

## АНОТАЦІЯ

Рибак Х. В. Доходи і витрати в системі обліку, аналізу та аудиту (на прикладі ТОВ АБА «АСТРА»). – Рукопис.

Спеціальність 071. – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет ім. І. Пулюя. – Тернопіль, 2019.

Дипломна робота присвячена теоретичному обґрунтуванню та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат.

Досліджено економічну сутність понять «дохід» та «витрати», проаналізовано їх визначення, здійснено систематизацію дефініцій й на цьому підґрунті сформульовано авторський варіант. Удосконалено класифікацію доходів та витрат. Вивчено та узагальнено нормативно-правові підходи до обліку доходів і витрат. Систематизовано методичні основи обліку доходів діяльності підприємства, синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства, обґрунтовано пропозиції з їх удосконалення, досліджено відображення інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності. Розкрито організаційні та методичні підходи до аналізу та аудиту доходів і витрат. Проаналізовано доходи, витрати та фінансові результати, оцінено рентабельність діяльності підприємства.

*Ключові слова:* доходи, витрати, облік, аналіз, аудит, прибуток, операційна діяльність.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА .....	7
1.1. Економічна сутність та класифікація доходів підприємства .....	7
1.2. Еволюція сутності витрат, класифікація та умови їх визнання .....	15
1.3. Нормативно-правові підходи до обліку доходів і витрат .....	23
Висновки до розділу 1 .....	28
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТОВ АБА «АСТРА» .....	29
2.1. Методичні основи обліку доходів діяльності підприємства .....	29
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства .....	36
2.3. Відображення інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності .....	44
Висновки до розділу 2 .....	48
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТОВ АБА «АСТРА» .....	50
3.1. Організаційні основи аналізу доходів та витрат .....	50
3.2. Організація аудиту доходів та витрат підприємства .....	53
Висновки до розділу 3 .....	59
РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗУВАННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТОВ АБА «АСТРА» .....	60
4.1. Аналізування динаміки та структури доходів і витрат підприємства .....	60
4.2. Аналізування результатів діяльності підприємства .....	66
Висновки до розділу 4 .....	69
РОЗДІЛ 5. ОЦІНЮВАННЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ АБА «АСТРА» .....	71
5.1. Аналізування та оцінювання рентабельності підприємства .....	71
5.2. Факторний аналіз рентабельності підприємства .....	77
Висновки до розділу 5 .....	81
РОЗДІЛ 6. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ НА ТОВ АБА «АСТРА» .....	82
6.1. Охорона праці на ТОВ АБА «АСТРА» .....	82
6.2. Визначення можливості роботи об'єкта економіки в умовах радіоактивного, хімічного і бактеріологічного (біологічного) забруднення (зараження) .....	85
6.3. Напрацювання заходів щодо матеріального забезпечення на об'єкті економіки на випадок надзвичайних ситуацій мирного та воєнного часу .....	87
Висновки до розділу 6 .....	89
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ .....	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	95
ДОДАТКИ .....	101

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Функціонування економіки України пов'язане з підвищенням ефективності управління доходним та витратним механізмом. Важливим елементом механізму промисловості країни є інформаційний ресурс, значна частина якого припадає на систему бухгалтерського обліку.

Дослідження проблем, пов'язаних з реалізацією облікової функції в системі управління доходами та витратами, набуває особливої актуальності в умовах розвитку ринкових відносин. Ринкові умови функціонування економіки ставлять особливі вимоги до питань прибутковості господарюючих суб'єктів, тому інформацію про доходи та витрати вважають ключовою при оцінці діяльності підприємства. Це зумовлено тим, що доходи та витрати є важливими показниками при визначенні фінансового результату. При порівнянні з іншими об'єктами обліку, доходи та витрати значною мірою залежать від виду діяльності підприємства. Так, витрати на підприємстві є основним об'єктом обліку, оскільки вони є тими складовими, що визначають собівартість продукції. В свою чергу, собівартість продукції є основою для формування договірної вартості продукції та визначення доходів, тому належне її формування обумовлює успішність та рентабельність діяльності підприємства. Рівень досконалості цієї діяльності залежить від наукових розробок організаційних та методичних підходів з обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат зробили такі вітчизняні науковці, як О.С. Бородкін, В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук, З.В. Гуцайлюк, Г.М. Давидов, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, О.А. Петрик, Г.В. Савицька, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, Ю.С. Цал-Цалко, М.Г. Чумаченко та інші. Серед зарубіжних економістів дослідженням обліку доходів та витрат присвятили свої наукові праці такі вчені, як А. Апчерч, І.О. Басманов, А.А. Баширов,

П.С. Безруких, Я.І. Гуральник, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Й.С. Мацкевічюс, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, С.О. Стуков та інші. Теоретичного обґрунтування та практичної реалізації вимагають дослідження організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат на підприємствах.

Важливість викладених проблем, недостатнє їх теоретичне і практичне опрацювання для підприємств обумовили вибір теми дипломної роботи, її мету, завдання та напрями дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дипломної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат на підприємстві, підвищення їх оперативності, аналітичності, орієнтації на прийняття управлінських рішень.

Виконання зазначеної мети потребує виконання наступних завдань:

– дослідити економічну сутність понять «дохід» та «витрати», проаналізувати існуючі їх визначення, здійснити систематизацію дефініцій й на цьому підґрунті сформулювати авторський варіант;

– удосконалити класифікацію доходів та витрат та здійснити обґрунтування запропонованих класифікаційних ознак для цілей управління діяльністю підприємства;

– вивчити та узагальнити нормативно-правові та організаційно-методологічні підходи до обліку доходів і витрат підприємства;

– дослідити стан обліку доходів та витрат на підприємстві, виявити недоліки в організації та методиці, встановити причини та розробити пропозиції, спрямовані на їх усунення;

– визначити особливості розкриття інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності та внести пропозиції по її удосконаленню;

– розкрити організаційні та методичні підходи до аналізу та аудиту доходів і витрат;

– проаналізувати доходи і витрати та оцінити рентабельність підприємства;

– вивчити підходи до організації охорони праці на підприємстві та забезпечення безпеки в надзвичайних ситуаціях.

*Об'єктом дослідження є система обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат на підприємстві.*

*Предметом дослідження є організаційно-методичні підходи обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат на підприємстві в умовах ринкової економіки.*

*Методи дослідження ґрунтуються на загальних та спеціальних наукових методах пізнання: порівняльного аналізу й узагальнення – для вивчення еволюційного розвитку й суті понять «дохід» та «витрати»; індукції та дедукції – для з'ясування місця і ролі обліку доходів та витрат в системі управління підприємства; групування та логічного аналізу – з метою обґрунтування класифікаційних ознак доходів та витрат підприємства; розрахунково-аналітичні прийоми – при проведенні розрахунків та побудові таблиць; контрольних питань – при накопиченні й узагальненні показників роботи досліджуваного підприємства; узагальнення і реалізації результатів – при формуванні висновків та пропозицій.*

*Інформаційною базою дипломної роботи є законодавчі, нормативні, інструктивні документи України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, періодичні видання, матеріали збірників наукових праць та конференцій, результати спостереження з питань організації та методики обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат на підприємстві.*

**Наукова новизна отриманих результатів дипломної роботи** полягає у теоретичному обґрунтуванні й розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту доходів та витрат підприємства:

– аргументовано необхідність класифікувати витрати в управлінському обліку за чотирма напрямками (оцінка запасів і визначення фінансових

результатів; планування і прогнозування; контроль і регулювання; прийняття управлінських рішень), що дасть змогу проводити детальний аналіз структури витрат внутрішніми користувачами і приймати ефективні управлінські рішення;

– для детального групування доходів, які отримує досліджуване підприємство, необхідно розробляти аналітичні відомості обліку доходів в розрізі видів діяльності: операційної діяльності, фінансової діяльності та іншої діяльності, застосування яких в практичній діяльності підприємства розширить можливість використання облікових даних про доходи, дасть змогу додатково контролювати порядок їх списання на фінансовий результат.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає у тому, що впровадження пропозицій щодо удосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту доходів і витрат на підприємстві забезпечить підвищення достовірності, оперативності, аналітичності та співставності облікових даних, дозволить виявити шляхи зниження витрат і збільшення доходів, зумовить одержання повної, достовірної та своєчасної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

**Апробація результатів дипломної роботи.** Основні положення дипломної роботи оприлюднені та отримали схвальну оцінку на Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Інноваційний розвиток та безпека підприємств в умовах неіндустріального суспільства» (31 жовтня 2019 р., м. Луцьк).

**Публікації.** За темою дипломної роботи опубліковано 1 наукову працю (тези доповідей) загальним обсягом 0,05 друк. арк.

**Структура та обсяг дипломної роботи.** Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів і висновків (обсягом 94 сторінки), списку використаних джерел (58 найменувань на 6 сторінках), 4 додатків (на 4 сторінках). У роботі розміщено 15 таблиць та 26 рисунків.

# РОЗДІЛ 1

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна сутність та класифікація доходів підприємства

Наукові дослідження будь-яких процесів та явищ необхідно розпочинати із вивчення історії їх виникнення. Еволюція знань про доходи має багатовікову історію. У різні історичні періоди вивченню сутності доходів приділяли важливе значення. Перші згадки про доходи сягають Стародавніх Єгипту та Греції, де ще 2500 р. до н.е. склалися щоденні письмові звіти про доходи та витрати, а у XV ст. зародилося державне рахівництво – централізований облік доходів і витрат [46]. У Стародавній Греції існували спеціальні чиновники, до функцій яких відносився облік усіх державних доходів і витрат, облік храмового майна, проведення інвентаризації майна тощо. На кожен вид доходу відкривався окремий кухоль, якому надавався літерний індекс. Для здійснення певних витрат дозволялося брати кошти тільки із суворо визначеного кухля.

У часи Середньовіччя теж займались визначенням доходів підприємства. Тогочасні шукачі пригод були зацікавлені в оцінці вантажу лише в момент повернення кораблів на батьківщину, і тому проміжний розрахунок прибутку вони не робили, а закривали рахунки тільки після закінчення подорожі. У XV ст. італієць Лука Пачолі передбачав, що понесені витрати за часом відповідають отриманим доходам. Дохід визнається лише при отриманні підприємством коштів [46]. Позицію наукових шкіл щодо тлумачення сутності доходів наведено у табл. 1.1.

Подальший розвиток ідей про доходи та багатство пов'язаний із такими напрямками економічної думки, як: меркантилізм, фізіократія та класична політична економія. Представники меркантилізму (XIV-XVII ст.) джерелом

багатства вважали зовнішню торгівлю. Школа фізіократів теж виступила з різкою критикою меркантилістів. Вона перенесла центр теоретичних досліджень зі сфери обігу, де багатство тільки розподіляється, у сферу виробництва, де воно створюється і вперше проаналізувала чистий продукт та розподіл доходів [58, с. 58]. Критикою меркантилістів та фізіократів заявили про себе представники класичної політичної економії – Д. Рікардо та А. Сміт. Вони вважали, що багатство – продукт сукупної діяльності всіх сфер виробництва, представників різних видів праці і професій.

Таблиця 1.1

### Сутність доходів у контексті історичного розвитку бухгалтерської думки

№ з/п	Назва школи	Позиція щодо тлумачення доходів
1	Італійська школа	Італієць Д. Дзаппа (1879-1960 рр.), вивчаючи співвідношення доходів і витрат, зазначав, що з бухгалтерської точки зору доходи підприємства – очевидні, оскільки виникають із документів на реалізацію різних цінностей та послуг [46].
2	Французька школа	Моментом визнання доходу вважали отримання грошових коштів за реалізовану продукцію.
3	Німецька школа	Шмаленбах Е. (1873-1955 рр.) стверджував, що для визначення фінансового результату, а саме прибутку, необхідно зосередити увагу на русі грошових витрат і доходів, які в свою чергу повинні включати матеріальні витрати і доходи. Е.Шмаленбах зазначав, що пасив – це доходи, що не стали витратами [46].
4	Російська школа	У монастирських господарствах використовувалась спеціальна книга для грошових доходів, у кожній статті якої описувалися джерела надходження і дата.

Подальші спроби теоретичного осмислення сутності доходів та джерел їх виникнення спостерігаються в економічному вченні марксизму. К. Маркс висунув теорію доходів, яка ґрунтується на теорії додаткової вартості: всі доходи промислових, торгових і грошових капіталістів, а також землевласників, тобто прибуток, відсоток і земельна рента, розглядаються як результат розподілу ними додаткової вартості, що створена найманими робітниками у сфері матеріального виробництва [58].

В останній третині XIX – поч. XX ст. представники маржиналізму висунули нові ідеї до з'ясування економічної сутності доходу.



Підприємницький дохід, за А. Маршаллом, розпадається на дві частини – перша розглядається як компенсація витрат підприємницької діяльності, а друга має вигляд плати за ризик, пов'язаний із виробництвом для невідомого ринку [29, с. 133-135]. Засновник «американської школи маржиналізму» Дж.-Б. Кларк вважав, що увесь дохід суспільства розкладається на різні види доходу: заробітну плату, процент і прибуток, що отримуються відповідно «за виконання роботи», «за надання капіталу» і «за координування заробітної плати і процента» [58].

М.І. Туган-Барановський є автором соціальної теорії розподілу доходів, за якою на зарплату чинять вплив два фактори: зростання продуктивності суспільної праці та соціальна сила робітничого класу. Під впливом першого фактору відбувається зростання національного доходу та частки зарплати у ньому робітничого класу; другий фактор визначає конкретний рівень, на якому встановлюється середня зарплата [58, с. 189-190].

Дослідженням доходів займалися і інші українські вчені XIX-XX ст. Так, відомий представник класичної школи в Україні І. Вернадський єдиним джерелом багатства і доходів визнавав продуктивну працю. А. Антонович створив концепцію розподілу доходів, за якою кожен із економічних суб'єктів одержує ту частку доходу, яку він створив [58].

На сучасному етапі розвитку існують певні теорії доходу, які в деякій мірі інтегрують погляди економістів, котрих досліджувались вище. В.В. Полянко серед найбільш визнаних сучасних теорій доходу відзначає наступні: 1) факторна теорія доходів розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва; 2) компенсаторна теорія доходу розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності; 3) інноваційна теорія доходу розглядає певний вид додаткового доходу підприємства, що формується від впровадження більш ефективних технологічних, організаційних та інших інновацій, які суттєво підвищують продуктивність праці; 4) теорія монопольного доходу пояснює ті випадки,

коли більш високий (додатковий) доход є наслідком недостатньої конкуренції навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку [41, с. 16].

На сучасному етапі досліджень категорії «дохід» акцент робиться на поглиблення теоретичних і методичних аспектів формування, розподілу і використання доходу на рівні окремих суб'єктів господарювання. Тлумачення категорії «дохід підприємства» в сучасній науковій літературі базується на двох принципових підходах, які визначають його зміст у широкому і вузькому розумінні. Широке розуміння змісту цього поняття включає економічний та бухгалтерський підхід до його визначення.

Підґрунтям економічного підходу щодо визначення цього поняття є термін «виручка», тобто обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Прикладом спрощеного підходу є наступне визначення цієї категорії: «Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг» [6, с. 524]. Ототожнення доходу підприємства тільки з виручкою від реалізації продукції практично виключає з нього такі притаманні йому елементи, як отримана орендна плата, роялті, дивіденди та проценти по сформованому підприємством портфелю фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій і т.д.

Бухгалтерський підхід до поняття «дохід підприємства» переважно базується на терміні «економічна вигода». Такий зміст цієї категорії визначено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 «Дохід»: «Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу» [32]. Аналогічне поняття в національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інтерпретується наступним чином: «Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або

зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників (власників) за звітний період» [35]. Проте визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців як не зовсім коректне. Очевидно слід погодитися із зауваженням, що «не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань характеризує момент отримання доходу. Про отримання доходу свідчить оплата рахунку, пред'явленого підприємством покупцеві його продукції. Стосовно зобов'язань підприємства, то при їх безпосередньому погашенні ніякого зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання капіталу призводить відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі» [9, с. 458].

В.В. Сопко та В.П. Завгородній під доходами розуміють валовий прилив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає в процесі діяльності підприємства. Мається на увазі звичайна операційна діяльність. Ці припливи мають сприяти збільшенню власного капіталу, але не повинні бути внесками власників (акціонерів) [47, с. 283].

Дещо подібними є міркування Ф.Ф. Бутинця. Він теж розглядає дохід як надходження економічних вигод, однак, уточнює джерела їх виникнення: «...які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів» [6].

На відміну від широкого трактування поняття «дохід підприємства» як за економічним, так і за бухгалтерським підходом, вузьке трактування цього поняття суттєво обмежує його зміст за кількісними параметрами. Економісти, що притримуються цього підходу зводять поняття «дохід підприємства» лише до тієї частини валової виручки і результатів позареалізаційних операцій, що включає лише витрати на оплату праці та прибуток. Таким чином, дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат.

На наш погляд, дохід доцільно трактувати як надходження економічних вигод у вигляді грошових коштів або матеріальних цінностей за одиницю часу, що одержані внаслідок реалізації продукції чи продажу товарів, виконання робіт або надання послуг. Отже, дослідження поняття «дохід» в широкому трактуванні з економічної та бухгалтерської точки зору дає можливість встановити такі властивості: 1) дохід – це вид фінансових результатів господарської діяльності за певний період; 2) характеризує економічні вигоди; 3) основні форми економічних вигод – це виручка від продажу іншого майна, від позареалізаційних операцій; 4) економічні вигоди, що формують дохід, оцінюються їх обсягом у грошовій формі.

Для управління доходами необхідна їхня науково обгрунтована, детальна класифікація на основі принципів логіки, тобто групування доходів за певними ознаками для цілей обліку, аналізу, контролю, планування тощо. Тим самим, класифікація виконує не формальну роль, а є найважливішим елементом для побудови системи управління доходами. Питання класифікації доходів у фінансовому обліку за видами діяльності є дискусійним як за нормативно-правовою базою [13; 31; 35], так і за трактуванням вітчизняних вчених, а саме: Ф. Бутинця, Є. Мниха, Л. Нападовської [6; 33; 34].

Класифікація доходів, надана професором Ф. Бутинцем, більше відповідає цілям фінансового обліку, ніж управлінського [6]. Він класифікує доходи з метою визначення суми доходу від реалізації продукції, надання послуг, використання активів. Професор Л. Нападовська поділяє доходи за видами діяльності; за галузями діяльності (промисловість, торгівля, послуги тощо); за періодом формування – дохід звітного та минулого періоду, за видами – фактично отриманий та плановий; за характером оподаткування – дохід, який підлягає і не підлягає оподаткуванню [34].

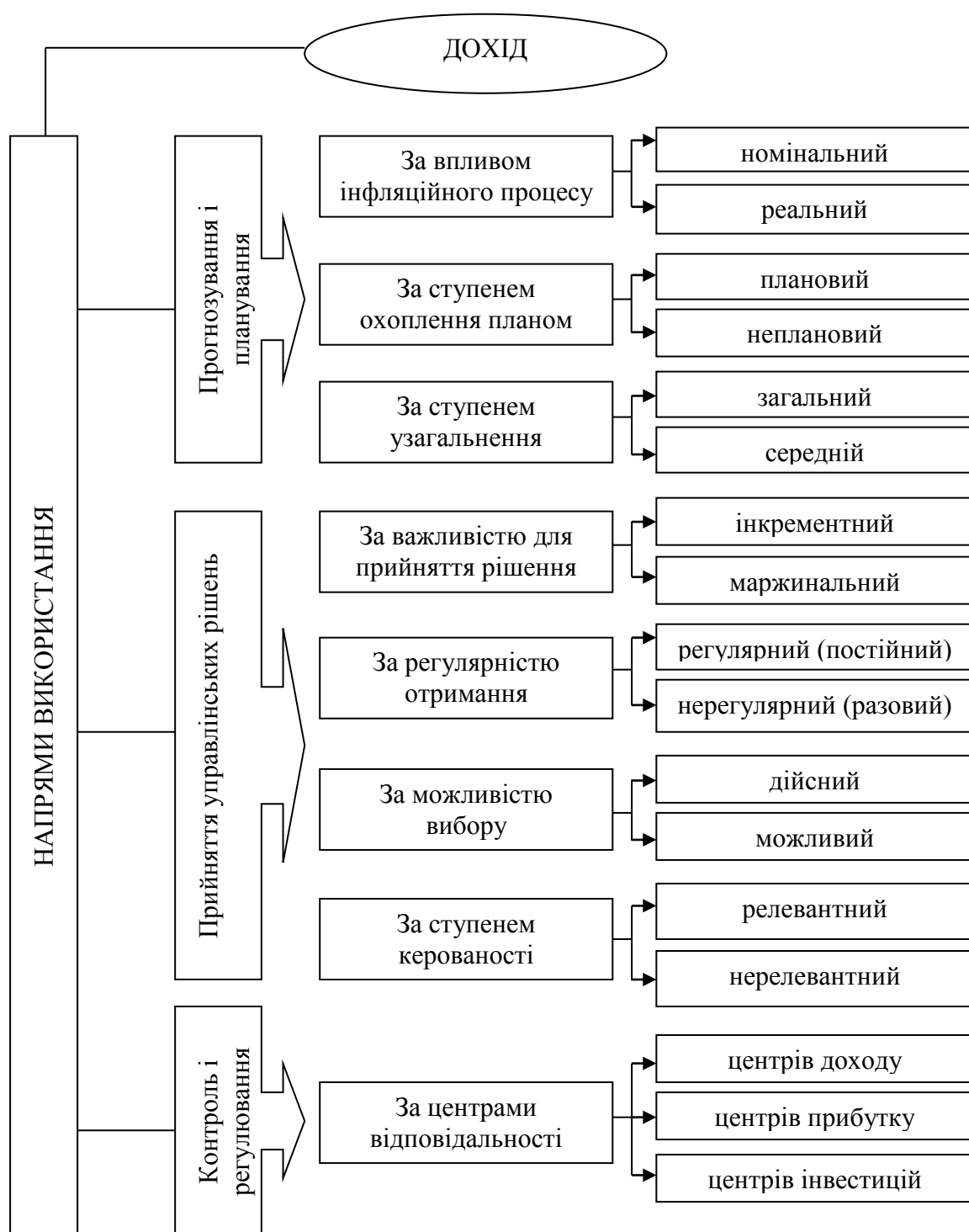
У зарубіжних і вітчизняних публікаціях зустрічаються лише окремі елементи класифікацій доходів, які мають скоріше теоретичне, ніж практичне значення. Класифікаційними ознаками доходів підприємств

можуть бути ті характеристики, які чітко виділяють джерела утворення, місця формування, фактори впливу, час і спосіб визнання тощо. Класифікація з урахуванням специфіки галузі є необхідним елементом прийняття економічно обгрунтованих рішень у господарській діяльності. Згідно з НП(С)БО 1 діяльність підприємства поділяють на операційну, фінансову та іншу, за цією класифікацією виділяють відповідні види доходів [35]. Дохід від основної діяльності – це дохід від продажу продукції. Інші операційні доходи – це доходи від інших оборотних активів; суми отриманих штрафів, пені, неустойок; доходи від списання кредиторської заборгованості; відшкодування раніше списаних активів.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Саме тому, доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів належать до інвестиційної діяльності. Доходи від неопераційної курсової різниці можуть бути як від фінансової, так і від інвестиційної діяльності, як зазначено в Інструкції про застосування Плану рахунків. Через це, доцільно поділити їх на доходи від неопераційної курсової різниці фінансової діяльності та доходи від неопераційної курсової різниці інвестиційної діяльності. Дохід від безоплатно одержаних активів визначає фінансовий результат, який не залежить від інвестиційної чи операційної діяльності, тому його відносять до фінансової діяльності. Таким чином, до доходів від фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств доцільно відносити доходи від неопераційних курсових різниць фінансової діяльності, від безоплатно одержаних активів та інші доходи. Доходи від інвестиційної діяльності повинні включати дохід від участі у капіталі, доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, від неопераційних курсових різниць інвестиційної діяльності та інші доходи.

