 2195 -ряд. 2250 - ряд. 2255 -ряд. 2270	Додатний результат

Продовження таблиці 2.5.1

1	2	3	4	5
збиток	2295			Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	п. 3.23	Обороти по Кт рах. 98 із Дт рах. 79	Відображається сума податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17. Показник наводиться в дужках
			Обороти по Кт рах. 79 із Дт рах. 98	Відображається сума доходу з податку на прибуток підприємства
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	п. 3.24	Відображається відповідно прибуток чи збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток чи збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність, оцінюються за чистою вартістю реалізації та визначаються відповідно до П(С)БО 27. Сума збитку наводиться в дужках	
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	п. 3.25	Ряд.2290 ± ряд.2300 ± ряд. 2305 або ряд. 2295 ± ряд. 2300 ± ряд.2305	Додатний результат
збиток	2355			Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Розділ II. Сукупний дохід				
<i>Відповідно до п. 3 розд. 1 НП(С)БО 1 до сукупного доходу включаються зміни у власному капіталі протягом звітного періоду в результаті господарських операцій та інших подій (окрім змін капіталу за рахунок операцій з власниками). При цьому під іншим сукупним доходом розуміються доходи і витрати, не включені до фінансових результатів підприємства. Таким чином, у розділі II форми № 2 вказуються ті операції, що вплинули на зміни статей розділу 1 пасиву Балансу (за винятком операцій з власниками) і не були відображені на рах. 79 (з подальшим списанням на рах. 44).</i>				
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	п. 3.27	Обороти по субрах. 411, 412	Відображається сума зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) основних засобів та нематеріальних активів, переоцінених відповідно до П(С)БО 7 і П(С)БО 8
<i>До цього рядка має потрапляти лише сума дооцінки (уцінки), що збільшує (зменшує) додатковий капітал. Якщо ж дооцінка (уцінка) необоротних активів відображається у складі доходів (витрат), вона не включається до цього рядка.</i>				
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	п. 3.28	Обороти по субрах. 413	Відображається сума зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, переоцінених відповідно П(С)БО 13
Накопичені курсові різниці	2410	п. 3.29	Обороти по субрах. 423	Відображається сума зміни додаткового капіталу за рахунок накопичених курсових різниць, зокрема стосовно дебіторської заборгованості або зобов'язань за

Продовження таблиці 2.5.1

1	2	3	4	5
				розрахунками з господарською одиницею за межами України, погашення яких не планується та не є імовірним в найближчій перспективі (п. 9 П(С)БО 21)
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	п. 3.30	Обороти по рах. 41,42 (у частині частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств)	Відображається частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, облік фінансових інвестицій у яких ведеться за методом участі в капіталі
Інший сукупний дохід	2445	п. 3.31	Обороти по субрах. 414, 424, 425	Відображаються інші зміни у власному капіталі, що не стосуються операцій із власниками, не включені до фінансових результатів підприємства у звітному періоді (не відображені на рах. 79) і не можуть бути наведені в інших статтях розділу II форми № 2. Наприклад, тут відображається вартість безоплатно отриманих необоротних активів
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	п. 3.32	Алгебраїчна сума ряд. 2400 - 2445	
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	п. 3.33	Відображається сума податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом (наприклад, податок на прибуток, що нараховується при безоплатному отриманні необоротних активів по Дт субрах. 424)	
<i>До цього рядка включається лише той податок на прибуток, який пов'язаний з операціями, відображеними на рахунках власного капіталу (п. 4 П(С)БО 17), тобто податок на прибуток, відображений на рах. 98, тут не показується.</i>				
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	п. 3.34	Ряд.2450 - ряд. 2455	
Сукупний дохід	2465	п. 3.35	Алгебраїчна сума ряд. 2460 і 2350 (або 2355)	

При цьому фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до положень Податкового Кодексу;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень Податкового Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

2. При різницях, які виникають щодо забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності).

При цьому фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. При різницях, які виникають щодо резервів сумнівних боргів фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним в Податковому Кодексі, понад суму резерву сумнівних боргів.

При цьому фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

4. За різницями, які виникають при здійсненні фінансових операцій фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів;

- на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років.

- на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

При цьому фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

- на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій.

- на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;

- на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному.

Аудит визначення ціни за контрольованими операціями для формування доходів при розрахунку прибутку з метою оподаткування здійснюється відповідно до методів:

- порівняльної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- "витрати плюс";
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

Платник податку з урахуванням зазначених критеріїв використовує будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Якщо під час застосування методів трансфертного ціноутворення порівняння ціни або фінансового показника контрольованої операції

проводиться з цінами або фінансовими показниками кількох співставних неконтрольованих операцій, використовується діапазон цін (рентабельності).

Під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій можуть бути використані фінансові показники:

а) валова рентабельність, що визначається як відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

б) валова рентабельність собівартості, що визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг);

в) чиста рентабельність, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

г) чиста рентабельність витрат, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

г) рентабельність операційних витрат, що визначається як відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

д) рентабельність активів, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;

е) рентабельність капіталу, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

Метод порівняльної неконтрольованої ціни базується на порівнянні ціни, застосованої під час контрольованої операції, з ціною (діапазоном цін) у співставній (співставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях). Під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни порівняння ціни контрольованої операції проводиться з ціною співставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами.

Порівняння ціни контрольованої операції з ціною (діапазоном цін) співставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі наявної

інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, або інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Метод ціни перепродажу складається з порівняння результату перепродажу, який покупець товару у контрольованій операції отримує від перепродажу товару у неkontrolьованій операції, з результатом перепродажу, який отримується у співставній неkontrolьованій операції купівлі та операціях перепродажу.

Метод ціни перепродажу також може використовуватися, зокрема, але не виключно, якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції:

- підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування);
- змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.

Метод "витрати плюс" складається з порівняння надбавки на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з надбавкою на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у співставній неkontrolьованій операції.

Метод "витрати плюс" може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час:

- виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг);
- реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами;
- реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами.

Метод чистого прибутку операції полягає у порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку у контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у співставній неkontrolьованій операції.

Метод розподілення прибутку операції складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало від участі у співставній неkontrolьованій операції.

Метод розподілення прибутку може використовуватися, зокрема, але не виключно, у разі наявності:

- істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами;

- власності (користуванні) сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності.

Розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі результатів оцінки їх вкладу в сукупний прибуток відповідно до критеріїв, що базуються на об'єктивних даних та підтверджуються інформацією у зіставних операціях та/або внутрішніми даними сторін контрольованих операцій з урахуванням виконаних кожною з них функцій, використаних під час здійснення контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних з таким здійсненням.

Аудиторське дослідження відповідних операцій, пов'язаних з необхідністю здійснення ефективного управління прибутком, особливо в частині визначення політики його формування, розподілу та використання повинне бути націлене не лише на встановлення достовірності та законності відображення таких операцій в бухгалтерському обліку та звітності, а й на пошук законних шляхів коригування прийнятих управлінським персоналом рішень із їх відповідною обліковою інтерпретацією. Важливість забезпечення відповідної спрямованості аудиторських перевірок, пов'язана також із необхідністю підвищення ступеня довіри до облікової інформації в частині не лише її достовірного подання, але й повного розкриття, оскільки проблема довіри до інформації користувачів, як і проблема інформаційної безпеки, має всеохоплюючий та багатоаспектний характер. У цьому разі, предметна область дослідження аудитора включає інформацію, за господарського життя, що не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки межі відображення господарських операцій значно ширші.

В цьому аспекті важливого значення набуває виконання аудитом діагностичної функції, спрямованої на виявлення проблем в діяльності суб'єкта господарювання та вивчення їх причинно-наслідкових зв'язків, які є причинами збитковості або низьких темпів зростання прибутковості.

У зв'язку з цим, пріоритетним напрямом аудиторської перевірки операцій з формування прибутку має стати пошук резервів підвищення ефективності діяльності для подолання кризових явищ, мінімізації збитків та підвищення прибутковості діяльності. Відповідно, аудиторська перевірка операцій з формування та розподілу прибутку повинна бути спрямована на забезпечення пріоритетності інтересів суб'єкта господарювання над інтересами окремих структурних підрозділів господарської одиниці та адаптивності системи управління до змінних параметрів зовнішнього середовища.

Список використаних джерел до розділу 2

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К. : ПП “Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
2. Бугинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бугинець, Л.Л. Горещька. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерській облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.Ю. Мороз // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – № 2. – С. 135–141.
5. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства : монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир : ПП “Рута”, 2011. – 352 с.
6. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н.В. Прохар, О.Ю. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
7. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз : підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л.А. Суліменко. – Вид. 5-е, доповнене. – Житомир : ПП “Рута”, 2012. – 609 с.
8. Ширягіна О.Є. Формування та використання прибутку підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / О.Є. Ширягіна. – К. : ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. – 22 с.
9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / В.Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
10. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета; пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда / Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
12. Атамас П.Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
13. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. – 4-те вид. / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
14. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учеб. / К.

Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

15. Куцик П.О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / С.А. Кошкаров, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.

16. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О. Куцик // Вісник Національного університету “Львів. політехніка”. – 2014. – № 797. – С. 248–254.

17. Куцик П.О. Фінансовий та управлінський облік як інформаційна база контролінгу / П.О. Куцик // Вісник Донецького Національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського / Економічні науки. – Донецьк, 2011. – № 4 (52). – С. 331–341.

18. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-59.

19. Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік : підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Н.І. Цегельник. – Житомир : ПП “Рута”, 2015. – 632 с.

20. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

21. Фаріон І.Д. Управлінський облік : підручник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.

22. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

23. Есманова Л.І. Управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Л.І. Есманова ; Сум. нац. аграр. ун-т. – Суми, 2009. – 20 с.

24. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

25. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

26. Міддлтон Д. Бухгалтерський облік і прийняття фінансових рішень / Д. Міддлтон: Пер. з англ.; под ред. І.І. Елісеєвой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2004. – 408 с.

27. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М. : Инфра-М, 1997. – 480 с.

28. Лень В.С. Управлінський облік : підручник / В.С. Лень. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

30. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К. : Автоінтерсервіс, 1996. – 554 с.

31. Бутинець Ф.Ф. Інформаційне забезпечення господарського контролю: розуміння системи знань / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Вип. 2 (20). – С. 6–17.

32. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О.В. Гаращенко ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 19 с.

33. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Т.А. Гоголь ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 19 с.

34. Єремян О.М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О.М. Єремян ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 17 с.

35. Кузь В.І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В.І. Кузь ; ЖДТУ. – Ж., 2011. – 20 с.

36. Леженко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Л.І. Леженко ; Держ. вищ. навч. закл. “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. – К., 2007. – 19 с.

37. Мазіна О.І. Облік та аналіз фінансового результату в управлінні суб'єктами малого підприємництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.І. Мазіна ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 21 с.

38. Олійничук О.І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісгосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.І. Олійничук ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.

39. Перезовова І.В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств газотранспортного комплексу України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / І.В. Перезовова. – Т., 2003. – 20 с.

40. Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Л.А. Поливана ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 20 с.

41. Токарева Т.О. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Т.О. Токарева ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2005. – 20 с.

42. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Уткіна ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 20 с.
43. Хуторян А.А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / А.А. Хуторян ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.
44. Данилюк М.О. Фінансовий менеджмент : навч. посібник / М.О. Данилюк, В.І. Савич. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 204 с.
45. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Прохар ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансових звітів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/929_013.
47. Олійник О.В. Шляхи інтеграції підсистем обліку з урахуванням особливостей умов вітчизняної економіки / О.В. Олійник, В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ. – 2011. – Вип. 1 (19). – С. 263–279.
48. Кирилюк О.Ф. Проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані із податковим законодавством, та шляхи їх вирішення / О.Ф. Кирилюк, Л.І. Стадник // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина І. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К. : Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 78–79.
49. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2005. – С. 37–42.
50. Ковальчук О.В. Гармонізація бухгалтерської та податкової методики обліку оподаткованого прибутку / О.В. Ковальчук // Економіка та держава. – 2008. – № 3. – С. 42–43.
51. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина І. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9.
52. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у

фінансову звітність за МСБО: методичні рекомендації / за ред. С. Ф. Голова. – Вінниця: Консоль, 2003. – 362 с.

53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html

РОЗДІЛ 3. МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ДЛЯ ПРОЦЕСУ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Обґрунтування аналітичних процедур для процесу контролювання фінансових результатів

Інформація, сформована в підсистемі бухгалтерського обліку, є основою для здійснення аналітичної стадії обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів. Облікові показники, що не згруповані, не оброблені і не систематизовані в залежності від конкретних інформаційних потреб суб'єктів контролювання фінансових результатів, не можуть повною мірою застосовуватися як основа для формування контрольної інформації. Аналітичне опрацювання системи упорядкованих інформаційних ресурсів дозволяє не тільки виявляти, систематизувати і обробляти найбільш цінну облікову інформацію, але й створює власну інформацію, яка формується за допомогою спеціальних прийомів.

Розробка і використання системи показників для оцінювання динаміки, структури, ефективності процесів формування, розподілу та використання фінансових результатів та на цій основі їх контролювання, є однією з характерних особливостей інформаційно-аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів. Завдання аналітичного забезпечення системи контролювання полягає в тому, щоб шляхом застосування аналітичних процедур (способів, прийомів, методів) розкрити та охарактеризувати закономірності, що проявляються на різних етапах формування, розподілу та використання фінансових результатів. Це надасть змогу виявити та контролювати вузькі місця у процесі управління фінансовими результатами, охарактеризувати вплив зміни окремих чинників, що зумовили такий стан, та спрогнозувати майбутні прибутки суб'єкта господарювання.

На діяльність підприємств значно впливає недосконалість аналітичних процедур та механізмів, які використовуються у процесі опрацювання вхідної (облікової) інформації про фінансові результати з метою якісного, достовірного, своєчасного та повного аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання. Це, у свою чергу, призводить до зменшення ефективності всієї системи контролювання діяльності підприємства та зниження ефективності прийнятих управлінських рішень. Удосконалення аналітичного забезпечення системи контролювання щодо стану, динаміки та впливу факторів на розмір фінансових результатів дозволить підвищити ефективність контрольної роботи як з точки зору отриманих результатів, так і в питаннях її організації.

Варто відмітити позицію О.В. Олійник, яка зазначає, що досягнення ефективності контролю в умовах інституційних змін забезпечується вивченням його взаємозв'язку з економічним аналізом, оскільки універсальність науково-методологічного інструментарію останнього, його інтеграція з іншими функціями управління, можливість виявляти відхилення, встановлювати їх причини та надавати пропозиції щодо усунення негативних тенденцій, а також процеси системної перебудови самого аналізу дозволяють по-новому ідентифікувати економічний аналіз як дієвий інструмент досягнення ефективності процесу управління [1, с. 62].

З одного боку, нами було визначено, що контролювання фінансових результатів – це активний, всеохоплюючий, систематичний та безперервний процес, що полягає у спостереженні та перевірці суб'єктами контролювання фактичного стану формування, розподілу і використання фінансових результатів підприємств. З іншого боку, процес контролювання фінансових результатів можна розглядати як результат аналізу, адже застосування аналітичних процедур (аналітичне опрацювання фактичних даних) є одним із способів пізнання стану фінансових результатів. Висновки, отримані внаслідок аналітичного опрацювання вхідних (первинних) даних про фінансові результати, є основою інформаційного забезпечення суб'єктів контролювання і, таким чином, основною передумовою виникнення контрольної інформації.

Вагомий внесок у теорію та практику аналізу фінансових результатів, у тому числі аналізу впливу факторів на зміну стану фінансових результатів, зробили такі вчені, як: М. А. Боллох [2], В. З. Бурчевський [2], М. І. Горбаток [2], О. В. Мец [3], Є. В. Мних [4], Ю. Ю. Мороз [5], Г. В. Савицька [6], Ю. С. Цал-Цалко [5].

Безпосередньо дослідженню питань аналітичного забезпечення контролю приділяли увагу: М. Ф. Базась [7], Т. В. Барановська [8], П. О. Куцик [9], Л. А. Мачкур [10], О. В. Олійник [11; 1], В. О. Шевчук [9; 12], С. М. Петренко [13], Б. Ф. Усач [14]. Віддаючи належне проведеним дослідженням, слід зазначити, що ряд актуальних питань аналітичного забезпечення процесу контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів залишаються вивченими фрагментарно, не мають достатнього наукового обґрунтування окремі проблеми. Зокрема, існують різновекторні підходи до понятійного апарату, відсутня цілісна науково-обґрунтована класифікація аналітичних процедур та прийомів, що використовуються під час аналізу первинної (облікової) інформації про фінансові результати, недостатньо досліджені потенційні можливості окремих їх видів. Окрім цього, невпорядкованість аналітичних процедур негативно впливає на процеси виявлення, оцінки та контролювання резервів оптимізації витрат і доходів господарюючих суб'єктів з метою підвищення прибутковості їх діяльності.

У науковій літературі економічний аналіз часто розглядається як методичний прийом або навіть як форма чи метод контролю. Проте, не можна зводити аналіз тільки до контрольної функції, економічний аналіз є самостійною функцією управління, має свій предмет і метод, тому можна лише говорити про використання методичних прийомів аналізу у контрольно-ревізійній роботі.

Досліджуючи взаємозв'язок економічного аналізу та контролю, під аналітичним забезпеченням контрольної діяльності О.В. Олійник розуміє формування інформаційної бази, аналітичні способи і прийоми та методики аналізу. На думку вченої, аналітичне забезпечення контролю передбачає формування науково-методичним інструментарієм економічного аналізу умов для здійснення контрольних дій (процесів). Елементами аналітичного забезпечення контролю вчена визначає аналітичні способи і прийоми, які застосовуються при формуванні методик його здійснення; окремі аналітичні методики, які використовуються в цілях контролю та первинні документи або їх аналітичні компоненти, які застосовуються при створенні аналітичної бази контролю [1, с. 63-64].

Враховуючи вищезазначене, виникає необхідність розробки та використання такої системи аналітичних процедур і прийомів щодо показників, яка буде забезпечувати суб'єктів контролювання інформацією про стан і динаміку фінансових результатів, а також вплив зміни факторів на зміну розміру прибутку (збитку) підприємства.

При дослідженні значення аналізу (аналітичних процедур, способів і прийомів аналізу) у контрольній діяльності, одні вчені пов'язують його з ревізійними перевітками, інші – з проведенням аудиту, треті досліджують з позиції формування аналітичних даних для проведення зовнішнього контролю. Так, М.Ф. Базась пише, що попередній аналіз звітності та інших джерел інформації дозволяє правильно підібрати об'єкти та тематику ревізій і перевірок. Водночас, прийоми економічного аналізу використовуються у проведенні контрольних дій, особливо в комплексних ревізіях діяльності господарських органів для виявлення різних негативних явищ [7, с. 14].

В економічній літературі є багато досліджень щодо використання аналітичних процедур (методів, прийомів) при проведенні аудиту. Це можна пояснити тим, що їх застосування є обов'язковим згідно з положеннями Міжнародних стандартів аудиту. Так, відповідно до МСА 520 п. 4 термін “аналітичні процедури” означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [15, с. 466].

Т. В. Барановська погоджується з необхідністю застосування

аналітичних процедур у практичній діяльності, з однією поправкою, якщо під аналітичними процедурами розуміється використання методів економічного аналізу, то в діяльності не тільки аудиторів, а й інших суб'єктів зовнішнього контролю [8, с. 11]. На нашу думку, аналітичні процедури (способи та прийоми) можуть використовуватися не тільки в діяльності аудиторів і суб'єктів зовнішнього контролю, але й також у діяльності внутрішніх суб'єктів контролювання фінансових результатів.

Досліджуючи економічні джерела, ми зіштовхнулися з різними підходами до визначення поняття “аналітичні процедури”. Так, вітчизняний вчений Б. Ф. Усач зазначає, що під терміном “аналітичні процедури” слід розуміти аналіз співвідношень різних фінансових даних, порівняння фактичних даних із прогностичними, з аналогічними показниками минулих періодів, показниками аналогічних підприємств, середньогалузевими даними [14, с. 178].

Н. І. Дорош пише, що аналітичні процедури можна визначити як вид незалежних процедур, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. Аналітичні процедури являють собою різновидність перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних і тенденцій [16, с. 45].

Вчені В. С. Рудницький та О. М. Бунда вважають, що суттю аналітичних процедур є аналіз і оцінка фінансової й нефінансової інформації, що дозволяють аудиторів виявити незвичні тенденції чи викривлення для: зменшення ризиків суттєвого викривлення до прийняттого низького рівня; зменшення обсягів “точних” аудиторських процедур і, відповідно, часу на проведення аудиту; формування висновку щодо того, чи узгоджуються фінансові звіти в цілому з аудиторським розумінням бізнесу клієнта [17, с. 25].

Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова надають наступне визначення досліджуваному поняттю: аналітичні процедури – це аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, або відхиляються від показників, які очікуються [18].

Т. О. Каменська та О. Ю. Редько зазначають, що аналітичні процедури (аналітичні тести) – це порівняння фактичних даних із даними, які внутрішній аудитор очікує отримати під час перевірки [19]. На нашу думку, дане розуміння сутності аналітичних процедур є досить вузьким і не розкриває всієї сукупності функціональних можливостей даної категорії.

Аналізуючи наведені визначення, можна зробити висновок, що підходи до розуміння сутності аналітичних процедур розділяються на дві

групи: у першому випадку аналітичні процедури розглядаються як спосіб реалізації методів економічного аналізу в контрольній діяльності, тобто здійснення аналізу фінансового стану. У другому випадку аналітичні процедури розглядаються як синонім понять порівняння, дослідження, вивчення, аналіз, огляд, оцінка. Окремі дослідники визначають аналітичні процедури одночасно з двох позицій. Якщо визначення першого напряму характеризують методичну та процедурну сторону даного явища, то у другому випадку визначення мають “збірний образ” і надають лише контур, загальне уявлення. Тобто, суб’єкт контролювання може в межах так званих аналітичних процедур реалізовувати будь-які способи, прийоми, методи, які дозволяють отримати уявлення про достовірність фінансової звітності. Як правило, це різного роду порівняння.

Джерелом виникнення поняття “аналітичні процедури” можна вважати зарубіжну практику аудиту та безпосередньо міжнародні стандарти аудиту, тому їх практична реалізація традиційно пов’язується саме з діяльністю в сфері аудиту. Про значимість аналітичних процедур в аудиті можна судити по висловлюванням щодо ефективності їх застосування в аудиторському процесі. Так, О. А. Петрик зазначає, що за допомогою аналітичних процедур може бути виявлена значна частина суттєвих помилок та відхилень, які мають місце у фінансовій звітності [20, с. 389]. Є. В. Мних конкретизує: більше третини аудиторських помилок можуть бути виявлені під час виконання аналітичних процедур (за експертними оцінками) [21, с. 104]. Ще більш точна цифра наводиться у роботі Дж. Робертсона “Аудит”, який посилаючись на результати дослідження істотних викривлень бухгалтерської звітності, виявлених під час багатьох аудиторських перевірок, констатує, що за допомогою аналітичних процедур виявлено 27,1 % усіх викривлень (якщо використовувати розширене тлумачення терміну “аналітичні процедури”, то ця цифра зростає до 45,6 %) [22, с. 122]. Таким чином, можна зробити висновок, що складність аналітичних процедур окупається їх ефективністю.

Підтримуючи думку багатьох науковців, можна відзначити, що аналітичні процедури сьогодні впевнено завойовують своє місце у контрольній діяльності. В той же час, наявність значної кількості аналітичних процедур, прийомів та показників, які можуть використовуватися для аналізу фінансових результатів суб’єктів господарювання, відсутність серед вчених єдиного підходу до їх класифікації і розрахунку ускладнює моделювання інформаційно-аналітичного забезпечення контролювання формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємств.

Таким чином, у ролі важливого інструменту методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств виступають аналітичні процедури у вигляді технічних прийомів і способів аналізу. Ці процедури

використовуються на різних етапах дослідження формування, розподілу та використання фінансових результатів для:

- первинної обробки зібраної інформації (перевірки, групування, систематизації);
- вивчення стану та закономірностей формування витрат, доходів і розрахунку фінансових результатів;
- визначення впливу факторів на результати діяльності підприємств;
- підрахунку невикористаних і перспективних резервів підвищення ефективності діяльності;
- узагальнення результатів аналізу;
- обґрунтування бюджетів та сценаріїв розвитку підприємств і прийняття управлінських рішень.

Застосування аналітичних процедур надає можливість сформувати значний обсяг інформації, необхідної для здійснення контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів. Цільовим спрямуванням дослідження використання методичного інструментарію економічного аналізу в процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств є формування єдиних теоретичних положень і розробка універсальних рекомендацій щодо використання аналітичних процедур у ході формування інформаційної бази контролювання без диференціації за формами та видами здійснення контролювання.

На рис 3.1.1 відображено концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів.

На нашу думку, застосування аналітичних процедур в процесі формування аналітичної бази контролювання фінансових результатів повинно допомогти суб'єктам контролювання у визначенні незвичайних операцій або подій, а також сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про нетипові обставини в процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів та, відповідно, потребують пильної уваги суб'єктів контролювання при проведенні перевірки.

У той же час, не потрібно зводити аналіз до вивчення набору або переліку показників ефективності господарської діяльності та їх відхилень, оскільки ані самі показники, ні їх динаміка не є доказами порушення нормального ходу формування фінансових результатів підприємства. Пріоритетною як в цілях контролювання, так і для самого економічного аналізу є орієнтація на дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів та прогнозування їх майбутніх значень. Саме це дозволяє знайти вузькі місця і визначити ділянки, які потребують контролювання.

Адекватна оцінка формування прибутку підприємства з метою аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів зумовлена оптимальним вибором методичного підходу її

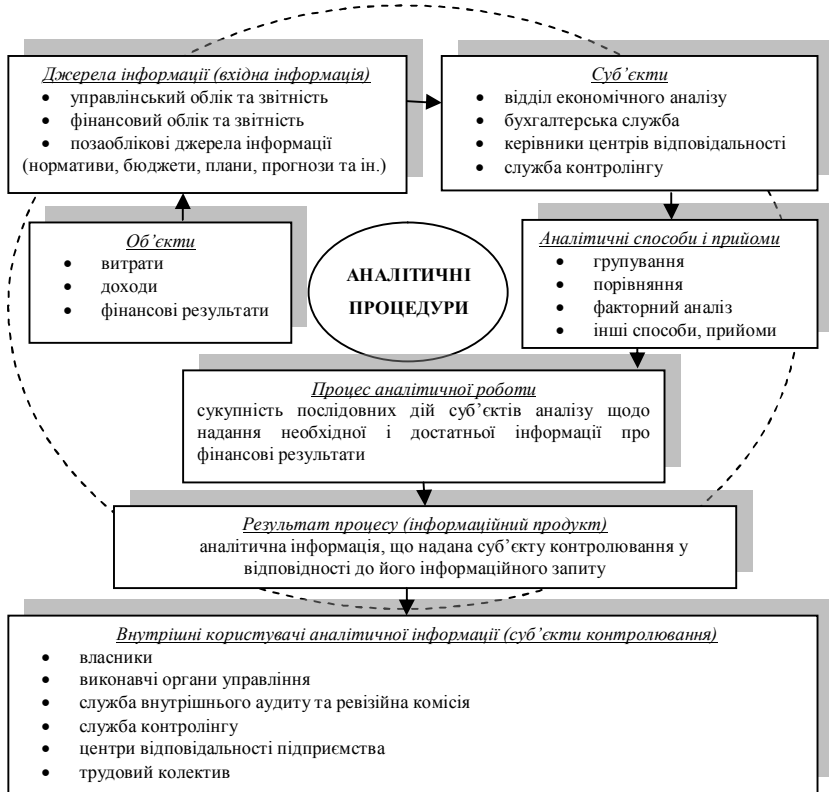


Рис. 3.1.1. Концептуальний підхід до використання аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів

проведення. Треба зазначити, що методика аналізу – це сукупність способів, прийомів, які використовуються для систематичного, послідовного, найбільш доцільного проведення практичної аналітичної роботи. Під час виконання аналітичних процедур у системі контролювання фінансових результатів можуть використовуватися різні методи – від простого порівняння та аналізу показників фінансово-господарської діяльності підприємства до складних математичних моделей, які містять значну кількість співвідношень між даними за декілька попередніх років.

В якості аналітичних процедур, які застосовуються в контрольній діяльності, вчені найчастіше називають наступні методичні прийоми економічного аналізу: методи вертикального, трендового та порівняльного аналізу; абсолютні та відносні величини; балансове узагальнення;

факторний аналіз; регресійний аналіз, аналіз рядів динаміки. В якості основних методів економічного аналізу, за допомогою яких реалізуються аналітичні процедури в контролі, визначаються метод порівняння, а також відносні величини. Значна роль відводиться розрахунку та оцінці відхилень відносних показників, які характеризують фінансовий стан господарської одиниці. Ця тенденція використовується на практиці, причому незалежно від виду та функцій контролюючих органів. Слід відмітити низький рівень використання таких прийомів, як факторний аналіз на рівні окремих центрів відповідальності, об'єктів діяльності, сегментів ринку та покупців, а також прогнозування, що суттєво знижує ефективність як економічного аналізу, так і результатів контрольних процесів, в яких він використовується. Використання прийому порівняння також має свою специфіку, пов'язану з вибором бази порівняння.

Отже, на сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що надають можливість аналізувати та контролювати процеси формування, розподілу та використання фінансових результатів. Кожен автор має свою точку зору з цього питання, тому різні методики мають свої специфічні елементи, а відтак, існує потреба їх уточнення з урахуванням існуючого інформаційного забезпечення та можливостей проведення факторного аналізу, виявлення резервів зростання прибутковості діяльності суб'єкта господарювання та прогнозування майбутніх фінансових результатів.

Складність застосування аналітичних процедур у процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни фінансових результатів, точно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачати не лише їх абсолютні та відносні зміни, а й оцінити вплив різноманітних факторів на стан фінансових результатів. Ефективність використання аналітичних процедур у процесі контролювання фінансових результатів значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх розрахунку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу тощо. За наслідками їх виконання доцільно отримати аналітичну інформацію, яка буде надійним підґрунтям для здійснення самого процесу контролювання та надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень.

На нашу думку, при здійсненні аналітичних процедур в процесі контролювання фінансових результатів, їх слід розмежувати за двома рівнями:

1) процедури першого рівня, пов'язані із аналізом інформаційних ресурсів: від відображення даних у первинних документах до зведених показників у звітності (управлінській, фінансовій, податковій (податкових

розрахунках), статистичній). Тут пріоритетним є застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які підтверджують аргументованість у класифікації доходів, витрат і фінансових результатів за видами діяльності та їх зведення за аналітичними ознаками, балансову узгодженість джерел формування доходів і витрат та кінцевих результатів, їх впливу на стан економічної системи загалом, обґрунтованість вибору варіантів їх формування за критеріями доречності тощо. Це надає змогу встановити достовірність інформаційної бази, виявити істотні розбіжності і причини їх виникнення та визначити програму контролювання, особливо на етапах його планування та підведення підсумків. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок різнопланових оцінок масштабів діяльності у натуральних показниках, помилок у ціноутворенні та застосуванні механізму цін, недотримання стандартів списання витрат та ін. Часто такі невідповідності є результатом спотворення інформаційної бази контролювання фінансових результатів;

2) процедури другого рівня, пов'язані з оцінками та діагностикою величини та зміни доходів, витрат і фінансових результатів відносно параметрів управління ними (планування, нормування, бюджетування і т. п.). В даному випадку, визначальними факторами в оцінках і діагностиці є інтереси (інформаційні потреби) суб'єктів контролювання.