Класифікація доходів за видами діяльності має важливе значення, особливо для оцінки діяльності підприємств, вона є актуальною також і для

управлінського обліку. При розробці класифікації доходів для цілей управлінського обліку було систематизовано попередній досвід (рис. 1.1). Ця класифікація відповідає різним цілям управління. Її доцільно застосовувати в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств для прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень. Доходи класифіковано за видами та напрямками використання.



**Рис. 1.1. Класифікація доходу підприємств в управлінському обліку**

Складність структури й різноманіття процесів формування доходів передбачає їхній розподіл за певними класифікаційними ознаками. Кожна класифікаційна група доходів має своє економічне обґрунтування та практичний зміст. При цьому, класифікація доходів підприємства для організації фінансового й управлінського обліку за одними ознаками застосовується на практиці частіше, а за іншими – рідше. Проте кожна з них має своє самостійне значення і не може бути замінена будь-якою іншою.

## **1.2. Еволюція сутності витрат, класифікація та умови їх визнання**

Витрати – необхідний компонент будь-якої діяльності. Традиційно витрати поділяються на виробничі витрати та витрати на оборот. Л. Пачолі в свій час виділяв три підстави для класифікації витрат: по відношенню до підприємства, товару і господарського процесу: 1) торгові і домашні; 2) прямі і непрямі; 3) операційні, фінансові, інші. Прямі витрати прямо відносять на рахунки товарів, непрямі – на рахунок торговельних витрат [2; 46].

На шляху становлення бухгалтерського обліку як науки вагомий внесок в методологію обліку витрат здійснили представники Франції, Німеччини та Великої Британії. Так, Ж.С. Кіне пропонував для обліку витрат, пов'язаних з виготовленням кожного окремого різновиду продукції, відкривати аналітичні рахунки в розрізі рахунку Виробництво [46]. Його співвітчизник Л.Ф. де Казо використовував в обліку сільськогосподарського виробництва чотири рахунки, зокрема по дебету рахунків Поле і Стадо обліковувались всі витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності в сфері рослинництва і тваринництва. Всі кредитові обороти по вищезазначеним рахункам переносились в дебет рахунку Урожай. Залишки готової продукції після цього переносились на рахунок Збитків і прибутків [46]. Аналогічна система обліку витрат була запроваджена в обліковій практиці в маєтку лорда Роджера Норта, який для обліку витрат сільськогосподарського виробництва використовував два рахунки: Рослинництво і Тваринництво, які

кредитувались на вартість реалізованої продукції, використаної у власному господарстві або на кінцеву вартість залишків [46].

Яскравий представник італійської бухгалтерської наукової школи Л. Флорі підкреслював, що витратами є не виплати грошових коштів, а зобов'язання їх сплатити. Флорі вбачав завдання обліку в правильному розподілі витрат і доходів між фінансовими періодами [46]. Інший представник італійської наукової школи А. Замбеллі запропонував використання в обліковій практиці рахунків для резервування, тобто фактично рахунків витрат, які зменшують доходи в процесі визначення фінансового результату [46].

Джино Дзаппа – останній яскравий представник класичної італійської школи, вивчаючи співвідношення між витратами і доходами, дійшов висновку: «З бухгалтерської точки зору доходи підприємства не викликають сумніву, а витрати – сумнівні». Таке твердження щодо витрат пов'язано з тим, що їх величина залежить від засад облікової політики, затвердженої адміністрацією підприємства [46].

Рігер В. – представник німецької наукової школи ХХ ст. в межах її динамічного напрямку під затратами розумів тільки грошові кошти фактичного або абстрактного порядку [46]. Його співвітчизник В. Томс, автор кінетичного обліку, вважав за доцільне використовувати п'ять основних рахунків для цілей бухгалтерського обліку, виділяючи серед них рахунок витрат. Представник юридичного напрямку французької наукової школи ХХ ст. Б. Коласс вважав, що класифікація фактів господарської діяльності є наслідком класифікації рахунків, які він розподіляв на три групи: 1) активів; 2) доходів; 3) витрат [46].

Представник цього ж напрямку французької бухгалтерської школи ХХ ст. Габріель Фор вважав, що в лівій частині будь-якого бухгалтерського рахунку обліковуються все, що надходить, і витрати, пов'язані з цим процесом, а праворуч – все, що відпускається, і доходи, які при цьому виникають. Його співвітчизник, однодумець П'єр Гарньє підкреслював, що



рахунки витрат і доходів відтворюють рух засобів, а не самі засоби. У зв'язку з вищезазначеним, ці рахунки фігурують в обліку тільки протягом звітного періоду, тобто до етапу визначення фінансового результату. В свою чергу П. Гарньє витрати розподіляв на нормальні і ненормальні [46].

Серед представників дореволюційної наукової бухгалтерської школи, які зробили значний внесок у розвиток обліку витрат, слід зазначити К.І. Арнольда, І. Ахматова, А.М. Вольфа, П.І. Рейнбота, С.Ф. Іванова, Е.Е. Фельдгаузена [46]. Так, К.І. Арнольд запропонував витрати, пов'язані з придбанням товарів, а також готові товари списувати за дебетом одного рахунку «Товари», таким чином визначивши облік промисловості та торгівлі. Ще один російський учений дореволюційного періоду І. Ахматов виділив серед шести синтетичних рахунків рахунки витрат.

«Нові» люди дореволюційного етапу розвитку російської школи бухгалтерії С.Ф. Іванов та Е.Є. Фельдгаузен звернули особливу увагу на розробку принципів обліку промислового виробництва. У 1872 р. С.Ф. Іванов наголосив на необхідності врахувати не тільки використаний матеріал, а й кількість того, що залишилося на складі, і вартість обох одночасно. Він обґрунтував важливість створення виробничих рахунків, які з часом стали називатися калькуляційними.

Під час планової економіки витрати, що були включені до фактичної собівартості, обліковувалися за дебетом рахунків «Основне виробництво» та «Допоміжне виробництво». Готовий продукт за фактичною виробничою собівартістю оприбутковується на склад за дебетом «Готова продукція» з кредиту зазначених вище рахунків. Позавиробничі витрати, пов'язані з реалізацією готової продукції власного виробництва на підприємствах, відображались на окремому рахунку «Позавиробничі витрати».

В країнах з розвинутими ринковими відносинами, де протягом значного проміжку часу існує чіткий розподіл відтворення облікової інформації в межах фінансового і управлінського обліку, облік витрат в системі бухгалтерських рахунків фінансового обліку здійснюється в розрізі

елементів витрат із застосуванням окремого класу рахунків з поглибленою деталізацією різновидів витрат на етапі здійснення комерційної діяльності компанії. В кінці звітної періоду, початок і закінчення якого кожна компанія обирає самостійно з урахуванням специфіки організації її діяльності, рахунки витрат закриваються рахунком «Фінансові результати».

В межах діючого Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування кожний суб'єкт господарювання має право самостійно обрати бухгалтерські рахунки щодо обліку витрат, застосовуючи або рахунки 8, або 9 класів. Крім того, можливий варіант використання для обліку витрат рахунків 8 і 9 класів одночасно. Облік витрат виробництва здійснюється в розрізі активного рахунку 23 «Виробництва» з можливою деталізацією залежно від типів виробництв, що мають місце на певному підприємстві. Інші витрати діяльності обліковуються по дебету рахунків 9 класу з щоквартальним їх закриттям з метою визначення фінансового результату [13].

Категорія «витрати» досить складна. Складність її полягає насамперед у різному її науковому тлумаченні. В.В. Сопко вважає, що «витрати – це термін процесу використання речовин і сил природи в процесі конкретного виду операційної (або неопераційної) діяльності; вони пов'язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи» [47]. Повністю з ним погоджується і професор Ф.Ф. Бутинець: «Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництв продукції складають дійсні витрати виробництва» [5, с. 136]. Підсумовуючи наведені думки дослідників, можна зробити висновок, що у вітчизняній теорії обліку витрат вчені в основному трактують їх, як використання ресурсів в процесі господарської діяльності.

Витрати підприємства не є однорідними ні за своїм складом, ні за роллю в діяльності підприємства. Велике значення при організації обліку та аналізу витрат має науково обґрунтована їх класифікація. Питанням класифікації витрат в економічній літературі приділялась значна увага, однак, єдиної класифікації витрат, яка б задовольнила всіх дослідників та

практичних працівників, досі не розроблено [3; 8; 34]. Тому в практиці господарювання використовуються різні класифікації витрат. На нашу думку, найбільш оптимальною (універсальною) для застосування в фінансовому обліку є класифікація витрат підприємств, наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Класифікація витрат підприємства в фінансовому обліку

Ознаки класифікації	Групи витрат
По відношенню до обсягів виробництва	постійні витрати змінні витрати
За економічними елементами	матеріальні витрати витрати на поату парці відрахування на соціальні заходи амортизація інші операційні витрати
За статтями калькуляції	перелік статей підприємство встановлює самостійно
За єдністю складу	одноелементні витрати комплексні витрати
По відношенню до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі витрати непрямі витрати
За порядком віднесення витрат на період генерування прибутку	витрати на продукцію витрати періоду
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За періодичністю виникнення	поточні витрати одноразові витрати
За видами діяльності	витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності
За можливістю планування	витрати, які плануються витрати, які не плануються

У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. В економічній літературі трактування сутності розподілу витрат за економічними елементами не відрізняється великою розбіжністю думок. Її сутність полягає в економічно однорідних витратах, які

не можна розкласти на складові частини. Сьогодні П(С)БО 16 «Витрати» встановлені наступні елементи витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [40]. Класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням. Постатейна класифікація витрат дає можливість розкрити призначення окремих складових собівартості продукції. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» підприємство має право самостійно визначати перелік статей калькуляції [40]. Номенклатуру статей витрат підприємства можуть формувати у відповідності з обраною обліковою політикою.

Важливе місце в системі управлінського обліку займає класифікація витрат. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації. Напрямки групування витрат в управлінському обліку формуються виходячи із сутності цього виду обліку та завдань, які ставляться до його інформації керівництвом підприємства. Класифікація витрат управлінського обліку в сучасній економічній літературі представлена в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Класифікація витрат в управлінському обліку в економічній літературі

№ п/п	Напрямки обліку витрат	Класифікація витрат	Бугинець Ф.Ф. [5, с. 68]	Голов С.Ф. [8, с. 214]	Нападовська Л.В. [34, с. 141]
1	2	3	4	5	6
1	Оцінка запасів та визначення фінансового результату	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вичерпні, невичерпні</li> <li>• витрати на продукцію, витрати періоду</li> <li>• прями, непрямі</li> <li>• основні, накладні</li> </ul>	+ + + + + + +	+ + + + + + +	+ + + + + + +
2	Прийняття рішень і планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>• релевантні, нерелевантні</li> <li>• постійні, змінні</li> <li>• маржинальні, середні</li> <li>• дійсні, можливі</li> </ul>	+ + + + + +	+ + + + + +	
3	Контроль і регулювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• контрольовані, неконтрольовані</li> </ul>	+ +	+ +	

продовження табл. 1.3

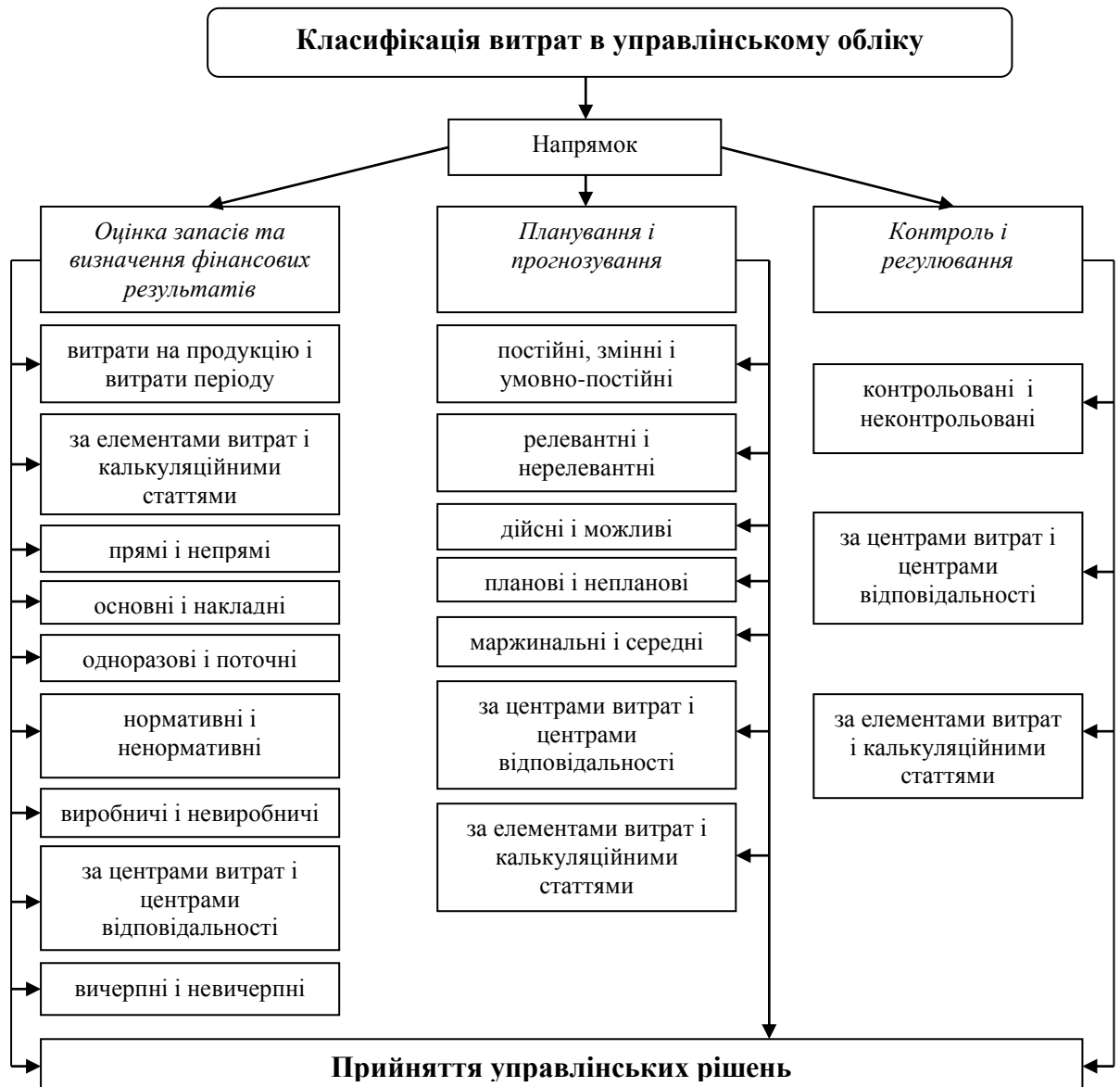
1	2	3	4	5	6
4	Прийняття управлінських рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• постійні, змінні, умовно-постійні</li> <li>• релевантні, нерелевантні</li> <li>• безповоротні, середні</li> <li>• граничні, середні</li> </ul>			+ + + + + +
5	Планування, контроль і регулювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• постійні, змінні</li> <li>• контрольовані, неконтрольовані</li> <li>• короткострокові, довгострокові</li> <li>• нормовані, ненормовані</li> <li>• фактичні, планові, прогнозні</li> <li>• за центрами відповідальності</li> <li>• на період, на продукт</li> </ul>			+ + + + + + + + + + +

З табл. 1.3 видно ряд вітчизняних (Ф.Ф. Бутинець, С.Ф, Голов і інші) вчених виділяють три основних напрямки цієї класифікації [5; 8]: оцінки запасів та визначення фінансового результату; прийняття управлінських рішень та планування; контролю і регулювання господарської діяльності центрів відповідальності. Вказані напрямки групування витрат окремі автори трактують як завдання або категорії. Л.В. Нападовська називає їх цілями, що виникають перед управлінцями: калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини отриманого прибутку; дослідження поведінки затрат та прийняття управлінських рішень; планування, здійснення контролю та регулювання [34, с. 141].

На наш погляд, об'єднувати планування із контролем в одну ціль є недостатньо обгрунтованим, оскільки це цілком різні за суттю елементи управління. Планування і прогнозування проводиться до початку процесу виробництва, а контроль – в основному під час його здійснення або завершення. Калькулювання собівартості продукції в розрізі агентів і кореспондентів здійснюється в системі фінансового обліку [34, с. 141]. На рівні

цього виду обліку визначається загальна собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні, фінансові, інші витрати, як це передбачає П(С)БО 16 «Витрати» [40]. Такі дані є відкритими для зовнішніх користувачів. Щодо собівартості окремих видів продукції і в розрізі відповідальних осіб, то ця інформація є комерційною таємницею підприємств і повинна бути об'єктами управлінського обліку.

Проаналізувавши класифікацію витрат в нормативних документах, навчальній і науковій літературі на рівні управлінського обліку, на рис. 1.2 наведена класифікація витрат управлінського обліку, запропонована для сільськогосподарських підприємств.



**Рис. 1.2. Класифікація витрат в управлінському обліку**

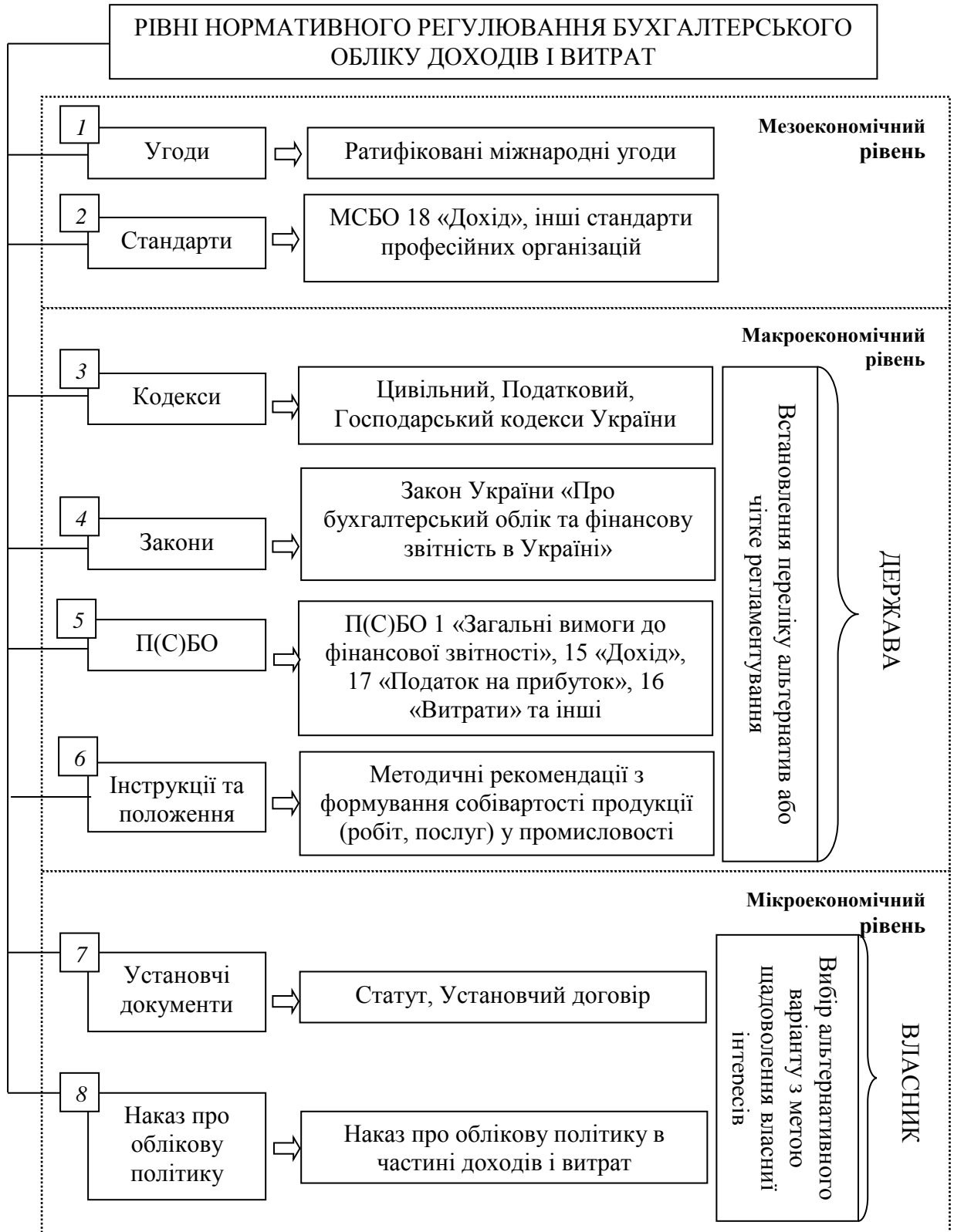
Із рис. 1.2 видно, що в якості окремого напрямку витрат запропоновано виділити «прийняття управлінських рішень», оскільки прийняття управлінських рішень відбувається після оцінки запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контролю і регулювання. Всі вищезазначені витрати, які використовуються в управлінському обліку, певним чином впливають на прийняття таких рішень. Кожна із вищенаведених класифікацій витрат має своє практичне використання в обліку, завданням якого є забезпечення менеджменту необхідною оперативною інформацією про господарську діяльність.

### **1.3. Нормативно-правові підходи до обліку доходів і витрат**

Роль бухгалтерського обліку як економічного і соціального інституту тісно пов'язана з особливостями державного регулювання в сучасних умовах. Тому необхідно визначити його (регулювання) сутність, функції, які повинна виконувати держава, оскільки це нерозривно пов'язано з історією самого державного регулювання, його особливостями при соціалістичному суспільстві, а також визначити особливості економіки перехідного періоду, що впливають на методи і способи регулювання, які необхідно застосовувати. Розглянемо нормативне регулювання обліку в частині доходів та витрат (рис. 1.3).

З рис. 1.3 видно, що держава регулює лише деякі аспекти облікового формування та розподілу доходів і формування витрат, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власниками обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід» [39].

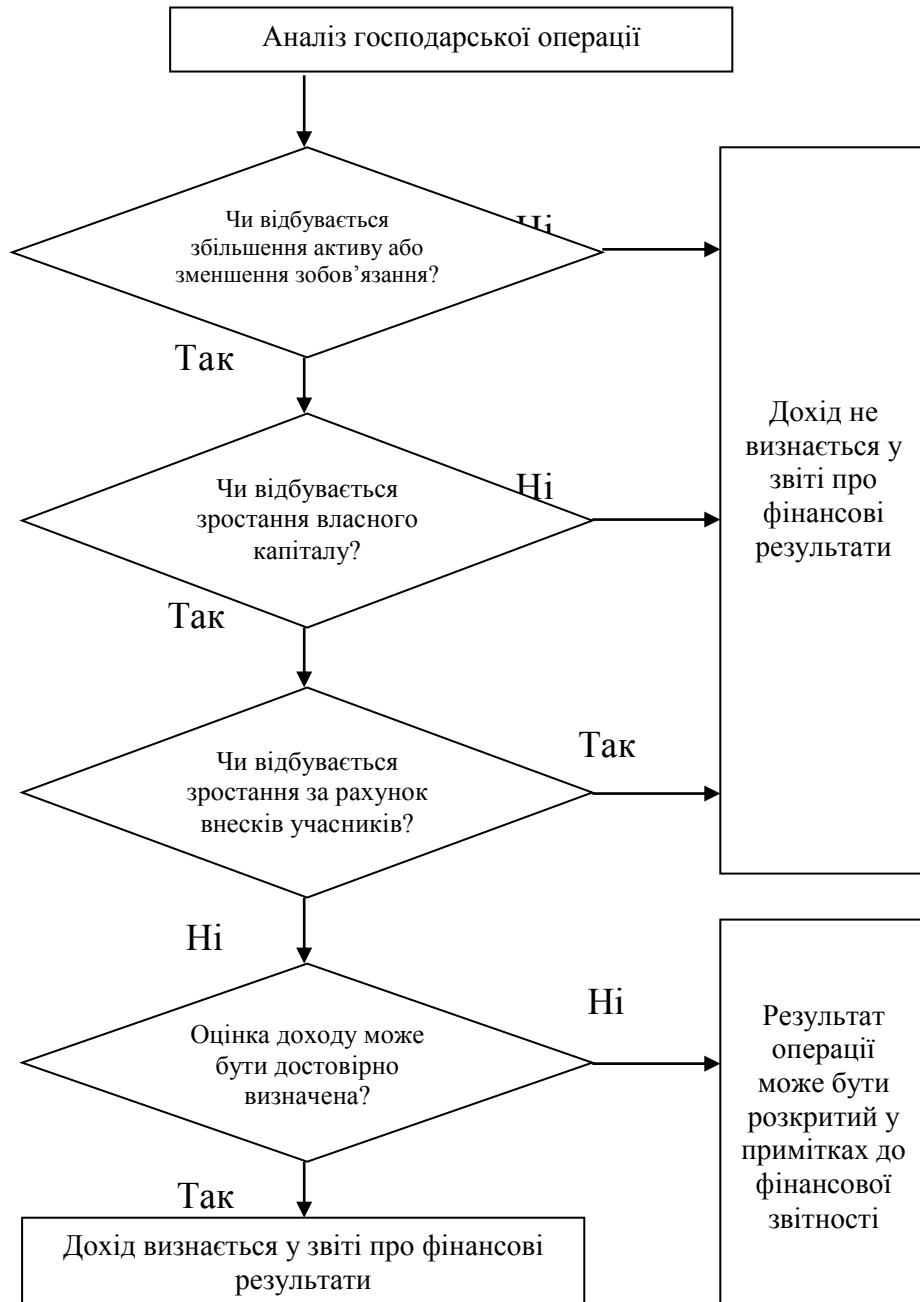


**Рис. 1.3. Рівні законодавчо-нормативного регулювання обліку операцій з доходами та витратами**

П(С)БО 15 визначено критерії визнання доходу для трьох типів операцій: реалізації продукції (товарів), надання послуг і використання



активів підприємства, які приносять відсотки, роялті та дивіденди іншими сторонами (рис. 1.4) [39].



**Рис. 1.4. Критерії визнання доходу**

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу, наведені в П(С)БО 15, застосовуються окремо до кожної операції [39]. Однак

наведені критерії слід використовувати до окремих елементів однієї операції або до двох або більше операцій разом, якщо це впливає із сутності такої економічної операції (операцій) за принципом превалювання сутності над формою.

Умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) при передачі покупцеві ризиків та вигод від власності на продукцію (товари, інші активи) представлені в табл. 1.4 [39].

Таблиця 1.4

**Визнання доходу від реалізації продукції (товарів та інших активів)  
при передаванні покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом  
власності на продукцію (товари, інші активи)**

№ п/п	Визнання доходу	Умови визнання доходу		Примітки
		Перехід юридичного права власності на продукцію або володіння продукцією до покупця	Передавання ризиків і вигод, пов'язаних з власністю на продукцію, покупцеві	
1	2	3	4	5
1	Дохід не визнається	Не відбувається	Не відбувається	Невиконання та суттєві порушення виконання умов контракту на реалізацію продукцію (товарів, інших активів)
2	Дохід не визнається	Відбувається	Не відбувається передавання зазначених ризиків	Підприємство зберігає відповідальність щодо незадовільного виконання робіт, яка не покривається стандартними гарантійними зобов'язаннями. Одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цієї продукції. Відвантаження продукція підлягає подальшому монтажу, і цей монтаж є значною частиною контракту, який ще незавершений підприємством. Покупець має право анулювати придбання з причин, визначених в контракті на реалізацію, і підприємство не має певності щодо ймовірності повернення.
3	Дохід визнається	Відбувається	Зберігаються незначні ризики у продавця	Підприємство може зберегти юридичне право власності тільки для того, щоб забезпечити отримання належної йому суми (така угода інколи називається «резервування права власності»). Підприємство роздрібної торгівлі може запропонувати покупцям виплату компенсації в разі незадоволення товаром за умови, що може достовірно оцінити майбутнє повернення. Згідно з умовами продажу за принципом «виставити рахунок і тримати товар» поставка може затримуватись на прохання покупця, але покупець набуває права власності і приймає чек до сплати.

## продовження табл. 1.4

1	2	3	4	5
4	Дохід визнається	Не відбувається	Відбувається	Підприємство погоджується продати і повторно придбати той самий товар на пізнішу дату. Підприємство здійснює продаж продукції, покупець має опціон «лут» і може вимагати від продавця повторно придбати товар. Підприємство здійснює продаж посередникам
5	Дохід визнається	Відбувається	Відбувається	Підприємство реалізує товар у розстрочку, згідно з якою компенсацією надходить частковими внесками. Підприємство здійснює роздрібний продаж. Підприємство здійснює оптовий продаж.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [40].

Точність вимірювання витрат, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, визначає визнання доходу від продажу. Так, якщо понесені витрати або витрати, пов'язані з операцією, неможливо достовірно оцінити, дохід від продажу не визнається. Цей критерій впливає з принципу відповідності доходів і витрат. Відповідно до цього принципу, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти дохід звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цього доходу. Іншими словами, коли визнається дохід, визнаються також витрати, включаючи оцінки майбутніх витрат. Якщо майбутні витрати неможливо достовірно оцінити, визнання доходу відкладається до тих пір, поки витрати не будуть достовірно оцінені або фактично понесені. За таких обставин будь-яка винагорода, отримана за продаж товарів, визнається зобов'язанням або відстроченим прибутком. Використання принципу нарахування та принципу відповідності доходів і витрат, фактичне отримання грошових коштів або їх еквівалентів при визнанні доходу визначають розподіл доходів і витрат за фактичними, відстроченими та нарахованими.

Належна юридична та нормативна база обліку витрат та доходів є важливим фактором ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

## Висновки до розділу 1

Зміст поняття «дохід» так само, як і джерела виникнення доходу, видатними діячами різних епох трактувалися неоднозначно. Нині існують теорії доходу, які в деякій мірі інтегрують погляди економістів минулих століть, які не тільки не заперечують одна одну, а навіть частково співпадають. Вивчення існуючих підходів дало можливість удосконалити поняття «дохід» як надходження економічних вигод у вигляді грошових коштів або матеріальних цінностей за одиницю часу, що одержані внаслідок реалізації продукції чи продажу товарів, виконання робіт або надання послуг; При розробці класифікації доходів для цілей управлінського обліку було враховано і систематизовано попередній досвід. Ця класифікація відповідає різним цілям управління, доцільно застосовувати в практичній діяльності для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Облік витрат в системі бухгалтерських рахунків пройшов значний еволюційний шлях. Протягом значного проміжку часу облік витрат здійснювався на рахунку «товари», а з виокремленням промислового обліку – на рахунку «виробництво». Проаналізувавши класифікацію витрат в нормативних документах, навчальній і науковій літературі, запропонована класифікація витрат управлінського обліку для підприємств. В якості окремого напрямку витрат пропонується виділити «прийняття управлінських рішень», оскільки прийняття управлінських рішень відбувається після оцінки запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контролю і регулювання.

Вивчення нормативно-правових підходів до обліку доходів і витрат засвідчило, що держава регулює лише деякі аспекти облікового формування та розподілу доходів і формування витрат, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власниками обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети.

## РОЗДІЛ 2

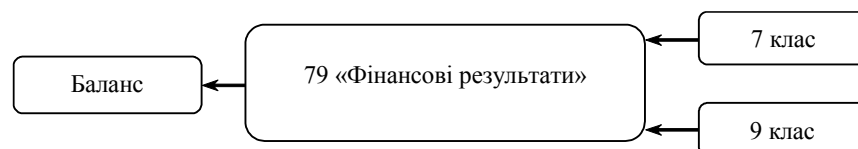
### СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТОВ АБА «АСТРА»

#### 2.1. Методичні основи обліку доходів діяльності підприємства

Функціонування суб'єкта господарювання спрямоване на одержання результатів від операційних, фінансових та інвестиційних операцій – це доходи. Вагомим чинником на структурні компоненти доходів є джерела їх утворення. Зокрема результатом суспільного визнання споживчої вартості проданої продукції, товарів, робіт, послуг буде дохід від реалізації. Складовими елементами якого будуть вартість праці та додана вартість. Елементами останньої є заробітна плата працівників та валовий прибуток.

Облікове відображення доходів здійснюється з використанням рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності». Основна особливість класу – підлягають закриттю по закінченні кожного звітного року, тому його рахунки – тимчасові.

Рахунки доходів показують зміни доходів впродовж звітного періоду та мають нульове сальдо кожного нового звітного періоду. Як результат – накопичення даних для складання проміжної звітності. Закриття рахунків відбувається шляхом перенесення їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати» по закінченні місяця/звітного року. Взаємодія рахунків обліку доходів і витрат показана на рис. 2.1 [13].



**Рис. 2.1. Взаємодія рахунків обліку доходів і витрат**

Клас 7 представляє дохід по кредиту рахунків, по дебету – ПДВ, акцизний податок, інші непрямі платежі, що є в ціні продажу. Перенесення величини чистого доходу буде на фінансовий результат [13].

Основою для облікового відображення доходів є принцип нарахування: момент виникнення є вагомішим, ніж дата отримання або оплати грошових коштів. Застосування принципу потрібне при формування фінансової звітності, через те надає дані користувачам і про здійснені операції з отримання чи виплати коштів, і про майбутні зобов'язання з оплати коштів, і про отримані господарські засоби у вартісному вимірнику в майбутньому [39].

Кінцевим рахунком класу 7 є рахунок 79 – обліковує фінансові результати функціонування господарюючого суб'єкта по видах діяльності (791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності»), спіставляючи рахунки доходів і витрат. Кредит рахунку 79 містить дані по доходах, дебет – витрати та суму нарахованого податку на прибуток [13].

Результат рахунку 79 по закінченні звітного року переноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який подається в формі звітності №1 [13].

Результуючий показник від операційної діяльності формується з фінансового результату від продажу, інших операційних доходів і витрат. Процес продажу ТОВ АБА «АСТРА» показує на рахунках 70 та 90 по субрахунках.

Визнається дохід від продажу продукції, товарів, інших активів лише за дотримання умов: при переході продукції до покупця перейшли і ризики, і вигоди; продавець не здійснює вплив і втратив контроль над проданими активами; можна достовірно визначити величину доходу; продавець може бути впевненим в отриманні економічної вигоди від продажу і витрати достовірно визначаються при цьому [13; 17; 22; 39; 44].

Облікове відображення процесу продажу ТОВ АБА «АСТРА» наступне згідно інструкції на рис. 2.2.



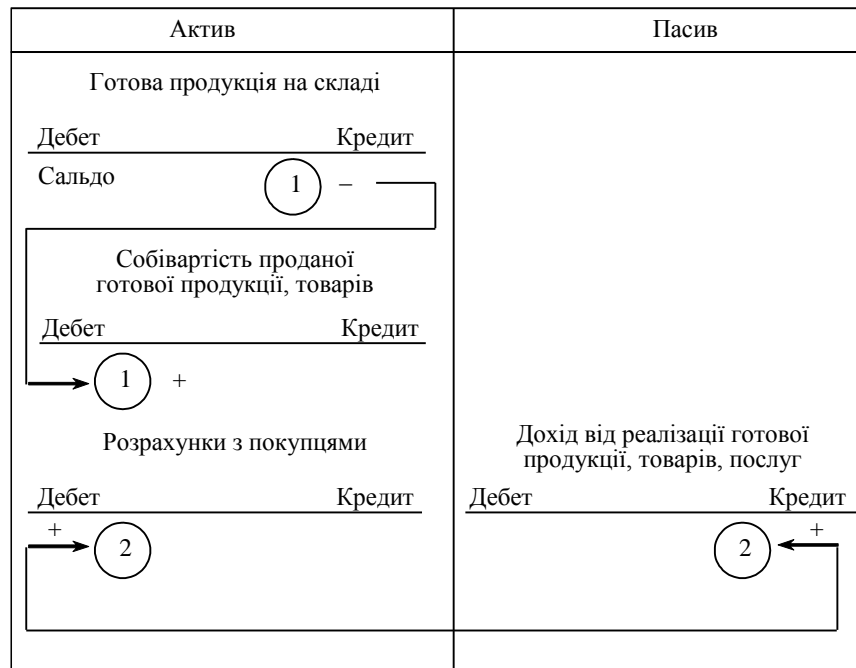
**Рис. 2.2. Облікове відображення процесу продажу ТОВ АБА «АСТРА»**

Під час реалізації ТОВ АБА «АСТРА» застосовує метод нарахування: реалізація показується в обліку при відпуску товарів покупця незалежно від строків оплати. Тому виникає дохід (пасив) і збільшується актив – дебіторська заборгованість, тобто відображається і відвантаження, і отримання доходу (рис. 2.3).

Суб'єкт господарювання, окрім доходів в результаті основної діяльності, отримує інший операційний дохід (рахунок 71).

Сюди відносяться такі операції: продаж оборотних активів; необоротних активів, утримуваних для продажу; придбання та реалізація іноземної валюти; операційна оренда активів; операційна курсова різниця; одержання економічних санкцій (пені, штрафів, неустойок); одержання відшкодувань від списаних активів в попередніх звітних періодах; одержання доходу після зарахування кредиторської заборгованості до витрат; субсидій,

фінансової допомоги (грантів, цільового фінансування); інші доходи від операційної діяльності [13].



**Рис. 2.3. Відображення в системі рахунків обліку відвантаження (надання) (1) та реалізації (2) готової продукції (товарів, послуг)**

Коли закінчується звітний період (місяць/звітний рік), кінцеві дані з рахунка 71 переносяться на субрахунок 791 [13].

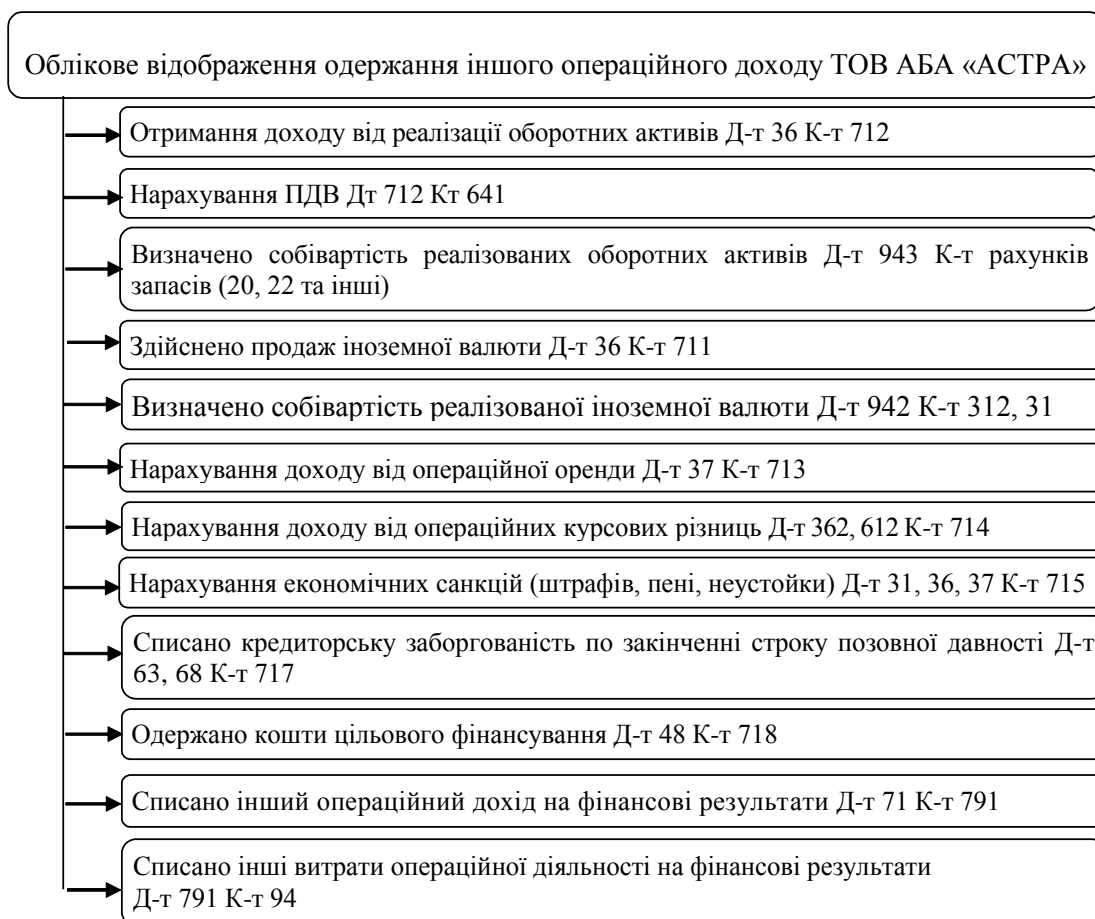
Облікове відображення одержання іншого операційного доходу ТОВ АБА «АСТРА» наступне згідно інструкції на рис. 2.4.

Забезпечення деталізованих даних по субрахунку 791 можливе при розширенні аналітичних рахунків (рис. 2.5).

Розширення інформативності облікових даних по фінансових результатів є важливим чинником в удосконаленні облікової системи, тому пропонуємо створити Відомість аналітичної інформації по фінансових результатах.

Значимість пропозиції полягає в наступному: буде надана можливість накопичувати інформацію по результатах від операційної діяльності, фінансових та інвестиційних операцій.





**Рис. 2.4. Облікове відображення одержання іншого операційного доходу ТОВ АБА «АСТРА»**



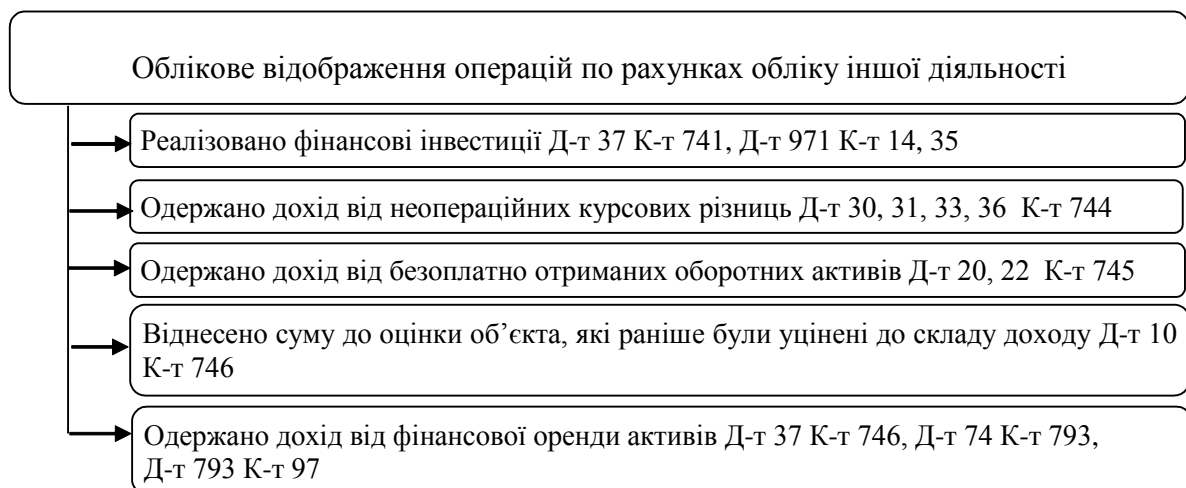
**Рис. 2.5. Запропонована деталізація інформації про фінансові результати від операційної діяльності в обліку**

Наведені вище пропозиції з розширення аналітичного обліку фінансових результатів дадуть можливість своєчасно виявляти рентабельні види продукції, товарів, послуг, робіт і відмінити виробництво нерентабельних. Цією інформацією потрібно керуватися керівництву підприємства для оцінювання ефективності діяльності та під час прийняття управлінських рішень на перспективу.

Для операцій по фінансових та інших операціях (продаж фінансових інвестицій; доходи від неопераційних курсових різниць; дохід від безоплатно отриманих оборотних активів; інші доходи) передбачають застосування рахунків 74 і 97 [13].

Коли закінчується звітний період, дані по рахунках 74 і 97 переносяться на субрахунок 793. Таким чином, здійснюється розрахування результату по іншій діяльності [13].

Облікове відображення операцій по рахунках обліку іншої діяльності подано на рис. 2.6.



**Рис. 2.6. Облікове відображення операцій по рахунках обліку іншої діяльності**

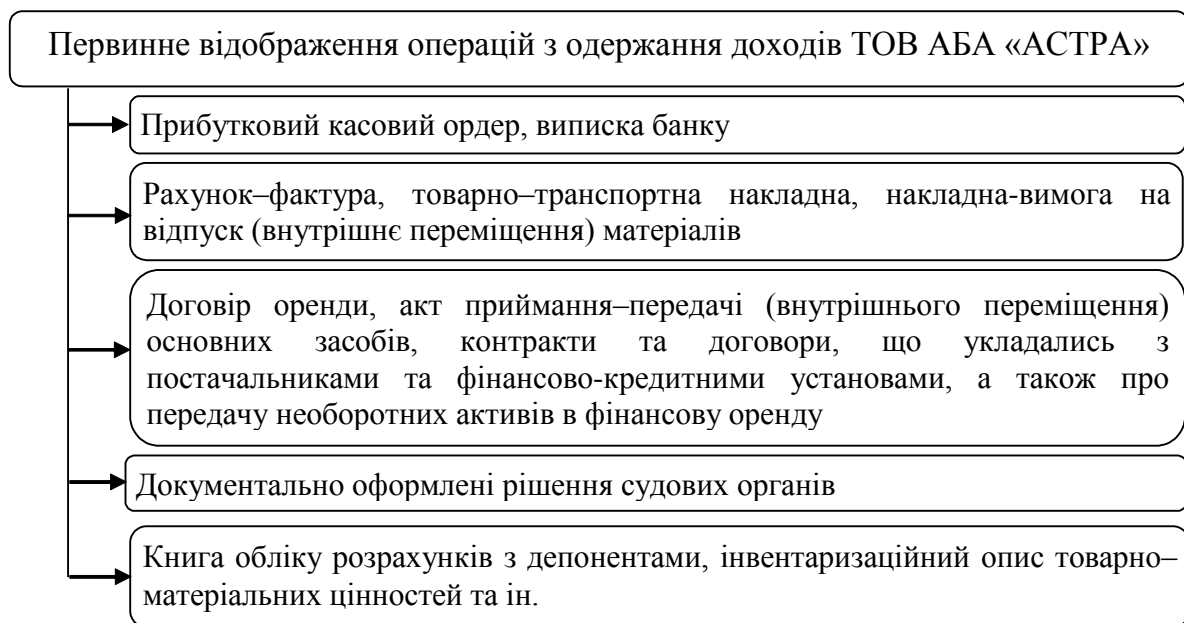
Результати вкладень фінансових інвестицій в діяльність інших підприємств показуються на рахунках 72 і 73. У випадку, коли інвестування здійснюється в діяльність асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, результати цих операцій показуються по рахунку 72: Д-т 141 К-т 72.

До інших видів доходів суб'єктів господарювання відносяться дивіденди, відсотки та інші доходи (за винятком доходів рахунку 72). Ці види доходів показуються на рахунку 73.

Розрахунок величини фінансового результату, коли закінчиться звітний період, потребує кінцеве сальдо рахунків 72, 73, 95, 96 і зводиться по субрахунку 792.

Випадок перевищення доходів над витратами означає, що підприємство отримує прибуток (Д-т 79 К-т 44), навпаки – підприємство отримує збитки (Д-т 44 К-т 79).

Первинне відображення операцій з одержання доходів ТОВ АБА «АСТРА» показано на рис. 2.7 [4; 6; 15].



**Рис. 2.7. Первинне відображення операцій з одержання доходів ТОВ АБА «АСТРА»**

Зведення інформації по одержаних доходах від реалізації, інших операційних доходах, доходах від участі в капіталі, інших фінансових доходах, інших доходах на фінансові результати виконується з використанням розрахунку (довідки) [16; 19; 21]. Щоб узагальнити дані по рахунках 70, 71, 72, 73, 74 застосовується журнал № 6.