Аналітичні процедури другого рівня можуть бути об'єднані у такі групи:

1) аналіз співвідношень – надає можливість оцінити тенденції чи закономірності еволюції у формуванні, розподілі та використанні фінансових результатів, вивести алгоритм системних змін в операційній, інвестиційній чи фінансовій діяльності та фактори впливу на дані зміни, що значно підвищує достовірність отриманої інформації. У такий спосіб найчастіше можна виявити нестандартні або нелогічні значення показників, які не вписуються в алгоритм інформаційного зв'язку;

2) аналіз тенденцій, який передбачає оцінку поведінки витрат, доходів і фінансових результатів, що є наслідком еволюційних змін та результатом реалізації стратегічних планів. Оцінка тенденцій найпрагматичніша у прогнозуванні кризових явищ, розвитку підприємства або окремих видів діяльності. Такі прогнози оцінки здійснюються на основі аналізу тенденцій та закономірностей, виміру факторного впливу у детермінованих і стохастичних зв'язках, оцінках ризику отримання достовірної інформації про загрози внутрішнього та зовнішнього впливів. Обмеженість таких аналітичних оцінок у практиці контролювання фінансових результатів зумовлена складним механізмом визначення коректних значень динамічного ряду багатьох показників як за обставин зміни методики їх обчислень, так і за значними коливаннями вартісної оцінки;

3) аналіз сценаріїв розвитку – досить важливий в умовах ринкового

середовища через нестабільність зміни його кон'юнктури. Аналіз сценаріїв розвитку найдоцільніший в контролюванні фінансових результатів за критеріями кінцевої мети господарювання (максимізація чистого прибутку, мінімізація суми бюджетних видатків, мінімізація витрат тощо). Прогнозування майбутнього стану фінансових результатів доцільно проводити залежно від очікуваних розмірів прибутків і факторів, що впливають на них. Визначення впливу факторів на зміну стану фінансових результатів дає змогу спроектувати майбутній стан економічної системи за оптимістичним і песимістичним сценаріями її розвитку. Разом з тим, здійснення контролювання фінансових результатів з використанням такого інструментарію аналізу надає змогу напрацювати гнучку тактику поточного (оперативного) управління у внутрішньому і зовнішньому середовищі діяльності підприємства. Від системності та якості аналітичних досліджень залежить якість контрольного висновку, що, своєю чергою, обумовлює прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи наявні погляди науковців та невирішені проблеми з досліджуваного питання, пропонуємо наступну систему аналітичних процедур для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів (табл. 3.1.1).

Надалі більш детально охарактеризуємо значення та можливість імплементування кожного методичного прийому аналізу в системі контролювання фінансових результатів.

Групування полягає у формуванні з масиву даних, що аналізуються, класифікаційних груп за ознаками, істотними з точки зору розв'язання конкретних аналітичних задач. Дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники. Наприклад, визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на результат в цілому. На базі групування розраховуються зведені показники за групами, з'являється можливість їх порівняння, аналізу причин відмінностей між групами, вивчення взаємозв'язків між ознаками. З поглибленням аналізу (побудова груп за більшою кількістю ознак, за менші часові проміжки тощо), усередненням підсумкових показників можна аналізувати структуру, структурні зрушення у фінансових результатах, визначати залежність між різними показниками. Своєю завершеною метод групування набуває у формі аналітичних таблиць. Групування виступає важливою підготовчою стадією для більш глибокого аналізу та прогнозування витрат, доходів, фінансових результатів.

Для оцінки рівня отриманих внаслідок аналітичного опрацювання фактичних показників використовують метод порівняння. Порівняльний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів необхідний для оцінювання кількісних та якісних змін, передбачуваних і

Таблиця 3.1.1

Система аналітичних процедур оцінки показників для інформаційного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів

Вид аналітичних процедур	Методичні прийоми аналізу	Умови застосування	Значення для системи контролювання
1	2	3	4
Аналіз співвідношень	Групування	<ul style="list-style-type: none"> ✓ структурний (вертикальний) аналіз; ✓ визначення балансового зв'язку; ✓ розрахунки коефіцієнтів репрезентативної ознаки; ✓ побудова розрахункових аналітичних таблиць 	<p>Дозволяє контролювати структуру, структурні зрушення в розмірах фінансових результатів, визначати та контролювати залежність між різними показниками.</p> <p>Сприяє виявленню наявних і невикористаних резервів щодо подолання неефективності окремих напрямів діяльності</p>
	Порівняння	<ul style="list-style-type: none"> ✓ проведення порівнянь до обраної бази (норми, стандарти, бюджети, тощо) з оцінкою абсолютної і відносної зміни та еластичності зміни 	Виявлення та контролювання відхилень фактичних значень витрат, доходів, фінансових результатів від обраної бази порівняння
	Середні та відносні величини	<ul style="list-style-type: none"> ✓ розрахунок величини репрезентативної ознаки; ✓ розрахунок якісних аналітичних показників ✓ коефіцієнтний аналіз (співставлення двох або більше показників управлінського, фінансового обліку та звітності) 	Аналіз показників витрат, доходів, фінансових результатів у співвідношенні один з одним, надає можливість докладніше оцінити результативність діяльності підприємства. Фінансові коефіцієнти є вихідною базою для наступного факторного аналізу фінансових результатів
	Індексний метод	<ul style="list-style-type: none"> ✓ характеристика загальної зміни складного економічного явища чи окремих його елементів (складових); виділення впливу одного з факторів шляхом елімінування впливу інших; ✓ відокремлення впливу зміни 	Формування інформації, яка надасть змогу проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку фінансового результату

1	2	3	4
Аналіз тенденцій		структури явища на зміну індексованої величини, визначення співвідношення факторів, які впливають на показник, що аналізується	
	Горизонтальний (динамічний) аналіз	✓ порівняння з базовими і минулими періодами	Інформація щодо абсолютних і відносних відхилень величин окремих видів фінансових результатів, витрат та доходів за звітний період, а також у динаміці за ряд років, що дає можливість надати якісну характеристику виявлених змін
	Графічний метод	✓ наглядне, масштабне зображення зміни певних економічних показників за допомогою графіків та діаграм	Оцінка та контролювання динаміки (в тому числі перспективної) об'єктів контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) на основі дослідження властивостей графіків
	Методи факторного аналізу	✓ розрахунок впливу окремих факторів у їх сукупності та визначення їх пайової участі	Контролювання впливу чинників на зміну прибутку як по підприємству в цілому, так і у розрізі центрів відповідальності, об'єктів діяльності, окремих покупців і географічних сегментів
Аналіз сценаріїв розвитку	Економіко-математичні методи і моделі	✓ аналіз безбитковості; ✓ прогнозування економічних параметрів; ✓ визначення перспективного економічного плану за варіантами економічних стратегій	Виявлення, дослідження та прогнозування економічних параметрів (обсягу, доходу, витрат, ціни тощо) у їх взаємозв'язку та з позиції впливу на фінансові результати
	Балансові узагальнення	✓ розрахунок потреб і можливостей	Виявлення та контролювання резервів зростання прибутковості діяльності підприємства

непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, можливих наслідків і нових викликів. Для забезпечення порівняльного дослідження стану та розвитку фінансових результатів можуть слугувати різні бази порівняння (табл. 3.1.2).

Таблиця 3.1.2

Види порівнянь фактичних показників та їх оціночних величин для системи контролювання фінансових результатів

База порівняння фактичного показника	Значення результатів порівняння для системи контролювання
План / бюджет	Дозволяє визначити та проконтролювати ступінь виконання плану / бюджету
Норматив (відповідно до законодавчих документів)	Надає можливість визначити та проконтролювати рівень досягнення нормативних величин або ступінь відхилення від них
Норма (науково обгрунтоване значення показника)	Дозволяє визначити та проконтролювати рівень оптимізації величини фактичних показників
Прогноз	Дає змогу проконтролювати, наскільки реальний стан фінансових результатів відповідає прогнозованому
Прогресивні показники	Надають можливість виявити на підприємстві невикористані резерви та проконтролювати їх використання
Показники інших суб'єктів (наприклад, підприємств-конкурентів) (Додаток Б)	Дозволяє виявити передовий досвід господарювання, а також установити та проконтролювати, чи є стан фінансових результатів конкурентоспроможним
Середні значення показників (по області, в галузі та ін.)	Дають змогу встановити та проконтролювати існуючий розрив і розробити необхідні заходи для його подолання
Оптимальні та критичні значення показників	Дозволяють виявити та проконтролювати наскільки стан фінансових результатів відхиляється від оптимального та наближається до критичного значення

Проте порівняльний аналіз не зводиться до технічних процедур зіставлення відповідно до обраної бази порівняння. Тут слід врахувати якісні характеристики зіставлення (часові, за обсягом, за сукупністю властивостей тощо). Також порівняльний аналіз будуватиметься на визнанні еластичності зміни, тобто які очікувані розміри доходу чи витрат можна отримати при різних варіантах впливу на фактори їх формування.

Для розрахунку відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків між показниками використовують середні та відносні величини. Якщо показники витрат, доходів, фінансових результатів розглядати у співвідношенні один з одним, з'являється можливість докладніше оцінити результативність діяльності підприємства. Відносні показники дозволяють виявити ключові взаємозв'язки, усвідомити сутність явищ, проаналізувати різні аспекти діяльності підприємства. Так, більшість важливих для контролювання фінансових результатів даних представлена не

абсолютними показниками обсягів отриманого прибутку, а відносними показниками, тобто показниками рентабельності.

Сформована в аналітичній системі інформація про показники прибутковості (рентабельності) надає можливість суб'єктам контролювання простежити ефективність формування фінансових результатів за співвідношенням ефекту (прибутку) і вартості витрачених ресурсів, а також доходів, отриманих у результаті їх використання. Також за допомогою відносних величин можливим є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів є випереджувальним щодо зростання витрат діяльності, а втрати прибутку за одним видом діяльності повністю компенсуються його приростом за іншою діяльністю.

Окрім цього, результати розрахунку відносних величин (співвідношення доходів і витрат) створюють умови для виявлення суб'єктом контролювання невідповідності витрат доходам, що може бути наслідком наявності тіньової сфери діяльності на підприємстві. Виявлення та контролювання доходів і витрат, що йдуть від прихованої, так званої "тіньової діяльності", є досить серйозною проблемою для суб'єктів господарювання. При наявності таких доходів і витрат неможливо стає вбачати реальну діяльність (реальний прибуток / збиток) підприємства, так як перекручується звітність, приховуються документи про проведення операцій, а іноді облік таких об'єктів взагалі відсутній. Вийти з цього положення можуть допомогти непрямі методи контролю (які використовуються в роботі податкових органів), підставою для застосування яких є результати аналітичних досліджень. Ці методи забезпечують найповнішу реєстрацію тіньових економічних явищ для узагальнюючої характеристики процесу формування фінансових результатів на основі виявлення і вивчення статистичних закономірностей.

Індексний метод застосовується для вивчення в динаміці економічних явищ, які формуються під впливом факторів, кожен з яких схильний до змін у динаміці. Вплив зміни кожного з цих факторів, у свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість. Основою аналітичної індексної моделі є мультиплікативний зв'язок між певною множиною показників, один з яких розглядається як результат, інший – як фактор.

Аналіз впливу факторів на зміну прибутку в динаміці можливо здійснити, побудувавши функціональну взаємозалежність показників з наступним застосуванням її у факторному індексному аналізі на підставі методу ланцюгових підстановок. Наприклад, для створення аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів у розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності можливо використовувати індексну

модель, пов'язану з формуванням валового прибутку, яка надає можливість визначити та проконтролювати причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

Горизонтальний аналіз застосовується для надання системі контролювання інформації щодо оцінки зміни витрат, доходів і фінансових результатів у часі (динаміці). У результаті використання даної групи прийомів визначаються абсолютні та відносні відхилення величин доходів, витрат, окремих видів фінансових результатів та чистого фінансового результату за звітний період, а також у динаміці за ряд років, що дає можливість надати якісну характеристику виявлених змін.

У процесі аналізу зміни фінансових результатів можна будувати одномірні (характеризують зміну в часі одного показника) і багатомірні (характеризують зміну в часі двох, трьох і більше показників) ряди динаміки. Так, результати побудови одномірних рядів динаміки надають можливість суб'єкту контролювання виявити наступні тенденції зміни фінансових результатів за певний проміжок часу:

- ріст – числове значення об'єкта контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) протягом досліджуваного періоду мало тенденцію до збільшення;
- спад – числове значення об'єкта контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) протягом досліджуваного періоду мало тенденцію до зменшення;
- рівномірний розвиток – числове значення об'єкта контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) протягом досліджуваного періоду було відносно стабільним (незмінним);
- нерівномірний розвиток – числове значення об'єкта контролювання (витрат, доходів, фінансових результатів) протягом досліджуваного періоду мало тенденцію як до зростання, так і до зменшення.

Результати побудови багатомірних рядів динаміки відображають зміну в часі двох, трьох і більше показників та на основі співставлення (порівняння) тенденцій розвитку даних показників створюють умови для виявлення суб'єктом контролювання нехарактерних тенденцій зміни стану фінансових результатів.

Графічний метод полягає у застосуванні графіків для відображення показників, що надає можливість зробити їх більш наочними та виразними, полегшити їх сприйняття, а в багатьох випадках і аналіз. Графік дозволяє одразу оцінити характер досліджуваного об'єкта контролювання, його закономірності та особливості, тенденції розвитку, взаємозв'язок показників, що його характеризують. На основі побудови графіків і діаграм створюється інформаційна база для контролювання динаміки витрат, доходів, фінансових результатів з різним ступенем деталізації (в розрізі окремих напрямів діяльності, центрів відповідальності, об'єктів діяльності). За допомогою графіків можна

здійснювати поточне контролювання за виконанням планів щодо витрат, доходів та фінансових результатів, а також можливе моделювання та контролювання їх перспективної динаміки.

Побудована система показників внаслідок аналітичного опрацювання облікових (первинних) даних повинна забезпечувати суб'єктів контролювання не тільки інформацією щодо абсолютної зміни розмірів фінансових результатів, а в першу чергу, відображати за рахунок яких саме факторів і на скільки змінився розмір останніх, що можливо на основі використання механізмів факторного аналізу. Найчастіше під факторним аналізом розуміють методику комплексного та системного вивчення та вимірювання впливу факторів на величину фінансових результатів.

Результати застосування факторних аналітичних прийомів дозволяють суб'єкту контролювання виявити та дослідити вплив окремих показників-факторів на величину показника прибутку, який розглядається як результат стохастичних і детермінованих (функціональних) зв'язків.

Детермінований факторний аналіз представляє собою методику дослідження впливу факторів, зв'язок яких з результативним показником носить функціональний характер, тобто коли результативний показник факторної моделі представлено у вигляді добутку, частки або алгебраїчної суми факторів. Цей вид факторного аналізу найбільш поширений, оскільки, будучи досить простим у застосуванні (в порівнянні із стохастичним аналізом), дозволяє усвідомити логіку дії основних факторів розвитку фінансових результатів, кількісно оцінити їх вплив, зрозуміти, які фактори, та в якій пропорції можливо і доцільно змінити для підвищення ефективності розвитку фінансових результатів.

Стохастичний аналіз є методикою дослідження факторів, зв'язок яких з результативним показником, на відміну від функціонального, є неповним, імовірнісним (кореляційним). Якщо при функціональній (повній) залежності зі зміною аргументу завжди відбувається відповідна зміна функції, то при кореляційному зв'язку зміна аргументу може дати декілька значень приросту функції залежно від поєднання інших чинників, що визначають цей показник.

Використання економіко-математичних методів дозволяє давати якісну та кількісну характеристику зв'язків між явищами, сприяє затвердженню більш обґрунтованих управлінських рішень. У процесі контролювання фінансових результатів економіко-математичні методи використовують для виявлення невикористаних резервів раціонального господарювання, економного витрачання ресурсів, встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх із факторами, які склалися у процесі виробництва, прогнозування майбутніх прибутків, як по підприємству в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності. При цьому, необхідною умовою для аналізу та контролювання поточної та планування майбутньої діяльності й прийняття

управлінських рішень є розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. В цьому випадку, потужним інструментом для формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та прийняття рішень є аналіз беззбитковості виробництва. Аналітичні можливості аналізу беззбитковості зумовлюють його поширення в практичній діяльності для прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення.

Одна з найскладніших проблем керування співвідношенням між витратами і доходами це: оцінити фактичний їх рівень, передбачити майбутнє, віднайти ефективні рішення в умовах невизначеності. Інструментом мінімізації невизначеності слугує прогнозування, а прогнозом називають спробу визначити (передбачити) стан якогось явища чи процесу в майбутньому, тобто можливі наслідки управлінських рішень. Отримання інформації про майбутнє, передбачення можливих або бажаних змін фінансових результатів сучасних підприємств є необхідним елементом формування інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів. Прогнозування виступає основою розробки довготермінових та середньотермінових прогнозів щодо прибутків підприємства в цілому та його окремих структурних підрозділів.

Необхідність прогнозування прибутку обумовлена тим, що через часті зміни в економіці без прогнозу показників фінансових результатів підприємство не зможе планувати розвиток матеріально-технічної бази, свої витратні статті, віддача яких не співпадає в часі з їх здійсненням.

Основною метою прогнозування фінансового результату підприємства є визначення його майбутнього значення залежно від факторів, що впливають на формування прибутку. В свою чергу, складені прогнози слугують основою для порівняння отриманих значень прибутків із плановими (прогнозними), виявлення відхилень та їх причин. Таким чином, прогнозний показник є базою для контролювання відхилень між фактичним і змодельованим значенням витрат, доходів та фінансових результатів. Основною проблемою застосування прогнозів постає вибір обґрунтованих та адекватних методів їх визначення.

Важливою складовою аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів є діагностика та пошук резервів і можливостей їх мобілізації у поточному та перспективному періодах за допомогою методів економіко-математичного моделювання.

В основі створення балансових узагальнень лежить балансовий метод – це відображення й аналіз кількох (найчастіше – двох) груп взаємопов'язаних і взаєморівноважених економічних показників. У формі балансу підприємство планує процес формування майбутніх

фінансових результатів на основі складання балансу доходів і витрат. При складанні балансу доходів і витрат аналізується можливість отримання прибутку та інших джерел фінансових ресурсів, виходячи з суми необхідних видатків.

Здійснюючи аналітичні дослідження, слід дотримуватись дедуктивного підходу – від оцінки синтетичних показників фінансової звітності до дослідження причинно-наслідкових зв'язків, які зумовлюють зміну стану та розвитку фінансових результатів в розрізі окремих видів та об'єктів діяльності, центрів відповідальності тощо.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що значні контрольні можливості методу економічного аналізу роблять його дієвим інструментом підвищення ефективності будь-якого процесу, який має контрольні функції. Застосування аналітичних процедур дає змогу підвищити якість і скоротити час на здійснення процесу контролювання фінансових результатів суб'єкта господарювання. Розглядаючи реалізацію економічного аналізу в практичній контрольній діяльності, для систематизації понятійного апарату ми зупинилися на терміні “аналітичні процедури в контролюванні”, в залежності від ситуації цей термін може означати застосування одиначної аналітичної методики або її елементу, а також здійснення комплексного економічного аналізу фінансових результатів підприємства.

3.2. Управлінський аналіз в системі контролювання формування фінансових результатів

У сучасних економічних умовах важко переоцінити актуальність та ефективність використання аналітичних досліджень у процесі створення інформаційної бази для процесу контролювання за формуванням, розподілом і використанням фінансових результатів. Використання методики й організації управлінського аналізу спрямоване на забезпечення суб'єктів контролювання своєчасною дієвою інформацією про зміну стану об'єктів контролювання, причини цієї зміни та відхилень від регламентованих параметрів з метою своєчасного напрацювання управлінських рішень, які спрямовані на запобігання та усунення негативних процесів і ефективне маневрування виробничими ресурсами та капіталом.

В цілому, процедура аналітичної роботи всередині підприємства, як правило, передбачає двомодульну структуру: перший етап ґрунтується на використанні показників фінансового обліку та офіційної фінансової звітності, другий – передбачає використання даних управлінського обліку. Оскільки фінансовий аналіз ґрунтується на даних бухгалтерської звітності, то він в основному є ретроспективним і дозволяє зробити узагальнені

висновки про факти та результати господарсько-фінансової діяльності, що вже відбулися. На відміну від фінансового, управлінський аналіз проводиться на більш глибокому рівні, забезпечуючи можливість доступу до всієї бухгалтерської (управлінської) інформації, включаючи дані оперативного обліку. В той же час, управлінський аналіз і фінансовий аналіз є різними видами економічного аналізу, що різняться джерелом надходження інформації та призначенням аналітичних даних.

В управлінському аналізі велика увага приділяється оцінці варіантів управлінських рішень, тобто перспективному аналізу. Крім того, управління витратами, доходами та прибутком неможливе без зворотного зв'язку, який дозволяє здійснювати так зване управління по відхиленнях, при якому використовується оперативна форма аналізу. Також управлінський аналіз у значній своїй частині носить випереджаючий характер, а одним з його основних завдань є дослідження того, яку дію на той або інший результативний, витратний або фінансовий показник обумовить зміна одного або декількох приватних показників (чинників). Саме тому, в процесі аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів необхідно використовувати методичний інструментарій управлінського аналізу, який передбачає можливість виведення оперативних діагностичних висновків і створення деталізованої аналітичної інформації за будь-яким рівнем формування прибутків (збитків) підприємства.

Незважаючи на значні наукові надбання з питань теорії та методології управлінського аналізу, що висвітлені у працях багатьох вчених-економістів, зокрема: М. А. Вахрушеної [23], О. Н. Волкової [24], Н. П. Любушина [25], В. О. Меца [3], Є. В. Мниха [4], Л. В. Попової [26], Ю. С. Цал-Цалко [5] та ряду інших, на сучасному етапі розвитку економічної думки теоретико-методологічні положення управлінського аналізу в системі контролювання фінансових результатів підприємства не є достатньо обґрунтованими. Невирішеними залишаються питання з'ясування сутності управлінського аналізу, обґрунтування його мети та завдань в системі контролювання формування прибутків підприємства. Крім того, сучасні трансформації виробничо-господарської та управлінської діяльності ставлять нові завдання та формують якісно нові вимоги до методичного забезпечення аналітичних процедур, які використовуються з метою моделювання аналітичного забезпечення процесу контролювання фінансових результатів. Окреслене коло питань формує основні напрями подальшого дослідження.

Аналіз економічної літератури свідчить, що можна виділити декілька підходів до трактування поняття “управлінський аналіз”. Відповідно до першого підходу, вчені розглядають управлінський аналіз як підфункцію управління. В рамках цього підходу облік і аналіз розглядаються як складові елементи контролю, який, в свою чергу, є однією з основних

функцій управління. При цьому контроль є найважливішою функцією, оскільки забезпечує в управлінні зворотний зв'язок. В задачі аналізу, як підфункції управління, входить підготовка інформації, необхідної для обґрунтування управлінських рішень, які приймаються. Так, в рамках даного підходу Л. В. Попова і Т. А. Головина називають управлінський аналіз контролінгом, який “включає в себе встановлення цілі підприємства, поточний збір і обробку інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення контролю відхилень фактичних показників діяльності від планових, а також підготовку рекомендацій для прийняття управлінських рішень” [26, с. 9]. На наш погляд, сутність управлінського аналізу не можна обмежувати виключно контрольною функцією управління, адже сучасні вимоги до управлінського аналізу значно ширші, і коло питань управлінського аналізу дуже різноманітне, починаючи з аналізу ринку і конкурентоспроможності, закінчуючи перспективним аналізом фінансових результатів.

Відповідно до іншого підходу, управлінський аналіз розглядається як складова частина управлінського обліку. При цьому, відносно управлінського обліку, управлінський аналіз позиціонується як виявлення його аналітичної функції, в той час як сам облік є інформаційною основою управління. Так, Н. П. Любушин зазначає, що управлінський (внутрішній) аналіз – це складова частина управлінського обліку, тобто інформаційно-аналітичного забезпечення адміністрації, керівництва організації необхідними даними для підготовки управлінських рішень [25, с. 10]. С. Ф. Голов пише, що управлінський облік є процесом виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [27]. На наш погляд, визначення управлінського аналізу як частини управлінського обліку не достатньо обґрунтоване. В класичному розумінні управлінський облік представляє собою систему збору та обробки інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Але саме аналіз визначає, яка інформація повинна бути зібрана для прийняття конкретного економічного рішення. Таким чином, управлінський аналіз є з'єднуючою ланкою між особами, відповідальними за прийняття управлінських рішень, і інформаційною системою підприємства, визначаючи її аналітичні можливості. Саме направленість аналізу на конкретні економічні рішення робить облік управлінським, так як забезпечує релевантні аналітичні характеристики даних, що збираються та накопичуються.

Достатньо розповсюдженим є розуміння управлінського аналізу як виду економічного аналізу. Виділення управлінського аналізу з власне економічного відбулося в результаті зростання значимості функцій управління, розширення виробництва, розвитку конкурентного ринку,

централізації капіталу, необхідності збереження комерційної таємниці, розподілу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський облік. В таких умовах управлінський аналіз стає головним інструментом системи управління бізнес-процесами.

Ряд вчених обґрунтовує необхідність поділу економічного аналізу на фінансовий і управлінський за ознакою інформаційного призначення аналізу. Так, фінансовий аналіз поставляє інформацію переважно зовнішнім користувачам, які не приймають участь у процесі управління підприємством, але зацікавлені в його успішній фінансово-господарській діяльності (податкові органи, страхові компанії, банківські установи, постачальники, інвестори та інші учасники ринку). Управлінський аналіз призначений компенсувати інформаційні обмеження фінансового та дозволяє приймати обґрунтовані економічні рішення внутрішнім користувачам (керівникам і спеціалістам підприємства).

У той же час, управлінський аналіз виділяється із економічного не тільки за ознакою інформаційного призначення. Існує цілий ряд значимих характеристик, які дозволяють виявити специфічні особливості управлінського аналізу. Це і інформаційна база, і область прийняття рішень, і цільова спрямованість та ін. На наш погляд, визначення управлінського аналізу як напрямку економічного аналізу найбільш обґрунтоване. Управлінський аналіз – це, перш за все, інструмент обробки даних внутрішньої інформаційної системи підтримки управлінських рішень і представлення її в релевантному виді користувачам, відповідальним за прийняття управлінських рішень.

Останній підхід до розуміння сутності управлінського аналізу представлено комбінаціями попередніх підходів. Н. В. Скрипник та С. В. Рилєєв зазначають, що до функцій управлінського обліку, крім облікової, планової та контрольної, входить ще й аналітична. Її реалізація покладена на управлінський аналіз, який є складовою частиною економічного аналізу [28, с. 283]. На думку О. Н. Волкової, управлінський аналіз лежить на стику декількох економічних наук і управління і, таким чином, може розглядатися, з одного боку, як особлива галузь економічної науки, з іншого боку, як одна із функцій практики управління підприємством, цілком якої є обробка та представлення інформації у системі прийняття управлінських рішень на підприємстві [24, с. 12]. М. А. Вахрушина управлінський аналіз визначає як розділ економічного аналізу і складову частину управлінського обліку, основною метою яких є вивчення минулої, поточної, а головне – майбутньої діяльності сегментів бізнесу, засноване на прогнозуванні їх доходів, витрат і фінансових результатів при виборі тієї або іншої господарської тактики за сегментами [23, с. 38].

Загалом, дослідивши думки різних вчених, можна побудувати узагальнену схему, в якій місце управлінського аналізу в процесі

контролювання фінансових результатів буде виглядати наступним чином (рис. 3.2.1).

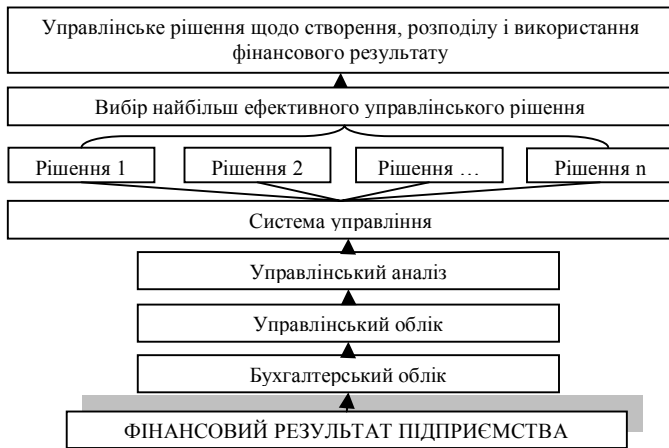


Рис. 3.2.1 Місце управлінського аналізу в процесі контролювання фінансових результатів

Таким чином, управлінський аналіз фінансових результатів – це проміжний етап управління, об'єктом якого є минула, поточна і майбутня діяльність підприємства щодо створення, розподілу і використання прибутку (збитку), інформаційною базою – дані, зібрані в системі обліку, призначені для аналітичної підтримки управлінських рішень.

При цьому, однією із специфічних особливостей управлінського аналізу є акцент на формування інформаційних потоків (як планових, так і звітних) і їх подальшу обробку (аналіз) в розрізі окремих центрів відповідальності, тобто структурних одиниць підприємства, що роблять вплив на рівень витрат, доходів і інвестицій і, відповідно, несуть відповідальність за них. Таке представлення інформації дозволить аналізувати та контролювати передбачувані величини витрат і доходів та їх структуру, передусім, на стадії ухвалення рішень по окремих підрозділах і підприємству в цілому, що підвищує міру їх обґрунтованості.

Проведене теоретичне дослідження показує, що, з огляду на сутність управлінського аналізу в системі контролювання фінансових результатів, його основною метою є підготовка та забезпечення суб'єктів контролювання деталізованою, оперативною та аналітичною інформацією (у вигляді системи показників) щодо стану формування фінансових результатів з різним рівнем аналітичності (в розрізі окремих об'єктів діяльності, центрів відповідальності та по підприємству в цілому), а також розподілу та використання прибутків, враховуючи інформаційні потреби

користувачів. Виходячи із основної мети, сформовано основні завдання, які повинен вирішувати управлінський аналіз в процесі інформаційного забезпечення суб'єктів контролювання фінансових результатів (рис. 3.2.2).

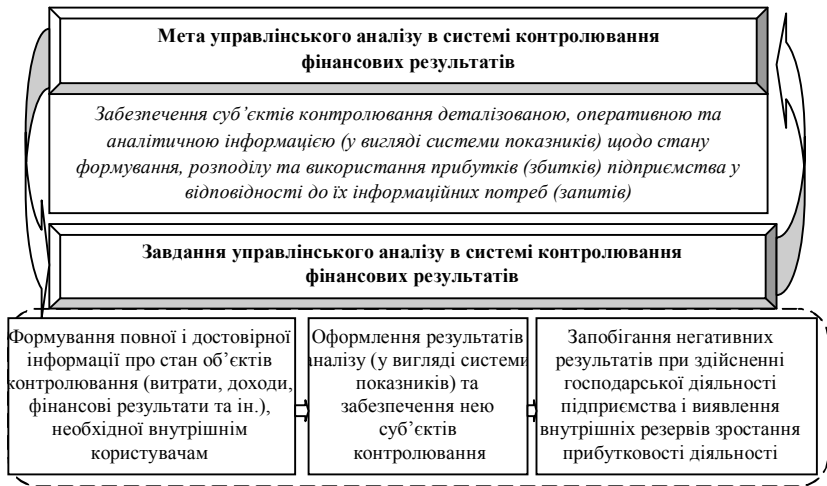


Рис. 3.2.2. Мета та завдання управлінського аналізу в системі контролювання фінансових результатів підприємства

Виконання цих завдань слід покласти на інформаційні ресурси підсистеми обліку та управлінський аналіз, який складається також із ряду підсистем: ретроспективний, оперативний та перспективний. Кожному із зазначених видів управлінського аналізу притаманне вирішення власних задач (рис. 3.2.3).