Детальне групування доходів доцільно показувати в розроблених відомостях обліку доходів по видах діяльності (операційної, фінансових та інших операцій). Практичне застосування запропонованих реєстрів дасть змогу ширше використовувати облікове відображення по доходах, забезпечити контроль кінцевого їх зведення на фінансовий результат. Цією інформацією доцільно буде скористатися керівництву підприємства в процесі виконання контролю і прогнозування обсягів прибутку в оптимальних обсягах.

## **2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства**

Управління витратами в економічній літературі відокремлено в окремий об'єкт управління, який теж має певні визначення. Здійснювати вплив на об'єкт управління можливо тільки при наявності інформації (тобто, сукупності знань, які відповідають наступним вимогам: є достовірними, повними, вчасними, корисними, релевантними, забезпечують зворотній зв'язок та відсутність дублювання даних) про сам об'єкт, його внутрішню будову, чинники, що впливають на такий об'єкт. Вітчизняними та зарубіжними вченими приділена значна увага в дослідженнях етапів управління, кожний з яких можливо здійснити лише при наявності інформації про об'єкт управління. Базою для процесу управління є існуюча інформація, а результатом – нова, удосконалена інформація.

Одним з найбільш важливих джерел інформації для пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства є облікове відображення витрат підприємства [12; 14]. При цьому виявлення шляхів економії ресурсів можливе за рахунок правильної організації обліку витрат.

Основними напрямками організаційних аспектів облікового відображення витрат є:

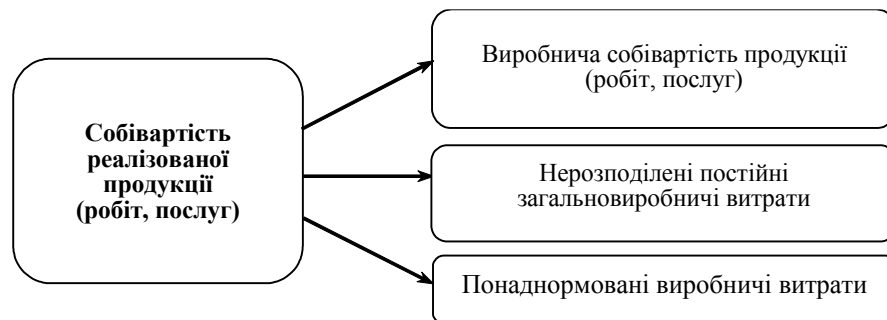
- здійснення правильного розрахунку та оцінювання витрат;
- розподілення витрат по обраних класифікаційних групах;

- забезпечення первинного обліку правильно, достовірно, своєчасно та перенесення даних у зведені документи;
- формування повних і достовірних даних про витрати на вимогу керівного складу господарюючого суб'єкта для ефективного управління [34; 36; 38; 55].

ТОВ АБА «АСТРА» у своїй діяльності здійснює облік витрат в розрізі видів діяльності та за елементами.

Організаційні особливості обліку витрат за видами діяльності визначають цілі витрачання активів підприємства. Облікове відображення витрат за елементами вказує які саме ресурси витрачаються. Рахунки класу 9 використовуються для облікового відображення витрат в розрізі видів діяльності та групування їх за призначенням [16].

Структурні складові витрат операційної діяльності містять групу витрат з виробництва продукції, надання послуг чи виконання робіт та групу організаційних, управлінських витрат та витрат обслуговуючого характеру. Структурні складові собівартості реалізованої продукції подано на рис. 2.8 [40].



**Рис. 2.8. Структурні складові собівартості реалізованої продукції**

Основним складовим елементом собівартості проданої продукції є виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), що накопичується впродовж звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». Структурні складові виробничої собівартості представлено на рис. 2.9 [40].



**Рис. 2.9. Структурні складові виробничої собівартості**

Підтвердженням правомірності віднесення прямих витрат у собівартість є первинний облік з витрат матеріалів, сировини, документів про відпрацювання робітників, нарахованих відрахувань тощо. Специфічною особливістю є врахування їх в собівартості окремих видів продукції прямо без їх попереднього перерозподілу.

Зовсім інша ситуація із загальновиробничими витратами, які носять непрямий характер – вони здійснюються при виготовленні декількох видів продукції [40]. Нормативні положення передбачають їх розподіл на змінні та постійні із застосуванням певної бази (годин праці; заробітплати; обсягу діяльності; прямих витрат тощо). При перерозподілі цих витрат значимим є взяття в розрахунок фактичного рівня потужностей господарюючого

суб'єкта, і співставлення його з нормальним (очікуваним середнім обсягом діяльності господарюючого суб'єкта впродовж кількох років або операційних циклів з врахуванням запланованих витрат обслуговуючого характеру) [40].

ТОВ АБА «АСТРА» виконує розподіл змінних загальновиробничих витрат по відношенню до кожного об'єкта витрат з врахуванням фактичної потужності звітного періоду, постійні – з врахуванням нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Облікове відображення загальновиробничих витрат здійснюється на рахунку «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 2.10 [13].

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

**Рис. 2.10. Облікове відображення загальновиробничих витрат**

Виробничі процеси на ТОВ АБА «АСТРА» показуються наступним чином:

- використання виробничих запасів на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг) Д-т 23 К-т 20;
- нарахування заробітної плати робітникам Д-т 23 К-т 66;
- нарахування ЄСВ Д-т 23 К-т 65;
- нарахування амортизації виробничих основних засобів Д-т 23 К-т 13;
- отримання робіт (послуг) від сторонніх підприємств чи організацій на виробничі цілі Д-т 23 К-т 63.

Витрати, пов'язані з виробництвом в цілому і які не відносять до певного виду продукції, відображаються:

- нарахування заробітної плати начальника цеху Д-т 91 К-т 66;
- нарахування ЄСВ Д-т 23 К-т 65.

Розподілення загальновиробничих витрат по закінченні звітного періоду показується Д-т 23, 90 К-т 91. Дебетова сторона рахунку 23 показує

усі накопичені витрати по виробництву продукції (робіт, послуг). Потім кредитова сторона рахунка 23 показує розрахунок собівартості виготовленої продукції Д-т 26 К-т 23.

На ТОВ АБА «АСТРА» вище перераховані проведення, окрім синтетичних рахунків, також відображаються на аналітичних. Це здійснюється з метою визначення витрат на виробництво та собівартості окремих виробів (робіт, послуг). Реалізована протягом звітного періоду продукція, надані послуги, виконані роботи накопичуються на рахунку 90 «Собівартість реалізації». Витратами адміністративного характеру є організаційні витрати та на функціонування апарату управління. Збутові витрати пов'язані з організацією і здійсненням збуту продукції. Усі інші витрати, що мають місце в операційній діяльності, крім вищенаведених, відносяться до інших операційних витрат [40].

Облікове відображення наведених витрат виконується на рахунках 92, 93, 94. Зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 2.11.

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

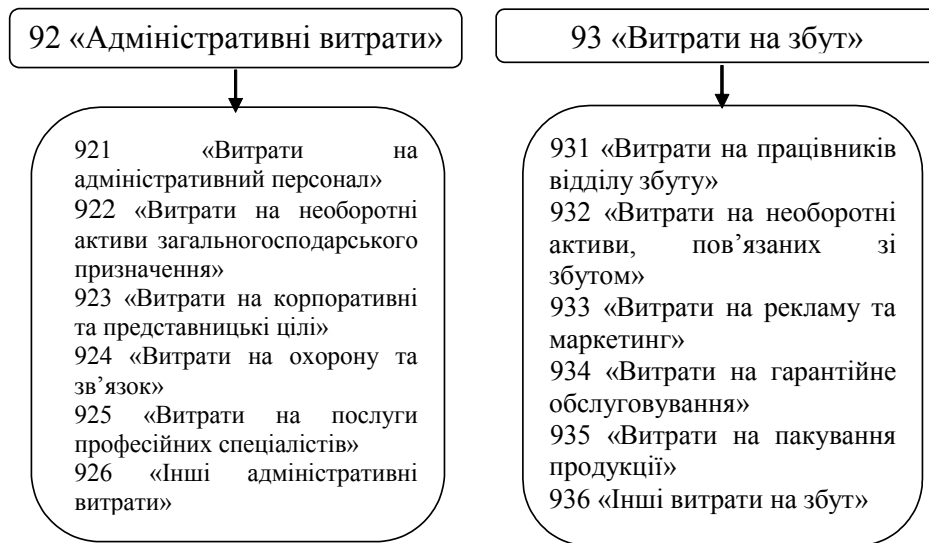
**Рис. 2.11. Облікове відображення адміністративних витрат, витрати на збут, інших операційних витрат**

Відсутність детальної інформації в розрізі видів адміністративних витрат та витрат на збут зумовлює потребу відкрити до цих рахунків субрахунки, що спростить роботу бухгалтерської служби досліджуваного підприємства та полегшить аналіз цих витрат (рис. 2.12).

Витрати фінансових операцій пов'язані з відсотками по одержаних кредитах (крім тих, що відносяться до собівартості кваліфікаційних активів згідно П(С)БО 31), по випущених облігаціях, по фінансовій оренді тощо.



Облікове відображення наведених витрат виконується на рахунку 95 (рис. 2.13).



**Рис. 2.12. Внесення змін до рахунків адміністративних витрат та витрат на збут**

95 «Фінансові витрати»	
Дебет	Кредит
Витрати з їх видами, накопичені протягом року	Списання накопичених витрат в кінці звітної року на рахунок 79 «Фінансові результати»

**Рис. 2.13. Облікове відображення фінансових витрат**

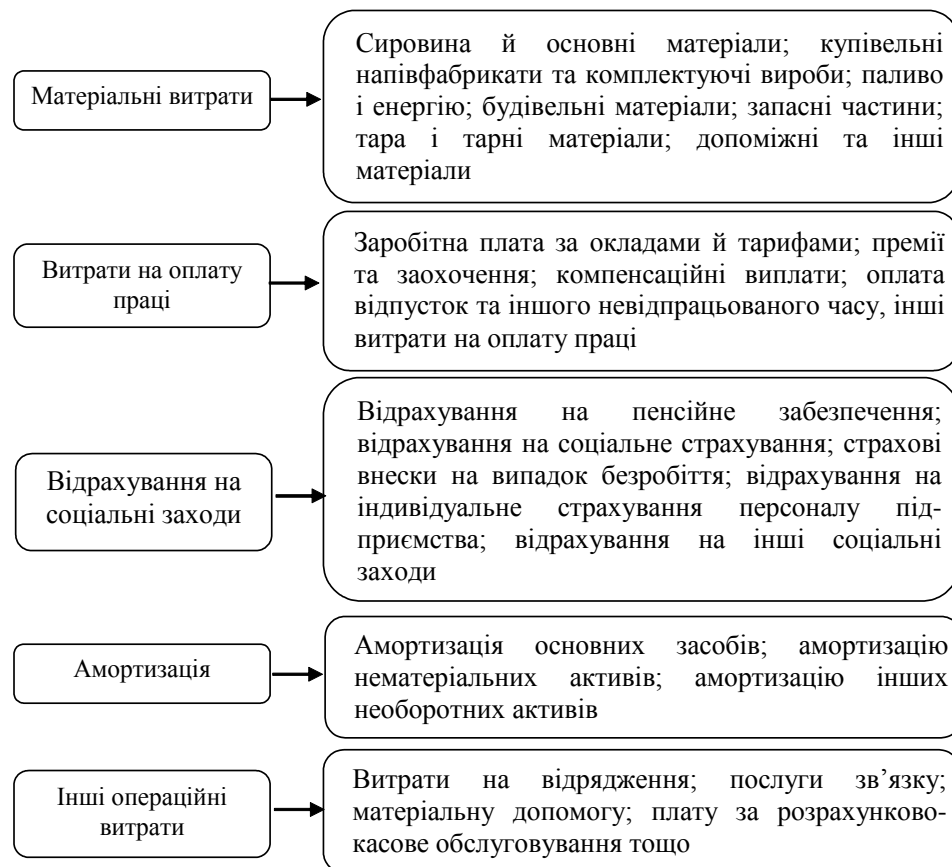
Від вкладень в інші підприємства можна отримувати втрати у вигляді збитків від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства (облік за методом участі в капіталі). Їх облікове відображення виконується на рахунках 96, зміст записів за дебетом і кредитом якого наведено на рис. 2.14.

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

**Рис. 2.14. Облікове відображення втрат від участі в капіталі**

Усі інші витрати, що не показуються на рахунках класу 9, відображаються на рахунку 97 (втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів тощо): дебет – накопичення витрат за звітний період, кредит – закриття на рахунок 79.

Елементне відображення витрат передбачає їх групування за однорідністю (рис. 2.15). Облікове відображення наведених витрат виконується на рахунках класу 8: дебет – накопичення витрат за звітний період, кредит – закриття на рахунок рахунки класу 9 або рахунок 79. Рахунки класу 8 залишків не мають.



**Рис. 2.15. Елементи витрат**

Документами, які показують здійснені адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, є: розрахунок амортизації основних засобів, акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, видатковий касовий ордер, виписка банку, звіт про використання коштів,

наданих на відрядження або під звіт, таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей [4; 6; 16; 23; 28]. Закриття рахунків адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат по закінченні звітного періоду на ТОВ АБА «АСТРА» здійснюється довідкою-розрахунком. Зведені дані по цих рахунках показуються в журналі-ордері №5.

Документами, які показують здійснені фінансові витрати, є: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку. Документами, які показують втрати від участі в капіталі, є: звітність об'єкта інвестування та на її основі оформлені бухгалтерські довідки (розрахунки) [4; 6; 16; 23; 28]. Закриття рахунків цих витрат по закінченні звітного періоду на ТОВ АБА «АСТРА» здійснюється довідкою-розрахунком. Зведені дані по цих витратах показуються в журналах-ордерах №5 (фінансові витрати) і №4 (втрати від участі в капіталі).

Важливим елементом системи і управлінського, і фінансового обліку є аналітичний облік. Слід відзначити, що аналітичний облік витрат залежить від об'єктів обліку, під якими Я.В. Соколов та інші автори розуміють «реальні витрати, які виникають в процесі кругообігу засобів, котрі, в залежності від цілей, групуються за різними ознаками» [46].

На практиці, якщо в обліку витрат поширюється цей принцип, то це свідчить про неправильне ведення аналітичного обліку, або про неможливість правильно його вести через недостатню автоматизацію облікових робіт.

Підвищення ефективності системи управління підприємств потребують удосконалення аналітичного обліку витрат, як її основної інформаційної бази. Номенклатура продукції, що реалізується досліджуваним підприємством, досить велика. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно асортименту продукції та обсягу їх

придбання на підприємстві необхідно володіти інформацією щодо розміру витрат, як мінімум у розрізі груп продукції. Ведення обліку витрат в розрізі окремих найменувань продукції дасть змогу визначати витратомісткість окремої продукції, що дозволить виявити найбільш прибуткові і збиткові види продукції.

Для підвищення ефективності менеджменту пропонуємо налагодження аналітичного обліку і оперативного контролю витрат за центрами відповідальності та в розрізі окремих калькуляційних статей з використанням аналітичних процедур контролю на базі сучасних комп'ютерних технологій, що дозволить контролювати розмір та доцільність витрат на кожному етапі господарського процесу, а також за групами та найменуваннями продукції.

### **2.3. Відображення інформації про доходи і витрати у фінансовій звітності**

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) виступає підсумком функціонування господарюючих суб'єктів за певний період. Ці дані становлять основу майбутньої роботи господарюючого суб'єкта, що спрямована на одержання позитивного результату, основою оцінювання його кредитоспроможності, об'єктом інвестування, підставою прийняття рішень його керівним складом.

Звіт служить базою і джерелом даних з метою оцінювання потенційних змін ресурсів підприємства, розробки прогнозів грошових потоків в майбутньому та планування подальшого розвитку господарюючого суб'єкта. Він містить найбільш інформативні дані серед усіх форм звітності, оскільки інформує про динамічні зміни результатів функціонування господарюючого суб'єкта.

Деталізована інформація про сукупний дохід підприємства з розшифровкою дохідної і витратної складової в цілому показується у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Звіт про

фінансові результати є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів [45]. Згідно п. 4 р. I НП(С)БО 1 кількість статей звіту не регламентується, тому підприємствам дозволено не подавати статті, по яких немає даних для розкриття, крім інформації, яка була в попередньому звітному періоді [20; 35]. Оновлена форма звіту передбачає можливість додавати статті з списку додаткових статей звітності, залишаючи їх назву й код рядка. Водночас до додаткових статей виставляються вимоги: 1) інформація повинна бути суттєвою; 2) оцінити статті можна достовірно. Такий підхід, визначений національними положеннями, відповідає рекомендаціям МСБО 1, за яким, кожний суттєвий клас подібних статей повинен бути представлений у фінансовій звітності.

У міжнародній практиці використовують два способи складання звіту про фінансові результати – однокроковий (метод характеру витрат, тобто без розподілу за видами діяльності) і багатокроковий (метод функції витрат, тобто відображає економічну сутність і конкретний зміст поняття «господарська діяльність» з виділенням видів діяльності). В Україні застосовується багатокроковий спосіб формування інформації у формі №2, крім суб'єктів малого підприємництва.

Звіт про фінансові результати розкриває дані за звітний період про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід, повною, правдивою та неупередженою інформацією про які повинне забезпечувати підприємство користувачів – це і є основна мета формування звіту. Звіт містить чотири розділи: 1) фінансові результати; 2) сукупний дохід, 3) елементи операційних витрат; 4) розрахунок показників прибутковості акцій [31; 35].

Заповнення цієї форми звітності повинно відбуватися на основі принципу обліку нарахування та відповідності доходів і витрат: доходи і витрати показуються в обліку в момент їх виникнення. Відповідно

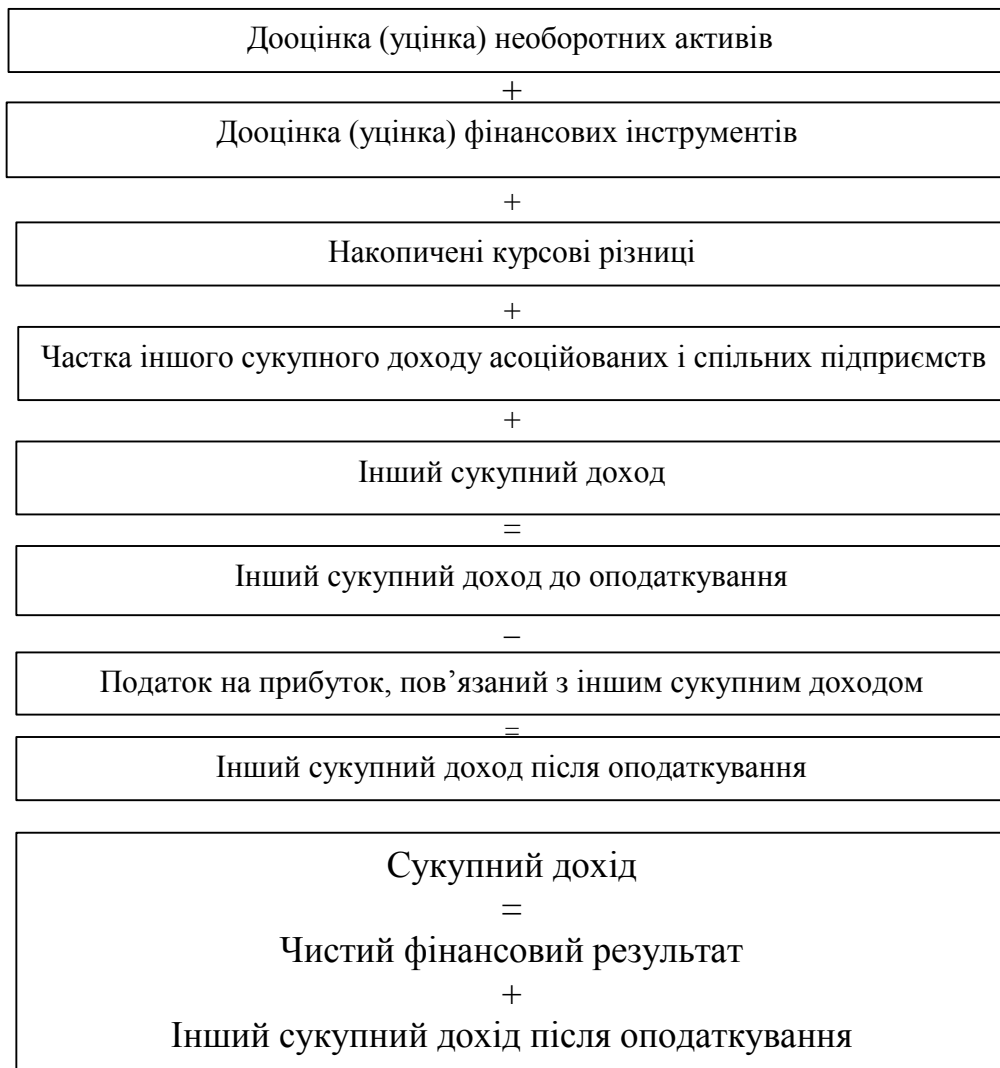
фінансовий результат – співставлення доходів і витрат. Ті витрати, які не вдається пов'язати з доходами, показуються у звітному періоді, в якому вони виникли.

Розділ I звіту ТОВ АБА «АСТРА» присвячений даним про доходи і витрати для того, щоб визначити чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) звітного періоду (рис. 2.16) [31; 35].

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
–
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
=
Валовий прибуток (збиток)
+
Інші операційні доходи
–
Інші операційні витрати
=
Фінансовий результат від операційної діяльності
+
Дохід від участі в капіталі
+
Інші фінансові доходи
+
Інші доходи
–
Фінансові витрати
–
Втрати від участі в капіталі
–
Інші витрати
=
Фінансовий результат до оподаткування
–
Податок на прибуток
=
Чистий фінансовий результат

**Рис. 2.16. Розрахунок чистого фінансового результату**

Розділ II звіту присвячений поданню інформації про інший сукупний дохід підприємства та розрахунку сукупного доходу (рис. 2.17) [31].



**Рис. 2.17. Розрахунок сукупного доходу**

На ТОВ АБА «АСТРА» дані у розділі II звіту відсутні, тобто досліджуване підприємство не отримувало протягом звітного періоду іншого сукупного доходу.

Розділ III звіту показує елементи операційних витрат, які підприємство понесло у звітному періоді (не враховується внутрішній оборот – виготовлена та спожита продукція (роботи, послуги) на самому підприємстві) [13; 31]. Цей розділ подає доцільні та корисні дані для зовнішніх користувачів. Інформативність цього розділу могла б зрости при поданні даних по сегментах та видах діяльності.

Розділ IV звіту показує розрахункові дані про прибутковість акцій акціонерних товариств, які продаються/купуються на фондових біржах: середньорічна кількість простих акцій, чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію, дивіденди на одну просту акцію та інші [13; 31].

Вважаємо, що розкриття інформації про податки і збори слід розширити шляхом додавання окремого розділу по податках і зборах. Така потреба зумовлена істотним значенням інформації про зобов'язання підприємства перед бюджетом для користувачів облікової інформації, що може відіграти значну роль при ухваленні ними рішень на користь підприємства.

Аналіз звіту дає можливість зробити висновок про те, що відображення фінансових результатів у звіті здійснюється в розрізі видів діяльності. Заповнюється звіт з використанням даних з рахунків обліку витрат і доходів, зокрема оборотів цих рахунків. Статті, які при розрахунках віднімаються, показуються у дужках (непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки).

Законодавчі акти визначають регламент складання приміток до річної фінансової звітності як складового елемента річної фінансової звітності суб'єктів господарювання [42]. Через це користувачі облікових даних отримують деталізовану інформацію щодо функціонування суб'єктів господарювання щорічно. Нормативні положення з обліку регламентують положення щодо доходів і витрат, які слід подавати у примітках. При цьому підхід до подання даних у примітках такий же як форми №2 – дані і за минулий період і за поточний період.

## **Висновки до розділу 2**

Основи облікового відображення доходів та витрат регламентовані П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати». Визначальним принципом



визнання доходів і витрат є принцип нарахування та відповідності доходів та витрат – слід обліковувати при їх виникненні, а не надходженні чи витрачаннях.

ТОВ АБА «АСТРА» здійснює облікове відображення доходів по видах діяльності. Облікове відображення витрат на ТОВ АБА «АСТРА» здійснюється у двох напрямках: по видах діяльності та по елементах. Ведення облікового відображення витрат по видах діяльності дозволяє встановити цілі витрачання активів підприємства. В той час як елементний облік витрат конкретизує які саме ресурси затрачаються.

Подання даних про доходи та витрати виконується у звіті про фінансові результати та щорічно у примітках до річної фінансової звітності згідно методичних рекомендацій та нормативних положень обліку. Завданням господарюючого суб'єкта є подати у ці форми звітності повні, правдиві та неупереджені дані про доходи та витрати, що враховується під час прийняття рішень користувачами облікової інформації.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТОВ АБА «АСТРА»

#### 3.1. Організаційні основи аналізу доходів та витрат

Проведення аналізу доходів та витрат ТОВ АБА «АСТРА» дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства. Оскільки саме доходи та витрати є орієнтиром у визначенні фінансового результату діяльності підприємства з позитивним або негативним значенням.

Тому значимість здійснення аналізу доходів та витрат особливо зростає при пошуку шляхів нагромадження доходів та зменшення витрат суб'єкта господарювання.

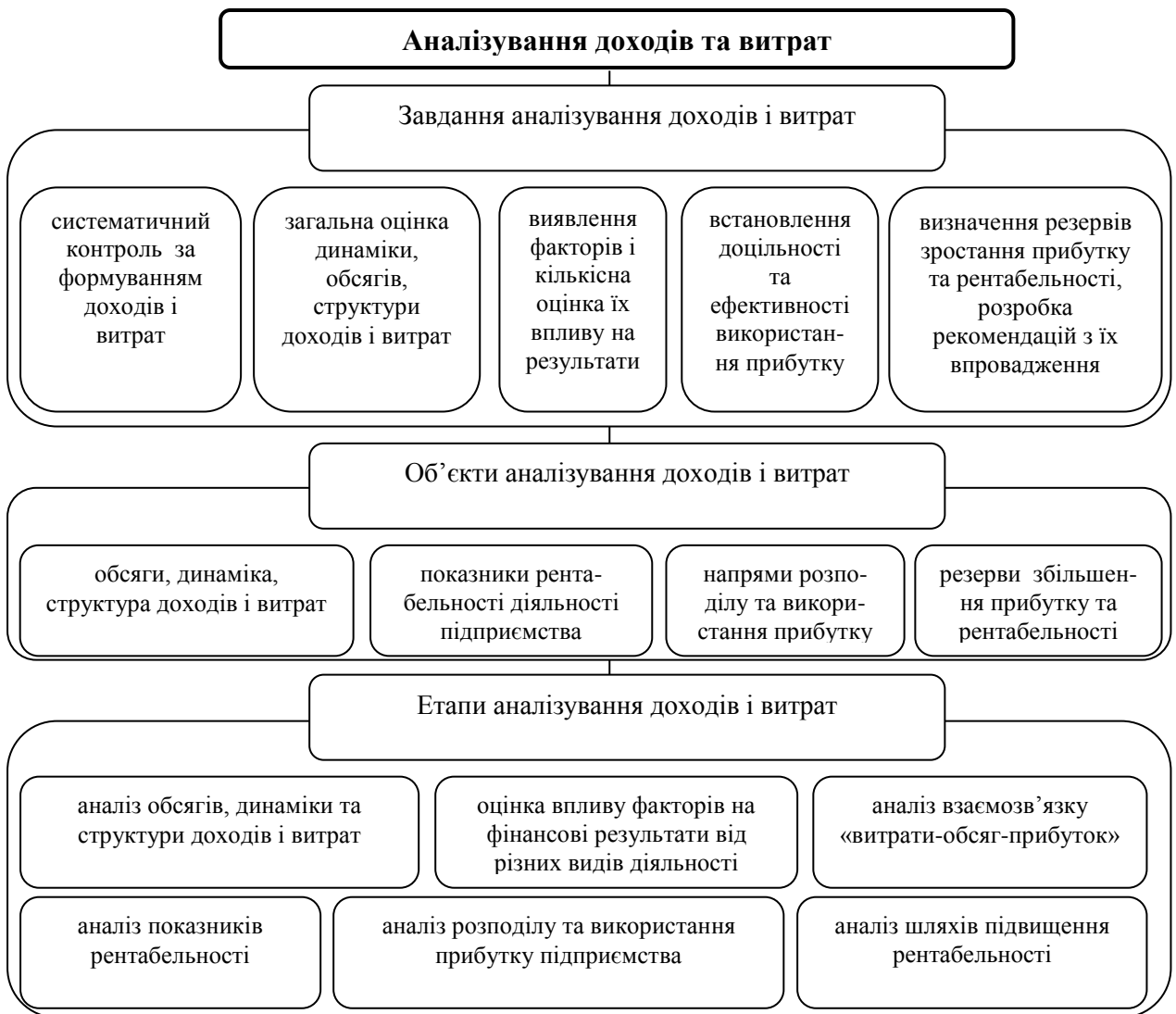
Величина фінансових результатів є віддзеркаленням усіх аспектів діяльності господарюючого суб'єкта, наслідком якої може бути як позитивний (прибуток), так і негативний (збиток) показник. Кожне підприємство звичайно ж зацікавлене в отриманні прибутку як перевищенні суми доходів над сумою витрат.

Прибуток є базою для майбутньої діяльності підприємства, оскільки його розмір впливає на формування оборотних активів, є джерелом виконання зобов'язань перед бюджетом, перед контрагентами підприємства, впливає на розмір оплати праці працівників тощо. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежить формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом та контрагентами фінансового ринку, платоспроможність підприємства, розмір коштів на оплату праці працівників та ін.

Усе це дає підстави визнати значимість аналізу доходів та витрат в процесі оцінювання діяльності підприємства, оскільки виступає

передумовою ефективності управління доходами та витратами для нагромадження прибутку та підвищення рентабельності.

Основні завдання, об'єкти та етапи аналізування доходів та витрат підприємства на підставі вивчених літературних джерел [11; 33; 49; 56] наведено на рис. 3.1.



**Рис. 3.1. Загальна модель аналізування доходів та витрат підприємства**

Джерела інформації, які використовуються при проведенні аналізування доходів та витрат, наведені в табл. 3.1 [1; 13; 31; 50; 53].

Таблиця 3.1

### Інформаційна база для аналізування доходів та витрат

№ п/п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	Розрахунки та довідки бухгалтерії, накладні, акти наданих послуг, рахунки, товарно-транспортні накладні тощо
2	Облікові реєстри	Журнали 5 і 6
3	Дані рахунків бухгалтерського обліку	Рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
4	Фінансова звітність	Форма №2 «Звіт про фінансові результати», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності», форма №1 «Баланс»
5	Інші джерела	Бізнес-план, фінансовий план, управлінська (внутрішня) звітність, матеріали маркетингових досліджень, матеріали ревізій або аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо

Ретроспективний аналіз проводиться на основі вищенаведених джерел інформації. Дані бухгалтерського обліку (рахунки класу 7, 8, 9 тощо) є підставою для оперативного аналізу.

Показники бізнес-плану, внутрішня управлінська звітність, результати маркетингових досліджень тощо є базою для прогнозного аналізу доходів та витрат.

При цьому значимим є оцінювання динаміки доходів та витрат, визначення факторів впливу на їх величину та визначення резервів підвищення рентабельності діяльності підприємства [10; 53; 54].

Аналізуючи доходи та витрати ТОВ АБА «АСТРА» у порівнянні з попереднім періодом, варто використати вертикальний, горизонтальний і трендовий аналіз.

Для проведення горизонтального аналізу доходів та витрат досліджуються зміни кожного показника в динаміці при розрахунку абсолютних і відносних відхилень.

Здійснення аналізу структури доходів та витрат (у відсотковому вираженні) – це вертикальний аналіз, який порівнює відносні показники підприємства.

Оцінювання динаміки доходів і витрат впродовж кількох звітних періодів дає трендовий аналіз.

Під час проведення порівняльного аналізу досліджувані показники можуть бути зіставлені з показниками, що характеризують діяльність за попередній період, середньогалузевими показниками, а також з показниками підприємств-конкурентів.

Коефіцієнтний аналіз передбачає розрахунок відносних показників, що характеризують або ефективність використання того чи іншого ресурсу або ефективність діяльності підприємства [1; 50; 54].

Детальний аналіз встановлення причин змін доходів та витрат проводиться при вивченні впливу різноманітних факторів на доходи та витрати. Саме проведення факторного аналізу дозволяє здійснити комплексне системне вивчення та вимір впливу чинників на величину результативних показників. Для цього застосовується прийом елімінування, що дає можливість усунути та виключити вплив усіх факторів на значення результативного показника за виключенням одного фактора.

### **3.2. Організація аудиту доходів та витрат підприємства**

Мета кожного суб'єкта господарювання – це отримання позитивного фінансового результату (прибутку). Здійснення операцій для отримання економічної вигоди (прибутку) на підприємстві зумовлює формування доходів і зменшення витрат.

Тому вплив доходів на суму прибутку прямо пропорційний, а витрат – обернено пропорційний. Через це підприємства намагаються отримати найбільші показники доходів і як наслідок прибутку, і найменші показники витрат, які, у свою чергу, стають предметом перевірок аудиторами.

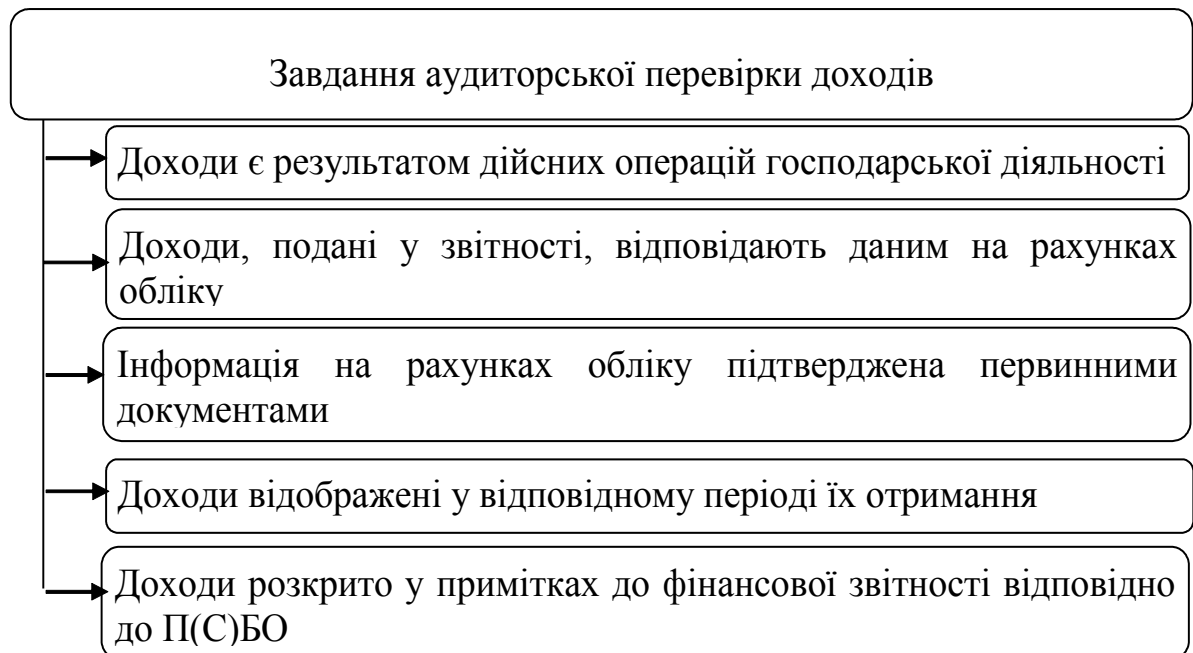
Питання аудиту доходів підприємств розглядалися в працях українських вчених-економістів: Ф.Ф. Бутинець, С. Я. Зубілевич, Н.І. Дорош,

Л. М. Крамаровський, А. М. Кузьмінський, Л. П. Кулаковська, О. Ю. Редько та інших.

Метою аудиторської перевірки доходів ТОВ АБА «АСТРА» виступає підтвердити достовірність, об'єктивність, правдивість та законність відображення в обліку та у звітності даних про доходи та донести цю інформацію до зацікавлених осіб за допомогою аудиторського висновку.

Для здійснення аудиторської перевірки доходів основні джерела даних – це: елементи облікової політики суб'єкта господарювання з питань доходів; облікові документи (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, платіжні вимоги, платіжні доручення, довідки бухгалтерії); акти, аудиторські висновки за минулі періоди; звітність, що узагальнює результати аудиту; законодавчі акти та інші нормативні документи [51, с. 176].

Завданням аудиторської перевірки доходів виступає підтвердження фактів, які подано на рис. 3.2 [26; 52; 57].



**Рис. 3.2. Завдання аудиторської перевірки доходів**

Аудиторська перевірка доходів проводиться в розрізі наступних напрямів:

- аналізування підходів облікової політики підприємства;
- наявність змін в обліковій політиці підприємства;
- умови визнання доходів; проводиться аналіз формування прибутку підприємства;
- аналізування звітності та її показників;
- ведення обліку доходів відокремлено та перевірка основних документів як підстави відображення доходів [24; 51].

Процедурами загального призначення в процесі аудиторської перевірки доходів ТОВ АБА «АСТРА» виступають:

- дослідження документів про вид та галузь діяльності;
- встановлення додержання встановлених цін згідно калькуляцій та дослідження встановлення цін по реалізованій продукції контрагентам;
- здійснення аналітичної перевірки реалізації узагальнених даних в розрізі видів продукції за досліджуваний період;
- вивчення пов'язаних рахунків з рахунками доходів, арифметична перевірка, зрівняння сум з початковим сальдо;
- одержання підтверджуючих даних щодо значних сум доходів в поточному періодів (в грошовій/негрошовій формі);
- вивчення податкової звітності та оцінка достовірності розрахунку відстрочених активів та зобов'язань з податку на прибуток;
- оцінка підсумку та часткових сум доходів в розрізі видів продукції, сегментів продажу та інших ознак;
- співставлення відповідності аналітичних та синтетичних даних по рахунках класу 7 щодо виявлення значних або незвичних операцій;
- оцінювання підтвердження повноти відображення даних про доходи у фінансовій звітності;
- проведення аналітичних процедур з метою встановлення непоказаних в обліку доходів.

В процесі перевірки аудитор може прийняти рішення застосувати додаткові процедури аудиту доходів. Таке рішення повинне базуватися на

тому, чи нові дані змінять думку аудитора, чи було достатнім проведення основних процедур аудиту [27; 52].

Процедури загального призначення і додаткові процедури є складовими аудиторської програми доходів. Вони охоплюють здійснені операції з отримання доходів підприємства та є підставою для якісного здійснення аудиторської перевірки доходів [7].

Для аудиту слід здійснити розроблення досконалої методики складання робочих документів. Це, по-перше, захистить професійну компетентність аудитора, та, по-друге, створення такої документаційної бази буде основою перевірки рівня роботи аудитора та підтвердження її належної якості. Для цього також варто запозичувати міжнародний досвід документування результатів аудиту доходів, що згармонізує вітчизняну нормативну базу з стандартами європейських країн.

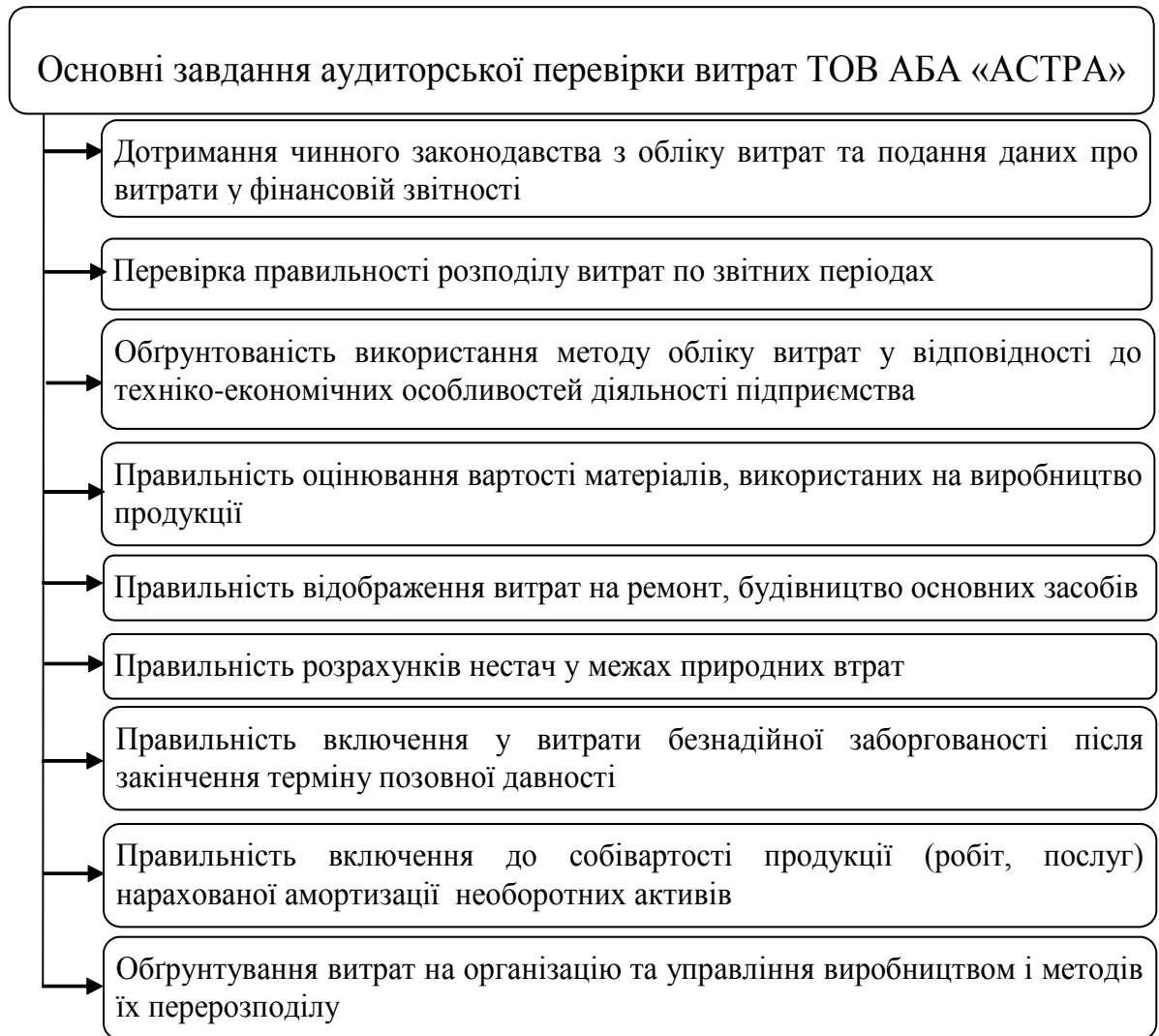
Висловлення аудитором незалежної професійної думки, щоб підтвердити правильність розкриття даних про витрати у звітності, є метою аудиту витрат [52]. При цьому важливим документом для забезпечення якісного аудиту витрат є П(С)БО 16 «Витрати».

Основні завдання аудиторської перевірки витрат ТОВ АБА «АСТРА» розкрито на рис. 3.3.

В якості об'єктів аудиту є витрати підприємства, операції з їх облікового відображення та включення до вартості конкретних об'єктів (продукції, робіт, послуг).

Для цього використовуються дані з наступних джерел: нормативні документи з регулювання обліку витрат; наказ про облікову політику підприємства; первинні документи; регістри обліку витрат (виробничі звіти, відомості розподілу витрат, журнали-ордери, головна книга); звітність підприємства (ф. 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» тощо); інформація по рахунках 23, 90, 91, 92, 93, 94, 13, 66, 20 та ін.; висновки аудиторів, акти попередніх перевірок, результати інвентаризацій; результати звірок з контрагентами тощо [51; 52; 57].





**Рис. 3.3. Основні завдання аудиторської перевірки витрат  
ТОВ АБА «АСТРА»**

Аудитор здійснює наступні процедури при перевірці витрат:

- перевірка класифікації витрат в розрізі статей;
- наявність та повнота оформлення документів з підтвердження витрат;
- обґрунтованість включення витрат, податків (види, суми їх), зборів до адміністративних витрат;
- правильність включення витрат до витрат на збут;
- перевірка витрат в розрізі центрів відповідальності;
- достовірність розрахунків собівартості реалізованої іноземної валюти та операційних курсових різниць;

- обґрунтованість застосування методів оцінки запасів;
- правильність визначення резерву сумнівних боргів;
- перевірка сум витрат в результаті знецінення, нестач та псування запасів;
- правильність визначення фінансових витрат;
- достовірність витрат по фінансовому лізингу;
- перерахунок собівартості реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів;
- формування списку відсутніх первинних документів;
- формування списку невідображених в обліку витрат;
- підсумування даних по аудиту витрат;
- вивчення головної книги з приводу наявності незвичних записів на рахунках обліку та їх суттєвості [25; 51; 52].

Згідно аудиторської програми витрати перевіряються відповідно до обраного методу організації аудиторської перевірки – суцільного, вибіркового, комбінованого [30].

Важливо удосконалити методику формування робочих документів аудитора щодо аудиту доходів і витрат, що захистить аудитора при перевірці виконання ним обов'язків; забезпечити отримання достовірної фінансової звітності, що є підтвердженням якості та об'єктивності аудиторської перевірки; сформуванню систему контролю якості аудиту в Україні; врахувати розроблені пропозиції науковців з приводу удосконалення аудиту доходів і витрат; надати підприємствам можливість самостійно обирати метод відображення доходу залежно від специфіки діяльності; внести зміни у законодавчі акти щодо фінансового контролю та узгодити їх з міжнародними нормами.

### **Висновки до розділу 3**

Мета аналізу доходів та витрат – це створення аналітичної інформації для суб'єктів господарювання з метою ефективного управління. Завданнями аналізу доходів і витрат виступають розрахунок їх динаміки, структурний аналіз, порівняння з попередніми звітними даними, виявлення причин змін. Значимість проведення аналізу доходів та витрат зумовлена необхідністю забезпечення ефективного управління доходами і витратами підприємства для нарощення обсягів прибутку і підвищення рентабельності.

Аудит доходів та витрат як вид контролю визнаний необхідністю та обґрунтованістю володіння достовірною інформацією для ефективного функціонування господарюючих суб'єктів. Організаційні особливості аудиту доходів та витрат включають наступні етапи: планування; вивчення; оцінювання; встановлення достовірності; звітування. Кожен етап передбачає використання необхідних процедур аудитора.

При перевірці доходів та витрат важливим є доцільність та ефективність понесення витрат, визнання доходів у розрізі видів діяльності, підтвердження відображення інформації в обліку і звітності в повному обсязі та достовірно. Крім цього, важливим є використання аналітичних процедур, які сприяють оцінюванню достовірності відображення в обліку і звітності доходів та витрат.

## РОЗДІЛ 4

### АНАЛІЗУВАННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТОВ АБА «АСТРА»

#### 4.1. Аналізування динаміки та структури доходів і витрат підприємства

Розробка та впровадження ефективних підходів в управлінні господарюючих суб'єктів на сучасному рівні розвитку економіки підвищують рівень вимог до системи обліку та аналізування фінансово-господарської діяльності під час вирішення поточних господарських питань. Найбільш повну картину рівня функціонування суб'єкта господарювання можна скласти при деталізованому аналізуванні його доходів і витрат. Тому зростає значимість визначення завдань проведення аналізування та застосування аналітичних процедур під час контролю на внутрішньому рівні.