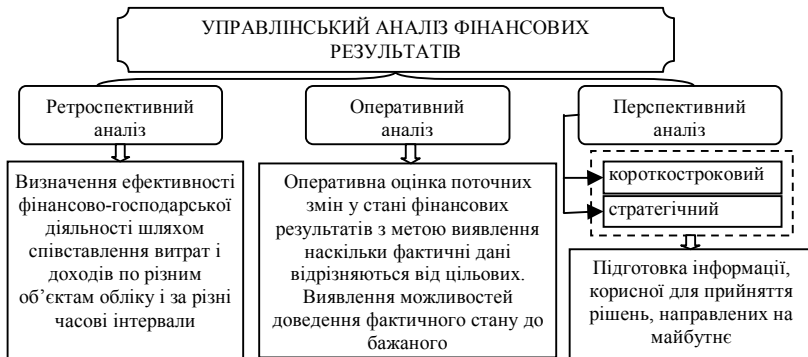


Рис. 3.4. Види управлінського аналізу в системі інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів

Ретроспективний аналіз здійснюється на основі порівняння фактичних результатів з бюджетними (плановими) і виявлення причин наявних відхилень.

Підсистемою управлінського аналізу є оперативний аналіз, завдання якого полягають в тому, щоб отримуючи щодня відомості про витрати, доходи, фінансові результати, і негайно надаючи всі ці дані аналітичній обробці, виявляти найбільш суттєві відхилення від запланованих розмірів, давати їм оцінку з точки зору впливу на очікуване виконання планових (бюджетних) показників.

В рамках короткострокового перспективного аналізу, який лежить в основі прийняття тактичних управлінських рішень, досліджується прогнозне співвідношення прибутку, витрат і обсягів продажу, доходів і витрат майбутніх періодів, аналізуються релевантні показники та ін. Особливе значення при цьому має деталізована інформація, зібрана в системі управлінського обліку, яка дозволяє планувати валовий прибуток (суму покриття) в розрізі окремих напрямів діяльності, центрів відповідальності та об'єктів діяльності, по підприємству в цілому і оцінювати його потенційну здатність до покриття постійних витрат підприємства. З точки зору стратегічного управління, задачею стратегічного управлінського аналізу фінансових результатів є зведення різноманітних даних, які характеризують різні явища і факти, у загальну цілісну систему, яка відображає властиві об'єкту дослідження тенденції і закономірності, формування об'єктивного інформаційно-аналітичного матеріалу для прийняття найбільш обґрунтованого управлінського рішення.

Відповідно, предметом управлінського аналізу є причини формування і зміни фінансових результатів як наслідок впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів, що досліджуються з метою підвищення ефективності діяльності, уникнення ризиків, загроз і досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей підприємства.

Результати управлінського аналізу дозволяють керівникам (суб'єктам контролювання) оперативно оцінити досягнуті фінансові результати, ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, прибутковість окремих об'єктів діяльності, тобто оперативно використовувати отриману інформацію в контрольних цілях та на основі контрольної інформації впливати на складові, які визначають рівень беззбитковості діяльності суб'єкта господарювання.

Базою управлінського аналізу в системі контролювання є деталізована інформація про витрати, доходи та прибутки (збитки) в різноманітних її аспектах, яка формується в підсистемі управлінського обліку. І ця ж інформація, відповідним чином оброблена з використанням аналітичних способів і прийомів, надходить до системи контролювання, де переробляється у контрольну інформацію, яка стає придатною для

вироблення варіантів рішень і поступас в розпорядження управлінців.

Управлінський аналіз є сполучною ланкою між інформаційними потоками, які формуються в управлінському обліку в різних аналітичних розрізах, і системою контролювання за формуванням фінансових результатів. Однак, не всі потоки є інформаційною базою, тому що вони можуть бути неоднорідними за формою та змістом. Для того, щоб потоки відомостей стали сполучними базовими елементами, вони повинні бути піддані попередній обробці. Інакше кажучи, інформаційні потоки, щоб стати інформаційною базою системи контролювання фінансових результатів, повинні бути відповідним чином перетворені й оброблені за допомогою спеціальних способів і прийомів.

Таким чином, важливий елемент організаційно-інформаційної моделі – методичне забезпечення управлінського аналізу фінансових результатів підприємств. Будь-який аналітичний процес має здійснюватися на єдиній затвердженій методиці, яка забезпечить отримання повного та співставного висновку про стан досліджуваного об'єкта. Повноцінна реалізація аналітичної функції в системі контролювання фінансових результатів потребує розв'язання завдань, пов'язаних з адаптацією методичного забезпечення аналізу до сучасних потреб господарської та управлінської діяльності, що визначає необхідність розробки теоретико-методичних засад управлінського аналізу фінансових результатів.

На сьогодні існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що дають можливість аналізувати та контролювати процес формування фінансових результатів. Кожен автор має свою точку зору в даній сфері, тому різні методики мають свої специфічні елементи. В той же час, дослідження економічної літератури показує, що для оцінки формування фінансових результатів підприємства в системі управлінського аналізу можливим є використання наступних методик (рис. 3.2.4).

На основі використання першої методики буде формуватися аналітична база для оцінки та контролювання відхилень фактичного прибутку від бюджетного рівня як в розрізі окремих об'єктів діяльності, центрів відповідальності, покупців, географічних сегментів, так і по підприємству в цілому. Джерелом для проведення даного аналізу є дані, сформовані в підсистемі управлінського обліку, які відображають процес формування прибутку підприємства за різними аналітичними рівнями, а також містять інформацію щодо бюджетних та фактичних значень показників. Результатом використання даної методики є складання балансу відхилень фактичного прибутку від бюджетного з метою оцінки відхилень та причин їх виникнення.

Таким чином, на стадії реалізації прийнятих рішень проводиться управлінський аналіз того, які витрати та доходи формуються в кожному з центрів відповідальності, які величини відхилень фактичних (на момент



Рис. 3.2.4. Модель управлінського аналізу в процесі контролювання формування фінансових результатів підприємства із врахуванням запропонованих методик та додаткових аналітичних рівнів

аналізу) показників від їх планових (бюджетних) значень, виявляються причини їх виникнення і вплив цих відхилень на формування показників підприємства в цілому. Така інформація надає можливість після закінчення звітного періоду проконтролювати як реально господарювали центри відповідальності, як це відбулося на кінцевих результатах роботи підприємства і наскільки ефективними виявилися ті регулюючі (коригуючі) дії, які робилися для узгодження діяльності окремих центрів

відповідальності між собою, по-перше, і майбутніх витратних і фінансових показників з плановими (бюджетними), по-друге.

Важливу роль при формуванні інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та обґрунтуванні управлінських рішень займає управлінський аналіз беззбитковості господарської діяльності. Розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання є необхідною умовою для створення якісної інформаційної бази контролювання формування прибутків підприємства, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. При цьому в основі управлінського аналізу формування фінансових результатів лежить оцінка беззбитковості окремих об'єктів господарювання.

В сучасній економічній літературі проблематиці визначення беззбитковості виробництва приділяється значна увага. Це стосується наукових розробок таких вчених як: Т. В. Головка [29], І. В. Ліпсіц [30], Ю. Ю. Мороз [5], О. О. Орлов та Є. Г. Рясних [31], С. В. Сагова [29], Г. В. Савицька [6], Ю. С. Цал-Цалко [5], В. О. Янковий [32] та ін. Проте, на сьогодні залишаються відкритими питання дослідження значення управлінського аналізу беззбитковості в системі обліково-аналітичного забезпечення контролювання формування фінансових результатів суб'єктів господарювання.

В результаті дослідження економічних наукових джерел, можна зробити висновок, що розбіжності у визначенні беззбитковості обумовлені тим, що в основі розрахунку даного показника лежать різні методики.

На думку російського вченого І. В. Ліпсіца, розрахунок точки беззбитковості за своєю суттю є спробою комплексно розглянути взаємодію пропозиції, якою фірма (у частині своєї продукції) здатна управляти, і попиту, управляти яким неможливо та можна намагатися лише вплинути на нього. Оскільки основним фактором формування пропозиції є витрати, то основою такого аналізу стає розгляд співвідношень між загальним доходом від продажів і загальним рівнем витрат при різних рівнях цін і продажів [30].

Т. В. Головка і С. В. Сагова вважають аналіз беззбитковості необхідним для вирішення багатьох аналітичних завдань і прийняття управлінських рішень. Результати аналізу, на думку авторів, дозволяють встановити, яким чином впливає на прибуток зміна найважливіших економічних параметрів, в тому числі постійних та змінних витрат, ціни, обсягу виробництва і структури продажу [29].

Г. В. Савицька зазначає, що беззбитковий обсяг продажів і зона безпеки підприємства – це основоположні показники в розробці бізнес-планів, в обґрунтуванні управлінських рішень, в оцінюванні діяльності підприємства. За визначенням, яке надається вченою, беззбитковість – це такий стан, коли бізнес не дає ані прибутку, ані збитків. Виручка покриває

тільки витрати, фінансовий результат при цьому дорівнює нулю [6, с. 354].

Таким чином, значна кількість визначень несе у собі одне й те саме розуміння точки беззбитковості – фінансового рубежу, при якому підприємство покриває свої сукупні витрати, а прибутку ще не отримує, або такий обсяг продажу, якого треба досягти при певному (заданому) рівні цін, щоб збитки суб'єкта господарювання були нульовими. В той же час, необхідно більшу увагу приділяти аналізу за умов зміни факторів, які впливають на беззбитковість, що дозволить створити якісну інформаційно-аналітичну базу контролювання формування фінансових результатів. У свою чергу, на основі обліково-аналітичної інформації в системі контролювання буде створюватися інформація, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень щодо регулювання рівня складових, які визначають рівень беззбитковості.

Слушно вказує проф. Є. Мних на те, що визначення зони беззбитковості створює сценарії вибору управлінських рішень, поле маневрування матеріально-технічними ресурсами і капіталом для досягнення максимальних результатів кінцевої мети [4, с. 57].

Традиційно технологія визначення точки беззбитковості має досить обмежені можливості застосування на практиці. В економічній літературі проводиться аналіз беззбитковості обсягу виробництва в умовах, коли випускається один чи два види продукції. Проте, в умовах багатонаменклатурного виробництва обчислення межі беззбитковості значно ускладнюється, хоча сама схема розрахунку залишається точно такою ж, як і для окремого виду продукції. Відповідно, складність розрахунків зростає зі збільшенням асортименту продукції, що виробляється на підприємстві. В останньому випадку на беззбитковий рівень значний вплив чинить саме структура виробництва. В той же час, аналіз беззбитковості в умовах багатопродуктового виробництва практично не має особливого аналітичного значення, якщо не забезпечити вихід на показники прибутку по окремим рівням його формування: об'єктам діяльності, покупцям, центрам прибутку, підприємству.

При розрахунку беззбиткового обсягу виробництва необхідно враховувати, що операційна діяльність щодо продажу продукції (товарів, послуг, робіт) вважається зрівноваженою, коли чистий дохід (ЧД) від їх продажу дорівнює операційним витратам ($ЧД = СР + АД + ВЗ$). Зазначений обсяг реалізації – точка беззбитковості – розмежовує сфери збиткової і прибуткової діяльності. Система показників та її обліково-інформаційне забезпечення для організації контролювання фінансових результатів підприємства розшифровано у додатку Н.

Через наявність постійних витрат ($ПВ = АВ + ВЗ$) реалізація продукції до певного її обсягу (точки беззбитковості Об) є збиткова, оскільки операційні витрати більші за чистий дохід ($СР + АВ + ВЗ > ЧД$). Зі зростанням обсягу продажу за умови, що змінні витрати на одиницю

продукції (ЗВ) менші за ціну (Ц), тобто $ЗВ < Ц$, збитки зменшуються, і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю. Якщо економічна система досягла точки беззбитковості, тобто її чистий дохід зрівнявся з обсягом постійних та змінних витрат, то продукування кожної додаткової одиниці продукції до споживача забезпечуватиме підприємству операційний прибуток в обсязі його валового прибутку.

При моделюванні аналітичної бази контролювання необхідно враховувати, що на підприємстві формування фінансового результату (прибутку або збитку) здійснюється за рахунок окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг), виробництво та реалізація яких є основною метою створення та функціонування суб'єкта господарювання. Будь-яке підприємство створює та реалізує різноманітні об'єкти, кожен з яких має певну собівартість і приносить певну виручку. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства.

За інформаційними ресурсами фінансової звітності підприємства можна визначити загальний обсяг беззбиткової діяльності у грошовому виразі, тобто в обсязі чистого доходу. У точці беззбитковості чистий дохід визначається за розрахунком: $ЧДб = ПВ : ПВчд$, а постійні витрати покриваються валовим прибутком.

Залежно від рівня формування прибутків (збитків) підприємства в розрахунках, для моделювання інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів доцільно використовувати систему багаторівневих точок беззбитковості. Основний зміст цієї системи зводиться до розподілу постійних витрат за окремими рівнями формування фінансових результатів (рис. 3.2.5).

Відповідно, на основі управлінського аналізу беззбитковості можна створити інформаційну базу для контролювання формування прибутку підприємства на наступних аналітичних рівнях: за об'єктами діяльності, в розрізі покупців і географічних сегментів, на рівні центру прибутку та підприємства.

При багатомономенклатурній діяльності виникає проблема розподілу постійних витрат між реалізацією окремих об'єктів господарювання. В економічній літературі пропонується підхід, відповідно до якого розподіл постійних витрат між окремими видами продукції здійснюється на основі структури асортименту продукції, тобто частки випуску кожного об'єкта діяльності в загальній кількості. Ці частки використовуються для розрахунку середньозваженого питомого вкладу. Далі розраховується "беззбитковий оборот" як відношення постійних витрат та середньозваженого питомого вкладу. Виходячи із питомих часток визначається величина беззбиткових оборотів по окремим видам продукції.

Між тим, всі розрахунки можна провести використовуючи

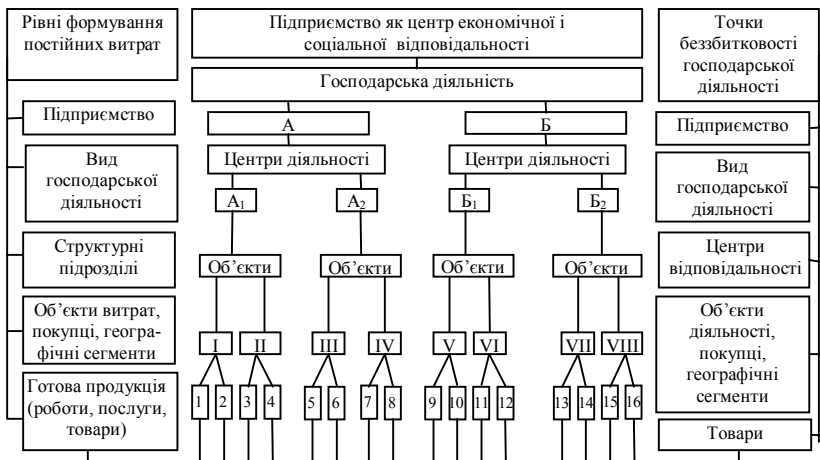


Рис. 3.6. Структурно-логічна схема формування постійних витрат та визначення беззбитковості за рівнями формування фінансових результатів

коефіцієнт беззбитковості (K_6), який визначається як відношення постійних витрат (ПВ) до величини валового прибутку (ВП) в цілому по підприємству:

$$K_6 = \text{ПВ} / \text{ВП}.$$

Точка беззбитковості в натуральному виразі визначається за формулою:

$$T_6 = K_6 \times N_i,$$

де N_i – кількість i -их виробів в початковому варіанті.

Використовуючи коефіцієнт беззбитковості набагато легше провести аналіз рівня беззбитковості по окремих об'єктах діяльності, враховуючи що їх асортимент може складатися із декількох десятків найменувань і зміна кількості будь-якого з них потребує перерахунку всіх питомих часток. При використанні K_6 необхідно тільки внести корективи у величину валового прибутку.

Таким чином, запропонований метод розподілу постійних витрат пропорційно валового прибутку є найбільш раціональним, оскільки тільки в цьому випадку витримується основне обмеження аналізу беззбитковості – незмінність структури асортименту продукції, яка при використанні в якості бази розподілу виручки, прямої заробітної плати, матеріалів та ін. обов'язково порушується.

На сьогодні мають місце різні методики викладення сутності математичного та графічного методу розрахунків точки беззбитковості. Більшість авторів виділяють три методи розрахунку точки беззбитковості:

рівняння, маржинального доходу і графічний.

Дослідження показали, що значна кількість науковців під маржинальним доходом розуміють різницю між виручкою та змінними витратами. Таке ж трактування притаманне і поняттю “маржинальний прибуток”. Окрім цього, науковцями виділяється таке поняття як “валова маржа”. Такими науковцями як Е.С. Стоянова та Е.В. Бикова визначення поняття “валова маржа” ототожнюється із трактуванням понять “маржинальний дохід” та “маржинальний прибуток” [3]. Водночас, Ч.Г. Хорнгрен стверджує, що на відміну від маржинального доходу, “... валова маржа, або валовий прибуток, розраховується як різниця між виручкою та цеховою (виробничою) собівартістю реалізованої продукції (включаючи постійні накладні виробничі витрати)” [34, с. 52]. Г.В. Савицька зазначає, що маржинальний прибуток (маржа покриття, сума покриття) – це виручка за вирахуванням змінних витрат. Він включає постійні витрати і прибуток [6, с. 334]. Таким чином, автор ототожнює такі поняття як маржинальний прибуток, маржа покриття та сума покриття. Окрім цього, вчена зазначає, що метод маржинального аналізу називають ще аналізом беззбитковості або сприяння доходу.

На нашу думку, при проведенні аналізу беззбитковості необхідно керуватися тим, що основним показником, який характеризує ефективність господарювання виробничих структурних підрозділів вітчизняних підприємств, є валовий прибуток (ВП), який можна назвати джерелом покриття постійних витрат і формування операційного прибутку, що обчислюється за формулою:

$$ВП = ЧД - СР (ЗВ), \text{ або } ВП = \sum_{i=1}^n ОР \times ЦР - \sum_{i=1}^n ОР \times ВС,$$

де ОР – обсяг реалізації (продажу) об’єктів господарської діяльності за асортиментом в натуральному виразі; ЦР – ціна реалізації одиниці продукції (товарів, робіт, послуг); ВС – виробнича собівартість одиниці продукції (товарів, робіт, послуг).

Валовий прибуток визначається за сукупністю показників, які пов’язані індексними і балансовими моделями. Отже, валовий прибуток дорівнює постійним витратам (ПВ) і операційному прибутку (ОП), тобто прибутку від продажу продукції (товарів, робіт, послуг):

$$ВП = ПВ + ОП, \text{ де } ПВ = АВ + ВЗ.$$

Відповідно, операційний прибуток є різницею $ОП = ВП - ПВ$. Коли постійні витрати прямують до нуля – $ПВ \rightarrow 0$, операційний прибуток прямує до валового прибутку – $ОП \rightarrow ВП$. Ці закономірності цінні при вивченні впливу динаміки обсягу продажу на операційний прибуток. Коли змінюється обсяг продажу, постійні витрати залишаються на попередньому рівні, тому операційний прибуток змінюється на величину валового прибутку.

Даний спосіб визначення валового прибутку характеризує його функціональне значення – покриття постійних витрат. На поверхні спостерігається наступне явище – будь-який метод розподілу постійних витрат наче поділяє валовий прибуток по видам продукції на постійні витрати та прибуток. В цьому легко переконалися, додавши постійні витрати і прибуток (збиток) по конкретним об'єктам діяльності, і у підсумку обов'язково отримаємо валовий прибуток. Однак, насправді, валовий прибуток по видам продукції не поділяється на постійні витрати та прибуток, він залишається незмінним як різниця між ціною та змінними витратами. Таким чином, відбувається не процес “поділу постійних витрат між об'єктами діяльності”, а покриття валовим прибутком об'єкта діяльності припадаючих на його долю постійних витрат. Такий підхід принципово по-новому ставить проблему розподілу постійних витрат. Немає необхідності відстежувати причинно-наслідкові зв'язки між значеннями постійних витрат та виручкою, прямою заробітною платою, матеріальними витратами, нормо-годинами та ін., оскільки для більшої частини постійних витрат їх просто не існує. Кожен виріб відповідно до величини валового прибутку бере на себе покриття постійних витрат у чітко визначеній пропорції згідно з коефіцієнтом беззбитковості. Тобто своїм валовим прибутком кожний об'єкт діяльності вносить “вклад” у “покриття постійних витрат”. Але саме по собі покриття постійних витрат, а у підсумку їх розподіл по об'єктах діяльності не містить аналітичного значення. Головне в розумінні змісту цього процесу полягає в тому, що він дозволяє по-новому підійти до гнучкого управління витратами і прибутком за умов частого зміни ринкової кон'юнктури. В цьому випадку коефіцієнт беззбитковості грає допоміжну роль (дозволяє розподілити постійні витрати, розрахувати беззбитковий обсяг діяльності), а основна роль в цьому процесі належить “рівню (коефіцієнту) економічної безпеки”. Критерієм такої безпеки є рівень перевищення фактичного обсягу реалізованої продукції над беззбитковим обсягом реалізації продукції. Коефіцієнт економічної безпеки діяльності (КЕБ) за показниками обчислюється так:

$$\text{КЕБ} = (\text{ЧД} - \text{ЧДб}) / \text{ЧД}.$$

Роль даного показника та функції, які він може виконувати, дуже важливі в системі інформаційного забезпечення контролювання формування фінансових результатів підприємства. Цей показник є фактичним інструментом гнучкого управління витратами та прибутком. Від дозволяє розрахувати безпосередньо прибуток (Π_i) та рентабельність по окремим об'єктам діяльності (P_i):

$$\Pi_i = \text{КЕБ} \times \text{ВП}_i,$$

$$P_i = \text{КЕБ} \times \text{ВП}_i / \text{Ц} - (\text{КЕБ} \times \text{ВП}_i).$$

При цьому дані розрахунки легко алгоритмуються і їх можна проводити в альтернативних варіантах з врахуванням зміни ринкової

кон'юктури.

Аналогічні розрахунки щодо оцінки безпеки господарської діяльності можна зробити на прикладі підприємства, що виробляє та реалізує два або більше видів продукції, і в цілому за сукупністю всіх витрат і доходів.

Аналіз безбитковості дає змогу вивчити залежність прибутку від невеликої кількості важливих чинників та на основі цього контролювати процес формування його розміру.

Побудована система показників внаслідок аналітичного опрацювання облікових даних повинна забезпечувати суб'єктів контролювання не тільки інформацією щодо абсолютної зміни розмірів фінансових результатів, але й передусім, відображати за рахунок яких саме факторів і на скільки змінився розмір останніх, що можливо на основі використання механізмів факторного аналізу.

Сучасний факторний економічний аналіз показників бухгалтерського прибутку підприємства базується в основному на використанні детермінованих моделей мультиплікативного типу. При цьому найбільш розповсюдженим на практиці є метод ланцюгових підстановок, за допомогою якого можна визначити відокремлений вплив кожного з факторів на прибуток і перевірити одержані результати аналізу шляхом балансування факторів. У той же час, зазначений метод має серйозні недоліки, пов'язані з викривленням впливу на приріст результативної економічної ознаки всіх факторів, окрім об'ємного.

Ми вважаємо, що для факторного аналізу прибутку доцільно використовувати індексний метод, як найбільш характерний прийом вивчення впливу факторів на економічний показник. При цьому прибуток розглядають як функцію показників факторів. Вплив зміни кожного з факторів, у свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість.

Показники – співмножники індексної системи є факторами показника-результату, які визначають його динаміку. Отже, у межах індексної системи можна визначити та на цій основі проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку фінансового результату.

Для проведення факторного аналізу пропонуємо зупинитися на чотирьохфакторній індексній моделі, пов'язаній з формуванням валового прибутку, яка дає можливість визначити причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

В індексній системі узагальнюючий індекс прибутку (I_{Π}) розраховується як добуток факторних показників: індексу впливу зміни цін ($I_{Ц}$), індексу впливу зміни витрат ($I_{В}$), індексу впливу структурних

зрушень в асортименті продукції (I_3) та індексу обсягів реалізації (I_K), тобто:

$$I_{\Pi} = I_{\Pi} \times I_B \times I_3 \times I_K.$$

При цьому загальний індекс відображає відносну величину впливу всіх факторів на зміну прибутку в динаміці, а кожний факторний індекс характеризує відносну величину впливу на зміну відповідного фактора. Різниця між чисельником і знаменником загального індексу покаже суму зміни прибутку в динаміці, а в кожному факторному індексі – суму впливу окремого фактора.

Використовуючи запропоновану індексну модель, здійснимо факторний аналіз зміни валового прибутку у 4 кварталі в порівнянні з 3 кварталом 2014 року в розрізі окремого покупця продукції ПАТ “Житомирський маслозавод” гіпермаркету “Караван” за двома об’єктами діяльності: молоко (900 г 2,5 % жирності) та сметана (400 г 21% жирності) (табл. 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3).

Розрахунки наведені в табл. 3.2.2 і 3.2.3 дають можливість зробити висновок, що індекс динаміки валового прибутку (I_{Π}) ПАТ “Житомирський маслозавод” становив 1,0488 (або 104,88 %), тобто у 4 кварталі в порівнянні з 3 кварталом відбулося збільшення валового прибутку від окремого покупця на 4,88 %. Абсолютна величина збільшення валового прибутку ($\Delta\Pi$) склала 5187,9 грн., в тому числі за рахунок реалізації молока валовий прибуток збільшився на 6611,7 грн., а за рахунок реалізації сметани зменшився на 1423,8 грн.

Індекс впливу на прибуток зміни цін (I_{Π}) становив 1,1922, або 119,22 %. Тобто за рахунок збільшення рівня цін прибуток збільшився на 19,22 %. Абсолютне збільшення прибутку за рахунок зростання цін становить ($\Delta\Pi_{(\Pi)}$) 17973,9 грн., в тому числі за рахунок змін цін на молоко прибуток зріс на 11257,2 грн. та за рахунок сметани – на 6716,7 грн.

Індекс впливу на прибуток зміни витрат, пов’язаних із створенням валового прибутку (I_B), становив 0,8508, або 85,08 %. Тобто за рахунок збільшення витрат прибуток зменшився на 14,92 %. Абсолютне зменшення прибутку за рахунок збільшення витрат ($\Delta\Pi_{(B)}$) становить 16401,9 грн., в тому числі за рахунок молока – 9158,4 грн. та сметани – 7243,5 грн.

Індекс впливу зміни структурних зрушень в асортименті продукції на прибуток (I_3) склав 0,9999, або 99,99 %. Тобто за рахунок структурних зрушень в асортименті реалізованої продукції прибуток зменшився на 0,01 %. Абсолютне зменшення прибутку за рахунок зміни структури реалізованої продукції за прибутковістю ($\Delta\Pi_{(3)}$) становить 2,18 грн.