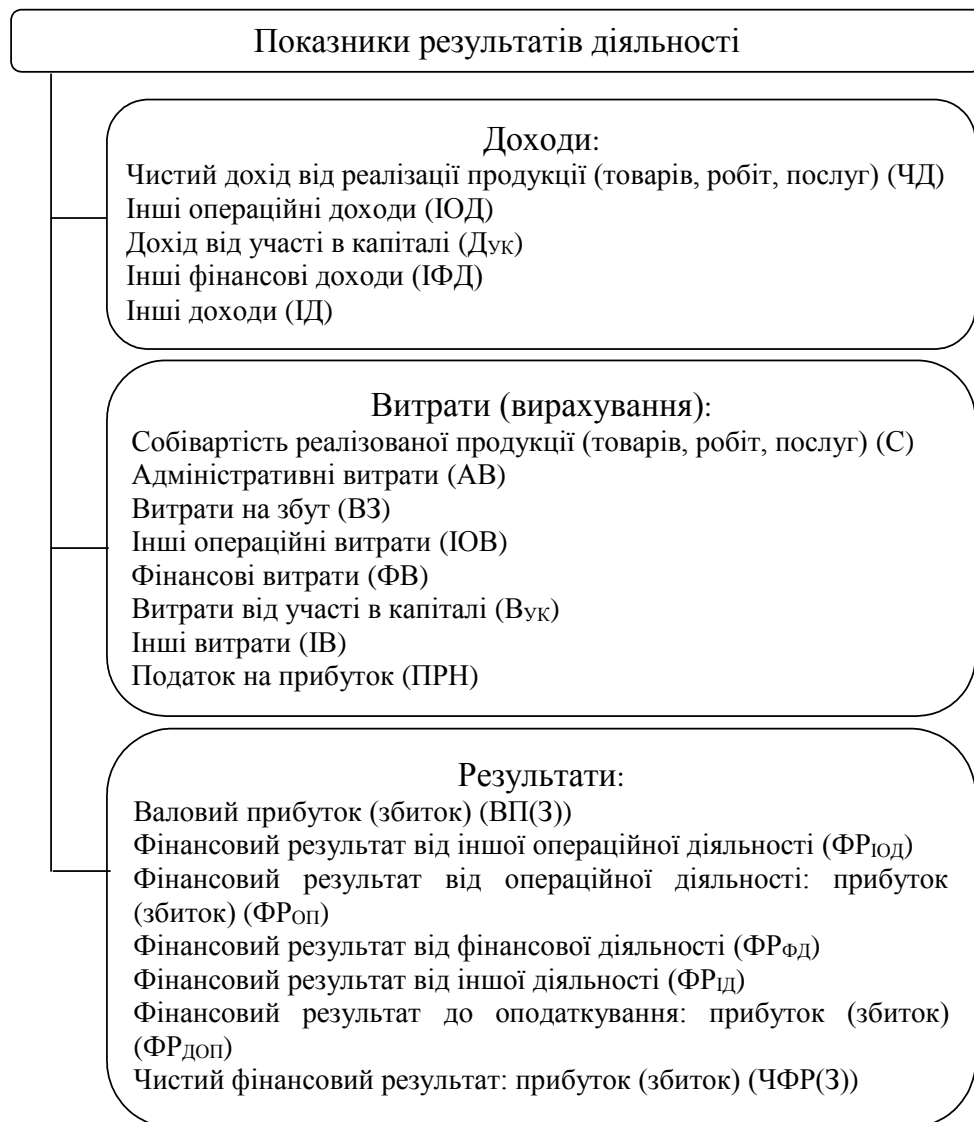
Якісний рівень управління доходами та витратами визначається показником їх керування, що означає можливість швидкої та оперативної реакції щодо впливу на обсяги доходів і витрат при зміні структури методів і засобів економіки.

Доходи і витрати – значимі показники в функціонуванні господарюючих суб'єктів, оскільки рівень цих показників визначає місце підприємства на ринку. При цьому доходи і витрати кожного підприємства включають різні складові, що залежить від специфіки його діяльності та зумовлюють застосування усіх ресурсів.

Правильна побудова аналізування доходів та витрат дає підстави для оцінювання ефективності функціонування суб'єкта господарювання. Співставлення доходів та витрат впливає на вибір економічної політики підприємства, напрямків його розвитку, прийняття значимих керівних рішень.

Аналізування доходів та витрат є значимою ділянкою аналітичної оцінки функціонування господарюючого суб'єкта. Таке значення аналізування доходів та витрат пояснюється прямим впливом на результативність господарювання суб'єкта бізнесу, яка проявляється як позитивно, так і негативно. Тому важливо проаналізувати доходи і витрати і знайти резерви досягнення більших обсягів доходів та зменшення витрат господарюючого суб'єкта [1; 10; 11].

Горизонтальний аналіз доходів і витрат проводиться з використанням відповідних показників: зміни доходів і витрат в абсолютному значенні; підрахунок темпів приросту доходів і витрат господарюючого суб'єкта (рис. 4.1).



**Рис. 4.1. Показники результатів діяльності**

Оцінювання змін в обсязі та складі показників, що формують фінансовий результат господарюючого суб'єкта з використанням даних додатків А, Б подано в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

**Аналізування показників формування результатів діяльності  
ТОВ АБА «АСТРА»**

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення, тис. грн.		Темп приросту, %	
				2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
ЧД	808078	1138533	1185259	+330455	+46726	+40,89	+4,10
С	670570	922464	976233	+251894	+53769	+37,56	+5,83
ВП(З)	137508	216069	209026	+78561	-7043	+57,13	-3,26
ІОД	61635	52494	130633	-9141	+78139	-14,83	у 1,5 рази
АВ	7124	10018	13803	+2894	+3785	+40,62	+37,78
ВЗ	84541	131971	149941	+47430	+17970	+56,10	+13,62
ІОВ	85371	100797	144744	+15426	+43947	+18,07	+43,60
ФР <sub>ОП</sub>	22107	25777	31171	+3670	+5394	+16,60	+20,93
Д <sub>ук</sub>	-	-	-	-	-	-	-
ІФД	-	-	-	-	-	-	-
ІД	8744	9894	11156	+1150	+1262	+13,15	+12,76
ФВ	-	-	-	-	-	-	-
В <sub>ук</sub>	-	-	-	-	-	-	-
ІВ	22723	25918	29122	+3195	+3204	+14,06	+12,36
ФР <sub>ДОП</sub>	8128	9753	13205	+1625	+3452	+19,99	+35,39
ПНП	1537	1859	2412	+322	+553	+20,95	+29,75
ЧФР(З)	6591	7894	10793	+1303	+2899	+19,77	+36,72

Аналізування даних табл. 4.1 показує, що сума фінансових результатів в розрізі усіх видів діяльності у 2018 році зазнала певних коливань. Чистий дохід збільшився на 40,89% (в 2017 р.) і 4,10% (в 2018 р.) як результат збільшення прибутку від операційної діяльності. В 2017 р. порівняно з 2016 р. сталося збільшення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат, інших доходів та фінансового результату (прибутку) до оподаткування. Водночас відбулося зменшення інших операційних доходів.

Загалом в 2017 р. порівняно з 2016 р. чистий фінансовий результат (прибуток) збільшився на 1303 тис. грн. або на 19,77%. Сума фінансових результатів в розрізі усіх видів діяльності у 2018 році зазнала певних коливань. Відмітимо такі зміни: чистий дохід збільшився на 4,10% при

зменшенні валового прибутку. В 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення інших операційних доходів, інших операційних витрат, собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат, інших доходів. Водночас сталося збільшення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку). Загалом в 2018 р. порівняно з 2017 р. чистий фінансовий результат (прибуток) збільшився на 2899 тис. грн. або на 36,72%.

Структурний аналіз дозволяє скласти загальну картину складових доходів і витрат, визначити складові, які є нерентабельними та ресурсомісткими, тому потребують особливої уваги при прийнятті управлінських рішень. Взаємозв'язок горизонтального та вертикального аналізу створює комплексний підхід для аналізування доходів і витрат та виявлення слабких і сильних сторін щодо управління суб'єкта господарювання в цій сфері.

Аналізування структурних змін доходів та витрат може підтвердити чи були доцільними здійснені витрати для одержання доходів господарюючого суб'єкта. Значимим разом з тим є аналізування структурних змін вирахувань з доходів [11, с. 312].

Для оцінювання структурних змін доходів та витрат застосовуються дані звіту про фінансові результати (додатків А, Б), на даних якого складено табл. 4.2 і 4.3.

Таблиця 4.2

#### Аналізування структурних змін доходів ТОВ АБА «АСТРА»

Показники	2016 рік		2017 рік		Відхилення		
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
ЧД	808078	91,99	1138533	94,80	+330455	+40,89	+2,81
ІОД	61635	7,02	52494	4,37	-9141	-14,83	-2,65
Дук	-	-	-	-	-	-	-
ІФД	-	-	-	-	-	-	-
ІД	8744	0,99	9894	0,83	+1150	+13,15	-0,16
Разом	878457	100,00	1200921	100,00	+322464	+36,71	-

## продовження таблиці 4.2

Показники	2018 рік		Відхилення		
	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
ЧД	1185259	89,32	+46726	+4,10	-5,48
ІОД	130633	9,84	+78139	у 1,5 рази	+5,47
Д <sub>ук</sub>	-	-	-	-	-
ІФД	-	-	-	-	-
ІД	11156	0,84	+1262	+13,15	+0,01
Разом	1327048	100,00	+126127	+10,50	-

Аналізування даних про доходи підприємства у 2017 році свідчить їх позитивні динамічні зміни у порівнянні з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 2,81 пункти збільшився чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшилися інші операційні доходи на 2,65 пункти та інші доходи на 0,16 пункти.

2018 рік також характеризувався позитивною динамікою у порівнянні з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 5,48 пункти зменшилися чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), питома вага інших операційних доходів збільшилася на 5,47 пункти, інші доходи – на 0,01 пункти. При цьому найбільшу питому вагу в структурі доходів займав чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (91,99% в 2016 р., 94,80% в 2017 р. і 89,32% в 2018 р.). Такі результати діяльності досліджуваного підприємства були зумовлені спрямованістю його основного виду діяльності.

Таблиця 4.3

**Аналізування структурних змін витрат і вирахувань ТОВ АБА «АСТРА»**

Показники	2016 рік		2017 рік		Відхилення		
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
С	670570	76,91	922464	77,32	+251894	+37,56	+0,41
АД	7124	0,82	10018	0,84	+2894	+40,62	+0,02
ВЗ	84541	9,70	131971	11,06	+47430	+56,10	+1,36
ІОВ	85371	9,79	100797	8,45	+15426	+18,07	-1,34
ФВ	-	-	-	-	-	-	-
В <sub>ук</sub>	-	-	-	-	-	-	-
ІВ	22723	2,61	25918	2,17	+3195	+14,06	-0,44
ПНП	1537	0,17	1859	0,16	+322	+20,95	-0,01
Разом	871866	100,00	1193027	100,00	+321161	+36,84	-



## продовження таблиці 4.3

Показники	2018 рік		Відхилення		
	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
С	976233	74,17	+53769	+5,83	-3,15
АД	13803	1,05	+3785	+37,78	+0,21
ВЗ	149941	11,39	+17970	+13,62	+0,33
ІОВ	144744	11,00	+43947	+43,60	+2,54
ФВ	-	-	-	-	-
Вук	-	-	-	-	-
ІВ	29122	2,21	+3204	+12,36	+0,04
ПНП	2412	0,18	+553	+29,75	+0,02
Разом	1316255	100,00	+123228	+10,33	-

В 2017 р. на ТОВ АБА «АСТРА» відбулося збільшення витрат і вирахувань на 321161 тис. грн. як результат збільшення собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, інших витрат, податку на прибуток. Відповідно, це вплинуло на загальну структуру витрат в 2017 р.: на 0,41 пункти зросла собівартість реалізованої продукції, на 0,02 пункти зросли адміністративні витрати, на 1,36 пункти – витрати на збут. Інші складові в структурі витрат зменшились. Найбільшу питому вагу серед витрат займала собівартість реалізованої продукції (в 2017 р. – 77,13%).

В 2018 р. відбулося збільшення витрат і вирахувань на 123228 тис. грн. Така тенденція була результатом збільшення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, інших витрат, податку на прибуток. В 2018 р. відбулися наступні зміни в структурі витрат: на 3,15 пункти зменшилась собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), на 0,21 пункти зросли адміністративні витрати, на 0,33 пункти – витрати на збут, на 2,54 пункти – інші операційні витрати. Найбільшу питому вагу серед витрат займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (в 2018 р. – 74,17%).

## 4.2. Аналізування результатів діяльності підприємства

Сучасні підходи для аналізування фінансових результатів суб'єкта господарювання залежать в значній мірі від якості облікових даних, а це, як наслідок, має вагомий вплив на прийняті ефективні рішення різними користувачами. Через це аналізування результатів функціонування суб'єкта господарювання є вагомим елементом системи інтегрованих аналітичних процедур в напрямку оцінювання його діяльності, що забезпечить підстави для прийняття належних економічних рішень.

Послідовність аналізування результатів буде в наступному: вивчення складу результатів, структурних та динамічних змін впродовж звітного періоду. Вагоме значення при цьому має величина результатів та обраний напрям облікової політики суб'єкта господарювання. Значимість складає дослідження впливу факторів на зміну величини результату функціонування суб'єкта господарювання [53; 54; 56].

Аналізування динамічних та структурних змін результатів впродовж звітного періоду та оцінка структурних зрушень проводиться за допомогою табл. 4.4. Найбільшу питому вагу протягом 2016-2018 рр. займав фінансовий результат від операційної діяльності та водночас мав тенденцію до збільшення – на 3670 тис. грн. в 2017 р. порівняно з 2016 р. Фінансовий результат від іншої діяльності на кінець 2017 р. зменшився на 2045 тис. грн.

Таблиця 4.4

### Аналізування динамічних та структурних змін результатів

#### ТОВ АБА «АСТРА»

№ п/п	Показники	2016 рік		2017 рік		Відхилення		
		сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
1	ФР <sub>Оп</sub>	22107	271,99	25777	264,30	+3670	+16,60	-
2	ФР <sub>Фд</sub>	-	-	-	-	-	-	-
3	ФР <sub>Ид</sub>	-13979	-171,92	-16024	-164,30	-2045	-0,15	
4	ФР <sub>Доп</sub>	8128	100,00	9753	100,00	+1625	+19,99	-
5	ЧФР(З)	6591	-	7894	-	+1303	+19,77	-

## продовження таблиці 4.4

№ п/п	Показники	2018 рік		Відхилення		
		сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
1	ФРОП	31171	236,05	+5394	+20,93	-
2	ФРФД	-	-	-	-	-
3	ФРД	-17966	-136,05	-1942	-22,12	
4	ФРДОП	13205	100,00	+3452	+35,39	-
5	ЧФР(З)	10793	-	+2899	+36,72	-

На кінець 2018 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 5394 тис. грн. порівняно з 2017 р. або на 20,93%. Інша діяльність підприємства в 2018 р. була збиткова, порівняно з 2017 р. збиток збільшився на 1942 тис. грн.

Якість результату функціонування суб'єкта господарювання оцінюється на основі розрахунків його динамічних та структурних змін. При цьому якість результату вважається високою у випадку тенденції стабільних темпів його збільшення і значної частки в структурі результату прибутку основного виду діяльності.

За результатами вище проведеного аналізування динамічних та структурних змін результатів ТОВ АБА «АСТРА» можна зробити наступний висновок: оскільки вагома частка результату складає результат основного виду діяльності, тому якість прибутку ТОВ АБА «АСТРА» є високою.

Наступний етап передбачає виявлення причин зміни розміру фінансового результату.

Для визначення впливу факторів на зміну чистого результату відповідна сума фінансових результатів коригується на питому вагу чистого фінансового результату у фінансовому результаті до оподаткування [11, с. 365].

На підставі цього алгоритму проводиться факторний аналіз (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

## Показники для факторного аналізу формування результату

№ п/п	Показники	Одиниця виміру	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення				
						2017/2016		2018/2017		
						+/-	%	+/-	%	
1	ВП(З)	тис. грн.	137508	216069	209026	+78561	+57,13	-7043	-3,26	
2	ФР <sub>ЮД</sub>	тис. грн.	-115401	-190292	-177855	-74891	+64,90	+12437	-6,54	
3	ФР <sub>ФД</sub>	тис. грн.	-	-	-	-	-	-	-	
4	ФР <sub>ІД</sub>	тис. грн.	-13979	-16024	-17966	-2045	+14,63	-1942	+12,12	
5	ФР <sub>ДОП</sub>	тис. грн.	8128	9753	13205	+1625	+19,95	+3452	+35,39	
6	ПНП	тис. грн.	1537	1859	2412	+322	+20,95	+553	+29,75	
7	ЧФР(З)	тис. грн.	6591	7894	10793	+1303	+17,91	+2889	+36,72	
8	Питома вага чистого фінансового результату (прибутку) фінансовому результату оподаткування	в до	%	81,09	80,94	81,73	-0,15	-	+0,79	-

Алгоритм розрахунку та результати факторного аналізу формування фінансового результату наведено в табл. 4.6.

За даними табл. 4.6 у 2017 р. чистий фінансовий результат (прибуток) збільшився на 1303 тис. грн. Це стало можливим за рахунок збільшення валового прибутку: чистий фінансовий результат (прибуток) зріс на 63705 тис. грн.

Водночас негативний вплив мало зменшення фінансового результату від іншої операційної діяльності на 60729 тис. грн, фінансового результату від іншої діяльності на 1658 тис. грн.

Таблиця 4.6

**Факторний аналіз формування фінансового результату  
ТОВ АБА «АСТРА»**

№ п/п	Показники	Алгоритм розрахунку	Розрахунок 2017/2016	Результат 2017/2016	Розрахунок 2018/2017	Результат 2018/2017
1	Зміна ЧФР(З), у т.ч. за рахунок зміни:	$\Delta\text{ЧФР}=\text{ЧФР}_1-\text{ЧФР}_0$	7894-6591	+1303	10793-7894	+2899
1.1	ФР <sub>доп</sub>	$\Delta\text{ЧФР}_0=\Delta\text{ФР}_0 \times \text{ПВ}_{\text{чФР}}$	+1625 x 81,09 : 100	+1318	+3452 x 80,94 : 100	+2794
1.1.1	– ВП	$\Delta\text{ЧФР}_{\text{ВП}}=\Delta\text{ВП} \times \text{ПВ}_{\text{чФР}}$	78561 x 81,09 : 100	+63705	-7043 x 80,94 : 100-	-5701
1.1.2	– ФР <sub>юд</sub>	$\Delta\text{ЧФР}_{\text{юд}}=\Delta\text{ФР}_{\text{юд}} \times \text{ПВ}_{\text{чФР}}$	-74891 x 81,09 : 100	-60729	+12437 x 80,94 : 100	+10067
1.1.3	– ФР <sub>фд</sub>	$\Delta\text{ЧФР}_{\text{фд}}=\Delta\text{ФР}_{\text{фд}} \times \text{ПВ}_{\text{чФР}}$	-	-	-	-
1.1.4	– ФР <sub>ід</sub>	$\Delta\text{ЧФР}_{\text{ід}}=\Delta\text{ФР}_{\text{ід}} \times \text{ПВ}_{\text{чФР}}$	-2045 x 81,09 : 100	-1658	-1942 x 80,94 : 100	-1572
1.2	питомої ваги чистого фінансового результату (ПВ <sub>чФР</sub> )	$\Delta\text{ЧФР}_{\text{ПВ}}=\Delta\text{ПВ} \times \text{ФР}_0$	-0,15 x 9753 : 100	-15	0,79 x 13205 : 100	+104

В 2018 році порівняно з 2017 роком чистий фінансовий результат (прибуток) збільшився на 2899 тис. грн. в результаті зменшення валового прибутку та фінансового результату від іншої діяльності. Фінансовий результат від іншої операційної діяльності мав позитивний вплив на чистий фінансовий результат (прибуток).

#### Висновки до розділу 4

Аналізування даних про доходи ТОВ АБА «АСТРА» у 2018 р. свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з 2017 р.: відбулося збільшення на 126127 тис. грн. за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації продукції та інших операційних доходів. В структурі доходів протягом 2016-2018 рр. найбільшу питому вагу займає чистий дохід від реалізації продукції відповідно 91,99%, 94,80% і 89,32%. Частка інших операційних доходів з

7,02% в 2016 р. збільшилася до 9,84% в 2018 р. Питома вага інших доходів коливалася протягом 2016-2018 рр.

На ТОВ АБА «АСТРА» в 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення витрат і вирахувань на 123228 тис. грн. за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції, інших операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат та податку на прибуток. В структурі витрат і вирахувань ТОВ АБА «АСТРА» найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції відповідно 76,91% в 2016 р., 77,32 в 2017 р. і 74,17% в 2018 р. Інші види витрат займали незначні частки протягом 2016-2018 рр. в структурі витрат підприємства.

Визначено вплив факторів на зміну чистого фінансового результату. Так, в 2017 р. порівняно з 2016 р. визначальний вплив на збільшення чистого фінансового результату мало збільшення валового прибутку. В той час як в 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося збільшення чистого фінансового результату в результаті збільшення фінансового результату від іншої операційної діяльності.

## РОЗДІЛ 5

### ОЦІНЮВАННЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ АБА «АСТРА»

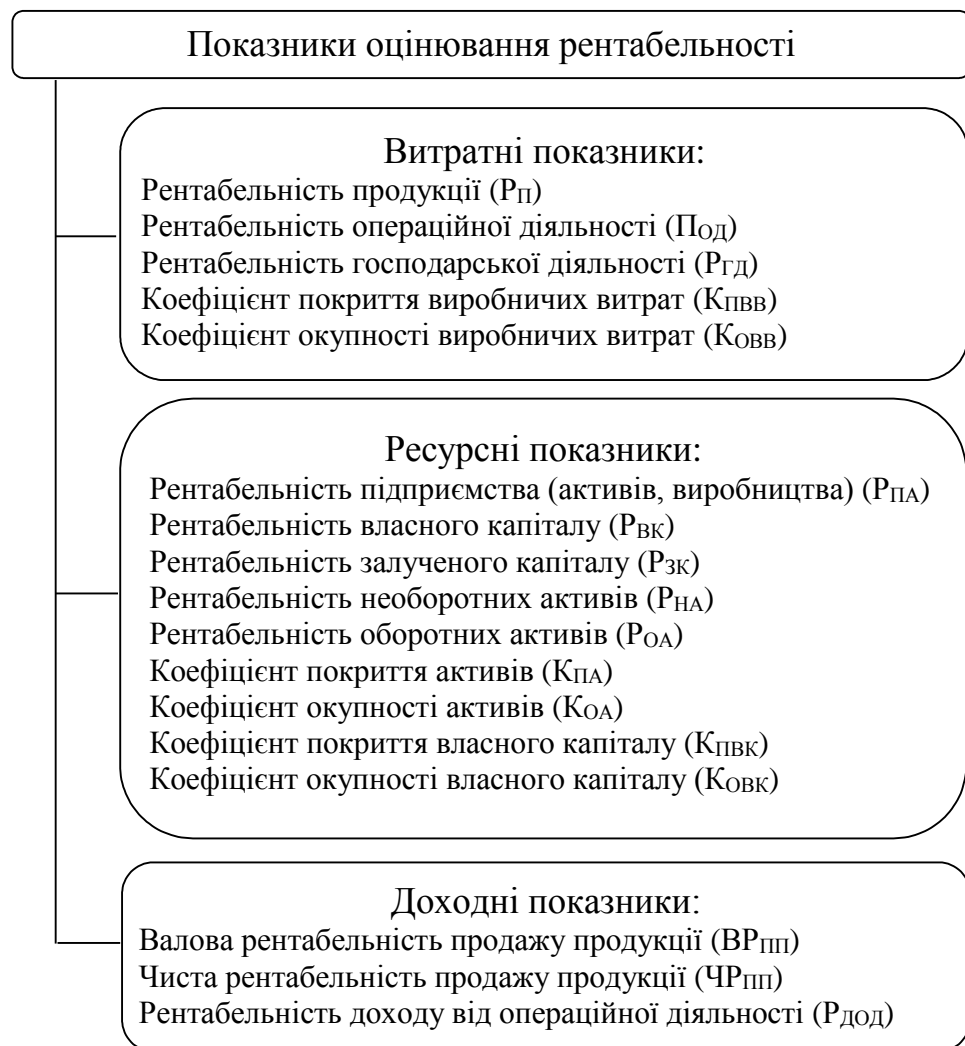
#### 5.1. Аналізування та оцінювання рентабельності підприємства

Рентабельність є оцінюванням рівня прибутковості функціонування господарюючого суб'єкта. Основною одиницею її вимірювання є відсотки. Робота кожного господарюючого суб'єкта засвідчується рентабельною у випадку покриття доходу від продажу продукції (робіт, послуг) над витратами у виробництві. Крім того, забезпечено одержання позитивного результату роботи – прибутку, який за обсягом буде достатнім для поточних потреб господарюючого суб'єкта. Тому основними завданнями оцінювання рентабельності виставляються: оцінювання ефективності діяльності в поточний момент; виявлення абсолютних змін рентабельності за досліджуваний період; встановлення визначальних факторів впливу на зміни рентабельності; виявлення резервів підвищення рентабельності [54; 56].

Рентабельність господарюючого суб'єкта підлягає оцінці із застосуванням певного набору показників. Вони є підставою для оцінювання ефективних дій в діяльності підприємства в розрізі видів діяльності (операційної, інвестиційної та фінансової), а також виконання на відповідному рівні завдань фінансової політики. Значимість оцінювання рентабельності визначається важливістю для оцінювання потенційного розвитку господарюючого суб'єкта в ракурсі одержання прибутку та, відповідно, оцінювання фінансового становища. Саме через це вагоме значення складає проведення порівняльного аналізу.

Алгоритми розрахування рентабельності є досить різними. На це мають вплив різні фактори. До вагомих з них відносяться: організаційні особливості виробничого та управлінського процесу; складові структури капіталу та

шляхи його фінансування; рівень застосування виробничих ресурсів; рівень якості та структурні складові видів продукції; елементи виробничих витрат; прибуток за кожним видом діяльності та основні сегменти його застосування. Такі факторні впливи на рентабельність дозволяють за різними алгоритмами розрахунку рентабельності враховують їх рівень, динамічні зміни, оцінюються якість ефективних дій з управління і розробку важливих рішень в управлінні. Характер оцінювання ефективності функціонування господарюючого суб'єкта впливає на вибір системи показників оцінювання його рентабельності. Визначена мета аналізування – це критерій вибору показника для оцінювання. Можна виділити три групи оцінювання рентабельності залежно від вибраних показників: витратні, ресурсні та доходні показники [1; 33; 53; 54] (рис. 5.1).



**Рис. 5.1. Показники оцінювання рентабельності**



Оцінювання рентабельності із застосуванням витратних показників дає повну характеристику доходності витрат, які понесло підприємство у своїй діяльності. Розрахування показників здійснюється шляхом співвідношення чистого прибутку, загального прибутку, прибутку від реалізації продукції до загальної суми виробничих та реалізаційних витрат, собівартості виробленої (реалізованої) продукції, собівартості одиниці продукції тощо. Основний вигляд формули витратних показників рентабельності такий:

$$P_B = \frac{\Pi}{B} \times 100\% , \quad (5.1)$$

де  $P_B$  – рентабельність;  $\Pi$  – прибуток;  $B$  – витрати.

Розраховані таким чином показники дають характеристику ефективності використаних засобів від виробничого процесу або ж у інших сферах діяльності підприємства. Тобто показується сума прибутку, одержана на кожен гривню понесених витрат підприємства. Інвестиційні проекти також оцінюються з допомогою даного підходу – скільки можна отримати прибутку від суми вкладених інвестицій в певний проект.

Вагомими показниками співставлення витрат і доходів вважаються коефіцієнти окупності та покриття витрат. Перший коефіцієнт показує суму здійснених витрат підприємства на 1 гривню одержаного доходу від реалізації продукції, послуг, робіт. Це коефіцієнт співвідносить витрати до чистого доходу:

$$K_{\text{окуп}} = \frac{B}{\text{ЧД}} \times 100\% , \quad (5.2)$$

де  $K_{\text{окуп}}$  – коефіцієнт окупності; ЧД – чистий дохід.

Коефіцієнт покриття виступає протилежним показником до коефіцієнта окупності, тому вказує на суму доходу для покриття здійснених

витрат. Розрахунок даного коефіцієнта представляється як співставлення чистого доходу до витрат:

$$K_{\text{ПОКР}} = \frac{\text{ЧД}}{B} \times 100\%, \quad (5.3)$$

де  $K_{\text{ПОКР}}$  – коефіцієнт покриття.

Ресурсні показники рентабельності оцінюють рівень прибутковості використаних ресурсів або ж вкладеного капіталу господарюючого суб'єкта. Розрахунок їх відбувається в результаті співставлення прибутку (валового, загального або чистого) до суми активів (капіталу) чи їх елементів:

$$P_{K(A)} = \frac{\Pi}{A(K)} \times 100\%, \quad (5.4)$$

де  $A$  – сума активів підприємства;  $K$  – сума капіталу підприємства.

Розраховані вказані показники оцінюють чи ефективне функціонування господарюючого суб'єкта, а також ефективність активів (капіталу) і їх елементів. Схожість у розрахунку є в коефіцієнтів окупності (покриття) активів (капіталу) та витратних показників, лише за однієї відмінності – знаменник містить дані про суму активів (капіталу).

Співвідношення прибутку від продажу продукції, робіт, послуг (або ж чистого прибутку) і чистого доходу суб'єкта господарювання являє собою розрахунок доходних показників рентабельності:

$$P_p = \frac{\Pi}{\text{ЧД}} \times 100\%, \quad (5.5)$$

де  $P_p$  – рентабельність реалізації.

Зазначені показники оцінюються ефективність основного виду діяльності господарюючого суб'єкта та показують яка сума прибутку припадає на гривню реалізації. Таке оцінювання робиться як загалом по підприємству, так і в розрізі видів діяльності.

Кожен з наведених вище показників мають своїх зацікавлених осіб. Так, для керівництва господарюючого суб'єкта є важливим доходність активів, для інвесторів та кредиторів – віддача від вкладеного капіталу, а власникам та засновникам звичайно ж цікавим є доходність від акцій. Досліджуючи показники рентабельності, стає можливим оцінювання ефективності діяльності господарюючого суб'єкта загалом.

Джерело даних для виконання такого аналізування є звіт про фінансові результати (ф. № 2), який є основним. Додаткові дані беруться з форми № 1 «Баланс», фінансового плану суб'єкта господарювання тощо.

Підходами для розрахунку показників рентабельності є підприємство, структурні підрозділи, окремі напрями діяльності, види продукції. Вагомим є оцінювання рівня виконання розроблених критеріїв (план, прогноз), динамічних змін значень показників, факторні зміни показників, виконання порівняльного аналізу, встановлення основних резервів підвищення рентабельності. Етапність здійснення аналізування визначається поставленою метою. Так, вибір варіативності рішень з приводу сегментів виробничого процесу залежить від видів продукції, при оцінюванні результатів – рентабельність продажу продукції тощо.

Розраховані показники рентабельності на ТОВ АБА «АСТРА» подано в табл. 5.1 (на основі вихідних даних з додатків А, Б, В, Д). За даними табл. 5.1 рівень показників ефективності діяльності є різним. Збільшилися показники рентабельності в 2017 році порівняно з 2016 роком, зокрема показники рентабельності продукції (2,91 пункта), коефіцієнта покриття активів (0,07 пункта), власного капіталу (3,53 пункта), валової рентабельності продажу продукції (1,96 пункта), коефіцієнта покриття виробничих витрат (0,02 пункта).

Таблиця 5.1

**Аналізування відносних показників ефективності діяльності  
ТОВ АБА «АСТРА»**

Показники	Одиниця виміру	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
					2017/2016	2018/2017
<b>Витратні показники</b>						
Р <sub>П</sub>	%	20,51	23,42	21,41	+2,91	-2,01
П <sub>ОД</sub>	%	2,61	2,21	2,43	-0,40	+0,22
Р <sub>ГД</sub>	%	0,96	0,84	1,03	-0,12	+0,19
К <sub>ПВВ</sub>	коэф.	1,21	1,23	1,21	+0,02	-0,02
К <sub>ОВВ</sub>	коэф.	0,83	0,81	0,82	-0,02	+0,01
<b>Ресурсні показники</b>						
Р <sub>ПА</sub>	%	1,45	1,24	1,44	-0,20	+0,19
Р <sub>ВК</sub>	%	21,66	21,47	23,49	-0,19	+2,02
Р <sub>ЗК</sub>	%	1,62	1,43	1,84	-0,19	+0,41
Р <sub>НА</sub>	%	50,80	20,28	25,15	-30,52	+4,87
Р <sub>ОА</sub>	%	1,55	1,43	1,83	-0,12	+0,40
К <sub>ПА</sub>	коэф.	1,82	1,89	1,69	+0,07	-0,20
К <sub>ОА</sub>	коэф.	0,55	0,53	0,59	-0,02	+0,06
К <sub>ПВК</sub>	коэф.	21,53	25,06	21,08	+3,53	-3,98
К <sub>ОВК</sub>	коэф.	0,05	0,04	0,05	-0,01	+0,01
<b>Доходні показники</b>						
ВР <sub>ПП</sub>	%	17,02	18,98	17,64	+1,96	-1,34
ЧР <sub>ПП</sub>	%	0,82	0,69	0,91	-0,12	+0,22
Р <sub>ДОД</sub>	%	2,54	2,16	2,37	-0,38	+0,21

Разом з тим, поряд з позитивними тенденціями відбулося зменшення рентабельності операційної діяльності (0,40 пункта), господарської діяльності (0,12 пункта), підприємства (активів, виробництва) (0,20 пункта), рентабельності власного капіталу (0,19 пункта), залученого капіталу (0,19 пункта), необоротних активів (30,53 пункта), оборотних активів (0,12 пункта), коефіцієнта окупності активів (0,02 пункта), рентабельність доходу від операційної діяльності (0,38 пункта), чиста рентабельність продажу продукції (0,12 пункта). Тобто підприємство менше отримує прибутку на 1 грн. доходу (активів, капіталу).

В 2018 р. порівняно з 2017 р. рівень показників ефективності діяльності ТОВ АБА «АСТРА» було різним. Так, збільшилися показники операційної діяльності (на 0,22 пункти), господарської діяльності (на 0,19 пункти), підприємства (на 0,19 пункти), власного капіталу (на 2,02 пункти),

залученого капіталу (на 0,41 пункти), необоротних активів (на 4,87 пункти), оборотних активів (на 0,40 пункти), чиста рентабельність продажу продукції (на 0,22 пункти), рентабельність доходу від операційної діяльності (на 0,21 пункти). Крім того, зменшилися показники рентабельності продукції (2,01 пункта), коефіцієнтів покриття виробничих витрат (0,02 пункта), покриття активів (0,20 пункта), покриття власного капіталу (3,98 пункта), валової рентабельності продажу продукції (1,34 пункта). Така ситуація зумовлена збільшенням фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства.

## **5.2. Факторний аналіз рентабельності підприємства**

Сферою застосування економічного аналізу суб'єкта господарювання є значна кількість показників. Вони показують сутність явищ з економічної точки зору в кількісних чи якісних вимірниках з відображенням їх в абсолютній чи відносній величині. Чинниками визначення певного економічного показника можуть бути певні умова, причина, рушійна сила. Вони носять назву факторів впливу. Без сумніву кожен показник оцінювання діяльності суб'єкта господарювання є результуючим показником взамовпливу різної кількості факторів. З метою встановлення їх впливу на показники, що аналізуються, фактори слід прокласифікувати.

Вагомим питанням економічного аналізу є встановлення впливу факторів на зміну результативних показників. Застосування прийомів елімінування в цьому напрямі дає підстави для вивчення функціональних зв'язків. Останні виражаються загальний абстрактний метод дослідження. Зміст елімінування – це ліквідування, відзилення, виключення впливу усіх факторів на значення результативного показника, за виключенням одного. Послідовність при цьому наступна: зміна усіх факторів окремо один від одного, причому зміна відбувається послідовно: зміна одного, потім двох,

далі – трьох і т.д., але без зміни інших. Цим способом здійснюється визначення впливу кожного фактора на зміну показника дослідження.

Універсальністю характеризується один з прийомів елімінування – ланцюгових підстановок. Його застосування – розрахунок впливу факторів у факторних моделях та визначення їх впливу на зміну показника дослідження при поступовій заміні базового значення кожного факторного показника в загальній величині результативного на фактичне значення впродовж звітного періоду. Для цього в розрахунок беруться умовні показники, які представляють поступові зміни кожного наступного фактора. На основі цього відбувається порівняння значення результативного показника до та після зміни кожного факторного показника. Це дає можливість враховувати вплив факторних показників на зміни величини результативного показника.

При використанні прийому ланцюгових підстановок рекомендується дотримуватися визначеної послідовності розрахунків (в першу чергу потрібно враховувати зміну кількісних, а потім якісних показників). Застосування прийому ланцюгової підстановки потребує знань взаємозв'язку факторів впливу, вміння правильно їх класифікувати і систематизувати та оцінити.

Важливими даними для кожного господарюючого суб'єкта є дані оцінювання рентабельності його функціонування. Основою для цього виступає рентабельність підприємства (активів). Останній є співвідношенням прибутку (валового, операційного або чистого) до середньорічної вартості активів підприємства [49; 53].

Економічна література подає цей показник як загальну, економічну рентабельність, рентабельність виробничого процесу або капіталу. Вплив на цей показник мають різні фактори. До основних з них відносяться фактори рівня організації виробничого процесу та управління, структура джерел фінансування підприємства та господарських засобів, рівень застосування ресурсів виробництва, обсяги, якісні властивості та види продукції,

виробничі витрати і складові собівартості продукції, прибуток від видів діяльності і спрямованість його використання [1; 56].

Відобразимо факторний аналіз рентабельності підприємства в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

### Факторний аналіз рентабельності підприємства

№ п/п	Показник	Одиниця виміру	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення			
						2017/2016		2018/2017	
						+/-	%	+/-	%
1	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	тис. грн.	6594	7894	10793	+1300	+17,91	+28,99	+36,72
2	Середньорічні залишки активів, у т.ч.:	тис. грн.	455208,5	633900	750677,5	+178691,5	+39,25	+116777,5	+18,42
	• оборотних активів		443071,5	601848,5	700379	+158777	+35,84	+98530,5	+19,46
	• необоротних активів		12138	32052,5	50299	+19914,5	у 1,6 рази	+18246,5	+56,93
3	Рентабельність підприємства	%	1,45	1,25	1,44	-0,20	-	+0,19	-

За даними табл. 5.2 відхилення рівня рентабельності підприємства в 2017 р. від рівня рентабельності в 2016 р. становить -0,20 пункта (1,25 – 1,45).

Для визначення впливу факторів на зміну рентабельності підприємства в 2017 р. проведемо наступні розрахунки:

$$P_{2016} = \frac{6594}{455208,5} \times 100\% = 1,45\%$$

$$P_{UM} = \frac{7894}{455208,5} \times 100\% = 1,73\%$$

$$P_{2017} = \frac{7894}{633900} \times 100\% = 1,25\%$$

Зміна рентабельності підприємства відбулася за рахунок:

- зміни суми чистого фінансового результату (прибутку) на 1300 тис. грн.:

$$\Delta P_{II} = P_{UM} - P_{2016} = 1,73\% - 1,45\% = +0,28\% \text{ (пункта);}$$

- зміни вартості активів на 178691,5 тис. грн.:

$$\Delta P_A = P_{2017} - P_{UM} = 1,25\% - 1,73\% = -0,48\% \text{ (пункта);}$$

Загальна зміна склала:

$$\Delta P = P_{2017} - P_{2016} = -0,48\% + 0,28\% = 0,20 \text{ (пункта)}.$$

Рентабельність підприємства в 2017 р. збільшилась на 0,20 пункта. Розрахунки свідчать, що це стало результатом збільшення суми чистого фінансового результату (прибутку) (на 0,28 пункта). Одночасно зростання вартості активів зменшило показник рентабельності на 0,48 пункта. Відхилення рівня рентабельності підприємства в 2017 р. від рівня рентабельності в 2016 р. становить 0,20 пункта (-0,48 + 0,28).

Визначення впливу факторів на зміну рентабельності підприємства в 2018 р. покажемо наступним чином:

$$P_{2017} = \frac{7894}{633900} \times 100\% = 1,25\%$$

$$P_{\text{УМ}} = \frac{10793}{633900} \times 100\% = 1,70\%$$

$$P_{2018} = \frac{10793}{750677,5} \times 100\% = 1,44\%$$

Зміна рентабельності підприємства відбулася за рахунок:

- зміни суми чистого фінансового результату (прибутку) на 2899 тис. грн.:

$$\Delta P_{\text{П}} = P_{\text{УМ}} - P_{2017} = 1,70\% - 1,25\% = 0,45\% \text{ (пункта)};$$

- зміни вартості активів на 116777,5 тис. грн.:

$$\Delta P_{\text{А}} = P_{2018} - P_{\text{УМ}} = 1,44\% - 1,70\% = -0,26\% \text{ (пункта)};$$

Загальна зміна склала:

$$\Delta P = P_{2018} - P_{2017} = -0,26\% + 0,45\% = 0,19 \text{ (пункта)}.$$

Отже, рентабельність підприємства в 2018 р. порівняно з 2017 р. збільшилась на 0,19 пункта. Розрахунки свідчать, що це стало результатом збільшення суми чистого фінансового результату (прибутку) (на 0,45 пункта). Одночасно зростання вартості активів зменшило показник рентабельності на 0,26 пункта.



Організація управління за відхиленнями – перспективний шлях удосконалення управління. Успішне вирішення методологічних проблем, визначення та використання відхилень сприятиме вдосконаленню управління за будь-який умов.

### **Висновки до розділу 5**

Аналізування ефективності діяльності підприємства проводилося в розрізі груп відносних показників: витратні, ресурсні та дохідні. Розрахунок відносних показників рентабельності дозволило оцінити комплексно ефективність господарської діяльності підприємства та засвідчити невисокий її рівень. В 2018 р. порівняно з 2017 р. відбулося підвищення ефективності діяльності ТОВ АБА «АСТРА», оскільки розраховані показники мали потивну тенденцію. Так, збільшилися показники операційної діяльності (на 0,22 пункти), господарської діяльності (на 0,19 пункти), підприємства (на 0,19 пункти), власного капіталу (на 2,02 пункти), залученого капіталу (на 0,41 пункти), необоротних активів (на 4,87 пункти), оборотних активів (на 0,40 пункти), чиста рентабельність продажу продукції (на 0,22 пункти), рентабельність доходу від операційної діяльності (на 0,21 пункти). Крім того, зменшилися показники рентабельності продукції (2,01 пункта), коефіцієнтів покриття виробничих витрат (0,02 пункта), покриття активів (0,20 пункта), покриття власного капіталу (3,98 пункта), валової рентабельності продажу продукції (1,34 пункта). Така ситуація зумовлена збільшенням фінансових результатів діяльності підприємства.

Здійснено факторний аналіз рентабельності підприємства та встановлено визначальний вплив на цей показник фактора чистого фінансового результату. Зміна рентабельності підприємства відбулася за рахунок збільшення суми чистого фінансового результату (прибутку) на 2899 тис. грн. та збільшення вартості активів на 116777,5 тис. грн. Загальна зміна рентабельності підприємства склала 0,19 пункта.

## РОЗДІЛ 6

### ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ НА ТОВ АБА «АСТРА»

#### 6.1. Охорона праці на ТОВ АБА «АСТРА»

Закон України «Про охорону праці» визначає умови, за яких ТОВ АБА «АСТРА» створило службу охорони праці з метою організування здійснення правових, технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних, лікувальних і профілактичних заходів по запобіганню нещасних випадків, професійного захворювання і аварій у процесі роботи на підприємстві. Для здійснення цих заходів наявне Положення про службу охорони праці, затверджена служба охорони праці, яка знаходиться в безпосередньому підпорядкуванні керівника підприємства. Оплата праці керівників та спеціалістів служби охорони праці рівна окладам керівників та спеціалістів основних виробничо-технічних служб підприємства. Завданнями служби охорони праці є: фахова підтримка рішень працедавця щодо охорони праці; створення безпечних умов на виробництві, всередині будівель і споруд; надання працівникам засобів індивідуального та колективного захисту; професійна підготовка і підвищення кваліфікації працівників щодо охорони праці; вибір оптимальних умов праці й відпочинку працівниками; надання інформаційних роз'яснень працівникам підприємства щодо охорони праці.

Важливою ділянкою роботи цієї служби є розробка планів організаційно-технічних заходів з охорони праці. Попередньо вивчається рівень фактичного стану охорони праці на підприємстві та прогностичні плани. Далі здійснюється планування на перспективу, на поточний період та оперативно. Роботодавець виконує фінансування охорони праці. Питання щодо профілактики заходів з охорони праці, впровадження програм на загальнодержавному, галузевому та регіональному рівні щодо покращення

стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, запобігання нещасних випадків та професійних захворювань поряд з іншими джерелами фінансування передбачається державним та місцевим бюджетом [43].

Для ТОВ АБА «АСТРА» витрати на охорону праці становлять не менше 0,5 відсотка від суми реалізованої продукції (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

**Фінансування заходів охорони праці на  
ТОВ АБА «АСТРА» за період 2016-2018 рр.**

Обсяг реалізованої продукції, тис.грн.			Сума фінансування (0,5%), тис.грн.			Абсолютне відхилення, тис.грн		
2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016-2017	2017-2018	2016-2018
808078	1138533	1185259	4040,39	5692,67	5926,30	1652,28	233,63	1885,91

Як видно з табл. 6.1, фінансування заходів охорони праці на ТОВ АБА «АСТРА» на кінець 2018 р. порівняно з 2016 р. збільшилось на 1885,91 тис. грн., що прямо залежить від збільшення обсягів реалізованої продукції. Ці кошти спрямовуються на купівлю спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту працівників; на утримання основних засобів в придатному стані; забезпечення працівників спецхарчуванням при виконанні роботи в шкідливих умовах; здійснення медоглядку працівників, які працюють у важких умовах.

Процес охорони праці на підприємстві та її оцінювання включає перегляд даних по атестації робочих місць, вивчення санітарно-технічного стану цехів, відділів, втілення планів по покращенню умов праці та заходів санітарно-оздоровчого характеру, оцінювання виробничого травматизму, професійних захворювань та їхню динаміку. Оцінка стану охорони праці у цехах та дільницях здійснюється за допомогою коефіцієнта рівня охорони праці. Після обстеження робочих місць та аналізування даних контролю праці розраховується коефіцієнт кількості працівників, що дотримуються правил охорони праці. Оцінювання виробничих умов, визначення небезпек, оцінка та регулювання ризиків включають проведення комплексного аналізу

з допомогою показників: показника частоти травматизму; показника важкості травматизму; показника загального травматизму; показника частоти випадків захворювань; показника днів непрацездатності; показника важкості захворювань; показника витрат на охорону праці (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

### Оцінка стану охорони праці на ТОВ АБА «АСТРА»

№	Назви показників і їх складових	Роки		
		2016	2017	2018
1	Середньоблікова кількість працюючих	108	114	119
2	Кількість нещасних випадків за звітний період	1	1	1
3	Загальна кількість днів непрацездатності за всіма нещасними випадками за звітний період	11	10	12
4	Кількість випадків захворювань	15	9	11
5	Сумарна кількість днів непрацездатності за звітний період	13	12	14
6	Показник частоти травматизму	0,009	0,009	0,008
7	Показник важкості травматизму	11	10	12
8	Показник загального травматизму	0,10	0,09	0,10
9	Показник частоти випадків захворювань	13,89	7,89	9,24
10	Показник днів непрацездатності	0,12	0,11	0,12
11	Показник важкості захворювань	0,87	1,33	1,27
12	Показник витрат на охорону праці	0,54	0,53	0,66
13	Коефіцієнт технічної безпеки обладнання	0,96	0,95	0,97
14	Коефіцієнт рівня дотримання правил охорони праці	0,95	0,96	0,94
15	Коефіцієнт виконання планових робіт з охорони праці	0,80	0,82	0,79
16	Коефіцієнт рівня охорони праці	0,90	0,91	0,90

Аналізування та оцінювання стану охорони праці на ТОВ АБА «АСТРА» засвідчило задовільний стан охорони праці на підприємстві. Це підтверджують результати розрахованих показників рівня охорони праці. Коефіцієнт рівня охорони праці трохи менше 1 протягом 2016-2018 рр. на досліджуваному підприємстві. З метою забезпечення поліпшення охорони праці на підприємстві кожного наступного року прирівнюють до базового коефіцієнта стану охорони праці (коефіцієнт рівня охорони праці попереднього року збільшений на 5%). При недосягненні базового рівня показника, то значення коефіцієнта залишається наступного року. Перевищення базового рівня показника на 5% наступного року заплановується збереження фактичного досягнутого значення. Рівність

коефіцієнта рівня охорони праці одиниці дає підстави для матеріального заохочення виробничого підрозділу за якісну охорону праці.