Індекс впливу на зміну прибутку обсягів реалізації продукції (I_K) дорівнює 1,0340 або 103,40 %. Тобто за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції прибуток збільшився на 3,40 %. Абсолютне збільшення прибутку за рахунок збільшення обсягів реалізації ($\Delta\Pi_{(K)}$)

Таблиця 3.2.1

Вихідні дані для проведення аналізу впливу факторів на зміну валового прибутку від реалізації продукції ПАТ
 “Житомирський маслозавод” гіпермаркету “Караван” (м. Житомир)

Показники	2014 рік		Показники за даними минулого періоду в перерахунку на поточні обсяги і асортимент продукції
	3 квартал	4 квартал	
1. Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн. в тому числі:	189322,7	212169,3	195767,4
<i>Молоко (900 г, 2,5 % жирності)</i>			
– кількість реалізованих пакетів молока (900 г, 2,5% жирності), шт.	17610	19080	19080
– собівартість пакету молока (900 г, 2,5 % жирності), грн.	5,47	5,95	5,47
– собівартість реалізованого молока, грн.	96326,7	113526,0	104367,6
<i>Сметана</i>			
– кількість реалізованих упаковок сметани, (400 г, 21 % жирності), шт.	13400	13170	13170
– собівартість упаковки сметани, (400 г, 21 % жирності), грн.	6,94	7,49	6,94
– собівартість реалізованої сметани, грн.	92996,0	98643,3	91399,8
2. Виручка від реалізації продукції, грн., в тому числі:	295645,4	323679,9	305706,0
<i>Молоко (900 г, 2,5 % жирності)</i>			
– кількість реалізованих пакетів молока (900 г, 2,5 % жирності), шт.	17610	19080	19080
– ціна реалізації пакету молока (900 г, 2,5 % жирності), грн.	8,54	9,13	8,54
– виручка від реалізації молока, грн.	150389,4	174200,4	162943,2
<i>Сметана (400 г, 21% жирності)</i>			
– кількість реалізованих упаковок сметани, (400 г, 21 % жирності), шт.	13400	13170	13170
– ціна реалізації упаковки сметани (400 г, 21 % жирності), грн.	10,84	11,35	10,84
– виручка від реалізації сметани, грн.	145256,0	149479,5	142762,8
3. Валовий прибуток, в тому числі від реалізації:	106322,7	111510,6	109938,6
<i>Молоко (900 г, 2,5 % жирності)</i>	54062,7	60674,4	58575,6
<i>Сметана (400 г, 21 % жирності)</i>	52260,0	50836,2	51363,0

Таблиця 3.2.2

Методика аналізу впливу факторів на зміну валового прибутку (збитку) від реалізації продукції ПАТ “Житомирський маслозавод” гіпермаркету “Караван” у 4 кварталі в порівнянні з 3 кварталом 2014 року

Показник	Методика розрахунку	Розрахунок по підприємству	Значення показника
Індекс динаміки валового прибутку (I_n)	Π_1 / Π_0	111510,6 / 106322,7 = 1,0488	1,0488 (або 104,88%)
Абсолютна величина збільшення прибутку ($\Delta\Pi$)	$\Pi_1 - \Pi_0$	111510,6 – 106322,7 = 5187,9 грн.	5187,9 грн.
Індекс впливу на прибуток зміни цін ($I_{Ц}$)	$(\sum K_1 \times \Pi_1 - \sum K_1 \times B_1) / (\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_1)$	$(323679,9 - 212169,3) / (305706,0 - 212169,3) = 111510,6 / 93536,7 = 1,1922$	1,1922 (або 119,22%)
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни цін ($\Delta\Pi_{(Ц)}$)	$(\sum K_1 \times \Pi_1 - \sum K_1 \times B_1) - (\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_1)$	111510,6 – 93536,7 = 17973,9 грн.	17973,9 грн.
Індекс впливу на прибуток зміни витрат (I_B)	$(\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_1) / (\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_0)$	$(305706,0 - 212169,3) / (305706,0 - 195767,4) = 93536,7 / 109938,6$	0,8508 (або 85,08%)
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни витрат ($\Delta\Pi_{(B)}$)	$(\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_1) - (\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_0)$	93536,7 – 109938,6 = -16401,9 грн.	-16401,9 грн.
Індекс впливу зміни структурних зрушень в асортименті продукції (I_3)	$(\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_0) / (\sum K_0 \times \Pi_0 - \sum K_0 \times B_0) \times (\sum K_1 \times \Pi_0 / \sum K_0 \times \Pi_0)$	$(305706,0 - 195767,4) / (295645,4 - 189322,7) \times (305706,0 / 295645,4) = 109938,6 / 109940,8 = 0,9999$	0,9999 (або 99,99%)
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни структури реалізованої продукції ($\Delta\Pi_{(3)}$)	$(\sum K_1 \times \Pi_0 - \sum K_1 \times B_0) - (\sum K_0 \times \Pi_0 - \sum K_0 \times B_0) \times (\sum K_1 \times \Pi_0 / \sum K_0 \times \Pi_0)$	109938,6 – 109940,8 = -2,18 грн.	-2,18 грн.
Індекс впливу на зміну прибутку обсягів реалізації продукції (I_K)	$(\sum K_0 \times \Pi_0 - \sum K_0 \times B_0) \times (\sum K_1 \times \Pi_0 / \sum K_0 \times \Pi_0) / (\sum K_0 \times \Pi_0 - \sum K_0 \times B_0)$	$(295645,4 - 189322,7) \times (305706,0 / 295645,4) / (295645,4 - 189322,7) = 109940,8 / 106322,7 = 1,0340$	1,0340 (або 103,40%)
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни обсягів реалізації ($\Delta\Pi_{(K)}$)	$(\sum K_0 \times \Pi_0 - \sum K_0 \times B_0) \times (\sum K_1 \times \Pi_0 / \sum K_0 \times \Pi_0) - (\sum K_0 \times \Pi_0 - \sum K_0 \times B_0)$	109940,8 – 106322,7 = 3618,08 грн.	3618,08 грн.
<p>Π_0, Π_1 – значення валового прибутку (збитку) у базовому і звітному періодах відповідно; K_0, K_1 – обсяг реалізації і-го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях у базовому і звітному періодах відповідно; Π_0, Π_1 – рівень цін за одиницю і-го виду продукції у базовому і звітному періодах відповідно; B_0, B_1 – виробнича собівартість і-го виду продукції у базовому і звітному періодах відповідно.</p>			

Таблиця 3.2.3

Методика аналізу впливу факторів на зміну валового прибутку (збитку) від реалізації продукції ПАТ “Житомирський маслозавод” гіпермаркету “Караван” у 4 кварталі в порівнянні з 3 кварталом 2014 року за об’єктами діяльності

Показник	Методика розрахунку	Об’єкт діяльності	Розрахунок по підприємству	Значення показника
Абсолютна величина збільшення прибутку (ΔПР)	$P_1 - P_0$	Молоко	$60674,4 - 54062,7 = 6611,7$ грн.	6611,7 грн.
		Сметана	$50836,2 - 52260,0 = -1423,8$ грн.	-1423,8 грн.
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни цін (ΔПР _(Ц))	$(C_1 - C_0) \times K_1$	Молоко	$(9,13 - 8,54) \times 19080 = 11257,2$ грн.	11257,2 грн.
		Сметана	$(11,35 - 10,84) \times 13170 = 6716,7$ грн.	6716,7 грн.
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни витрат (ΔПР _(В))	$(B_1 - B_0) \times K_1$	Молоко	$(5,95 - 5,47) \times 19080 = 9158,4$ грн.	-9158,4 грн.
		Сметана	$(7,49 - 6,94) \times 13170 = 7243,5$ грн.	-7243,5 грн.
Абсолютна зміна прибутку за рахунок зміни обсягів реалізації (ΔПР _(К))	$(C_0 - B_0) \times (\sum K_1 - K_0)$	Молоко	$(8,54 - 5,47) \times (19080 - 17610) = 4512,9$ грн.	4512,9 грн.
		Сметана	$(10,84 - 6,94) \times (13170 - 13400) = -897,0$ грн.	-897,0 грн.
Баланс відхилень	ΔПР _(Ц) + ΔПР _(В) + ΔПР _(К)	Молоко	$11257,2 - 9158,4 + 4512,9 = 6611,7$ грн.	6611,7 грн.
		Сметана	$6716,7 - 7243,5 - 897,0 = -1423,8$ грн.	-1423,8 грн.
<p>P_0, P_1 – значення валового прибутку (збитку) від реалізації і-го виду продукції у базовому і звітному періодах відповідно; K_0, K_1 – обсяг реалізації і-го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях у базовому і звітному періодах відповідно; C_0, C_1 – рівень цін за одиницю і-го виду продукції у базовому і звітному періодах відповідно; B_0, B_1 – виробнича собівартість і-го виду продукції у базовому і звітному періодах відповідно.</p>				

становить 3618,08 грн., в тому числі за рахунок зміни обсягів реалізації молока прибуток зріс на 4512,9 грн., а за рахунок зміни обсягів реалізації сметани – зменшився на 897 грн.

Таким чином, взаємозв’язок обрахованих індексів може бути представлений наступним розрахунком:

$$I_{\pi} = 1,1922 \times 0,8508 \times 0,9999 \times 1,0340 = 1,0488.$$

Проведений аналіз зміни розміру валового прибутку довів далеко не рівнозначну роль окремих факторів. Внаслідок підвищення собівартості

продукції підприємство недоодержало відчутну суму прибутку.

Спільний вплив усіх факторів в абсолютному виразі на загальну зміну прибутку становить:

$$\Delta \text{ПР} = \Delta \text{ПР}_{(1)} + \Delta \text{ПР}_{(B)} + \Delta \text{ПР}_{(3)} + \Delta \text{ПР}_{(K)} = \\ 51200 + (-131160) + (-2,18) + 3618,08 = 5187,90 \text{ грн.}$$

Загальне збільшення прибутку на 4,88 % відбулося в основному за рахунок зміни цін, внаслідок чого його величина збільшилась на 19,22 %. Приріст обсягів реалізації продукції призвів до збільшення прибутку – майже на 3,4 %. Водночас, зростання виробничої собівартості реалізованої продукції зменшило прибуток майже на 15 %, а за рахунок структурних зрушень в асортименті реалізованої продукції прибуток зменшився на 0,01 %.

Таким чином, для впевненості у майбутньому підприємство повинно володіти певними методиками управлінського аналізу, що допоможуть стабілізувати діяльність підприємства, визначити ступінь залежності сформованого прибутку від тих чи інших факторів і визначити рубіж, при якому підприємство ще може продовжувати свою діяльність, і нижче якого – вже не може. Використання представлених методик управлінського аналізу щодо оцінки показників прибутку підприємства на різних аналітичних рівнях його формування, надасть можливість отримати потужний інструмент для контролювання прибутку та прогнозування можливих його значень. На цій основі можна швидко визначати потенційні зміни в асортименті продукції, обсягах реалізації, цінах і собівартості та здійснювати гнучке планування в оперативному режимі.

3.3. Аналітичні дослідження в системі контролювання розподілу та використання фінансових результатів

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу створеного прибутку, а й від напрямів його розподілу та використання за об'єктами. Використання сформованого фінансового результату (прибутку) за різними напрямками та об'єктами, відповідно за питомими частками у загальній величині може призвести до підвищення економічного потенціалу та ринкової вартості підприємства, до формування його позитивного іміджу, зростання добробуту працівників, забезпечення позитивних тенденцій розвитку. Проте необгрунтований розподіл та невміле його використання за окремими об'єктами спричиняє втрати вже досягнутих позицій, погіршує перспективи розвитку підприємства, формує внутрішні негативні тенденції у фінансово-господарській діяльності за сприятливих умов зовнішнього середовища. Уникнення цих проблем забезпечується здійсненням контролювання за процесами розподілу та використання прибутку підприємства, що стає

можливим на основі використання якісної інформаційно-аналітичної бази, в якій сформовані показники, що відображають стан, розвиток та ефективність здійснених інвестицій.

Структура релевантних для процесу контролювання за розподілом та використанням створеного прибутку даних передбачає наявність різноманітної інформації. В той же час, вона обов'язково повинна містити два різновиди даних, а саме: норми контролювання та фактичну інформацію про їх дотримання. Таким чином, користуючись притаманною процесу контролювання властивістю порівняння кількох величин, контролюючі суб'єкти отримують можливість пізнавати суспільно-господарські ситуації, а отже, і оволодівати, керувати ними.

В цьому контексті можна виділити декілька проблемних питань:

- використання системи показників з метою визначення оптимальних пропорцій (нормативів) розподілу прибутку підприємства, які будуть слугувати основою (базою порівняння) для аналізу та контролювання даного процесу;

- використання системи показників, які будуть слугувати основою для аналізу та контролювання ефективності процесів розподілу та використання прибутку підприємства.

Дослідження та вирішення зазначених проблем дозволить забезпечити процес контролювання якісною та обґрунтованою аналітичною інформацією, що, в свою чергу, покращить результати всього контрольного процесу щодо розподілу та використання прибутку підприємства й призведе до покращення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Питання розподілу прибутку як інструменту управління, досягнення мети діяльності підприємства розкриті в працях зарубіжних та вітчизняних вчених: Г. В. Савицької [6], В. І. Кузь [35; 36], Ю. Ю. Мороз [5], О. Ю. Ночовної [37], І. А. Панченко, Н. В. Прохар [37; 38], С. О. Шарманської [39], Ю. С. Цал-Цалко [5], О. Є. Ширягіної [40] та ін. Вклад вчених у вирішення питань оптимізації розподілу прибутку підприємства є вагомим, але слід звернути увагу на те, що більшість праць мають загальнотеоретичний характер і не містять обґрунтованих підходів до формування аналітичної інформації (системи показників) щодо розподілу прибутку та оцінки ефективності його використання з метою покращення контролювання даних процесів та зростання ринкової вартості підприємства. Отже, сьогодні існує проблема наукового пошуку нових підходів до вдосконалення розподільчої політики підприємства, а також формування системи показників для оцінки ефективності розподілу та використання чистого прибутку, що дозволить покращити інформаційну базу процесу контролювання за даними процесами та, як результат, призведе до зростання економічного потенціалу підприємства.

В умовах виходу суб'єктів господарювання з фінансово-економічної

кризи, що вимагають подолання її негативних наслідків, які виражаються в зменшенні інвестиційної привабливості, неплатоспроможності та зростанні кількості збиткових підприємств, прибуток як критерій ефективності господарювання, набуває нового значення в системі управління. При цьому основною метою контролювання та управління прибутком, з одного боку, є оптимізація факторів його формування та забезпечення їх синергетичної дії в процесі господарювання, а з іншого боку, – забезпечення гармонізації інтересів власників бізнесу з інтересами найманих працівників, які приймають участь у створенні прибутку, та держави через виконання прибутком розподільчої функції.

Розуміння складності системи розподілу прибутку – важливий фактор при прийнятті рішень щодо підвищення вартості підприємства (ціни акцій), реінвестування прибутку та використання його як ресурсу для фінансування інвестиційних проектів, стимулювання працівників підприємства [36, с. 52].

У процесі контролювання розподілу прибутку та формування його інформаційного забезпечення можна виділити два етапи (рис. 3.3.1).

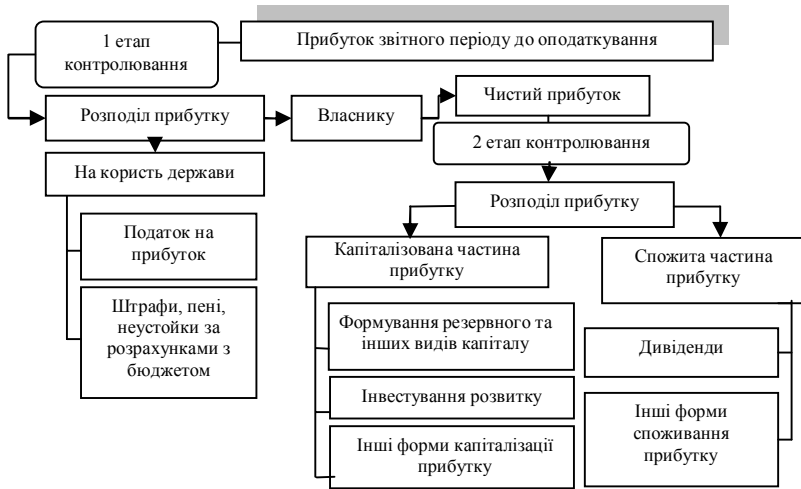


Рис. 3.3.1. Загальна схема контролювання розподілу прибутку підприємства

Перший етап – це контролювання розподілу створеного прибутку. На цьому етапі учасниками розподілу є підприємство і держава. Пропорція розподілу прибутку між державою і підприємствами складається під впливом низки факторів і має важливе значення для забезпечення державних потреб й потреб підприємств.

Істотне значення при цьому має податкова політика держави щодо

суб'єктів господарювання. Ця політика реалізується у сумі податків, що сплачуються за рахунок прибутку, у визначенні об'єктів оподаткування, ставках оподаткування, порядку надання податкових пільг. У табл. 3.3.1 наведено динаміку сплаченого податку на прибуток ПАТ “Житомирський маслозавод”.

Таблиця 3.3.1

*Динаміка сплаченого податку на прибуток ПАТ “Житомирський
маслозавод”**

Показники	Роки								
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Створений прибуток, тис. грн.	24900	27246	34684	46389	41552	44645	84819	61815	81344
Сплачений податок на прибуток, тис. грн.	7199	8207	10030	12362	11327	10495	19639	13244	9766
Ставка податку на прибуток, %	28,91	30,12	28,92	26,65	27,26	23,51	23,15	21,43	12,01

*Джерело: складено авторами за даними [42].

В останні роки відповідно до новацій в системі оподаткування України ставка податку на прибуток поступово знижувалась, що спричинило зменшення відсотка сплаченого податку на досліджуваному підприємстві.

Другий етап – це контролювання розподілу чистого прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після сплати платежів до бюджету (податків, штрафів, пені та ін.), на капіталізовану та спожиту частини.

Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при розподілі прибутку була досягнута оптимальність у задоволенні інтересів всіх учасників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Держава зацікавлена одержати найбільше доходів у бюджет з метою задоволення потреб всіх громадян: власники – збільшити вартість майна та одержати доходи (дивіденди); працівники виконавчих органів влади – одержати максимальні доходи, які спрямовують на приріст активів з метою забезпечення сталого розвитку господарюючої системи; наймані працівники – збільшити доходи у вигляді оплати праці та соціального забезпечення; постачальники – збільшити обсяг постачання ресурсів за відповідними цінами; покупці – сплачувати низькі ціни; місцеві громади – отримати додаткові доходи (рис. 3.3.2).

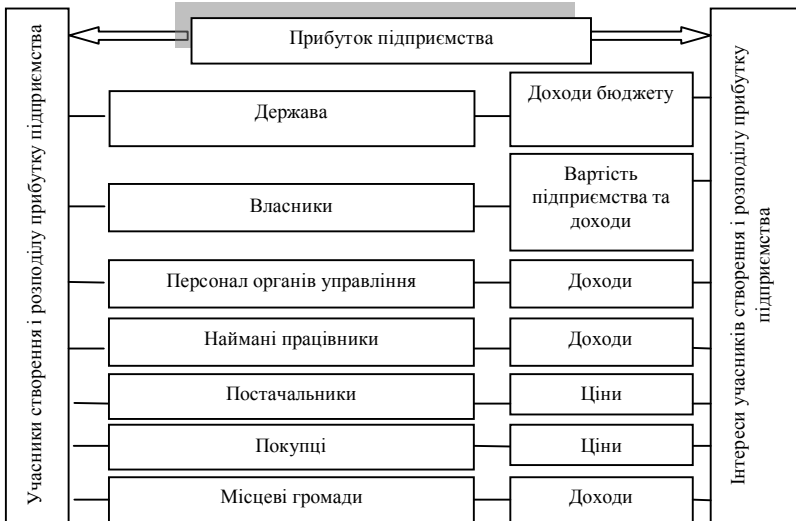


Рис. 3.3.2. Учасники створення і розподілу прибутку підприємства та їх інтереси

Водночас, якщо держава буде формувати високі податки, це не буде стимулювати господарську діяльність і зменшаться доходи до бюджету. Аналогічна ситуація буде при збільшенні доходів власників, найманих працівників, персоналу органів управління, постачальників, місцевих громад та за низьких цін для покупців.

В цьому випадку у перспективі зменшаться обсяги господарювання, так як не будуть відновлюватися необоротні активи, зменшиться власний капітал, що в кінцевому підсумку призведе до зниження життєвого рівня персоналу підприємства, скорочення робочих місць, доходів постачальників, місцевих громад та збільшення цін для покупців. Якщо ж зменшаться доходи найманого персоналу і власників, то це, в свою чергу, знизить їх матеріальне стимулювання та матеріальну зацікавленість в ефективній господарській діяльності підприємства. Тому на кожному підприємстві повинен бути знайдений найбільш оптимальний варіант розподілу прибутку.

На сьогодні проблемним питанням є те, що фактично на вітчизняних підприємствах не відбувається розподілу чистого фінансового результату.

Відсутність механізму раціонального розподілу чистого прибутку на спожиту та капіталізовану частини підтверджують практичні дослідження динаміки нерозподіленого прибутку на молокопереробних підприємствах. У більшості випадків на балансах підприємств відображається нерозподілений прибуток, що свідчить про домінування процесів

накопичення прибутку при визначенні напрямів його використання. Такі напрями використання прибутку як виплата дивідендів, поповнення зареєстрованого та резервного капіталу не знайшли відповідного розвитку. Зазначена ситуація призводить до того, що власник не використовує своє право на контролювання розподілу створеного прибутку, що негативно впливає на ефективність всього процесу управління фінансовими результатами.

Основне завдання аналізу розподілу і використання прибутку полягає у виявленні та контролюванні тенденцій і пропорцій (структури), що склалися в розподілі прибутку за звітний період у порівнянні з бюджетом і в динаміці. За результатами аналізу та контролювання розробляються рекомендації щодо зміни пропорцій в розподілі прибутку і найбільш раціонального його використання.

Для контролювання розподілу прибутку та прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно мати відповідну інформаційну базу, яка являє собою сукупність якісних і кількісних показників і формується в аналітичній підсистемі підприємства.

В цьому контексті аналіз повинен сприяти створенню економічно обґрунтованих норм (бюджетних показників) розподілу прибутку, які б гарантували виконання зобов'язань перед державою і максимально забезпечували виробничі, матеріальні та соціальні потреби підприємства, а також слугували інформаційною базою для контролювання розподілу прибутку підприємства.

Аналіз економічної літератури свідчить, що є різні підходи щодо обґрунтування пропорцій розподілу прибутку на капіталізовану та спожиту частини. Так, у дисертаційній роботі О.Є. Ширягіна (2007 р.) запропонувала економіко-математичну модель оптимізації норми реінвестування прибутку підприємств, яка в своїй основі містить ключовий параметр, що визначає динаміку відтворення чистого прибутку – його очікувану капіталовіддачу. Даний показник визначається в процесі відбору певних інвестиційних програм, що складають загальну перспективну програму технічного розвитку підприємства. Використання зазначеної моделі, на думку автора, оптимізує співвідношення між часткою чистого прибутку, що спрямовується на структурно-технологічне оновлення, збільшення потужностей нафтопереробного заводу та тією частиною, яка йде на поповнення доходів акціонерів, інтереси яких є визначальними при формуванні фінансової стратегії підприємства [41, с. 17].

С. О. Шарманська в дисертаційній роботі (2010 р.) зазначає, що в умовах фінансової кризи, обмежених можливостей зовнішнього інвестування стратегія конкурентоспроможності підприємства повинна спиратися на заходи з самофінансування, ефективного використання прибутку. У цьому контексті автором обґрунтовано необхідність

використання прибутку з урахуванням: удосконалення аналітичної та прогнозної роботи при виборі виду прибутку (економічний чи маржинальний); розробки та прийняття управлінських рішень на основі виявлення та ранжування інвестиційних потреб підприємства та відповідності їх сумарного обсягу величині прибутку, що може бути отриманий від операційної та інвестиційної діяльності; адекватності напрямів використання прибутку стратегіям розвитку підприємства (товарна стратегія, стратегія ціноутворення, стратегія стимулювання персоналу, інноваційна стратегія, стратегія скорочення виробничих затрат) з метою посилення впливу використання прибутку на конкурентоспроможність підприємницької діяльності. Також автором визнано доцільним та оптимальним виділення на дивіденди до 10 % чистого прибутку. Це пояснюється загальним станом українських підприємств, гострою потребою останніх у прямих інвестиціях [39, с. 14].

Як і в попередньому випадку, автор не пов'язує визначення пропорцій розподілу прибутку з етапом (станом) розвитку суб'єкта господарювання, а акцентує увагу на визначенні величини коштів (в залежності від цього і частки прибутку) необхідних для реалізації інвестиційних проєктів підприємства. В той же час, розподіл чистого прибутку має свої особливості, зумовлені організаційно-правовою формою господарювання, стадією розвитку підприємства та рівнем господарської діяльності.

Окрім цього, приймаючи рішення про розподіл створеного прибутку, необхідно враховувати внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на пропорції розподілу прибутку (рис. 3.3.3).

Значення більшості внутрішніх чинників (рівень рентабельності підприємства, рівень співвідношення залученого та власного капіталу, поточна платоспроможність та ін.) буде залежати від стадії життєвого циклу (зародження, зростання, зрілість і спад), на якій знаходиться суб'єкт господарювання (ЖЦП). Тому, на наш погляд, одним із визначальних факторів, який впливає на управлінські рішення щодо пропорцій розподілу прибутку, є знаходження підприємства на кривій життєвого циклу. В цьому випадку найбільшого значення набуває безпосереднє визначення конкретної стадії розвитку, на якій знаходиться підприємство, що можна зробити на підставі оцінки різних аспектів фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Таким чином, постає питання визначення найважливіших аспектів діяльності підприємства, які необхідно оцінити та, відповідно, використання системи показників для оцінювання стану даних аспектів. При цьому фінансові показники, як окрема група організаційних характеристик, мають чітку тенденцію до зміни в процесі руху по кривій ЖЦП та, відповідно, дають кількісну характеристику кожній із стадій.

Розподільча політика на кожній стадії життєвого циклу повинна бути підпорядкована основній меті поточної діяльності (вихід на ринок,



Рис. 3.3.3. Фактори впливу на розподіл прибутку підприємства

закріплення на ринку, розширення ринкового сегмента тощо), але водночас орієнтуватися на загальноекономічну стратегію підприємства та зважати на обраний підхід до дивідендної політики. Отже, приймаючи рішення, власники і керівники підприємства повинні всебічно зважати напрями першочергових вкладень фінансових ресурсів, виходячи з фінансового стану підприємства, його матеріально-технічної бази, соціально-економічного розвитку колективу, можливостей прибуткового розміщення засобів на ринку цінних паперів, у грошово-кредитній сфері та ін. На кожній фазі розвитку існують свої ключові аспекти, на яких має бути зосереджена увага при аналізі фінансово-господарського стану підприємства з метою визначення пріоритетів і нормативів у політиці розподілу прибутку. На основі проведених досліджень, у табл. 3.3.2 узагальнено групи показників, які, на нашу думку, потребують оцінки на різних стадіях ЖЦП з метою визначення нормативів контролювання розподілу прибутку.

Таблиця 3.3.2

Групи показників, які потребують оцінки на різних стадіях ЖЦП з метою визначення нормативів контролювання розподілу прибутку

Етап ЖЦП	Фінансово-економічні пріоритети	Групи показників	Нормативи розподілу прибутку
Зародження	Акцент уваги здійснюється на необхідності формування активів, інтенсивному пошуку джерел фінансування. Відбувається випереджаючий темп зростання активів над отриманими результатами.	Показники формування джерел фінансування. Показники складу та структури активів. Показники ліквідності та платоспроможності	100 % капіталізація прибутку
Зростання	Для досягнення балансу необхідним є зростання фінансових результатів, підвищення віддачі від активів, випереджаючий темп зростання результатів над активами. Мета – отримання максимальних прибутків за рахунок зростання ринкової частки та зростання рентабельності продажів.	Показники ділової активності. Показники структури капіталу. Показники рентабельності. Показники фінансової стійкості.	Капіталізація прибутку: 80-100 % Споживання прибутку: 0-20 %
Зрілість	Підтримання рівноваги за рахунок більш жорсткого контролю над витратами та ефективного використання всіх видів ресурсів. Цільовим орієнтиром є рентабельність капіталу, зокрема власного. Мета – утримувати баланс між економічним прибутком та грошовими потоком.	Показники рентабельності. Аналіз беззбитковості. Показники фінансової стійкості. Показники стану активів. Показники ділової активності персоналу.	Капіталізація прибутку: 60-80 % споживання прибутку: 20-40 %
Спад	Жорстка регламентація економічних показників та їх дотримання. Намагання скорочення витрат за формальними ознаками. Некероване зростання адміністративних та інших непродуктивних витрат.	Показники витрат. Показники платоспроможності. Показники фінансової стійкості.	В залежності від подальшої стратегії діяльності підприємства

Варто узагальнити, що кожна група показників, яка запропонована для оцінки стадії життєвого циклу, характеризує відповідний аспект діяльності (фінанси, персонал, активи), що має безпосередній вплив на пропорції розподілу прибутку підприємства.

Враховуючи, що створений прибуток підприємства – це фінансовий ресурс для здійснення нових вкладень і одержання нових прибутків,

механізм розподілу прибутку повинен бути побудований таким чином, щоб цілком сприяти:

- створенню нового прибутку;
- формуванню фінансової стійкості підприємства;
- зростанню продуктивності праці;
- зростанню віддачі активів у процесі господарської діяльності;
- збільшенню справедливої вартості підприємства;
- підвищенню вартості робочої сили.

Після визначення оптимальних пропорцій для контролювання розподілу прибутку необхідно сформувати систему показників для аналізу та контролювання ефективності розподілу та використання прибутку.

Вважаємо, що аналіз і контролювання розподілу та використання прибутку повинні здійснюватися за наступними напрямками: формування приросту активів на розвиток господарської діяльності в сфері створення об'єктів і соціальної сфери, покриття витрат, пов'язаних з робочою силою, споживання доходів власниками підприємства, задоволення інтересів держави (рис. 3.3.4).



Рис. 3.3.4. Напрями аналізу розподілу та використання прибутку для цілей контролювання

Структурна модель розподілу створеного прибутку підприємства буде мати наступний вигляд:

$$\text{СПП} = \underbrace{\text{СПП} \times K_1}_{\text{ПП}} + \underbrace{\text{СПП} \times K_2}_{\text{ДВ}} + \underbrace{\text{СПП} \times K_3}_{\text{РК}} + \underbrace{\text{СПП} \times K_4}_{\text{ПС}} + \underbrace{\text{СПП} \times K_5}_{\text{ПА}}$$

де СПП – створений прибуток підприємства, $K_{1..5}$ – розподільчий коефіцієнт, ПП – податок на прибуток, ДВ – дивіденди, РК – резервний капітал, ПС – прибуток до споживання, ПА – прибуток на приріст активів.

З даної моделі видно, що сума окремих напрямів розподілу прибутку

буде дорівнювати загальній сумі створеного прибутку підприємства:

$$\text{СПП} = \text{ПП} + \text{ДВ} + \text{РК} + \text{ПС} + \text{ПА}$$

Відповідно, розподільчий коефіцієнт в сумі буде дорівнювати одиниці:

$$K_1 + K_2 + K_3 + K_4 + K_5 = 1,0.$$

В наведеній моделі важливо, щоб розмір створеного прибутку збільшувався (СПП тах), а розподільчий коефіцієнт мав оптимальне значення для кожного напрямку розподілу прибутку в залежності від стадії життєвого циклу, на якій знаходиться підприємство (K_{opt}).

На основі інформації, сформованої в підсистемі аналізу, суб'єкти контролювання повинні мати змогу:

- встановити як змінились суми і питомі ваги конкретних напрямів розподілу прибутку в порівнянні з бюджетом (фінансовим планом);
- визначити вплив факторів на зміни в обсягах розподіленого і використаного прибутку;
- дати оцінку ефективності розподілу та використання прибутку за різними напрямками;
- визначити шляхи оптимізації використання прибутку та основні заходи, направлені на удосконалення використання прибутку.

Насамперед, в процесі аналізу розподілу прибутку необхідно вивчити фактори, що змінили величину створеного прибутку. Базою аналізу створеного прибутку ПАТ «Житомирський маслозавод» служить сума фінансового результату діяльності після оподаткування, зафіксована в бюджеті, а саме – у балансі доходів і витрат, тобто бюджетному плані підприємства. Виконання бюджетних показників щодо одержання чистого прибутку аналізується за складовими, які формують фінансовий результат діяльності, а саме: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); валовий прибуток (збиток); прибуток (збиток) від основної діяльності; прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності; прибуток (збиток) в процесі господарської діяльності; створений прибуток (збиток) до розподілу. Для проведення аналізу використані показники ПАТ «Житомирський маслозавод» (табл. 3.3.2).

Всього за рік на ПАТ «Житомирський маслозавод» сума прибутку до розподілу становила 71578 тис. грн., при бюджетному значенні даного показника 61952 тис. грн. Таким чином, перевиконання бюджету становило 9626 тис. грн., в тому числі за рахунок валового прибутку на 10151 тис. грн. Але підприємство недоотримало частину прибутку за рахунок отримання збитку від іншої операційної діяльності у сумі 299 тис. грн. та збитку від фінансової діяльності у сумі 98 тис. грн.

Основна сума створеного прибутку підприємства формується за рахунок валового прибутку, на розмір якого безпосередньо впливають наступні

Таблиця 3.5

*Розрахунок прибутку для розподілу на ПАТ “Житомирський
маслозавод”*

(тис. грн.)

Показники	Звітний рік		Відхилення (+, -)
	бюджет	фактично	
<i>1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	1164577	1186576	+21999
<i>2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	(889543)	(901391)	+11848
<i>3. Валовий прибуток (збиток) (п. 1 – п. 2)</i>	275034	285185	+10151
<i>4. Постійні витрати (адміністративні і витрати на збуг)</i>	(180268)	(180532)	+264
<i>5. Прибуток (збиток) від основної діяльності (п. 3 – п. 4)</i>	94766	104653	+9887
<i>6. Інші операційні доходи</i>	1993	1965	– 28
<i>7. Інші операційні витрати</i>	(8102)	(8373)	+ 271
<i>8. Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності (п. 6 – п. 7)</i>	– 6109	– 6408	– 299
<i>9. Фінансові доходи</i>	49	53	+4
<i>10. Фінансові витрати</i>	(8746)	(8848)	+102
<i>11. Прибуток (збиток) від фінансової діяльності (п. 9 – п. 10)</i>	– 8697	– 8795	– 98
<i>12. Інші доходи</i>	456	393	– 63
<i>13. Інші витрати</i>	(8734)	(8499)	– 235
<i>14. Прибуток (збиток) від іншої діяльності (п. 12 – п. 13)</i>	– 8278	– 8106	+172
<i>15. Створений прибуток (збиток) в процесі господарської діяльності (п. 5 + п. 8 + п. 11 + п. 14)</i>	72037	81344	+9307
<i>16. Податок на прибуток</i>	(10085)	(9766)	– 319
<i>17. Прибуток (збиток) до розподілу (п. 15 – п. 16)</i>	61952	71578	+9626

фактори: обсяг реалізації об'єктів діяльності (ОР); собівартість реалізованих об'єктів діяльності (СР); структура (асортимент) реалізованої продукції (А); середньореалізаційні ціни (ЦР).

Для визначення впливу цих факторів на величину валового прибутку можна використати наступну систему показників:

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ОР}} = \text{ВП}_6 \times (\text{ЧД}_{\text{фб}} / \text{ЧД}_6) - 1$$

де $\Delta \text{ВП}_{\text{ОР}}$ – зміна суми валового прибутку за рахунок досягнення рівня виконання бюджету щодо обсягів реалізації продукції; ВП_6 – сума валового прибутку за бюджетом; $\text{ЧД}_{\text{фб}}$ – фактичний розмір чистого доходу від реалізації продукції у перерахунку на ціни передбачені у бюджеті; ЧД_6 – сума чистого доходу від реалізації продукції, передбачена бюджетом.

$$\Delta \text{ВП}_{\text{СР}} = \text{СР}_{\text{фб}} - \text{СР}_{\text{ф}}$$

де $\Delta \text{ВП}_{\text{СР}}$ – зміна суми валового прибутку за рахунок економії

(перевитрачання) витрат собівартості реалізованої продукції; $CP_{\text{фб}}$ – бюджетна собівартість фактично реалізованої продукції; $CP_{\text{ф}}$ – фактична собівартість реалізованої продукції.

$$\Delta \text{ВП}_A = (CP_{\text{б}} - CP_{\text{фб}}) - (ЧД_{\text{б}} - ЧД_{\text{фб}}) \times (1 - \text{РП}_{\text{б}}),$$

де $\Delta \text{ВП}_A$ – зміна суми валового прибутку за рахунок структурованих зрушень у випуску і реалізації продукції; $CP_{\text{б}}$ – бюджетна собівартість бюджетного обсягу реалізації продукції; $\text{РП}_{\text{б}}$ – планова (бюджетна) рентабельність продажів.

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ЦР}} = ЧД_{\text{ф}} - ЧД_{\text{фб}},$$

де $\Delta \text{ВП}_{\text{ЦР}}$ – зміна суми валового прибутку за рахунок зміни середньозважених цін на реалізовану продукцію, передбачених бюджетом; $ЧД_{\text{ф}}$ – фактичний розмір чистого доходу від реалізації продукції у фактичних цінах.

Беручи до уваги, що на підприємстві ПАТ “Житомирський маслозавод” річні показники $ЧД_{\text{фб}} = 1177865$ тис. грн., і $CP_{\text{фб}} = 898572$ тис. грн., а також використовуючи інші планові й звітні показники роботи підприємства, наведені у табл. 3.3.2, визначимо фактори, які вплинули на розмір валового прибутку у звітному році:

1. $\Delta \text{ВП}_{\text{ОР}} = 275034 \times (1177865 / 1164577 - 1) = 3138,18$ тис. грн.

2. $\Delta \text{ВП}_{\text{СР}} = 898572 - 901391 = -2819$ тис. грн.

3. $\Delta \text{ВП}_A = (889543 - 898572) - (1164577 - 1177865) \times (1 - 275034 / 1164577) = 1120,82$ тис. грн.

4. $\Delta \text{ВП}_{\text{ЦР}} = 1186571 - 1177865 = 8711$ тис. грн.

Баланс факторів: $\Delta \text{ВП} = 3138,18 + (-2819) + 1120,82 + 8711 = 10151$ тис. грн.

Таким чином, на аналізованому підприємстві сума валового прибутку зросла переважно за рахунок збільшення середньореалізаційних цін (на 8711 тис. грн.) та за рахунок зростання обсягу реалізованої продукції (на 3138,18 тис. грн.). У зв'язку з підвищенням собівартості продукції сума валового прибутку зменшилась на 2819 тис. грн.

У процесі аналітичного забезпечення контролювання розподілу створеного прибутку необхідно вивчити дані про використання чистого прибутку в динаміці та за структурою, тобто порівняти фактичні обсяги та частки розподілу з бюджетними (плановими). Враховуючи попередні обґрунтування напрямів розподілу та використання прибутку, вважаємо за доцільне використовувати систему аналітичних показників представлених в табл. 3.3.3.

Наведені дані показують, що на фонд споживання було направлено 25,01 % прибутку, в тому числі на внутрішнє індивідуальне (виплата дивідендів, матеріальна допомога, вартість путівок у санаторії і будинки відпочинку, стипендії студентам та ін.) – 14,42 %; на внутрішнє колективне (задоволення соціальних потреб колективу: проведення оздоровчих та культурно-масових заходів) – 4,59 % та на зовнішнє

Таблиця 3.3.3

*Аналіз розподілу прибутку за джерелами
ПАТ “Житомирський маслозавод”*

Показники	Бюджет	Фактично	Відхилення (+, -)
1	2	3	4
<i>1. Чистий прибуток, тис. грн.</i>	<i>61952,00</i>	<i>71578,00</i>	<i>+9626,00</i>
<i>2. Джерела розподілу прибутку, тис. грн.:</i>			
• фонд споживання:	15488,00	17901,66	+2413,66
✓ внутрішнє індивідуальне, в т.ч.:	9292,80	10321,55	+1028,75
- дивіденди	6195,20	7258,01	+1062,81
- інше	3097,60	3063,54	-34,06
✓ внутрішнє колективне	3097,60	3285,43	+187,83
✓ зовнішнє споживання, в т.ч.:	3097,60	2032,82	+1197,08
- розвиток територіальних громад	1858,56	2261,86	+403,30
- благодійна діяльність	1239,04	4294,68	+793,78
• фонд накопичення	37171,20	43047,01	+5875,81
✓ в необоротні активи, в т.ч.:	27878,40	32410,52	+4532,12
- виробничі	24780,80	27400,06	+2619,26
- невиробничі	3097,60	5010,46	+1912,86
✓ в оборотні активи	9292,80	10636,49	+1343,69
• резервний та інші види капіталу	9292,80	10629,33	+1336,53
<i>3. Частка у розподіленому прибутку, %</i>			
• фонд споживання:	25,00	25,01	+0,01
✓ внутрішнє індивідуальне, в т.ч.:	15,00	14,42	-0,58
- дивіденди	10,00	10,14	+0,14
- інше	5,00	4,28	-0,72
✓ внутрішнє колективне	5,00	4,59	-0,41
✓ зовнішнє споживання, в т.ч.:	5,00	6,00	+1,00
- розвиток територіальних громад	3,00	3,16	+0,16
- благодійна діяльність	2,00	2,84	+ 0,84
• фонд накопичення	60,00	60,14	+0,14
✓ в необоротні активи, в т.ч.:	45,00	45,28	+0,28
- виробничі	40,00	38,28	- 1,72
- невиробничі	5,00	7,00	+ 2,00
✓ в оборотні активи	15,00	14,86	-0,14
• резервний та інші види капіталу	15,00	14,85	-0,15

споживання – 6 %, в тому числі на розвиток територіальних громад – 3,16 % і на благодійну діяльність – 2,84 %; на фонд накопичення – 60,14 %, в тому числі на приріст необоротних активів – 45,28 % і оборотних активів – 14,86 %; на поповнення резервного та інших видів капіталу було використано 14,85 % прибутку.

Подальший аналіз повинен забезпечити суб'єктів контролювання інформацією, яка буде відображати на скільки і за рахунок яких факторів змінилась величина основних напрямів використання прибутку. Основними факторами, які визначають розмір часток розподіленого

прибутку, можуть бути:

- зміна суми чистого прибутку підприємства ($\Delta\text{ЧП}$);
- зміна коефіцієнта відрахувань у відповідні фонди (ΔK_i):

Способом абсолютних різниць можна визначити, як змінилася сума відрахувань за відповідним напрямом за рахунок:

- а) частки відрахувань від чистого прибутку (ΔK_i):

$$\Delta\text{РП}_i = \text{ЧП}_6 \times \Delta K_i$$

- б) суми чистого прибутку ($\Delta\text{ЧП}$):

$$\Delta\text{РП}_i = \Delta\text{ЧП} \times K_{i\phi}$$

де $\Delta\text{РП}_i$ – зміна величини розподіленого прибутку на i -ий напрямок; ЧП_6 – чистий прибуток підприємства за бюджетом; $K_{i\phi}$ – фактичне значення розподільчого коефіцієнта; i – напрямок розподілу прибутку.

Для розрахунку впливу факторів на розмір відрахувань за різними напрямками на ПАТ “Житомирський маслозавод” використаємо аналітичну таблицю 3.3.4.

З таблиці видно, що фактична сума відрахувань на споживання збільшилась порівняно з бюджетом на 2413,66 тис. грн. Це сталося за рахунок збільшення чистого прибутку – на 2407,46 тис. грн., а також збільшення частки відрахувань на 0,1 % призвело до зростання суми відрахувань на 6,2 тис. грн. Сума відрахувань на накопичення зросла на 5875,81 тис. грн., що відбулося за рахунок збільшення чистого прибутку – на 5789,08 тис. грн., та збільшення частки відрахувань на 0,14 % призвело до зростання суми відрахувань на 86,73 тис. грн. Сума відрахувань на поповнення резервного та інших видів капіталу фактично становила 10630,70 тис. грн., що на 1336,53 тис. грн. більше, ніж було закладено в бюджеті підприємства. Це сталося за рахунок збільшення чистого прибутку – на 1429,46 тис. грн., в той же час зменшення частки відрахувань на 0,15 % призвело до зменшення суми відрахувань на 92,93 тис. грн.

Таким чином, збільшення суми створеного прибутку відповідно збільшує суму відрахувань, а зменшення – знижує величину відрахувань. Аналогічно, тобто прямим чином, впливає і зміна коефіцієнта відрахувань від прибутку: при збільшенні коефіцієнта сума відрахувань від прибутку збільшується, а при зменшенні величини коефіцієнта сума відрахувань зменшується. Знаючи фактори зміни прибутку, можливо визначити їх вплив на величину напрямів розподілу та використання прибутку, що має важливе значення для контролювання даних процесів.

Подальшим кроком є аналіз ефективності використання прибутку за різними напрямками і об'єктами (рис. 3.3.5).

Під час формування аналітичного забезпечення для контролювання ефективності споживання прибутку особливу увагу необхідно приділити дивідендній політиці, яка здійснює великий вплив не тільки на структуру капіталу, але і на інвестиційну привабливість суб'єктів господарювання. Якщо дивідендні виплати високі, то це одна із ознак того, що підприємство

Таблиця 3.3.4

*Розрахунок впливу факторів на розмір відрахувань за різними напрямками
на ПАТ “Житомирський маслозавод”*

Напрямок розподілу чистого прибутку	Сума прибутку, тис. грн.		Частка відрахувань, %		Сума відрахувань, тис. грн.		Відхилення від бюджетного значення		
	бюджет	фактично	бюджет	фактично	бюджет	фактично	разом	у т. ч. за рахунок	
								ЧП	К _i
<i>Споживання</i>	61952	71578	25,00	25,01	15488,00	17900,50	+2413,66	+2407,46	+6,20
✓ внутрішнє індивідуальне, в т.ч.:	61952	71578	15,00	14,42	9292,80	10320,90	+1028,75	+1388,07	-359,32
- дивіденди	61952	71578	10,00	10,14	6195,20	7257,80	+1062,81	+976,08	+86,73
- інше	61952	71578	5,00	4,28	3097,60	3063,12	-34,06	+411,99	-446,05
✓ внутрішнє колективне	61952	71578	5,00	4,59	3097,60	3284,90	+187,83	+441,83	-254,00
✓ зовнішнє, в т.ч.	61952	71578	5,00	6,00	3097,60	4294,68	+1197,08	+577,56	619,52
- розвиток територіальних громад	61952	71578	3,00	3,16	1858,56	2260,50	+403,30	+304,18	+99,12
- благодійна діяльність	61952	71578	2,00	2,84	1239,04	2034,18	+793,78	+273,38	+520,40
<i>Накопичення</i>	61952	71578	60,00	60,14	37171,20	43046,80	+5875,81	5789,08	+86,73
✓ в необоротні активи, в т.ч.:	61952	71578	45,00	45,28	27878,40	32410,10	+4532,12	+4358,65	+173,47
- виробничі	61952	71578	40,00	38,28	24780,80	27399,60	+2619,26	+3684,83	-1065,57
- невиробничі	61952	71578	5,00	7,00	3097,60	5010,46	+1912,86	+673,82	+1239,04
✓ - в оборотні активи	61952	71578	15,00	14,86	9292,80	10636,70	+1343,69	+1430,43	-86,73
<i>Резервування</i>	61952	71578	15,00	14,85	9292,80	10630,70	+1336,53	+1429,46	-92,93



Рис. 3.3.5. Система показників для контролювання ефективності використання прибутку за різними напрямками та об'єктами

працює успішно і в нього можна вкладати капітал. Але, якщо при цьому мала частка прибутку направляється на оновлення і розвиток виробництва, то ситуація може змінитись.

В процесі аналізу вивчають динаміку дивідендних виплат, курсу акцій, прибутку на 1 акцію, визначають темпи їх зростання або спаду, а після цього здійснюють факторний аналіз зміни їх величини.

Аналіз в системі контролювання споживання прибутку на соціальні потреби доцільно здійснювати за оцінкою показників стану та ефективності використання трудових ресурсів: плинність персоналу, зміна середнього тарифного розряду, продуктивність праці, вартість робочої сили. Використання прибутку на соціальні потреби є виправданим, якщо це пов'язане з покращенням трудових показників.

Основними об'єктами, на які може бути використаний чистий прибуток підприємства, є основні засоби, фінансові інвестиції, оборотні активи та робоча сила. Кожен із зазначених напрямів повинен бути оцінений на основі певної сукупності показників з метою створення інформаційного забезпечення для контролювання ефективності використання капіталізованої частини прибутку підприємства.

Контролювання ефективності використання капіталізованої частини прибутку для створення об'єкту основного засобу завжди визначається

рівнем її окупності, тобто величиною і швидкістю повернення власнику (інвестору) вкладених коштів через грошові потоки, що їх генерує об'єкт інвестицій. При цьому приріст капіталу повинен бути достатнім, щоб компенсувати інвестору відмову від використання наявних коштів на споживання в поточному періоді, винагородити його за ризик, компенсувати втрати від інфляції в наступному періоді.

Формування аналітичної інформації з метою контролювання ефективності використання прибутку для створення об'єктів основних засобів здійснюється за допомогою використання методів, заснованих на розрахунках двох груп показників:

1. Показники, які не враховують зміну вартості грошових потоків підприємства у майбутньому (облікова оцінка), а саме:

1.1. Строк окупності використаного прибутку – полягає у визначенні терміну, необхідного для того, щоб використаний прибуток окупив себе.

1.2. Рівень прибутковості використаного прибутку на створення певного об'єкту за абсолютною і відносною величиною.

Абсолютна величина прибутковості використаного прибутку на створення основних засобів ($AP_{\text{вп}}$) обчислюється як сума чистого прибутку, яка буде одержана за весь термін використання новостворених (придбаних) об'єктів основних засобів (ТВОЗ) в господарській діяльності:

$$AP_{\text{вп}} = \sum ЧП_{\text{ТВОЗ}}$$

Рівень прибутковості використаного прибутку ($RP_{\text{вп}}$) за відносною величиною його ефективності розраховують як відношення середньорічної суми чистого прибутку (СЧП), отриманого від використання створеного об'єкта основного засобу, до первісної величини використаного прибутку на створення (придбання) об'єкту основних засобів (ВП):

$$RP_{\text{вп}} = \text{СЧП} : \text{ВП де СЧП} = AP_{\text{вп}} : \text{ТВОЗ}$$

Із цього випливає, що найкращий варіант використання прибутку на створення об'єктів основних засобів там, де найменший термін окупності, найбільша абсолютна величина одержаного прибутку і найвищий рівень прибутковості використаного прибутку.

2. Показники, які враховують впорядкування вартості грошових надходжень у часовому аспекті (дисконтна оцінка), а саме:

2.1. Величина чистих грошових потоків (ЧГП) за дисконтною оцінкою (ЧГД), яка визначається шляхом дисконтування ЧГП, як суми амортизаційних відрахувань та чистого прибутку ($AM + ЧП$).

Поточну вартість майбутніх чистих грошових надходжень від об'єкта, на який використано прибуток розраховують за формулою:

$$ЧГД = \sum ЧГП / (1 + RP_{\text{вп}})^n,$$

де $RP_{\text{вп}}$ – ставка (рівень) прибутковості використаного прибутку в умовах господарської діяльності підприємства.

При порівнянні ЧГД з величиною використаного прибутку (ВП)

визначають чистий грошовий потік, який формує величину майбутнього чистого прибутку (ЧПД):

$$\text{ЧПД} = \text{ЧГД} - \text{ВП}$$

Додатне число ЧПД вказує на доцільність використання прибутку, оскільки об'єкт діяльності є прибутковим. За від'ємного значення ЧПД використання прибутку на створення об'єкту основного засобу здійснювати не доцільно. Якщо $\text{ЧПД} = 0$, то використання прибутку не принесе ні прибутків, ні збитків. Якщо підприємство має кілька об'єктів, на які можна використати прибуток, то слід зупинитися на тому, який має найвище значення ЧПД. Величина ЧПД показує ймовірну суму приросту чистих активів підприємства за рахунок використання прибутку на створення об'єктів основних засобів.

Використовуючи показник ЧГД, можна також розрахувати термін окупності вкладеної частини прибутку на створення об'єктів основних засобів ($\text{ТОВП}_{\text{ЧГД}}$):

$$\text{ТОВП}_{\text{ЧГД}} = \min \text{ЧР при якому } \sum \text{ЧГД} > \text{ВП},$$

де ЧР – число років, необхідних для того, щоб величина використаного прибутку на створення об'єкта основних засобів була відшкодована дисконтованими чистими грошовими потоками, які будуть надходити від його експлуатації.

2.2. Дисконтний рівень рентабельності використаного прибутку для створення об'єкту основних засобів ($\text{ДР}_{\text{ВП}}$) дає змогу оцінити його ефективність з позиції витрати \rightarrow результати, внаслідок чого можна обрати найрентабельнішу діяльність. Показник розраховують як відношення середньорічних чистих грошових потоків (ЧПД_c), які формують майбутній чистий прибуток від експлуатації об'єкта основних засобів до суми використаного прибутку (ВП):

$$\text{ДР}_{\text{ВП}} = \text{ЧПД}_c : \text{ВП};$$

$$\text{ЧПД}_c = \sum \text{ЧПД} : \text{ТВОЗ}.$$

Очевидно, що якщо: $\text{ДР}_{\text{ВП}} > 0$ – використання прибутку на створення об'єкта доцільно здійснювати; $\text{ДР}_{\text{ВП}} < 0$ – використання прибутку принесе збитки; $\text{ДР}_{\text{ВП}} = 0$ – об'єкти використання прибутку вважаються і не прибутковими, і не збитковими. Чим більше значення цього показника, тим вища віддача кожної гривні вкладеного прибутку.

2.3. Внутрішня ставка доходності використаного прибутку (ВСД) визначає рівень прибутковості (РП), при якому чисті грошові потоки (ЧГД) дорівнюють нулю, тобто:

$$\text{ВСД} = \text{РП}, \text{ при якому } \text{ЧГД} = 0.$$

Економічний зміст цього показника полягає в тому, що підприємство може приймати рішення про використання прибутку на створення певного об'єкта, рівень рентабельності якого не нижче ціни (витрат на формування) коштів, які витрачаються на створення об'єкта інвестування (ЦВІ):

$$\text{ЦВІ} = \text{ВЗІ} / \text{ПСІ},$$

де ВЗІ – витрати для залучення інвестицій; ПВІ – первісна сума інвестицій.

При цьому між ВСД і ЦВІ існує наступний зв'язок: якщо $\text{ВСД} > \text{ЦВІ}$ – використання прибутку на створення певного об'єкта доцільно здійснювати; $\text{ВСД} < \text{ЦВІ}$ – використання прибутку на створення певного об'єкта не принесе прибутків; $\text{ВСД} = \text{ЦВІ}$ – використаний прибуток не збільшує і не зменшує чисті активи підприємства.

Для розрахунку ВСД використовують формулу:

$$\text{ВСД} = \text{РП}_{\text{п}} + \frac{\text{ЧПД}_{\text{прп}}}{\text{ЧПД}_{\text{прп}} - \text{ЧПД}_{\text{прн}}} \times (\text{РП}_{\text{н}} - \text{РП}_{\text{п}}),$$

де $\text{РП}_{\text{п}}$ і $\text{РП}_{\text{н}}$ – два довільних значення рівня прибутковості вкладеного прибутку, щоб при одному – ЧПД був додатнім, а для іншого – від'ємним або навпаки; $\text{ЧПД}_{\text{прп}}$, $\text{ЧПД}_{\text{прн}}$ – відповідно, додатня і від'ємна величина ЧПД.

Таким чином, в аналітичній підсистемі підприємства на основі даних щодо формування прогнозованих грошових потоків в розрізі певних часових періодів (місяць, квартал, рік) та розрахунків показників ефективності (окупності) використання прибутку на створення об'єктів основних засобів формується база для здійснення контролювання за ефективністю використання капіталізованої частини прибутку. Заплановані показники будуть виступати основою для контролювання процесу використання прибутку, а також кінцевого результату на основі порівняння фактично отриманих результатів із заздалегідь встановленими нормами.

Окрім зазначених методів, при аналізі використання прибутку на приріст необоротних активів оцінюють, як змінюється структура майна підприємства та технічний стан основних засобів. Аналіз цільового використання прибутку на приріст активів можна доповнити дослідженням даних про його використання за окремими об'єктами, а саме групами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Наступним напрямом використання прибутку є здійснення фінансових інвестицій (придбання облігацій, акцій, вкладання частини прибутку на депозит та ін.). Аналіз і оцінка ефективності фінансових інвестицій залежить від форми їх здійснення. При цьому використовують показники собівартості вкладень, ринкової їх вартості та одержаних прибутків. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з формуванням фінансової інвестиції. Ринкова вартість фінансової інвестиції – це сума, яку можна отримати від її продажу на активному ринку. Доходом фінансової інвестиції виступають дивіденд (процент), приріст балансової вартості інвестиції на суму чистого прибутку та інших елементів власного капіталу і ринковий прибуток (різниця між можливою ціною продажу і балансовою вартістю фінансової інвестиції).

Для оцінки та контролювання ефективності вкладання частини прибутку у господарську діяльність інших підприємств використовуються показники одержаних дивідендів (дивідендна прибутковість), приросту вартості фінансових вкладень (капіталізована прибутковість) і ринкової ціни вкладень (ринкова прибутковість).

Прибуток може бути використаний на приріст оборотних активів. Приріст оборотних активів необхідний для збільшення обсягів господарської діяльності. Ефективність приросту чистих оборотних активів залежить від об'єктів, в які розміщується чистий прибуток: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари та ін. Якщо діяльність підприємства супроводжується збільшенням виробничих і товарних запасів або дебіторської заборгованості, яке не обумовлене розширенням обсягів господарської діяльності, а отже, є не виправданим, то використання чистого прибутку на формування активів не можна розглядати як ефективне управлінське рішення. Загрожує підприємству і ситуація, коли величина власних оборотних активів зменшується від збиткової діяльності або коли оборотні активи зростають меншими темпами, ніж поточні зобов'язання, оскільки це потребує додаткового фінансування необхідних активів на позиковій основі.

За відповідності складу, структури й наявності запасів обсягу господарської діяльності, підприємство в змозі отримувати доходи з мінімальними витратами. У разі зниження розміру виробничих запасів можливі перебої в постачанні і виробничому процесі, зменшення обсягів господарської діяльності та чистого прибутку. Надлишок запасів призводить до нагромадження надмірних їх залишків та втрат від використання не за призначенням грошових коштів. Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості виробничого процесу, умов реалізації продукції і порядку розрахунків з покупцями.

Таким чином, ефективність використання частини прибутку на приріст оборотних активів оцінюється за кількісними та якісними показниками зміни обсягів господарської діяльності.

Також аналіз в системі контролювання використання прибутку на приріст оборотних активів доцільно здійснювати на основі показників, які характеризують їх оборотність та рівень забезпечення господарської діяльності. Відповідно, прискорення оборотності активів дає змогу зменшити потребу у власних і залучених фінансових ресурсах.

Ще одним об'єктом, на який може бути використаний прибуток підприємства, є робоча сила. Сюди можна віднести використання прибутку на культурно-побутове обслуговування: утримання ідалень, профілакторіїв, санаторіїв, будинків і таборів відпочинку, медпунктів та інших громадських служб, що перебувають на балансі підприємств; придбання медикаментів для лікувально-профілактичних установ, що

перебувають на балансі підприємств та ін. Витрачання частини прибутку на зазначені заходи повинно сприяти підвищенню ділової активності персоналу. В свою чергу, ділова активність персоналу безпосередньо впливає на обсяги господарської діяльності, ефективність формування і використання активів, і як результат – витрати, доходи, фінансовий результат, які забезпечують сталий економічний розвиток підприємства. Основним показником, який характеризує підвищення ефективності праці персоналу та є головним фактором зростання його ділової активності, є продуктивність праці. Використання прибутку на культурно-побутове обслуговування є доцільним, якщо показник продуктивності праці має тенденцію до зростання, що буде забезпечувати нарощування обсягів діяльності підприємства.

Запропонований підхід щодо аналітичних досліджень в системі контролювання розподілу і використання фінансового результату дозволяє оптимізувати джерела формування елементів власного капіталу, індивідуальне та колективне споживання наявних фінансових ресурсів власниками і персоналом підприємства, науково обґрунтувати ефективність вкладання прибутку в ресурсні об'єкти господарської діяльності та приймати ефективні інвестиційно-інноваційні рішення.

3.4. Статистичне моделювання в процесі контролювання фінансових результатів

Фінансовий результат – це складне і багатогранне явище, яке вимагає вирішення в процесі статистичного дослідження наступних завдань:

- вивчення його величини і структури за видами і об'єктами діяльності та центрами відповідальності;
- виявлення впливу факторів на величину фінансового результату;
- виявлення і оцінювання величини коефіцієнтів (рівня прибутковості), що характеризують участь факторів у створенні фінансових результатів;
- оцінювання сценаріїв впливу факторів на безбиткову і стратегічну величину створеного фінансового результату;
- вивчення напрямів і тенденції розподілу фінансового результату;
- оцінювання ефективності використання фінансових результатів підприємства;
- визначення місця фінансового результату у доданій і справедливій вартості підприємства;
- розрахунку можливих резервів зростання позитивної величини фінансових результатів.

Для оцінки господарської діяльності необхідно мати не тільки відповідні показники фінансових результатів, але і знати прийоми їх

дослідження за всіма напрямками статистичного вивчення.

В процесі статистичного дослідження фінансових результатів застосовується визначений статистичною методологією комплекс методів та прийомів загальної теорії статистики.

Всю різноманітність методів дослідження, що застосовуються для розв'язання конкретних завдань управління фінансовими результатами, можливо згрупувати за напрямками:

1. Статистичне зведення – дозволяє здійснювати систематизацію одиничних фактів та вийти на узагальнюючі показники, що стосуються всієї досліджуваної сукупності та її окремих частин, здійснити аналіз і прогнозування досліджуваних явищ і процесів.

Насамперед, необхідно в повному обсязі використати просте підсумкове зведення, яке здійснюється без попереднього розподілу одержаних від респондентів форм фінансової звітності на відповідні групи. При простому зведенні визначають загальний підсумок всіх одиниць сукупності або загальний обсяг досліджуваних показників за фінансовою звітністю.

Поряд з простим зведенням для висвітлення певних аспектів конкретного дослідження використовують групове зведення, на яке можливо покласти наступні аналітичні функції:

- розподіл всієї сукупності явищ і процесів на якісно однорідні групи;
- вивчення складу досліджуваних явищ і структурних зрушень;
- виявлення взаємозв'язків між ознаками.

2. Горизонтальний (часовий) аналіз – здійснюється для оцінки розвитку кожного показника звітності у часі (динаміці).

Для горизонтального аналізу досліджуваних статистичних даних будуються хронологічні ряди, які називаються рядами динаміки або часовими рядами. За показниками фінансової звітності можна будувати одномірні і багатомірні ряди динаміки.

Одномірні ряди динаміки характеризують зміну в часі одного показника. Багатомірні ряди динаміки характеризують зміну в часі двох, трьох і більше показників.

У свою чергу багатомірні динамічні ряди поділяються на паралельні і ряди взаємопов'язаних показників.

Паралельні ряди динаміки відображають зміну в часі або одного показника різних об'єктів, або різних показників одного об'єкта.

Ряди взаємопов'язаних показників характеризують залежність одного явища від іншого.

При побудові динамічних рядів потрібно дотримуватись порівнянності всіх рівнів ряду між собою за періодами часу, за територією, колом охоплених об'єктів, методом обчислення показників, одиницями виміру та іншими параметрами. В цьому аспекті важливе місце

необхідно відводити виявленню змін, які відбуваються з показниками внаслідок інфляційних процесів.

Завдання статистичного аналізу фінансової звітності полягає в тому, що проявляються на різних етапах розвитку того чи іншого явища, виявити тенденції розвитку та їх особливості.

У процесі аналізу рядів динаміки обчислюють і використовують наступні показники динаміки: абсолютний приріст, темп зростання, темп приросту і абсолютне значення одного проценту приросту.

3. Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури підсумкових показників з оцінкою впливу кожної позиції на результати в цілому.

4. Статистичне моделювання та прогнозування – оцінка показників фінансової звітності щодо основної тенденції їх динаміки та ймовірного значення у майбутньому.

5. Аналіз відносних величин інтенсивності – дослідження співвідношень між окремими показниками фінансової звітності.

6. Порівняльний просторовий аналіз, який включає три аспекти:

- *територіальний* – розвиток явищ і процесів за окремими регіонами (класифікаційна ознака КОАТУУ);

- *організаційний* – розвиток явищ і процесів за окремими організаційно-правовими формами господарювання (класифікаційні ознаки КФВ і КОПФГ);

- *конкурентний* – вивчення явищ і процесів в контексті конкурентного середовища економічної діяльності (класифікаційна ознака КВЕД).

7. Факторний аналіз – дослідження впливу окремих показників-факторів на показник, який розглядається як результат за допомогою прийомів статистичного аналізу стохастичних і детермінованих (функціональних) зв'язків.

8. Індексний аналіз – визначається функцією, яку виконує індекс у конкретному аналізі та характером порівнянь. Розглядають дві функції індексів: синтетичну і аналітичну.

9. Аналіз цифрових характеристик показників за допомогою статистичних таблиць і графіків – здійснюється для наочного відображення загальної картини стану чи розвитку явищ і процесів, розкриття зв'язків і залежностей між різними показниками.

Для перевірки гіпотези про майбутній процес формування фінансових результатів підприємства та/або оцінку його виконання при контролюванні використовуються економічні статистичні моделі, які прогнозують та забезпечують вивчення стану бюджетування явищ і об'єктів, які виникають при одержанні прибутку.

Модель формування фінансових результатів виконує, в першу чергу, прогностичну функцію, без якої побудова її була б не доцільною для теорії

і, тим більше, для практичного використання. Побудована на інформації минулого і сучасного, модель дозволяє теоретично відображати майбутнє.

Економічна модель формування фінансових результатів не є дзеркальним відображенням реальної дійсності. Модель відображає найбільш істотні і характерні риси, основні властивості, відношення до реальних господарських операцій.

За своїм характером зв'язки між факторами, що впливають на формування фінансових результатів поділяються на жорстко детерміновані (функціональні) та стохастичні (різновидом яких є кореляційні). Перші відображають адитивні чи мультиплікативні зв'язки, другі – стохастичний характер причинно-наслідкових відношень між елементами розрахункових формул показників. Відповідно, вибирається: функціональна форма моделі – балансова або індексна і стохастична – кореляційні зв'язки описуються переважно регресійними моделями.

В моделях, що описують функціональні зв'язки, ступінь вільності при формуванні ознакової множини обмежена, маневрувати можна лише кількістю факторів, укрупнюючи їх чи деталізуючи. Для регресійних моделей характерна багатоваріантність як ознакової множини, так і функціональної форми моделі.

Для побудови наочної моделі впливу факторів на формування фінансового результату від реалізації продукції можливо застосувати статистичні прямокутні діаграми (рис. 3.4.1, 3.4.2).

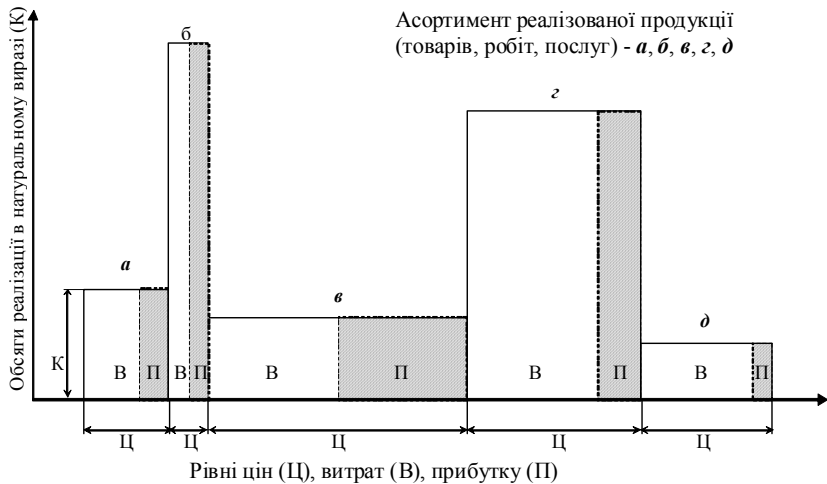


Рис. 3.4.1. Модель формування прибутку підприємства

$ЧД = К \times Ц$; $Ц = В + П$; $П = Ц - В$; $ВВ = К \times В$; $ВП = К \times П$; $ЧД = ВВ + ВП$,
 де $ЧД$ – чистий дохід, як площа трикутників за асортиментом продукції (а, б, в, г, д); $К$ – кількість продукції; $Ц$ – ціна; $В$ – обсяг витрат в ціні; $П$ – обсяг прибутку в ціні; $ВВ$ валові витрати в чистому доході; $ВП$ – валовий прибуток в чистому доході.

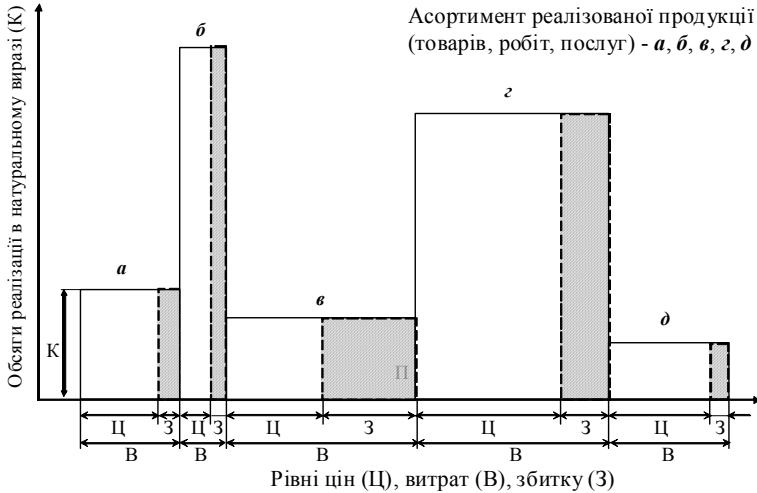


Рис. 3.4.2. Модель формування збитку підприємства

$В = Ц + З$; $ВЗ = К \times З$; $ЧД = ВВ - ВЗ$; $З = В - Ц$; $ВЗ = ВВ - ЧД$,
 де $З$ – обсяг збитку у витратах; $ВЗ$ – валовий збиток.

При побудові прямокутних діаграм встановлюють два масштаби: один для множника, який приймають за основу, а другий – для множника, який приймають за висоту. В наших моделях основою прямокутників є ціна, витрати, прибуток (збиток) на одиницю продукції, висотою – обсяг реалізації окремих видів продукції в натуральному виразі, площею прямокутників – чистий дохід ($К \times Ц$), валові витрати ($К \times В$), валовий прибуток від реалізації продукції ($К \times П$), валовий збиток від реалізації продукції ($К \times З$).

Основну частину фінансового результату підприємства одержують від операційної діяльності, де формуються змінні і постійні витрати, чистий дохід, валові і операційні прибутки (збитки).

Для моделювання рівня змінних витрат (ЗВ), чистого доходу (ЧД), валового прибутку (ВП) і операційного прибутку (ПО) можливо використати показники їх співвідношень щодо цінового (РЧО), натурального (РВО) і комбінованого (РПП) факторів, а також моделі функціональних зв'язків впливу цін (Цз, Цзб) і натуральних обсягів

реалізації (Нз, Нзб) на фінансові результати господарської діяльності.

Показники співвідношень між факторами операційної діяльності характеризуються відносними величинами інтенсивності, які показують скільки одиниць однієї сукупності припадає на одиницю іншої. Це дозволяє за допомогою методів статистичного аналізу з високим рівнем точності оцінити величину і виконати прогностичні розрахунки показників, між якими існують чіткі причинно-наслідкові (функціональні) зв'язки.

В моделях розрахунків показників операційної діяльності взаємозв'язки ефекту їх зміни реалізуються таким чином:

$RЧО = ЧД : ПО$, рівень чистого доходу для створення операційного прибутку (РЧО) показує, яка сума чистого доходу підприємства створює 1 гривню операційного прибутку;

$РВО = (ЧД - ЗВ) : ПО = ВП : ПО$, рівень валового прибутку для створення операційного прибутку (РВО) показує, яка сума валового прибутку підприємства створює 1 гривню операційного прибутку;

$РЗП = \Delta ПО : ПО = [(РЧО \times Цз) \times (1 + Нз)] + (РВО \times Нз)$, рівень зміни операційного прибутку від зміни цін і обсягів реалізації (РЗП) показує темп приросту (спаду) операційного прибутку від зміни цін і обсягів реалізації при заданому рівні РЧО і РВО.

Операційні ціновий, натуральний і комбінований фактори впливу на формування прибутку показують у скільки разів темпи зміни прибутку перевищують темпи зміни чистого доходу, відповідно від зміни цін, натуральних обсягів реалізації і обох факторів разом при відповідних витратах.

Механізм застосування окремих показників формування операційного прибутку для статистичного моделювання чистого доходу і операційного фінансового результату розглянемо на відповідних прикладах (табл. 3.4.1).

Таблиця 3.4.1

Показники результатів господарювання підприємств

(тис.грн.)

Показники за рядками Звіту про фінансові результати	ПАТ „Промінь”	ТОВ „Прогрес”	ПАТ „Ласощі”	ТОВ „Дубок”	ПАТ „Полісся”
1	2	3	4	5	6
1. Чистий дохід (сума ряд. 2000, 2120)	377243,3	5589,1	189599,5	111477,8	491033,4
2. Витрати операційної діяльності (сума ряд. 2050, 2130, 2150, 2180)	365058,3	5673,8	177934,2	107857,4	486769,0
3. Змінні витрати (сума ряд. 2050, 2180)	327493,4	5083,3	159835,8	96842,8	425106,9
4. Постійні витрати (сума ряд. 2130, 2150)	37564,9	590,5	18098,4	11014,6	61662,1
5. Валовий прибуток (п.1 – п.2)	49749,9	505,8	29763,7	14635,0	65926,5

Продовження таблиці 3.4.1

1	2	3	4	5	6
6. Фінансовий результат від операційної діяльності: (прибуток (ряд. 2190) і збиток (ряд. 2195))	12185,0	-84,7	11665,3	3620,4	4264,4
7. Рівень показників на 1 грн. прибутку від операційної діяльності, грн.: • чистого доходу (РЧО) (п.1 : п.6)	30,95965	-	16,25329	30,79157	115,14713
• валового прибутку (РВО) (п.5 : п.6)	4,08288	-5,97166	2,55147	4,04237	15,45974

В господарській діяльності мають місце 6 видів підприємницьких ситуацій, які впливають на операційний фінансовий результат (рис. 3.4.3).



Рис. 3.4.3 Підприємницькі ситуації при моделюванні фінансових результатів господарської діяльності

Величина чистого доходу, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку (РЧО), дає можливість визначити можливу зміну чистого доходу за рахунок зміни тільки цін щодо реалізованих об'єктів діяльності. Якщо операційні витрати не змінюються, то весь приріст чистого доходу за рахунок зміни цін перетворюється в операційний прибуток.

Розглянемо приклад, якщо чистий дохід ПАТ „Промінь” (табл. 3.4.1) можливо було б збільшити за рахунок зростання цін на 1%, то його абсолютна величина зросла б на 3772,4 тис. грн. $(377243,3 \times 0,01)$. Відповідно прибуток зростає на 30,95965% $(1\% \times 30,95965)$ і буде становити 15957,4 тис. грн. $[12185,0 + (12185,0 \times 0,3096)]$, або $(12185,0 + 3772,4)$.

У іншому випадку, чистий дохід підприємства (табл. 3.4.1) передбачається зменшити на 4% за рахунок зниження цін. Відповідно прибуток зменшиться на 123,8386% (4 x 30,95965). Оскільки темп зменшення прибутку перевищує 100%, прибуткова діяльність перетвориться у збиткову. Зниження прибутку на рівні 123,8386% означає, що сума його зменшення дорівнює 15089,7 тис. грн. (12185,0 x 1,238386), а збиток буде становити 2904,7 тис. грн. (12185,0 – 15089,7).

Показник РЧО дає можливість розрахувати максимально можливе зниження цін, щоб операційна діяльність не була збитковою, тобто чистий дохід не був нижче точки беззбитковості. Іншими словами, прибуток не повинен зменшитися більш ніж на 100%. В нашому прикладі, коли РЧО підприємства дорівнює 30,95965 (табл. 3.4.1), для забезпечення беззбиткової діяльності ціни можливо знизити не більш ніж на 3,23 % (100 : 30,95965).

Звернімося тепер до прикладу збиткового підприємства. Чистий дохід ТОВ „Прогрес” (табл. 3.4.1), наприклад, можливо збільшити на 1,5%. При цьому операційний збиток зменшується на 98,9805% [1,5% x (-65,98701)], або на 83,8 тис. грн. [-84,7 x (-0,989805)]. Збиток буде становити 0,9 тис. грн. (84,7 – 83,8). Щоб забезпечити беззбиткову діяльність, ціни необхідно збільшити не на 1,5%, а на 1,5154 % [-100 : (-65,98701)]; [1,5154 x (-65,98701) = -100%]. У такому випадку збиток буде ліквідовано не частково, а повністю.

Величина валового прибутку, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку, характеризує функціональний зв'язок впливу на операційний фінансовий результат зміни натуральних обсягів реалізації при одному і тому ж рівні загальної суми постійних витрат, цін та в розрахунку на одиницю продукції змінних витрат. При цьому, здійснюється елімінування (усунення) впливу окремих факторів шляхом відповідного умовного їх фіксування на певному рівні, а одержаний валовий прибуток від зміни об'єктів реалізації змінить суму операційного фінансового результату.

Здійснимо прогнозування операційного фінансового результату за умови, що чистий дохід підприємства ПАТ „Ласощі” (табл. 3.4.1) збільшується на 5% за рахунок зростання натуральних обсягів реалізації. Відповідно операційний прибуток зростає на 12,75735 % (5 x 2,55147) і буде становити 13153,5 тис. грн. [11665,3 + (11665,3 x 0,12757)].

У разі, якщо чистий дохід підприємства ТОВ „Дубок” (табл. 3.4.1), наприклад, зменшиться на 2,5% за рахунок відповідного зменшення натуральних обсягів реалізації, операційний фінансовий результат зменшиться на 10,1059 % (2,5 x 4,04237) і становитиме 3254,5 тис. грн. [3620,4 – (3620,4 x 0,101059)]. Якби натуральний обсяг реалізації знизився більш ніж на 24,73796 % (100 : 4,04237), операційна діяльність була б збитковою, оскільки зменшення прибутку перевищило б 100% (24,73796%

x 4,04237).

Ключовою є проблема збільшення чистого доходу ТОВ „Прогрес” (табл. 3.4.1). Якщо обґрунтувати сценарій, що натуральний обсяг реалізації збільшиться на 10%, то операційний збиток підприємства зменшиться на 59,7166% [$10\% \times (-5,97166)$], або на 50,6 тис. грн.: [$-84,7 \times (-0,597166)$]. Збиток буде становити 34,1 тис. грн. ($84,7 - 50,6$). Щоб забезпечити беззбитковість, натуральний обсяг реалізації необхідно збільшити на 16,7458 % ($100 : 5,97166$), так як $16,7458 \times (-5,97166)$ становить (-100%).

Для порівняння, якщо чистий дохід ПАТ „Полісся” (табл. 3.4.1) зменшиться на 10% за рахунок зменшення натурального обсягу реалізації, то фінансовий результат зменшиться на 154,5974 % ($10 \times 15,45974$) і буде становити 2328,3 тис. грн. збитку замість 4264,4 тис. грн. прибутку [$4264,4 - (1,545974 \times 4264,4)$].

Таким чином, порівнюючи результати розрахунків на основі показників формування операційного прибутку, можна зробити наступні висновки:

1. Чим вищі показники РЧО і РВО, тим більшим коливанням піддається операційний фінансовий результат при однаковій зміні чистого доходу від реалізації. Тому при високому рівні показників РЧО і РВО зниження чистого доходу від реалізації частіше може привести до збитковості підприємства, ніж при низькому його рівні.

2. Велика різниця рівнів РЧО і РВО відображає відносно сильний вплив динаміки змінних витрат на динаміку операційного фінансового результату. Отже, очевидно, що при рості чистого доходу за рахунок натурального обсягу реалізації, збільшення прибутку значно менше, ніж при збільшенні цін. І навпаки, зниження чистого доходу у формі зменшення натурального обсягу реалізації приводить до кращого фінансового результату, ніж зниження цін.

3. Застосування показників РЧО і РВО при моделюванні чистого доходу і операційного фінансового результату дозволяє визначати максимально можливе зниження чистого доходу для збереження беззбитковості господарської діяльності чи мінімально необхідний ріст чистого доходу для ліквідації операційного збитку.

Водночас, здійснення такого роду економічних вимірювань багато в чому поєднане із значними припущеннями. Вищенаведені розрахунки придатні тільки для випадків, коли зміна операційного фінансового результату визначається одним фактором при незмінному іншому: або змінюються ціни, але не змінюється натуральний обсяг реалізації, або навпаки.

У реальних умовах господарювання, як правило, відбувається одночасна зміна і цін, і натурального обсягу реалізації, причому обидва фактори можуть діяти і в одному напрямку, і в протилежних.

Для розрахунку темпів і напрямів зміни фінансового результату від реалізації, шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей, використовують формулу показника РЗП.

$$\text{РЗП} = \Delta\text{ПО} : \text{ПО} = [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) \times (1 + \text{Нз})] + (\text{РВО} \times \text{Нз}).$$

На основі алгоритму розрахунку показника РЗП розглянемо можливі варіанти одночасної зміни цін і натуральних обсягів реалізації та впливу сценаріїв на операційний фінансовий результат.

1. Моделювання темпів і напрямів зміни операційного фінансового результату. Так, у ПАТ „Полісся” (табл. 3.4.1) РЧО дорівнює 115,14713 грн., а РВО – 14,45974 грн. Передбачається, що при зменшенні цін на 1,5%, тобто Цз = -0,015, натуральний обсяг реалізації збільшиться на 7%, тобто Нз = 0,07.

Значення РЗП для даного випадку становитиме:

$$\Delta\text{ПО} : \text{ПО} \times 100 = [115,14713 \times (-0,015) \times (1 + 0,07)] + (14,45974 \times 0,07) \times 100 = -76,59\%.$$

Отже, при заданій ситуації операційний фінансовий результат знизиться на 76,59% у порівнянні з базисним періодом. При такому методі розрахунку темпів зміни фінансового результату від реалізації не мають значення абсолютні показники, а важливі тільки рівні (відносні величини) показників РЧО і РВО.

Перевіримо отриманий результат методом прямого розрахунку. Прибуток буде становити: $(491033,4 \times 0,985 \times 1,07) - (425106,9 \times 1,07) - (486769,0 - 425106,9) = 1000,3$ тис. грн. Зменшення прибутку становить: $(1000,3 - 4264,4) : 4264,4 \times 100 = -76,59\%$. Результат прямого розрахунку відповідає результату розрахунку за формулою.

Розглянемо інший сценарій для прийняття управлінського рішення. У ТОВ „Прогрес” (табл. 3.4.1) РЧО = - 65,98701, РВО = -5,97166 грн. (тобто збиткова діяльність), прогнозуються зміни, що Цз = 0,01, а Нз = -0,03.

У рамках даної розрахункової схеми зміна фінансового результату буде складати:

$$[(-65,98701 \times 0,01) \times (1 - 0,03) + [(-5,97166) \times (-0,03)] \times 100 = -46,1\%, \text{ тобто збиток зменшиться на } 46,1\%. \text{ Перевірка за прямим розрахунком: } [(5589,1 \times 1,01 \times 0,97) - (5083,3 \times 0,97)] - (5673,8 - 5083,3) = -45,7 \text{ тис. грн., } [-45,7 - (-84,7)] : (-84,7) \times 100 = -46,1\%$$

2. Зміна фінансового результату шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей.

Згідно з даним критерієм припустимо, що ПАТ „Ласощі” (табл. 3.4.1), у якого РЧО = 16,25329 грн., а РВО = 2,55147 грн., має можливість збільшити натуральний обсяг реалізації на 5% при зниженні цін на 4%. За формулою знаходимо відсоток зміни операційного прибутку:

$$\Delta\text{ПО} : \text{ПО} \times 100 = [16,25329 \times (-0,04) \times 1,05] + (2,55147 \times 0,05) \times 100 = -55,5\%.$$

Підприємству можна знизити прибуток від операційної діяльності не більше ніж на 25%. Якщо зберегти індекс натурального обсягу реалізації, то індекс зменшення цін повинен бути менший, ніж передбачається. Прийmemo індекс цін, що забезпечує зниження прибутку, не більше, ніж на 25% за X. Тоді: $[(16,25329 \times X \times 1,05) + (2,55147 \times 0,05)] \times 100 = -25\%$; $X = -0,717\%$.

Отже, щоб отримати прибуток від реалізації не менше необхідної підприємству величини, ціни повинні знизитися не на 4%, а не більше, ніж на 0,717%.

Припустимо тепер, що індекс цін не можна піддавати зміні, а можна регулювати лише індекс натурального обсягу реалізації, що і приймається за X. Рівняння буде мати наступний вигляд: $[16,25329 \times (-0,04) \times (1+X) + (2,55147 \times X)] \times 100 = -25\%$; $X = 21,04\%$.

При зниженні цін на 4% натуральний обсяг реалізації повинен вирости більше, ніж на 21%, щоб забезпечити операційний прибуток не нижче припустимого для підприємства розміру. Якщо рівень розрахованих індексів є реальним в умовах попиту на продукцію підприємства, необхідний прибуток можна забезпечити.

3. Визначення необхідного рівня одного з індексів змін: цін чи натуральних обсягів реалізації, якщо відомий інший і задана потрібна підприємству сума операційного прибутку.

При заданих сумі, а отже, і приросту операційного прибутку, індекси цін і натурального обсягу реалізації взаємозалежні. Тоді: $\text{Цз} = [(\Delta\text{ПО} : \text{ПО}) - (\text{РВО} \times \text{Нз})] : [\text{РЧО} \times (1+\text{Нз})]$; $\text{Нз} = [(\Delta\text{ПО} : \text{ПО}) - (\text{РЧО} \times \text{Цз})] : [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) + \text{РВО}]$.

Наведемо числові приклади практичного застосування одержаних співвідношень. Нехай ПАТ „Ласосці” (табл. 3.4.1), у якого РЧО = 16,25329 грн., РВО = 2,55147 грн., передбачає збільшити прибуток на $\Delta\text{ПО} : \text{ПО} = 0,15$, або 15%. Відомо, що $\text{Нз} = 0,1$;

За формулою визначимо Цз, що забезпечує приріст операційного прибутку на 15%:

$\text{Цз} = [(0,15 - (2,55147 \times 0,1)) : [16,25329 \times (1 + 0,1)]] = -0,0059 = -0,59\%$. Це означає, що при збільшенні натурального обсягу реалізації на 10% ціни можуть знизитися не більше, ніж на 0,59%, більше зниження цін не дозволить забезпечити приріст прибутку на 15%.

Припустимо тепер, що підприємству ПАТ „Ласосці” (табл. 3.4.1) необхідно забезпечити операційний прибуток, рівний базисному. Одночасно передбачається зниження цін на 1%, тобто $\text{Цз} = -0,01$. Як повинен змінитися натуральний обсяг реалізації визначимо за формулою (Нз): $\text{Нз} = [0 - 16,25329 \times (-0,01)] : [16,25329 \times (-0,01) + 2,55147] = 0,0680 = 6,80\%$.

При збільшенні натурального обсягу реалізації менш ніж на 6,80% прибуток від реалізації буде менший, ніж в базисному періоді.

Розглянемо також ситуацію на прикладі збиткового підприємства. У базисному періоді реалізація продукції ТОВ „Прогрес” (табл. 3.4.1) збиткова. РЧО = -65,98701 грн., РВО = -5,97166 грн. Приміром, суму операційного збитку необхідно зменшити на 50%, тобто $\Delta\text{ПО} : \text{ПО} = -0,5$. Натуральний обсяг реалізації зростає на 20%, тобто $\text{Нз} = 0,20$. Який рівень цін забезпечить задану умову, визначасмо за формулою: $\text{Цз} = [-0,5 - (-5,97166) \times 0,20] : [(-65,98701) \times 1,20] = -0,0088 = -0,88\%$

Зниження цін не повинно перевищувати 0,88%.

4. Визначення рівня індексів змін цін та натуральних обсягів реалізації, що забезпечують критичний обсяг чистого доходу, тобто нульовий операційний прибуток.

Незалежно від того, була в минулому або в базисному періоді господарська діяльність прибуткова чи збиткова, критичний обсяг чистого доходу означає, що у всіх використовуваних формулах $\Delta\text{ПО} : \text{ПО} = -1$, або -100%. Тому індекси для розрахунку критичного обсягу чистого доходу визначаються за формулами:

$$\text{Цзб} = [(-1) - (\text{РВО} \times \text{Нз})] : [\text{РЧО} (1 + \text{Нз})];$$

$$\text{Нзб} = [(-1) - (\text{РЧО} \times \text{Цз})] : [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) + \text{РВО}],$$

де Цзб – зміна ціни, яка забезпечує беззбитковий обсяг чистого доходу (ЧД) при відповідній зміні натурального обсягу реалізації (Нз); Нзб – зміна натурального обсягу реалізації, яка забезпечує беззбитковий обсяг чистого доходу (ЧД) при відповідній зміні цін (Цз).

Продемонструємо викладене на конкретних прикладах. Зупинимось на дослідженні межі зниження натурального обсягу реалізації продукції, яка забезпечує беззбитковий рівень господарювання. ПАТ „Промінь” (табл. 3.4.1), у якого РГО = 30,95965 і РВО = 4,08288 у базисному періоді було прибуткове. Передбачуваний $\text{Цз} = -0,03 = 3\%$. Визначимо Нзб : $\text{Нзб} = [-1 - 30,95965 \times (-0,03)] : [30,95965 \times (-0,03) + 4,08288] = -0,022577 = -2,2577\%$.

Це означає, що зниження цін при одночасному зниженні натурального обсягу реалізації на 0,03% дозволить забезпечити нульовий прибуток від їх господарської діяльності.

Перевіримо отриманий результат методом прямого розрахунку за формулою:

$$(\text{Нзб}) (377243,3 \times 0,97 \times 0,97743) - (327493,4 \times 0,97743) - (365058,3 - 327493,4) = 0.$$

Аналогічний розрахунок здійснюють для визначення можливої межі зниження цін у ПАТ „Ласощі” (табл. 3.4.1), в якого: РЧО = 16,25329; РВО = 2,55147, $\text{Нз} = -0,03 = -3\%$. Визначимо за формулою Цзб :

$$\text{Цзб} = [-1 - 2,55147 \times (-0,03)] : [16,25329 \times (1 - 0,03)] = -0,0586 = -5,86\%.$$

При зниженні натурального обсягу реалізації на 3% і зниженні цін на 5,86% господарська діяльність підприємства буде мати нульову

рентабельність.

Зрозуміло, що якщо ціни чи натуральний обсяг реалізації знизяться в більшій мірі, ніж розраховано у вищенаведених прикладах, господарська діяльність підприємств буде збиткова.

Фінансові розрахунки є ефективним засобом визначення параметрів показників, яких необхідно досягти, щоб ліквідувати збитковість. Наприклад, у ТОВ „Прогрес” (табл. 3.4.1) : РЧО = - 65,98701 грн., РВО = - 5,97166 грн. Отже, у базисному періоді господарська діяльність була збиткова. Передбачається зниження цін на 1%, тобто Цз = -0,01 = -1%. За формулою знаходимо Нзб:

$$\text{Нзб} = [-1 - (-65,98701) \times (-0,01)] : [-65,98701 \times (-0,01) - 5,97166] = 0,0640 = 6,40\%.$$

Щоб підприємству ТОВ „Прогрес” з існуючими базисними даними господарювання при зниженні цін забезпечити беззбиткову діяльність, натуральний обсяг реалізації доведеться збільшити на 6,4%. У більшості випадків така можливість ймовірна, отже, збитковість можна ліквідувати. Проте, слід зауважити, що формування ринку натуральних обсягів реалізації – це складний процес, який передбачає узгодження інтересів усіх його суб’єктів, у першу чергу виробників, споживачів, держави. Проте конкретні товари у більшості випадків лише частково задовольняють інтереси згаданих суб’єктів, які активно взаємодіють на ринку. У загальному випадку інтереси різних суб’єктів не є однаковими, вони можуть істотно відрізнятися (рис. 3.4.4).



Рис. 3.4.4. Схема взаємодії інтересів суб’єктів ринку товарів при моделюванні операційного фінансового результату

Так, у виробництві товарів сфери 2 зацікавлені виробники, вони формують пропозицію. Споживачі формують попит. Але виробництво таких товарів перебуває поза межами інтересів держави. Отже, вона може його припинити, якщо не буде враховано її інтересів. У виробництві товарів, які відповідають сфері 3, не зацікавлені виробники, і тому необхідно їх стимулювати. У виробництві товарів, які відповідають сфері 4, не зацікавлені споживачі. Для формування ринку товарів цієї групи необхідним є стимулювання споживачів, яке відбуватиметься за умови перевищення доходів інших суб'єктів ринку над їх витратами щодо стимулювання споживачів.

Товари, які відповідають інтересам лише одного суб'єкта ринку, є практично неприйнятними, оскільки вони зустрічають активну протидію інших суб'єктів. Але іноді цей суб'єкт може вплинути на інших суб'єктів.

Таким чином, необхідним є вибір товарів, які найбільшою мірою відповідають інтересам усіх суб'єктів, задіяних у формуванні ринку. Це дозволить обійтися без зайвих витрат і сподіватися на тривалий життєвий цикл даного товару.

Наступний розрахунок дозволить знайти відповідь на питання необхідного рівня зростання цін, щоб ліквідувати збитковість. У ТОВ „Прогрес” (табл. 3.4.1), де РЧО = -65,98701 грн. і РВО = -5,97166 грн., передбачається ріст натурального обсягу реалізації на 3%, тобто $N_z = 0,03$. Визначимо, який рівень цін може в цих умовах забезпечити критичний обсяг чистого доходу. Для цього скористаємося формулою:

$$\begin{aligned} \text{Цзб} &= [-1 - (-5,97166) \times 0,03] : [-65,98701 (1 + 0,03)] = \\ &= 0,0121 = 1,21\%. \end{aligned}$$

Підвищення цін на 1,21%, з ростом натурального обсягу реалізації на 3%, дасть можливість ліквідувати збиток. Менше значення одного з показників, при збереженні рівня іншого, приведе до збиткової господарської діяльності.

У цілому з розглянутих випадків впливає досить важливий висновок: статистичне моделювання показників звітності дає можливість сформувати комплексну систему діагностики діяльності підприємств і регіонів, а також є базою для обґрунтування і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Таким чином, вищенаведені розрахунки моделювання фінансового результату дозволяють не тільки визначити зміну чистого доходу і операційного прибутку порівняно з їх величиною в базисному періоді, але й оцінити фактори, що впливають на ці зміни. Визначена можлива динаміка цін і натурального обсягу реалізації забезпечує розрахунок очікуваного операційного прибутку, який необхідний господарюючим структурам. Знаючи це, підприємства і регіони в межах наявних можливостей здатні маневрувати зміною цін і натуральними обсягами реалізації за окремими видами економічної діяльності, наближаючи умови

попиту на свою продукцію до бажаного результату.

Результативними показниками ефективності господарювання є абсолютні величини чистого прибутку і власного капіталу (чистих активів) та відносна величина їх співвідношення – прибутковість власного капіталу. Для дослідження формування цих показників можна використати функціональну модель DuPont (рис. 3.4.5).

В моделі DuPont використовуються наступні показники:

1. *Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)* є результатом господарського потенціалу і визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків і зборів.

2. *Витрати* як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів формуються від використання ресурсів на створення об'єктів діяльності підприємства, які забезпечують надходження чистого доходу.

3. *Власний капітал (чисті активи)* є величиною, яка формує вартісний потенціал підприємства.

4. *Зобов'язання* - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів і потенціалу підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

5. *Чистий прибуток (збиток)* розраховується як алгебраїчна різниця між господарським потенціалом підприємства за чистим доходом і витратами ресурсів на його формування.

6. *Активи* - ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, формують майновий потенціал, використання якого, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

7. *Прибутковість чистого доходу* - це рівень генерування чистим доходом чистого прибутку. Цей показник визначається відношенням чистого прибутку як якісного показника господарського потенціалу до його абсолютного показника – чистого доходу. Показник є обґрунтованим критерієм якісної оцінки господарського потенціалу.

8. *Завантаженість активів* характеризує величину чистого доходу, що може бути генерований вартісною одиницею активів. Він показує, наскільки ефективно використовуються активи або скільки разів сумарний капітал обертається на підприємстві. Оборотність активів визначається відношенням обсягу чистого доходу до середньорічної вартості (первісної, балансової) активів. Щоб максимізувати цей показник необхідно мінімізувати поточні і постійні активи та максимізувати господарський потенціал.

9. *Прибутковість (рентабельність) активів* характеризує узагальнений результат діяльності підприємства, показує частку відтворення, яка генерується середньорічною вартістю активів, що використовуються в господарській діяльності. Цей показник дозволяє

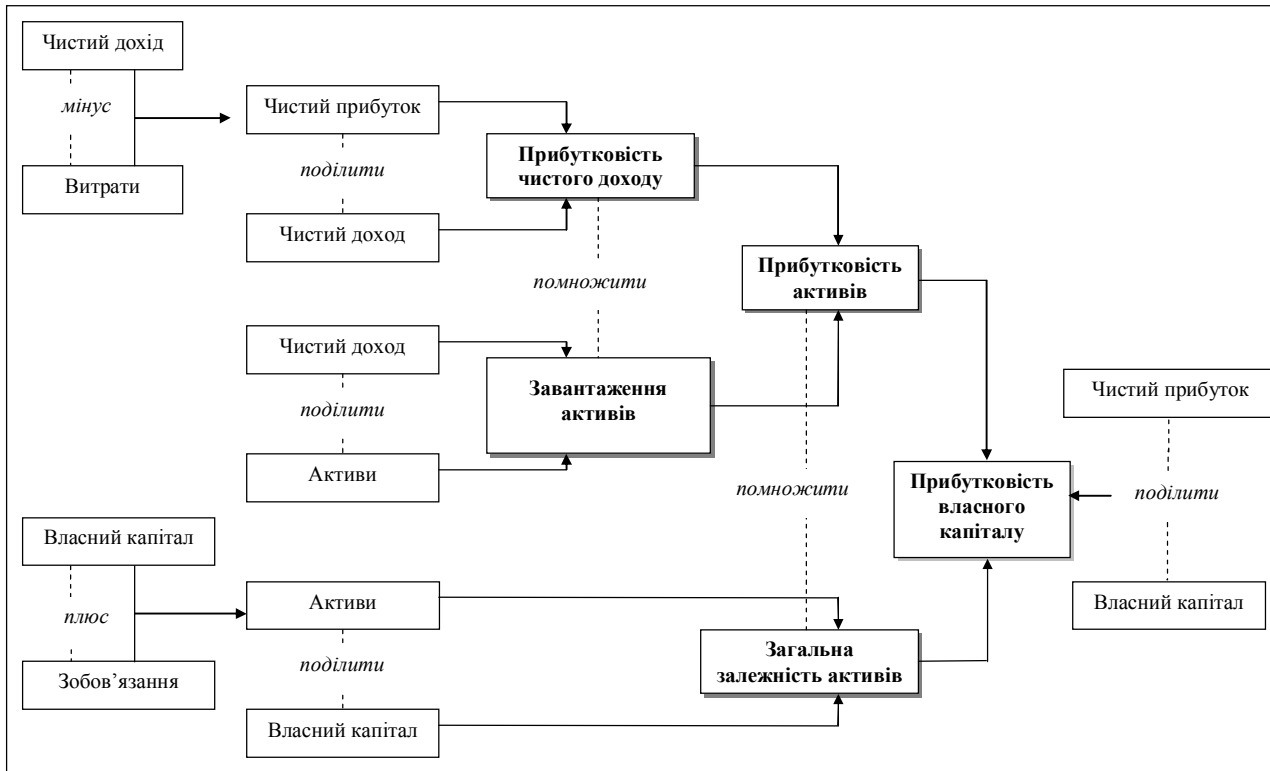


Рис. 3.4.5. Адаптована модель DuPont для ефективного управління фінансовими результатами підприємства

контролювати ефективність господарювання і показує рівень якісного результату господарського потенціалу на вартісну одиницю майнового потенціалу.

10. *Загальна залежність активів (майнового потенціалу)* – характеризується відношенням середньорічної вартості активів до середньорічної вартості власного капіталу.

Показник визначає межу, до якої може бути покращена діяльність підприємства за рахунок залучених фінансових ресурсів. Основним критерієм оцінки ефективності загальної залежності активів є вартість залучених ресурсів. Якщо вартість нижча показника рентабельності активів, то збільшення долі залучених ресурсів у структурі постійного капіталу призводить до зростання показника рентабельності власного капіталу і навпаки, якщо рівень вартості вище рентабельності активів, то збільшення долі залучених зобов'язань у структурі капіталу призводить до зниження рентабельності власного капіталу.

Збільшення частки позикових коштів супроводжується підвищенням ризику втрати підприємством фінансової незалежності.

З огляду на цей ризик, у процесі аналізу необхідно визначати і регулювати рівень залежності майнового потенціалу, з'ясувати на скільки відсотків зміниться рентабельність власного капіталу при зміні чистого прибутку на 1% за умов різних часток позикового капіталу в пасивах підприємства.

Дія рівня залежності майнового потенціалу полягає в тому, що незначні зміни чистого прибутку можуть спричинити істотні зміни рентабельності власного капіталу.

Слід, зважати також на зворотній напрямок дії показника залежності активів. При незначному зменшенні чистого прибутку рентабельність власного капіталу істотно знизиться на підприємстві з високою залежністю активів і несуттєво – з низькою.

Залежність активів відображає потенційні можливості підприємства впливати на темпи зміни чистого прибутку шляхом зміни господарського потенціалу та структури власного і позикового капіталу.

Ефект рівня залежності активів показує, на скільки відсотків підвищується рентабельність власного капіталу підприємства за рахунок залучення в господарський оборот позикового капіталу, незважаючи на його платний характер. Нарощення фінансової рентабельності (тобто рентабельності власного капіталу) може мати місце лише у випадку, коли економічна рентабельність використання всього інвестованого капіталу більша від середнього рівня фінансових витрат, пов'язаних із залученням позикових коштів.

11. *Прибутковість (рентабельність) власного капіталу* є найбільш важливим показником з точки зору власників підприємства, характеризує частину чистого прибутку, яка припадає на середньорічну величину

власного капіталу.

З представленої моделі видно, що рентабельність власного капіталу залежить від 3 чинників: рентабельність чистого доходу, завантаженість активів і структура джерел коштів, авансованих в дане підприємство. Істотність виділених чинників з позиції поточного управління пояснюється тим, що вони в певному значенні узагальнюють всі сторони потенціалу підприємства, його статичу і динаміку і, зокрема, показники: перший чинник узагальнює якість господарського потенціалу, другий – майновий потенціал, третій – фінансові ресурси.

Одним з найважливіших показників оцінки зростання ефективності господарювання є рівень повернення (окупності) інвестицій, який характеризує скільки чистого прибутку отримує підприємство на одиницю інвестованих об'єктів в його господарську діяльність, що формують ресурсний потенціал. Контролювання цього показника доцільно здійснювати за розрахунками моделі, представленої на рис. 3.4.6.

Побудована функціональна модель – це ефективний інструмент управління економічним потенціалом підприємства з метою швидкої окупності інвестиційних ресурсів. На її основі можливо визначити елементи господарської діяльності, які створюють позитивні та негативні передумови для формування, накопичення та використання економічного потенціалу підприємства.

З представленої моделі видно, що рівень повернення (окупності) інвестицій залежить від 2-х основних чинників: рентабельності чистого доходу (якості доданої вартості) та рівня завантаженості активів (результату використання потенціалу ресурсів).

Для досягнення в подальшому зростання показника рівня окупності авансованих фінансових ресурсів у запаси активів та формування такого його рівня, який би був достатнім для розвитку економічного потенціалу підприємства, можна розглянути наступні сценарії розвитку їх господарської діяльності.

1. Прискорення темпів зростання чистого доходу при одночасному зменшенні змінних витрат.

2. Покращення якості управління системою управління господарською діяльністю підприємств, що призведе до зменшення постійних витрат на одиницю змінних.

3. Збільшення рівня завантаження активів як за рахунок оборотної, так і необоротної їх складової шляхом оптимізації вартості активів.

4. Комбінована стратегія, що полягає у комплексному підході до формування вищезазначених сценаріїв розвитку показників, що призведе до збалансованого зростання рівня окупності запасів активів.

Забезпечення визначених заходів за вказаними сценаріями створить умови для досягнення бажаного рівня економічного потенціалу сільськогосподарських підприємств.

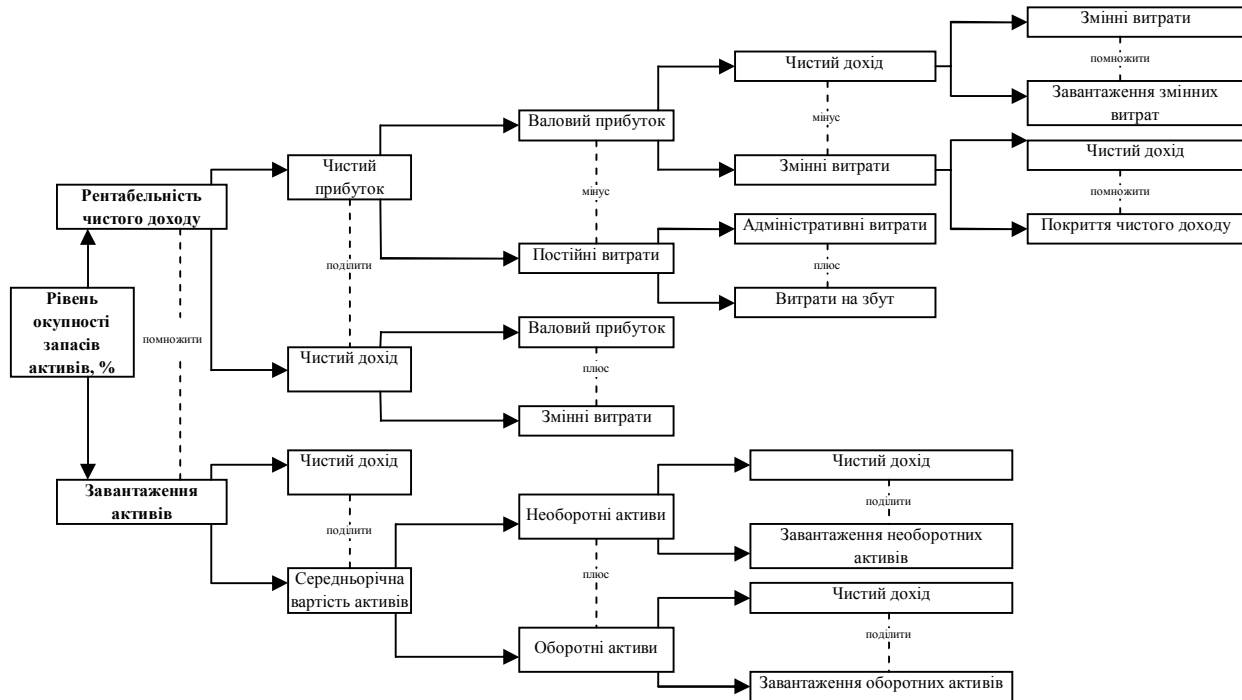


Рис. 3.4.6. Модель контролювання рівня окупності авансованих фінансових ресурсів в запаси активів підприємства

Центральне місце у формуванні економічного потенціалу підприємства посідає оцінка рівня прибутковості власного капіталу (чистих активів). При цьому в процесі контролювання фінансових результатів використовують в основному три-, чотири-, п'яти- та шестифакторні мультиплікативні моделі.

За трифакторною моделлю рентабельність власного капіталу (РВ) можна подати:

$$РВ = \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{ЧД}{АК} \times \frac{АК}{ВК}$$

де ЧП – чистий прибуток; ЧД – чистий дохід; АК – середньорічна вартість активів; ВК – середньорічна вартість власного капіталу (чистих активів).

Отже, на прибутковість чистих активів (вартості підприємства) впливають:

- прибутковість чистого доходу;
- оборотність активів (завантаження активів чистим доходом);
- загальна залежність підприємства.

Тобто, оцінюючи зміни в прибутковості чистого доходу, одержаного від продажу об'єктів діяльності, віддачу потенціалу майнових ресурсів, структуру фінансових ресурсів, досліджуємо вплив господарської діяльності на прибутковість чистих активів.

Чотирьохфакторна модель формує рентабельність власного капіталу наступним розрахунком:

$$РВ = \frac{ОА}{ВК} \times \frac{КЗ}{ОА} \times \frac{ЧД}{КЗ} \times \frac{ЧП}{ЧД}$$

де ОА – середньорічна вартість оборотних активів; КЗ – середньорічна кредиторська заборгованість.

За моделлю необхідно досліджувати:

- рівень завантаження власного капіталу (чистих активів) оборотними активами;
- навантаження поточної кредиторської заборгованості на оборотні активи;
- стійкість покриття чистим доходом підприємства кредиторської заборгованості;
- прибутковість чистого доходу.

Максимальний рівень інтегрального показника прибутковості вартості підприємства може бути досягнутий на підставі раціональної системи управління активами, фінансовими ресурсами, об'єктами діяльності, елементами доданої вартості.

П'ятифакторна модель для визначення впливу чинників на прибутковість власного капіталу має вигляд:

$$РВ = \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{АП}{ВК} \times \frac{ПЗ}{АП} \times \frac{ПА}{ПЗ} \times \frac{ЧД}{ПА}$$

де ПЗ – середньорічна величина поточних зобов'язань підприємства (платіжних зобов'язань); ПА – середньорічна величина поточних активів (платіжних засобів).

Таким чином, розширена формула включає такі показники:

- прибутковість чистого доходу;
- загальна залежність підприємства;
- залежність майна від поточних зобов'язань;
- поточна платоспроможність;
- навантаженість оборотних активів чистим доходом.

Шестифакторна модель прибутковості власного капіталу розширює кількісний склад факторів щодо оцінювання ролі чистих активів у формуванні економічного потенціалу.

$$PB = \frac{BK}{PA} \times \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{АП}{BK} \times \frac{ПА}{ПЗ} \times \frac{ЧД}{АП} \times \frac{ПЗ}{BK}$$

Наведена формула доповнює трифакторну модель трьома показниками: BK/ПА – рівень покриття поточних активів власним капіталом; ПА/ПЗ – поточна платоспроможність; ПЗ/BK – навантаження поточних зобов'язань на чисті активи підприємства.

Розглянуті методи функціонального детермінованого аналізу фінансових результатів базуються на розкладанні показників на складові елементи, але при цьому не враховувалися складні зв'язки, які виникають між прибутком та іншими вартісними якісними показниками: продуктивністю праці, фондовіддачею, матеріаломісткістю, вартістю робочої сили, ринковою вартістю підприємства, якістю продукції.

Аналіз системи складних взаємозв'язків між показниками передбачає застосування методів стохастичного аналізу, до яких належать кореляційний і регресійний багатфакторний аналіз.

Точності розрахунків ступеня впливу чинників на результативний показник і одночасно вищої статистичної надійності досягають шляхом зведення значної кількості вихідних економічних показників до кількох узагальнювальних характеристик, тобто до комплексних чинників (головних компонентів). На основі цих чинників будують регресійне рівняння:

$$Y_i = a_0 + a_1F_1 + a_2F_2 + \dots + a_nF_n,$$

де Y_i - результативний показник (прибуток); a_0 - ваговий коефіцієнт при головному компоненті; F_i - узагальнювальний чинник (головний компонент); a_1, a_2, a_n - часткові вагові коефіцієнти при узагальнюючих показниках.

Виокремлені у процесі статистичної обробки початкових даних головні компоненти характеризують не просто чинники, а закономірності формування прибутку. Так, якщо в регресійному рівнянні X_5 є показником продуктивності праці, то у регресійному рівнянні, побудованому на головних компонентах, комплексний чинник F_1 включає: X_5 -

продуктивність праці, X_6 - чисельність робітників і X_7 - коефіцієнт змінності. Тоді комплексний чинник F_1 має нове змістове навантаження і може бути виражений як «рівень використання робочої сили». Відповідно F_2 , що включає фондівдачу й завантаженість оборотних активів чистим доходом, характеризує рівень використання авансованих активів в господарську діяльність підприємства.

Вільний член рівняння, побудованого на головних компонентах характеризує середнє значення прибутку загалом. У результаті розв'язання рівняння регресії, побудованого на головних компонентах, величину компонента прибутку можна визначити тільки шляхом виокремлення головних компонентів. Наявність у рівнянні середнього значення прибутку дає змогу провести порівняльний аналіз роботи підприємства за кілька років, установити динаміку його рентабельності.

Методика регресійного аналізу прибутку й інших вартісних показників потребує достатньої репрезентативності даних. Для цього необхідно використати дані за кілька років.

При використанні методів стохастичного аналізу складних взаємозв'язків рівняння регресії щодо прибутку набуває вигляду лінійного рівняння. Зв'язок чинників із прибутком можна подати у вигляді рівняння типу $Y = a + bx$. Розв'язання рівняння за кожним чинником, що впливає на прибуток, дає багатofакторну кореляційну модель аналізу прибутку

Після визначення параметрів рівняння можна охарактеризувати ступінь залежності показника прибутку від усіх урахованих у моделі чинників. Як чинники, що впливають на прибуток, можна взяти до уваги такі показники: витрати на гривню вартості продукції, продуктивність праці, фондівдачу, матеріаломісткість, коефіцієнт змінності, частку сертифікованої, нової або модернізованої продукції, завантаженість оборотних або сукупних активів, чисельність працюючих, суму матеріальних витрат, вартість основних засобів. Регресійний метод дає змогу виявити такі чинники формування прибутку, які можна визначити на основі абсолютних і відносних показників, розрахованих на основі інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку. Тому його застосування значно розширює і поглиблює можливості вивчення прибутку.

Рівняння кореляційного зв'язку мають як пізнавальне, так і практичне значення, їх використовують для обчислення теоретичної лінії регресії, очікуваних (теоретичних, вирівняних) і прогнозованих значень залежної змінної при тих або інших значеннях фактора (факторів). При цьому слід мати на увазі, що рівняння дає середнє співвідношення між результативною і факторною ознаками, тому найбільшу точність збігання мають розрахункові значення результативної ознаки при величині фактора, близького до середнього його рівня.

Ступінь наближення розрахункових значень результативної ознаки до її фактичного значення залежить від того, наскільки досконала кореляційна модель. Якщо вона включає всі основні фактори, що визначають варіацію результативної ознаки, то точність буде досить високою.

Розглянемо приклад аналізу кореляційного зв'язку між двома ознаками (парна кореляція): фінансовими результатами підприємства і рівнем продуктивності праці (табл. 3.4.2).

Таблиця 3.4.2.

Розрахунок даних для визначення показників кореляційного зв'язку

Роки	Прибуток, млн.грн.	Продуктивність праці, тис.грн.	Розрахункові дані			
	у	х	ух	у ²	х ²	очікуване значення, у _х
2006	35,0	424	14840	1225,0	179776	37,7
2007	39,8	410	16318	1584,0	168100	36,6
2008	30,2	350	10570	912,0	122500	31,7
2009	42,4	474	20098	1797,8	224676	41,7
2010	32,5	356	11570	1056,2	126736	32,2
2011	34,1	388	13231	1162,8	150544	34,7
2012	43,6	500	21800	1901,0	250000	43,9
2013	40,1	462	18526	1608,0	213444	40,8
2014	33,4	367	12258	1115,6	134689	33,0
2015	36,9	399	14723	1361,6	159201	35,7
Разом	368,0	4130	153934	13724,0	1729666	368,0
у середньому	36,8	413,0	15393,4	1372,4	17296,6	36,8

Результативною ознакою в даному прикладі є прибуток (у), а факторною – продуктивність праці (х).

В даному випадку зв'язок близький до прямолінійного і його можна виразити рівнянням прямої лінії:

$$\hat{y}_x = a + bx$$

Розв'язання цього рівняння регресії покаже зміну прибутку під впливом рівня продуктивності праці при виключенні випадкових коливань ознаки.

Параметри рівняння прямої лінії а і b знайдемо із системи нормальних рівнянь:

$$\begin{cases} \sum y = an + b\sum x; \\ \sum yx = a\sum x + b\sum x^2 \end{cases}$$

Усі необхідні для розв'язання системи рівнянь дані розраховано в табл. 3.4.2. Одержані дані підставимо в систему рівнянь:

$$\begin{cases} 368 = 10a + 413b \\ 153934 = 413a + 1729666b \end{cases}$$

Поділимо рівняння на коефіцієнти при a , тобто перше рівняння на 10, а друге - на 413:

$$\begin{cases} 36,8 = a + 41,3b \\ 372,7 = a + 4188,1b \end{cases}$$

Віднімемо перше рівняння із другого:

$335,9 = 4146,8b$, звідси $b = 0,081$ млн.грн. або 81 тис.грн. на 1 тис.грн. зростання продуктивності праці працівників підприємства.

Підставимо значення $b = 0,081$ в перше рівняння і знайдемо a :

$$a = [36,8 - (41,3 \times 0,081)] : 10 = 3,35 \text{ млн.грн.}$$

Рівняння регресії (кореляційне рівняння), яке виражає зв'язок між прибутком і рівнем продуктивності праці буде мати вигляд:

$$\bar{y}_x = 3,35 + 0,081x$$

Коефіцієнт регресії $b = 0,081$ показує, що з підвищенням рівня продуктивності праці працівників підприємства на 1 тис.грн. прибуток зростає на 0,081 млн.грн. або 81 тис.грн.

За рівнянням регресії можна розрахувати очікувані (розрахункові або теоретичні) значення одержаного прибутку при різних значеннях продуктивності праці. Усі обчислені дані запишемо в останню графу таблиці 3.4.2. Перевіримо правильність усіх розрахунків зіставивши суми фактичного і розрахункового прибутку:

$$\Sigma y = \Sigma \bar{y}_x; 368,0 = 368,0.$$

Отже, прибуток є головним узагальненим показником в системі оцінювання ефективності господарської діяльності. Сума прибутку, яку одержує підприємство зумовлена обсягом реалізації продукції, її якістю і конкурентоспроможністю на ринку, асортиментом, рівнем витрат, вартістю авансованих в господарську діяльність ресурсів, продуктивністю праці.

3.5. Аналітичні процедури в аудиті фінансових результатів

Аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозних сум.

Аналітичні процедури використовуються:

- у процесі одержання розуміння механізму господарської діяльності підприємства, його внутрішнього контролю й оцінки ризиків;
- у процесі планування;
- як процедури по суті;
- для загального огляду господарських результатів на заключному етапі аудиту.

Використання аналітичних процедур під час оцінки ризиків може допомогти ідентифікувати наявність незвичайних операцій або подій, а також сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про проблеми, що мають наслідки для аудиторської перевірки. Ідентифіковані незвичайні або неочікувані відносини можуть допомогти аудиторів ідентифікувати ризики суттєвого викривлення, особливо ризики внаслідок шахрайства.

Під час розробки та виконання аналітичних процедур по суті, аудитор має:

- визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для даних тверджень, з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також детальних тестів по суті, якщо такі є, для цих тверджень;

- оцінити достовірність даних, на які спирається аудитор, беручи до уваги джерела, порівнянність та сутність, походження, характер та істотність інформації, що є в наявності, та контроль за підготовкою;

- здійснити прогноз відображених у звітності сум або коефіцієнтів та оцінити, чи є такий прогноз достатньо точним, щоб встановити викривлення, яке окремо або в сукупності з іншими викривленнями, може призвести до того, що показники можуть бути суттєво викривлені;

- визначити обсяг усіх розходжень облікових сум з прогнозними значеннями, що не потребує подальшого розслідування.

Аналітичні процедури включають порівняння інформації підприємства з:

- 1) порівняльною інформацією за попередні періоди;

- 2) очікуваними результатами, визначеними підприємством (бюджети, прогнози, розрахунки амортизації) або з прогнозами аудитора;

- 3) аналогічною інформацією інших суб'єктів господарювання.

Аналітичні процедури також включають аналіз взаємозв'язків між:

- елементами фінансової інформації;

- фінансовою інформацією і відповідною не фінансовою інформацією.

Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути детальні тести по суті, аналітичні процедури по суті або комплексне використання обох процедур. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора. Аналітичні процедури по суті, як правило, є більш застосовними до великих обсягів операцій, що, як правило, є передбачуваними протягом довгого періоду часу.

Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури по суті наприкінці аудиторської перевірки, що допоможе аудитору під час формування загального висновку зрозуміти, чи узгоджуються показники діяльності з розумінням аудитора суб'єкту господарювання.

Результати таких аналітичних процедур можуть вказати на раніше

нерозпізнаний ризик суттєвих викривлень. За таких обставин нормативні документи вимагають від аудитора перегляду аудиторської оцінки ризиків суттєвого викривлення і відповідних змін у подальших аудиторських процедурах.

Аналітичні процедури, які виконуються наприкінці аудиторської перевірки, можуть бути подібними до тих, які використовуються в якості процедур оцінки ризиків.

Якщо в результаті виконання аналітичних процедур будуть встановлені відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією, або такі, що відрізняються від очікуваних значень на значні суми, аудитор повинен дослідити такі розбіжності за допомогою:

- опитування управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів, що узгоджуються з твердженнями управлінського персоналу;

- виконання інших аудиторських процедур, які будуть необхідними в обставинах, що склалися.

Необхідність виконання інших аудиторських процедур може виникнути, якщо, наприклад, управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом з аудиторськими доказами, що отримані шляхом запиту управлінського персоналу, не вважаються достатніми.

Виконання аналітичних процедур складається з деяких конкретних кроків:

- постановка мети процедури, планування процедури;

- здійснення процедури;

- аналіз результатів і висновки.

Найважливішим аспектом застосування аналітичних процедур є розуміння можливостей застосування й постановка мети (цілі) аналітичної процедури. Основними цілями аналітичних процедур є :

1. *Отримання розуміння підприємства та оцінка ризиків.* Під час порівняння фінансової інформації за поточний період з порівняльною фінансовою інформацією за попередні періоди виявляються зміни, що відбулися, які можуть відбивати важливі тенденції або специфічні події.

2. *Оцінка безперервності діяльності.* Незадовільні значення деяких важливих коефіцієнтів можуть вказувати на той факт, що здатність підприємства залишатися діючим є досить сумнівною.

3. *Виявлення вірогідності помилок у показниках господарської діяльності.* Під час порівняння інформації за поточний період з порівняльною інформацією за попередні періоди або в ході аналізу взаємозв'язків між елементами інформації можуть виявитися незвичайні коливання, тобто випадки, коли значні розбіжності даних не очікуються, але мають місце або коли значні розбіжності очікуються, але не мають

місце. Одна з імовірних причин незвичайних коливань – це помилка або неточність в обліку. Таким чином, якщо незвичайне коливання є великим, аудитор повинен встановити його причини та впевнитися, що це є економічно обґрунтованою подією, а не помилкою. Цей різновид аналітичних процедур називається «напрямок уваги».

4. *Зменшення кількості детальних тестів та/або обсягу вибірки.* Коли аналітична процедура не виявляє незвичних коливань, можна зробити висновок, що ймовірність суттєвої помилки є мінімальною. Тоді результатом даної аналітичної процедури слід вважати відповідний доказ правильності показників. В цьому випадку можна обмежитися меншою кількістю детальних тестів або скоротити обсяг вибірки. Якою мірою докази, отримані за результатами аналітичних процедур, є достатніми і відповідними, залежить від прийнятності використання аналітичних процедур щодо конкретних тверджень, достовірності даних, на підставі яких вкладаються прогнози, точності прогнозу та прийнятного відхилення облікових сум від прогнозних даних.

5. *Остаточна перевірка показників на наявність суттєвих помилок або пропусків.* Наприкінці аудиторської перевірки аудитор повинен виконати аналітичні процедури для підтвердження висновків, що були зроблені під час перевірки. Якщо аналітичні процедури не підтверджують такі висновки, аудитор повинен переглянути заплановані аудиторські процедури на підставі переглянутої оцінки ризиків суттєвого викривлення для усіх або окремих господарських операцій, показників або розкриття інформації.

Окремі види аналітичних процедур характеризуються наступними методичними підходами:

1) Порівняння фінансової інформації за поточний період з порівняльною інформацією за попередні періоди. Цей вид аналітичних процедур обов'язковий для застосування в процесі отримання розуміння підприємства оцінки ризиків, на етапах планування і остаточного огляду інформації і включає наступні процедури:

- *порівняння моментних показників балансу за поточний рік з показниками за попередні роки.* Порівняння виконується шляхом розрахунку абсолютних і відносних приростів. За наслідками такого порівняння аудитор вже на етапі планування може визначити, чи слід інформації на тому або іншому рахунку приділяти особливу увагу, у зв'язку з помітними відхиленнями, і врахувати цю інформацію під час складання стратегії і плану аудиту.

- *постатейне порівняння інтервальних показників звіту про фінансові результати за поточний рік із звітами про фінансові результати за попередні роки.* Порівняння виконується шляхом розрахунку абсолютних і відносних приростів. Якщо в поточному році діяльність підприємства не зазнала значних змін, то повинні були залишитися без змін і багато статей

(показників) звіту про фінансові результати. Порівняння відповідних показників поточного періоду з аналогічними показниками попередніх періодів дає можливість аудиторів виділити інформацію, яка вимагає подальшого дослідження. Наприклад, при невеликому зростанні об'єму реалізації значне збільшення адміністративних витрат або витрат на збут дає підстави для більш ретельної перевірки за аналітичними показниками витрат, доходів і фінансових результатів.

- *розрахунок коефіцієнтів і процентних відношень в порівнянні з попередніми роками.* Розрахунок коефіцієнтів і процентних відношень дозволяє враховувати зростання або падіння, а також співвідношення даних.

2) Порівняння інформації з очікуваними результатами, визначеними на підприємстві. Оскільки розрахунки відображають прогнози підприємства на певний період, вивчення найбільш важливих сфер, в яких існують різкі відхилення фактичних показників від планових, може виявити докази потенційних помилок. В той же час відсутність подібних розбіжностей може свідчити про те, що помилки маловірогідні. Під час зіставлення фактичних даних з даними прогнозів слід оцінити, наскільки реалістичними були прогнозні розрахунки і наскільки достовірними були дані, на яких засновані прогнозні розрахунки.

3) Порівняння інформації з прогнозами аудитора. Аналітична процедура цього типу полягає в тому, що аудитор порівнює інформацію на рахунках і робить свої припущення на основі тенденцій, що склалися. Використовується цей підхід, в основному, в процедурах по суті.

4) Порівняння інформації підприємства з аналогічною інформацією інших суб'єктів господарювання. Навіть якщо порівняння показників за поточний період з показниками за попередні періоди говорить про стабільність підприємства, порівняння даних про підприємство з даними інших підприємств може бути джерелом інформації, що свідчить про погіршення стану справ. Головним недоліком цих порівнянь є неоднорідність інформації по підприємствах, на яких базуються показники. Ці порівняння не можуть бути показовими. Сфера діяльності підприємства часто не співпадає з наявними стандартами. Крім того, різні підприємства користуються різними методами обліку, і це впливає на зіставність даних.

5) Аналіз взаємозв'язків між елементами фінансової інформації, а також між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією. Завдання аудитора – правильно визначити, яка інформація або елементи інформації повинні мати взаємозв'язки. Якщо аудитор не виявляє присутності очікуваних взаємозв'язків, він виділяє такі області для ретельнішого розгляду як такі, де можлива наявність перекручень. Постійність взаємозв'язків між деякими елементами з року в рік може слугувати аудиторським доказом відносно тверджень повноти і точності.

Змістову характеристику аналітичних процедур в аудиті становлять:

- оцінка достовірності відображення облікової інформації у різних формах звітності, регістрах синтетичного та аналітичного обліку і обліковій документації;

- зіставлення фактичних даних з даними попередніх періодів, планів, норм і нормативів, міжсуб'єктні зіставлення за умови досягнення їх просторової, часової та якісної порівнянності;

- аналіз динамічних рядів за показниками господарської діяльності з оцінками достатності репрезентативної ознаки ряду та його трендів;

- аналіз показників господарської діяльності за факторними моделями детермінованого та стохастичного зв'язку;

- виявлення та аналіз нетипових (незвичайних) відхилень за регламентованими параметрами поведінки економічних систем із визначенням причин їх утворення та можливих наслідків.

В аудиті слід розрізняти аналітичні процедури двох видів:

1) по-перше, пов'язані з аналізом інформаційних ресурсів на різних етапах аудиту (планування, підтвердження показників за рахунками бухгалтерського обліку, оцінка доказів щодо аудиторського висновку);

2) по друге, пов'язані з оцінкою та діагностикою стану економічної системи підприємства та можливих (очікуваних) результатів його зміни.

Проведення аналітичних процедур на етапі планування аудиту передбачає визначення потенційних сфер, де можуть бути помилки, і включає порівняння аналітичних показників та дослідження динаміки фінансових коефіцієнтів. При підтвердженні показників на рахунках бухгалтерського обліку та за фінансовою звітністю в цілому аналітичними процедурами передбачається отримання аудиторських доказів, що передбачає порівняння, структурний аналіз, регресійний, факторний та інші види аналізу. Під час формування аудиторського висновку проводяться аналітичні процедури, пов'язані з оцінкою отриманих доказів, визначенням можливості підприємства продовжувати свою роботу. Сюди також належать оцінки суттєвості виявлених відхилень, визначення кризових симптомів та ймовірності банкрутства.

Аналітичні процедури другого виду пов'язані насамперед з оцінками фінансового стану і перспектив діяльності підприємства у майбутньому. Вони також мають підтвердити загальний аудиторський висновок. За нерозроблених зовнішніх чи внутрішніх стандартів проведення аналітичних процедур аудитор сам вибирає вид аналітичної процедури. Їх зміст та обсяг залежать від багатьох факторів: наявної інформаційної бази та її якості, вартості проведення аналізу, особливостей діяльності об'єкта аудиту, оцінки ризику і суттєвості. Під час проведення аудиту можна виокремити такі основні напрями аналізу діяльності підприємства:

- господарська діяльність;
- показники фінансової звітності;

- економічне зростання та ймовірність банкрутства;
- перспективи діяльності з погляду економічних стратегій.

Аналітичні процедури можуть бути об'єднані у такі групи:

1) Розрахунок і аналіз відносних показників. Однак лише декларування відносних показників і їх порівняльні оцінки відповідно до теоретичних значень не вичерпують можливостей якісного аналізу стану суб'єкта господарювання. За ними можна оцінити тенденції чи закономірності еволюції економічних систем, вивести алгоритм системних змін в операційній, інвестиційній чи фінансовій діяльності, що значно підвищує достовірність аудиторського висновку. У такий спосіб найчастіше можна виявити нестандартні або нелогічні значення показників, які не вписуються в алгоритм інформаційного зв'язку.

2) Аналіз тенденцій, який передбачає оцінку стратегічної поведінки, що є наслідком еволюційних змін (здійснених інвестицій) та результатом реалізації стратегічних планів. Оцінка тенденцій найпрагматичніша у прогнозуванні кризових явищ, визначенні стадій життєвого циклу, розвитку підприємства або окремих видів діяльності. Обмеженість таких аналітичних оцінок у практичному аудиті зумовлена складним механізмом визначення коректних значень динамічного ряду багатьох показників як за обставин зміни методики їх обчислень, так і за значними коливаннями вартісної оцінки. Відомо, що для підвищення точності оцінки тренду динамічного ряду значень показника треба збільшувати цей ряд.

3) Варіантний аналіз найбажаніший в умовах ринкового середовища через нестабільність зміни його кон'юнктури. Варіантний аналіз найдоцільніший в аудиті за критеріями кінцевої мети господарювання (максимізація чистого прибутку, мінімізація суми податків, мінімізація витрат). Доцільно також давати варіантну оцінку за середньостатистичними значеннями показників, за параметрами поведінки конкурентів, за іноземними аналогами.

Говорячи про аналітичні процедури в аудиті, варто зауважити, що вони не обмежують і не підмінують зміст комплексного економічного аналізу з його абсолютно іншою цільовою орієнтацією. Застосування аналітичних процедур зумовлене взаємозв'язками та взаємозумовленістю показників економічної системи. Аналітичне оцінювання цих зв'язків забезпечує повноту аудиторських свідчень, точність і законність даних, взятих з обліку. Застосування різних методів і прийомів аналізу залежить від конкретного виду аналітичної процедури. Можна виокремити такі основні вимоги до здійснення аналітичних процедур:

- більш ефективні аналітичні процедури там, де більша сукупність кількісних і якісних показників (синтетичних та аналітичних);
- аналітичні процедури ефективніші для типових (стандартних) операцій;
- аналітичні процедури доцільні, якщо неможливо отримати достатні

докази альтернативним способом.

Здійснюючи аналітичні дослідження, слід дотримуватись дедуктивного підходу – від оцінки синтетичних показників до дослідження причинно-наслідкових зв'язків, які зумовлюють їх зміну (зниження платоспроможності і загрозу банкрутства, розбалансування грошових потоків за видами діяльності, кон'юнктурні позиції підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках). Аналітичні процедури аудиту не передбачають абсолютної системності аналізу, комплексного підходу в діагностиці, а спрямовані на визначення сильних і слабких позицій, оцінку загроз і небезпек, виявлення вузьких місць у господарській діяльності.

Крім того, виконання аналітичних процедур слід здійснювати поетапно, наприклад:

- I етап – визначення інформаційних ресурсів і побудова аналітичних таблиць або алгоритмів;

- II етап – загальна оцінка економічного потенціалу з характеристикою майнових та фінансових ресурсів за кількісними та якісними показниками (зміна обсягу та структури активів і пасивів, якісні характеристики їх структурних зрушень, зміна фінансової стійкості та платоспроможності, ефективність використання активів і капіталу;

- III етап – аналіз результатів господарської діяльності) доходів і витрат, фінансових результатів, ресурсозабезпечення і ресурсовикористання);

- IV етап – оцінка резервів та напрацювання заходів щодо їх мобілізації. При цьому слід визначити очікувані результати за наявності різних економічних стратегій та обґрунтувати контрзаходи щодо недопущення негативного розвитку ситуації.

Аналітичне забезпечення аудиторських доказів сприяє зменшенню ризику аудиторської перевірки та аудиторського висновку. Процес використання аналітичних процедур вимагає чіткого зосередження на використанні аналітичних результатів за методикою комплексного економічного аналізу.

Стосовно аудиту фінансових результатів, крім загальноприйнятої методології досліджень при його проведенні слід виділити аналітичні процедури для об'єктивного оцінювання поведінки фінансових результатів у конкурентному середовищі та суб'єктивні впливи кон'юнктури стратегічного і тактичного управління, паритетність інтересів у визнанні кінцевого результату справедливої вартості підприємства. Особливість аналітичних процедур обумовлює:

- визнання доцільності щодо повноти формування фінансових результатів відповідно до кон'юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб'єкта;

- обґрунтованість структури формування фінансових результатів за видами діяльності;
- інтенсивність і якість формування фінансових результатів відповідно до зміни кон'юнктури зовнішнього середовища;
- раціоналізація фінансових результатів і повнота використання сприятливого середовища;
- розмежування дії об'єктивних і суб'єктивних чинників формування фінансових результатів;
- вимірювання ділової активності та креативного управління за центрами відповідальності та їх впливу на фінансовий результат.

Цей далеко не вичерпний перелік передумов впливає на формування програми аудиту і послідовність його аналітичних процедур.

Зміст аналітичних процедур в аудиті фінансових результатів можна подати за такими їх групами:

а) аналіз взаємозв'язків між даними, що формують фінансові результати у різних облікових регістрах (синтетичного і аналітичного обліку), формах звітності та інших джерелах інформації. Це дає змогу встановити достовірність інформаційної бази, виявити істотні розбіжності і причини їх виникнення та визначити програму аудиту, особливо на етапах його планування та підведення підсумків. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок різнопланових оцінок масштабів діяльності у натуральних показниках, помилок у ціноутворенні та застосуванні механізму цін, недотримання стандартів списання витрат. Часто такі невідповідності є результатом спотворення інформаційної бази. Різноплановість подання інформації про одні і ті самі економічні процеси (не лише про доходи і витрати) призвели практично до неконтрольованої ситуації, адже у різних системах управління визнання економічної ситуації є абсолютно радикальним;

б) порівняльний аналіз показників, які формують фінансові результати для оцінювання кількісних і якісних змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, можливих наслідків і нових викликів. Порівняльний аналіз доходів і витрат підприємства у конкурентному середовищі його діяльності дає змогу не тільки визначити конкурентні позиції того чи іншого виду продукції, робіт, технологічних переділів і оцінити якість економічних проектів, креативність управління доходами і витратами у сприятливому чи несприятливому середовищі. Проте порівняльний аналіз не зводиться до технічних процедур зіставлення відповідно до обраної бази порівняння. Тут слід врахувати якісні характеристики зіставлення (часові, за обсягом, за сукупністю властивостей). Порівняльний аналіз часто будується на визнанні еластичності зміни, тобто які очікувані фінансові результати можна отримати при варіантах впливу на фактори їх формування. Порівнюючи динаміку витрат і доходів різних економічних елементів

господарської діяльності підприємства, можна передбачити величину виробничо-фінансових результатів за порівняно ідентичних умов;

в) прогнозування майбутнього стану економічної системи залежно від очікуваних фінансових результатів. Такі прогнозні оцінки здійснюються на основі аналізу тенденцій та закономірностей, виміру факторного впливу у детермінованих і стохастичних зв'язках, оцінках ризику отримання достовірної інформації про загрози внутрішнього та зовнішнього впливів. Це дає змогу спроектувати майбутній стан економічної системи за оптимістичним і песимістичним сценаріями її розвитку. Разом з тим проведений аудит з використанням такого інструментарію аналізу дає змогу напрацювати гнучку тактику поточного (оперативного) управління у внутрішньому і зовнішньому середовищі діяльності підприємства. Від системності та якості аналітичних досліджень залежить якість аудиторського висновку, що, своєю чергою, обумовлює запит на аудиторські послуги та високий імідж аудиторської діяльності загалом;

г) аналітичні процедури визнання доцільності й ефективності. Найвагомішим в аудиті фінансових результатів є аналіз обґрунтованості структурних змін їх формування за видами діяльності. З цим пов'язане маневрування грошовими потоками в частині мобілізації власних і залучених фінансових ресурсів.

Частіше в таких доведеннях використовують показник прибутковості чистого доходу від операційної, інвестиційної чи фінансової діяльності за кожним економічним проектом. Проте, такий підхід не дає вичерпної характеристики щодо ефективності мобілізації коштів для приросту фінансових результатів підприємства. На нашу думку, аналітичний інструментарій аудиту слід доповнити розрахунками тактичної і перспективної вигоди при різних варіантах монополізації ринку товарів, робіт, послуг. Малопродуктивними є аналітичні обґрунтування економічних змін з позицій режиму економії, матеріальних, трудових чи фінансових ресурсів. Вагомішим є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів є випереджувальним у зростанні витрат діяльності, а втрати прибутку за одним видом діяльності повністю компенсуються його приростом за іншою діяльністю. Важливо також розмежувати параметри отриманого ефекту і досягнутої ефективності при наданні позитивного аудиторського висновку.

Слід мати на увазі, що методичний інструментарій аналітичних процедур істотно відрізняється на різних етапах аудиту. Так, на етапі планування аудиту найпоширенішим є порівняльний аналіз, що дає змогу встановити характер, масштаби і строки аудиту. На етапі підтвердження інформації щодо звітів та перспективних проектів метою проведення аналітичних процедур є отримання аудиторських доказів. Тому тут частіше використовують методи факторного економічного аналізу та

методи економічної кібернетики. На завершальній стадії аудиту, як правило, оцінюють отримані докази для надання впевненості у реалізації цілей управління. Пріоритетними на цьому етапі є процедури порівняльного аналізу і рейтингових оцінок. Зрозуміло, що на всіх етапах аудиту перелік інформаційних ресурсів, які використовуються при здійсненні аналітичних процедур, є різним, що дає змогу отримати відповідні аудиторські докази різного ступеня достовірності. Проте доцільними аналітичні процедури будуть лише у тому разі, якщо підтверджена достовірність необхідної і достатньої інформації. У зв'язку з цим найчастіше в аудиті використовують аналітичні процедури, які гарантовані надійністю інформаційної бази (незалежність джерел формування інформації), її зіставністю для побудови прогнозу, економічною доцільністю обробки.

Разом з тим, сумнівою є позиція авторів, які обмежують зону застосування аналітичних процедур, особливо в аудиті фінансових результатів. Посилаючись на вимогу переконливості доведень і суджень в аудиті, вони обмежують аналітичні процедури лише зоною стандартних операцій, які не змінюються протягом тривалого періоду, вибіркою окремих інформаційних ресурсів з більшою гарантією достовірності, у випадку, коли існують часткові та зведені дані. Слід зауважити, що надання впевненості в управлінні фінансовими результатами за таких умов є сумнівним.

Аналіз фінансових результатів є особливо мобільним, передбачає постійний моніторинг кон'юнктури внутрішнього і зовнішнього середовища, врахування специфіки діяльності господарюючих суб'єктів, напрацювання виваженої стратегії та гнучкої тактики виробничої, маркетингової, постачальницько-збутової та інших видів діяльності. Складність аналітичних процедур у такому аудиті визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни фінансових результатів, точно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачити не лише їх абсолютні та відносні зміни, а і оцінювати вплив на справедливую вартість підприємства. Ефективність використання аналітичних процедур в аудиті фінансових результатів значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх взаємозв'язку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу. За наслідками їх виконання доцільно отримати нову інформацію, яка надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень та підтвердить достовірність параметризації економічної системи підприємства.

Зауважимо, що без застосування спеціальних аналітичних процедур і обмежившись підтвердженням повноти і правомірності ведення обліку і звітності, часто позитивний аудиторський висновок приховує значні

економічні зловживання, особливо щодо оцінки рівня справедливих цін при формуванні витрат і доходів. Дані проведення аудиту вказують, що при цьому у правовому полі формування фінансових результатів відбуваються значні зловживання, проте міри закону застосовувати до них вкрай складно.

Порівняльний аналіз рівня ринкових цін на сировину і матеріали, норм їх витрат за цільовим призначенням, цін при реалізації об'єктів діяльності покупцям показує про їх вплив на фінансові результати.

Через відсутність повноцінних та якісних аналітичних процедур малокорисними, виходячи із суспільних інтересів щодо очікуваної економічної вигоди, є аудиторські висновки про фінансові результати без оцінки рівня справедливості цін.

Ціни встановлюються на ринку незалежно від розуміння справедливості (у будь-якому її аспекті – законності або чесності). Справедливість фінансового результату – це питання не стільки рівності, скільки неупередженої оцінки, а справедливі ціни – це такі ціни, за допомогою яких точно оцінюються здійснені зусилля.

При застосуванні аналітичних процедур необхідно враховувати ризик надання повноцінної і достовірної інформації за результатами проведеного аналізу як складову аудиторського ризику невиявлення. Ризик аналітичних процедур обумовлюється недотриманням логіки факторного моделювання зміни фінансових результатів, недостовірністю та неякісними характеристиками інформаційних ресурсів аналізу, непрофесіоналізмом аудиторів, що унеможливує надання переконливих доказів згідно з програмою аудиту. Довіра аудитора до результатів здійснених аналітичних процедур залежать, насамперед, від істинності отриманих результатів аналізу фінансових результатів, точності оцінок резервів та можливостей їх мобілізації, суб'єктивних суджень щодо непараметризованих дій і процесів.

За рівнями ризиковості аналітичні процедури найчастіше поділяють на три групи. До першої групи належать не кількісні процедури, які дають змогу зробити висновки про повноту, правомірність і точність встановлених взаємозв'язків та здійснених розрахунків. Проте ці дані є дуже суб'єктивними з повною відсутністю гарантій достовірності (щодо кон'юнктури матеріалопотоків, реальної зарплатомісткості продукції, прозорості ціноутворення). До другої групи належать прості кількісні процедури, які використовують при аналізі коефіцієнтів, динамічних рядів, у рейтингових оцінках. Це, як правило, структурний аналіз фінансових результатів, аналіз динаміки та еластичності зміни, порівняльний конкурентний аналіз. Ризик таких аналітичних процедур є мінімальний за належної точності інформації. До третьої групи належать складні аналітичні процедури, які передбачають використання економіко-математичних методів і моделей, статистичних моделей і моделей

поведінки. Ці процедури дають змогу надати більшій впевненості аудитору, але через трудомісткість їх проведення вони використовуються дуже рідко.

На оцінку абсолютних величин фінансових результатів значний вплив мають інфляційні процеси. Інфляція – це знецінення грошової одиниці, зменшення купівельної спроможності, незумовлене підвищенням якості товарів. При інфляції реальна вартість одержаних фінансових результатів зменшується на величину інфляційного знецінення.

Незначні інфляційні практично не впливають на показники діяльності підприємства. Вона вважається допустимою і навіть корисною тому, що сприяє зростанню активності власників, спонукаючи їх вкладати кошти в прибуткові заходи, оскільки гроші, що знаходяться без руху, швидко втрачають в ціні. Однак, високі темпи інфляції негативно впливають на господарську діяльність і є основним дестабілізуючим чинником фінансового стану підприємства. При чому, чим вищі темпи інфляції, тим значніша міра спотворення активів і пасивів балансу та загалом фінансових результатів.

Суперечливість впливу інфляції складається в тому, що одні статті активу балансу (основні засоби і запаси) штучно занижуються в порівнянні з їх реальною вартістю, а інші (грошові кошти і кошти в розрахунках) нереалістично підвищуються.

Проведення аналізу впливу інфляції на показники діяльності підприємства зумовлює використання таких понять як номінальна і реальна сума коштів. Номінальна сума грошових коштів не враховує зміни купівельної спроможності грошей внаслідок інфляції. Реальна сума грошових коштів – це оцінка номінальної суми з врахуванням зміни купівельної спроможності внаслідок інфляції.

Існує три основних підходи до аналізу впливу інфляційних процесів на фінансовий результат підприємства. Якщо доходи і витрати в рівній мірі зазнають інфляції, то купівельна здатність створеного прибутку залишається незмінною. Але, якщо ціни на ресурси зростають швидше, ніж ціни на готову продукцію, реальна ефективність господарської діяльності падає. Проте, якщо ціни на готову продукцію зростають швидше, ніж ціни на ресурси, реальна ефективність господарської діяльності збільшується.

Загальне оцінювання динаміки фактичних показників фінансових результатів необхідно здійснювати за показниками їх реальної величини в базових умовах господарської діяльності (бази для порівняння в процесі аналізу).

$$\text{ФРР} = \text{ФРЗ} - \text{ФРІ} + \text{ФРЕ},$$

де ФРР – реальний фінансовий результат звітного періоду в умовах господарської діяльності базового періоду; ФРЗ – номінальний фінансовий результат звітного періоду; ФРІ – номінальний фінансовий результат від

інфляційних процесів звітного періоду; ФРЕ – реальний фінансовий результат за рахунок покращення господарської діяльності та здійснення інновацій, які впливають на собівартість і ціни у звітному періоді.

При проведенні аналізу аудитор може використовувати кілька підходів до оцінювання впливу інфляції на фінансові результати.

1. Представлення показників фінансових результатів у грошових одиницях однакової купівельної спроможності (так званий облік в доларах США).

$$\text{ФРД} = [(\text{ФРЗ} : \text{СКЗ}) - (\text{ФРБ} : \text{СКБ})] \times \text{СКЗ},$$

де ФРД – відхилення номінального фінансового результату в оцінці змін за динамікою; ФРЗ – номінальний фінансовий результат звітного періоду; СКЗ – середній курс долара за звітний період; ФРБ – номінальний фінансовий результат базового періоду; СКБ – середні курси долара за базовий період.

2. Здійснення розрахунків за допомогою індексів цін (I_u) і собівартістю (I_c).

$$I_u = \sum q_1 p_1 : \sum q_1 p_0; I_c = \sum q_1 s_1 : \sum q_1 s_0; \text{ФРІ} = (\sum q_1 p_1 : \sum q_1 p_0) - (\sum q_1 s_1 : \sum q_1 s_0),$$

де q_1 – обсяг реалізованої продукції у звітному періоді; p_1 – ціна одиниці реалізованої продукції у звітному періоді; p_0 – ціна одиниці реалізованої продукції у базовому періоді; s_1 – собівартість одиниці реалізованої продукції у звітному періоді; s_0 – собівартість одиниці реалізованої продукції у базовому періоді.

3. Використання індексів інфляції. Темпи інфляції вимірюються за допомогою індексів цін сукупної вартості певного набору товарів і послуг (t_1) у поточних (p_1) і базових (p_0) цінах.

$$I_{\text{инф}} = \sum t_1 p_1 : \sum t_1 p_0.$$

Отже, реальний фінансовий результат звітного періоду в умовах господарської діяльності базового періоду (ФРР) визначаються наступним чином:

$$\text{ФРР} = \text{ФРЗ} : \text{ІЗ},$$

де ФРЗ – номінальний фінансовий результат звітного періоду; ІЗ – індекс інфляції за звітний період (коефіцієнт).

4. Виконання розрахунків складових для визначення зміни прибутку в динаміці за наступною послідовністю:

- вплив інфляції на чистий дохід як різницю між вартістю продукції звітного періоду за цінами звітного періоду та умовною вартістю продукції звітного періоду за цінами базового періоду. Різниця показує абсолютний приріст виручки від продажів в силу зміни цін, що означає збільшення прибутку за рахунок інфляції;

- вплив інфляції на матеріальні та прирівняні до них витрати як різницю між вартістю виробничих запасів звітного періоду за цінами звітного періоду і умовною вартістю використаних матеріалів (робіт, послуг) у звітному періоді, але за цінами базового періоду. Різниця

показує абсолютний приріст використаних виробничих запасів від зміни цін, що означає зменшення прибутку за рахунок зростання собівартості;

- вплив інфляції на вартість робочої сили як різницю між загальним фондом оплати праці у звітному періоді і умовним фондом оплати праці за витратами праці звітного періоду, але за розцінками базового періоду. Різниця показує абсолютний приріст вартості трудових послуг в силу інфляції, що означає зменшення прибутку за рахунок зростання собівартості або трудового фактору;

- вплив інфляції на амортизацію як різницю між переоціненою вартістю основних засобів і їх вартістю до переоцінки в оцінці середньої норми амортизації. Різниця показує абсолютний приріст сумит амортизації в силу зміни цін на основні засоби, що означає зменшення прибутку за рахунок зростання собівартості від збільшення амортизації;

- загальний вплив інфляції на прибуток – як різниця між приростом чистого доходу і сумою додаткових витрат від використаних виробничих запасів, приросту вартості робочої сили та амортизації.

Таким чином, при інфляції ускладнюється процес оцінювання рівня ефективності фінансових результатів. Загалом, в умовах інфляції, будь-яка діяльність виправдана лише в тому разі, коли прибутковість перевищуватиме темпи інфляції.

Характеризуючи аналітичні процедури в аудиті фінансових результатів, зауважимо, що вони не обмежують і не підмінюють зміст комплексного економічного аналізу господарської діяльності з його абсолютно іншою цільовою орієнтацією. Відповідно до вимог аудиту застосування аналітичних процедур зумовлене взаємозв'язками та взаємообумовленістю показників, що формують фінансові результати. Аналітичне оцінювання цих зв'язків забезпечує повноту аудиторських свідчень, точність даних, які відображені в обліку і звітності. Методичні прийоми аналізу не можуть бути чітко регламентовані відповідно до конкретних ситуацій, проте їх обов'язковий набір слід передбачати на кожному етапі аудиторської перевірки. Вирішенню проблеми економічності аналітичних процедур в аудиті фінансових результатів може сприяти використання сучасних інформаційних технологій і систем.

Список використаних джерел до розділу 3

1. Олійник О. В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: теорія, методологія, організація : наук. доповідь за дис. на здобуття наук. ступеня д-ра економічних наук : 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.В. Олійник. – Житомир, 2009. – 96 с.

2. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.3.

Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

3. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. / В.О. Мец. – К. : Вища шк., 2003. – 278 с.

4. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є.В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.

5. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз : підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л.А. Суліменко. – Вид. 5-е, доповнене. – Житомир : ПП “Рута”, 2012. – 609 с.

6. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г.В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 668 с.

7. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.

8. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 4 (54). – С. 11–16.

9. Шевчук В.О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління : монографія / П.О. Куцик, Л.Г. Медвідь, Д.О. Хариневич-Яворська, В.О. Шевчук. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 370 с.

10. Мачкур Л.А. Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного контролю діяльності підприємств в умовах трансформації економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.02.03 / Л.А. Мачкур ; Львів. нац. ун-т ім. І.Франка. – Л., 2003. – 20 с.

11. Олійник О.В. Економічний аналіз в системі контролю: взаємопроникнення науково-методичного інструментарію / О.В. Олійник, Т.В. Барановська // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : Збірник наукових праць. – Суми : Інститут НАН України, Академія економічних наук, Українська академія банківської справи, 2009. – Вип. 24. – С. 142–150.

12. Шипіна С.Б. Бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / С.Б. Шипіна ; ЖДТУ. – Ж., 2013. – 21 с.

13. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення : теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / С.М. Петренко ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

14. Усач Б.Ф. Аудит : навч. посіб. / Б.Ф. Усач; 2-ге вид. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.

15. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Пер. з

англ. / [О.В. Селезньова, О.В. Гік, О.Л. Ольховікової, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківської та О.С. Кулікова]. – К. : Аудиторська палата України, 2007. – 1172 с.

16. Дорош Н.І. Аналітичні процедури в обліку / Н.І. Дорош // *Фінанси України*. – 2000. – №7. – С. 45–47.

17. Рудницький В.С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : монографія / В.С. Рудницький, О.М. Бунда. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – 216 с.

18. Бондар М.І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю // М.І. Бондар / *Збірник наукових праць Тернопільського національного економічного університету “Економічний аналіз”*. – 2010. – Вип. 6. – С. 13–16.

19. Каменська Т.О. Аналітичні процедури як метод отримання аудиторських доказів [Електронний ресурс] / Т.О. Каменська, О.Ю. Редько. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2010_4/Kamenska_410.htm.

20. Петрик О.А. Місце економічного аналізу в процесі аудиту / О.А. Петрик // Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємства” : тези доповідей міжнар. наук.-етод. конф. (16-17 трав. 2002 р.). – К. : КНЕУ, 2002. – С. 388–391.

21. Мних Є.В. Удосконалення аналітичних процедур у податковому аудиті / Є.В. Мних // *Розвиток методології і методики податкового аудиту : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції*. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – С. 100–105.

22. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон: Пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторська фірма “Контакт”, 1993. – 496 с.

23. Вахрушина М.А. Управленческий анализ : учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – 2-е изд. – М. : Омега-Л, 2005. – 432 с.

24. Волкова О.Н. Управленческий анализ : учеб. / О.Н. Волкова. – М. : ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – 304 с.

25. Любушин Н.П. Экономический анализ : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” и “Финансы и кредит” / Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 575 с.

26. Попова Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга : учеб. пособие / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М. : Дело и Сервис, 2006. – 272 с.

27. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. – 4-те вид. / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.

28. Скрипник Н.В. Управлінський аналіз як функція обліково-аналітичної системи / Н.В. Скрипник, С.В. Рилесв // *Науково-виробничий журнал “Інноваційна економіка”*. – 2013. – № 6 (44). – С. 283–288.

29. Головка Т.В. Стратегічний аналіз : навчально-методичний

посібник для самостійного вивчення дисципліни / Т.В. Головка, С.В. Сагова; За ред. д-ра економічних наук, проф. М.В. Кужельного. – К. : КНЕУ, 2002. – 198 с.

30. Липсиц И.В. Коммерческое ценообразование : учебник для вузов / И.В. Липсиц. – М. : Издательство БЕК, 1997. – 368 с.

31. Орлов О.О. Методика маржинального аналізу прибутку і безбитковості виробництва / О.О. Орлов, Є.Г. Рясних // Вісник Хмельницького національного університету / Економічні науки. – 2009. – № 4. (Т. 2). – С. 7–10.

32. Янок Д.А. Облік та аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Д.А. Янок ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2005. – 22 с.

33. Быкова Е.В. Финансовое искусство коммерции / Е.В. Быкова, Е.С. Стоянова. – М. : Перспектива, 1995. – 154 с.

34. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

35. Кузь В.І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В.І. Кузь ; ЖДТУ. – Ж., 2011. – 20 с.

36. Кузь В.І. Система розподілу прибутку підприємства: проблеми ідентифікації / В.І. Кузь // Вісник ЖДТУ / Серія: економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 2 (48). – С. 51–56.

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

38. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Прохар ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

39. Шарманська С.О. Прибуток та особливості його формування і використання в транзитивній економіці : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.01 / С.О. Шарманська ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2010. – 22 с.

40. Ширягіна О.Є. Формування та використання прибутку підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / О.Є. Ширягіна. – К. : ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. – 22 с.

41. Шпак В.А. Організація системного облікового процесу / В.А. Шпак // Економіка Криму. – № 1 (34). – 2011. – С. 322–325.

42. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Як оцінити результат роботи підприємства?

Більшість власників вітчизняних підприємств, які в силу різних обставин не займаються бюджетуванням, здійснюють власну господарську діяльність, не піклуючись про джерела додаткового фінансування. Для таких підприємств характерна зневага веденням повного комплексу обліку, і віддається перевага в процесі управління єдиному фінансовому індикатору, яким є залишок коштів на розрахунковому рахунку підприємства. Менеджмент таких підприємств зазвичай зсилається на загальний стан невизначеності на ринку як на найголовнішу перешкоду бюджетуванню.

Насправді джерелом додаткового фінансування підприємств є приріст грошового потоку, пов'язаний з прибутковою діяльністю фірми. Виникає питання, як взагалі реагують різні елементи активів, пасивів, витрат і доходів на зміну фінансового результату. За своїм типом поведінки в залежності від зміни фінансового результату показники можуть класифікуватися наступним чином.

Пропорційної реакції. Сутність поведінки цих елементів полягає в їхній пропорційній зміні відповідно до зміни фінансового результату.

Перехідні. Сутність поведінки цих статей полягає в тому, що при зміні рівня фінансових результатів величина даних елементів продовжує залишатися незмінною і ніяк не реагує на зміни, що відбулися.

Фіксованого приросту. Для даних статей особливо характерним елементом поведінки є властивість приросту на фіксовану величину незалежно від відсотка приросту обсягу фінансового результату.

Складні моделі поведінки. Природа і характер їх реакції настільки різнобічні, що при побудові моделі зміни обсягів фінансових результатів часто використовуються многочленні, степеневі та інші екзотичні математичні функції.

Основні індикатори для оцінювання роботи підприємства:

- рентабельність авансованих активів – показує одержаний прибуток з однієї гривні наявних активів за балансом;
- рентабельність чистого доходу – свідчить про процент прибутку в чистому доході;
- ліквідність – можливість підприємства оплатити борги;
- термін обертання дебіторської заборгованості – свідчить про ефективність контролю за виданими позиками;
- відношення оборотних активів до чистого доходу – характеризує обсяг запасів, необхідних для підтримки чистого доходу підприємства;
- відношення зобов'язань до авансованих активів – показує рівень автономії підприємства.

Наукове видання

Цал-Цалко Юзеф Сигізмундович
Мороз Юлія Юзефівна
Мельник Тетяна Юріївна

Облік, статистика, аналіз та аудит в системі
контролювання фінансових результатів
підприємства

МОНОГРАФІЯ

Технічний редактор - к.е.н. Мельник Т. Ю.

Коректор - Вігер С. А.

Художник обкладинки - Майдуда Г. С.

Підписано до друку 04.05.2016 р. Формат 60х84 1/16

Гарнітура "Times New Roman". Ум. др. арк. 17,43

Наклад 300 прим. Замовлення № 3036

ПП «Рута»

10014, м.Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а

Свідоцтво про внесення в Державний реєстр

серія ДК № 3671 від 14.01.2010 р.