Здійснення економічного аналізу стану охорони праці необхідне для встановлення причин незадовільного стану безпеки на виробництві та розробки заходів з покращення охорони праці [37, с. 35]. Показник ефективності витрат підприємства на заходи з охорони праці розраховується як відношення суми економії від поліпшення умов і безпеки праці за рік до суми вкладень підприємства в заходи з охорони праці. Визначається ефективність витрат на охорону праці з врахуванням двох класифікацій економії від покращення умов і охорони праці: 1) економічні показники, обов'язкові для обліку та звітності; 2) показники на підставі зіставлення зміни основних соціально-економічних результатів за певний час (зменшення травматизму, захворюваності, пільг і компенсацій за роботу в несприятливих умовах, скорочення плинності кадрів тощо) [37, с. 35].

На ТОВ АБА «АСТРА» протягом досліджуваного періоду річна економія від поліпшення умов і безпеки праці в 2016 р. становила 252 тис. грн., в 2017 р. – 335 тис. грн, в 2018 р. – 264 тис. грн. Відповідно показник ефективності витрат досліджуваного підприємства на заходи з охорони праці в 2016 р. становив 0,06, в 2017 р. – 0,06 та в 2018 р. – 0,04. Таким чином, економічна ефективність витрат на поліпшення умов праці та підвищення її безпеки залишається ще низькою.

## **6.2. Визначення можливості роботи об'єкта економіки в умовах радіоактивного, хімічного і бактеріологічного (біологічного) забруднення (зараження)**

Для визначення впливу радіоактивного забруднення місцевості на виробничу діяльність об'єктів народного господарства виявляють і оцінюють радіаційну обстановку. Радіаційна обстановка – це масштаб і ступінь

радіоактивного забруднення місцевості, які впливають на роботу об'єктів народного господарства.

Критерієм стійкості роботи об'єкта до дії радіоактивного забруднення є допустима доза опромінення, яку можуть одержати робітники й службовці зміни, що працює, за час роботи при дотриманні встановленого режиму захисту.

У розрахунках виходять з того, що при радіоактивному забрудненні робітники й службовці знаходяться на робочих місцях упродовж усієї робочої зміни (у воєнний час 10-12 годин), а потім перебувають в захисних спорудах.

Вихідними даними для оцінки є:

- характеристика виробничих приміщень, будов, їх здатність послаблювати опромінювання (значення коефіцієнта зменшення опромінювання);
- характеристика захисних споруд;
- встановлена доза опромінення;
- тривалість роботи зміни.

На основі вихідних даних розраховують максимальний рівень радіації (на 1-шу годину після аварії на АЕС чи після ядерного вибуху), за якого працююча протягом вказаних годин зміна не одержить дозу опромінення, більшу встановленої на першу добу.

Оцінюють також ступінь герметизації виробничих приміщень, можливість її покращення, щоб зменшити проникнення до приміщення радіоактивного пилу.

Одержані результати аналізують, роблять висновки й накреслюють заходи, спрямовані на підвищення стійкості роботи в умовах радіоактивного забруднення.

У висновках також зазначають умови забруднення радіоактивними речовинами, за яких об'єкт має змогу стійко працювати після деякої перерви, необхідної для здійснення захисту робочої зміни на період випадання

радіоактивних речовин (вказують проміжок часу, на який слід перервати роботу об'єкта).

Хімічна обстановка – це сукупність наслідків хімічного зараження території отруйними речовинами чи сильнодіючими ядучими речовинами, які впливають на діяльність об'єктів народного господарства, формування ЦО і населення.

Під біологічним забрудненням розуміють появу в екосистемі або створення сприятливих умов для існування живих організмів, не характерних для даного типу екосистем, що призводить до порушення сформованих біотичних зв'язків, виснаження ресурсів, забруднення довкілля продуктами їх життєдіяльності.

Під час оцінки можливості роботи об'єкта в умовах хімічного забруднення або зараження бактеріологічними засобами аналізують стан герметизації виробничих приміщень, можливість її проведення в разі необхідності, забезпеченість робітників і службовців протигазами та їхню виучку. При цьому вивчають та аналізують можливість роботи без руйнування герметизації приміщень.

Оцінюють можливість проведення робіт зі знезаражування об'єкта і прилеглих ділянок, їх трудомісткість, доцільність.

На основі проведеного аналізу пропонують й розробляють заходи щодо покращення системи заходів, які дозволяють забезпечити стійку роботу об'єкта в умовах хімічного та бактеріологічного забруднення.

### **6.3. Напрацювання заходів щодо матеріального забезпечення на об'єкті економіки на випадок надзвичайних ситуацій мирного та воєнного часу**

Матеріальні резерви для запобігання і ліквідації наслідків НС техногенного і природного характеру – це заздалегідь створені запаси матеріальних цінностей, призначених для невідкладного їх залучення у

необхідних обсягах у разі загрози та/або виникнення НС. Матеріальні резерви поділяються за призначенням, відповідно до рівня НС на оперативний, відомчий, регіональний, місцевий та об'єктовий матеріальний резерв. Створення матеріальних резервів на об'єкті економіки є невід'ємною частиною комплексу заходів щодо запобігання НС, зниженню ризиків їх виникнення, а також зменшенню можливих негативних наслідків. Резерви використовуються з метою забезпечення сил цивільного захисту та постраждалого населення необхідними матеріальними цінностями в обсягах, визначених на підставі розрахунків та прогнозу загрози, та/або виникнення НС і виключно для: здійснення запобіжних заходів у разі загрози виникнення НС, зокрема підготовки і реалізації комплексу заходів щодо запобігання виникненню НС, завчасне реагування на загрозу на основі даних моніторингу та прогнозів щодо можливого перебігу подій з метою недопущення їх переростання у НС або пом'якшення її можливих наслідків; ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, зокрема проведення комплексу заходів, що включає аварійно-рятувальні та інші невідкладні роботи, які здійснюються у разі виникнення НС і спрямовані на припинення дії небезпечних факторів, рятування життя та збереження здоров'я людей, а також на локалізацію зони НС; організації захисту персоналу підприємств у зоні НС, надання постраждалому населенню необхідної допомоги та виконання заходів з його життєзабезпечення; розгортання та утримання тимчасових пунктів проживання і харчування постраждалого населення; забезпечення пально-мастильними та іншими витратними матеріалами транспортних засобів підприємств та громадян, залучених для евакуації постраждалого населення із зони НС та можливого ураження. Створення, утримання та поповнення матеріальних резервів здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, коштів місцевих бюджетів, власних коштів підприємств, а також за рахунок гуманітарної допомоги, добровільних пожертвувань фізичних і юридичних осіб, благодійних організацій та об'єднань громадян, інших не заборонених законодавством джерел [48].



Заходи щодо створення і використання матеріальних резервів для запобігання і ліквідації наслідків НС ґрунтуються на певних принципах: 1) визначеність цільового призначення; 2) раціональність розміщення; 3) мобільність; 4) достатність; 5) керованість; 6) економічність. Об'єктові матеріальні резерви створюють суб'єкти господарювання, у власності або користуванні яких є об'єкт (об'єкти) підвищеної небезпеки або потенційно небезпечний об'єкт (об'єкти). Визначення номенклатури (переліку) матеріальних цінностей здійснюється із врахуванням можливих аварій у виробничо-промисловому комплексі, техногенних, радіаційних, хімічних, біологічних, сейсмічних, гідрогеологічних та гідрометеорологічних катастроф, епідемій, епізоотій та епіфітотій.

### **Висновки до розділу 6**

Для проведення організаційно-методичної роботи з управління охороною праці та координації діяльності всіх структурних підрозділів відносно забезпечення на робочих місцях в кожному структурному підрозділі умов праці на підприємстві керівником ТОВ АБА «АСТРА» створена служба з охорони праці.

Критерієм стійкості роботи об'єкта до дії радіоактивного забруднення є допустима доза опромінення. Під час оцінки можливості роботи об'єкта в умовах хімічного забруднення або зараження бактеріологічними засобами аналізують стан герметизації виробничих приміщень, можливість її проведення в разі необхідності, забезпеченість робітників і службовців протигазами та їхню виучку. Створення, утримання та поповнення матеріальних резервів здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, коштів місцевих бюджетів, власних коштів підприємств, а також за рахунок гуманітарної допомоги, добровільних пожертвувань фізичних і юридичних осіб, благодійних організацій та об'єднань громадян, інших не заборонених законодавством джерел.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Аналіз історії розвитку доходів дозволяє краще зрозуміти сутність. Зміст поняття «дохід» так само, як і джерела виникнення доходу, видатними діячами різних епох трактувалися неоднозначно. Нині існують теорії доходу (факторна теорія доходів, компенсаторна теорія доходу або теорія підприємницького доходу, інноваційна теорія доходу, теорія монопольного доходу), які в деякій мірі інтегрують погляди економістів минулих століть, які не тільки не заперечують одна одну, а навіть частково співпадають. З урахуванням всіх розглянутих характеристик поняття «дохід підприємства» пропонується визначити наступним чином: «Дохід підприємства являє собою надходження економічних вигод у вигляді грошових коштів або матеріальних цінностей за одиницю часу, що одержані внаслідок реалізації продукції чи продажу товарів, виконання робіт або надання послуг».

Запропонована класифікація доходів побудована на розумінні їхнього економічного змісту в управлінні, об'єктивних умов формування на підприємстві, а також особливостей застосування для тих чи інших цілей. Ця класифікація доходів разом з їхньою класифікацією за видами діяльності створює необхідне методологічне середовище для вдосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах.

У вітчизняній теорії обліку витрат, яка базується на здобутках соціалістичної школи бухгалтерського обліку, вчені в основному трактують витрати, як використання ресурсів в процесі господарської діяльності. Проаналізувавши класифікацію витрат в нормативних документах, навчальній і науковій літературі на рівні управлінського обліку, запропонована класифікація витрат управлінського обліку для підприємств. В якості окремого напрямку витрат пропонується виділити «прийняття управлінських рішень». Аргументацією цієї пропозиції є те, що прийняття управлінських рішень відбувається після оцінки запасів і визначення

фінансових результатів; планування і прогнозування; контролю і регулювання.

Вивчення нормативно-правових підходів до обліку доходів і витрат засвідчило, що держава регулює лише деякі аспекти облікового формування та розподілу доходів і формування витрат, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власниками обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети.

Доходи підприємств є достатньо різноманітними, регламентуються чинними П(С)БО та визнаються у відповідності до них. У бухгалтерському обліку для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків – «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період. Для детального групування доходів, які отримує досліджуване підприємство, необхідно розробляти аналітичні відомості обліку доходів в розрізі видів діяльності: операційної діяльності (основної та іншої операційної), фінансової діяльності та іншої діяльності. Застосування в практичній діяльності підприємства зазначених регістрів розширить можливість використання облікових даних про доходи, дасть змогу додатково контролювати порядок їх списання на фінансовий результат.

Відображення в обліку витрат передбачає вирішення питань щодо співвідношення витрат із певним звітним періодом (періодами), тобто їх визнання і правдивої оцінки. Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Для обліку витрат за елементами у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Відсутність детальної інформації в розрізі видів адміністративних витрат та витрат на збут зумовлює потребу відкрити до цих

рахунків субрахунки, що спростить роботу бухгалтерської служби досліджуваного підприємства та полегшить аналіз цих витрат.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за аналогією до Міжнародних стандартів фінансової звітності починається зі статті «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що є цілком обґрунтованим з позицій спрощення читання фінансової звітності та її неперобтяження «податковою інформацією». Для спрощення формування звіту статті доходів і витрат від фінансових та інших операцій обґрунтовано об'єднати у чотири статті «Доходи від фінансових операцій», «Витрати від фінансових операцій», «Доходи від інвестиційних операцій», «Витрати від інвестиційних операцій». Це дасть можливість скоротити час на формування звіту та покаже прибуток (збиток) від виду діяльності підприємства.

Проведення аналізу доходів та витрат дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства. Значимість здійснення аналізу доходів та витрат особливо зростає при пошуку шляхів нагромадження доходів та зменшення витрат суб'єкта господарювання. Дослідження наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених дозволило узагальнити основні завдання, об'єкти та етапи аналізу доходів та витрат діяльності підприємства.

Визначено послідовність проведення аудиту доходів та витрат підприємства. Важливо удосконалити методику формування робочих документів аудитора щодо аудиту доходів і витрат, що захистить аудитора при перевірці виконання ним обов'язків; забезпечити отримання достовірної фінансової звітності, що є підтвердженням якості та об'єктивності аудиторської перевірки; сформувати систему контролю якості аудиту в Україні; внести зміни у законодавчі акти щодо фінансового контролю та узгодити їх з міжнародними нормами.

Проведено аналіз доходів та витрат ТОВ АБА «АСТРА». Аналіз даних про доходи підприємства у 2018 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком: відбулося збільшення на 126127 тис. грн. за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації продукції та інших операційних доходів. В структурі доходів протягом 2016-2018 рр. найбільшу питому вагу займає чистий дохід від реалізації продукції відповідно 91,99%, 94,80% і 89,32%. На ТОВ АБА «АСТРА» в 2018 р. відбулося збільшення витрат і вирахувань за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції, інших операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат та податку на прибуток. В структурі витрат і вирахувань ТОВ АБА «АСТРА» найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції відповідно 76,91% в 2016 р., 77,32 в 2017 р. і 74,17% в 2018 р.

Оцінка рентабельності дала можливість отримати висновок про підвищення ефективності діяльності підприємства. Збільшилися показники операційної діяльності (на 0,22 пункти), господарської діяльності (на 0,19 пункти), підприємства (на 0,19 пункти), власного капіталу (на 2,02 пункти), залученого капіталу (на 0,41 пункти), необоротних активів (на 4,87 пункти), оборотних активів (на 0,40 пункти), чиста рентабельність продажу продукції (на 0,22 пункти), рентабельність доходу від операційної діяльності (на 0,21 пункти). Проведено факторний аналіз рентабельності підприємства та визначено, що визначальний вплив на збільшення рентабельності підприємства мало збільшення суми чистого фінансового результату (прибутку).

Служба охорони праці створена на ТОВ АБА «АСТРА» для виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів. Фінансування заходів охорони праці на кінець 2018 р. порівняно з 2016 р. збільшилось на 1885,91 тис. грн., що прямо залежить від збільшення обсягів реалізованої продукції. Критерієм стійкості роботи об'єкта до дії радіоактивного забруднення є допустима доза опромінення. Під час оцінки можливості роботи об'єкта в

умовах хімічного забруднення або зараження бактеріологічними засобами аналізують стан герметизації виробничих приміщень, можливість її проведення в разі необхідності, забезпеченість робітників і службовців протигазами та їхню виучку. Створення, утримання та поповнення матеріальних резервів здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, коштів місцевих бюджетів, власних коштів підприємств, а також за рахунок гуманітарної допомоги, добровільних пожертвувань фізичних і юридичних осіб, благодійних організацій та об'єднань громадян, інших не заборонених законодавством джерел.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т. Д. Косової. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 384 с.
2. Андрищенко Н. С. Суть і значення витрат : історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3-7.
3. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1(22). С. 11-18.
4. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішевського. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. 1200 с.
5. Бухгалтерський управлінський облік : Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік : Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф. Ф. Бутинця. 7-е вид. Житомир : Рута, 2006. 832 с.
7. Гамова О. В., Козачок І. А., Бортник Г. О. Розробка програми аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві. *Агросвіт*. 2019. № 4. С.24-31.
8. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. К. : ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. 544 с.
9. Економіка підприємства: підручник / за заг. ред. Н. М. Ушакової. К. : Київський нац. торг.-економ. ун-т, 2005. 569 с.
10. Економічний аналіз : Навч. посібник / За ред. Н. А. Волкової. Одеса: ОНЕУ, 2015. 246 с.

11. Економічний аналіз : Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 680 с.
12. Зозуля І. М., Селіверстова І. О. Перспективні шляхи вирішення проблеми обліку доходів і витрат підприємництва. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури*. 2010. № 25. С. 98-103.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 07.12.2019).
14. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку. *Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць*. 2010. Вип. 154. Ч. 3. С. 170-178.
15. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 794. С. 172–180.
16. Карп'як Я. С., Воськало В. І., Мохняк В. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2014. 366 с.
17. Карпенко Є. А., Шийка Г. І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. *Інфраструктура ринку*. 2018. №17. С. 441-446.
18. Кодекс цивільного захисту України : затв. Верховною Радою України від 02.10.2012 р. № 5403-VI. Дата оновлення: 28.11.2019. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5403-17/paran1233#n1233> (дата звернення: 07.12.2019).
19. Костюченко В. Д. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 4. С. 28-39.



20. Кузик Н. П., Боярова О. А., Подольська І. М. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10(3). С. 400-406.
21. Лега О. В. Доходи діяльності: облік та відображення у звітності в контексті нормативно-правових змін. *Інноваційна економіка*. 2014. № 6. С. 297-303.
22. Лежненко Л. І., Шамборська М. А. Особливості визнання та оцінки доходу від операційної діяльності за П(С)БО та МСФЗ. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2016. Т. 21, вип. 5. С. 196–201.
23. Лень В. С. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : ВЦ Академія, 2011. 608 с.
24. Макаренко А. П., Кутова М. В. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід: Науково-практичний журнал*. 2018. № 2. С. 18-23.
25. Макаренко А. П., Кас'яненко А. В. Методика аудиту виробничих витрат. *Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво*. 2012. № 1. С. 138-142.
26. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Бескоста Г. М. Аудит : навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2016. 184 с.
27. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Бескоста Г. М. Організація і методика аудиту : навч.-метод. Посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2015. 190 с.
28. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Чакалова Н. С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2018. 602 с.
29. Маршалл А. Принципы экономической науки. Пер. с англ. Т.1. М. : Издат. Группа «Прогресс», 1993. 415 с.
30. Меліхова Т. О., Височина В. В. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2018. № 1. С. 69-75.
31. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. Дата

оновлення: 30.12.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13> (дата звернення: 07.12.2019).

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.1995 р. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_025](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025) (дата звернення: 07.12.2019).

33. Мних Є. В., Барабаш Н. С. Фінансовий аналіз : підручник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 353 с.

34. Нападовська Л. В. Управлінський облік. К. : Книга, 2004. 544 с.

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 07.12.2019).

36. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : Кондор, 2009. 503 с.

37. Охорона праці : Навч. посіб. / З. М. Яремко, С. В. Тимошук, О. І. Третяк, Р. М. Ковтун ; за ред. проф. З. М. Яремка. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. 69 с.

38. Подмешальська Ю. В., Меліхова Т. О., Чакалова Н. С. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2017. 400 с.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 07.12.2019).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 07.12.2019).

41. Полянко В. В. Стратегія управління доходами торговельних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.07.05. Київ, 2002. 19 с.

42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 07.12.2019).

43. Про охорону праці : Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-ХІІ. Дата оновлення: 20.01.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2694-12> (дата звернення: 07.12.2019).

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

45. Сендзюк О. Новий Звіт про фін результати. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 33. С. 22-29.

46. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : Учебное пособие для вузов. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

47. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : Підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

48. Стеблюк М. І. Цивільна оборона та цивільний захист : Підручник. 3-тє вид., стер. К. : Знання, 2013. 487 с.

49. Тарасенко Н. Б. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : Навч. посіб. К. : Алерта, 2003. 485 с.

50. Томчук О. Ф., Томчук В. В. Роль звіту про фінансові результати в інформаційному забезпеченні аналізу фінансового стану підприємства. *Інфраструктура ринку*. 2018. №17. С. 462-470.

51. Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту: підручник. К. : Знання, 2015. 295 с.

52. Утенкова К. О. Аудит : Навчальний посібник К. : Алерта, 2011. 408 с.

53. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / за заг. ред Т. Д. Косової, І. В. Сіменко. К. : ЦУЛ, 2013. 358 с.

54. Фінансовий аналіз : навчальний посібник / О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. К. : КНЕУ, 2008. 592 с.

55. Фінансовий облік. Навч. посібник / За ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. 2-ге вид., доп. і перероб. К. : Центр учбової літератури, 2010. 510 с.

56. Фінансово-економічний аналіз : Підручник / Під заг. ред. П. Ю. Буряка, М. В. Римара. К. : ВД «Професіонал», 2004. 528 с.
57. Шкіря Н. Л., Нікульникова Т. Г., Залізник Н. В. Аудит: навч. посібник. Львів : «Магнолія 2015», 2016. 224 с.
58. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень : Навч. посіб. 3-тє вид., випр. К. : Знання-Прес, 2002. 514 с.

Підприємство ТОВ АБА "АСТРА"

(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за СДРПОУ

КОДИ		
2018	01	01
30050930		

## Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

за рік 20 17 р.

Форма N 2 Код за ДКУД

1801003

## I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1138533	808078
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( 922464 )	670570 )
<b>Валовий:</b>			
прибуток	2090	216069	137508
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120	52494	61635
Адміністративні витрати	2130	( 10018 )	( 7124 )
Витрати на збут	2150	( 131971 )	( 84541 )
Інші операційні витрати	2180	( 100797 )	( 85371 )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>			
прибуток	2190	25777	22107
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	9894	8744
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( 25918 )	( 22723 )
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>			
прибуток	2290	9753	8128
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	1859	1537
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
<b>Чистий фінансовий результат:</b>			
прибуток	2350	7894	6591
збиток	2355	( )	( )

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
<b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>	<b>2450</b>		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
<b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>	<b>2460</b>		
<b>Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)</b>	<b>2465</b>	<b>7894</b>	<b>6591</b>

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	580652	412120
Витрати на оплату праці	2505	77420	54949
Відрахування на соціальні заходи	2510	19355	13737
Амортизація	2515	82259	58384
Інші операційні витрати	2520	208067	147676
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>967753</b>	<b>686866</b>

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

Підприємство ТОВ АБА "АСТРА" (найменування) Дата (рік, місяць, число) 2019 01 01 за ЄДРПОУ 30050930

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)**

за рік 2018 р.

Форма N 2 Код за ДКУД 1801003

**I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1185259	1138533
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( 976233 )	( 922464 )
<b>Валовий:</b>		209026	216069
прибуток	2090		
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120	130633	52494
Адміністративні витрати	2130	( 13803 )	( 10018 )
Витрати на збут	2150	( 149941 )	( 131971 )
Інші операційні витрати	2180	( 144744 )	( 100797 )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>		31171	25777
прибуток	2190		
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	11156	9894
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( 29122 )	( 25918 )
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>		13205	9753
прибуток	2290		
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	2412	1859
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
<b>Чистий фінансовий результат:</b>		10793	7894
прибуток	2350		
збиток	2355	( )	( )

**II. СУКУПНИЙ ДОХІД**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
<b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>	<b>2450</b>		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
<b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>	<b>2460</b>		
<b>Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)</b>	<b>2465</b>	10793	7894

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	604482	580652
Витрати на оплату праці	2505	80598	77420
Відрахування на соціальні заходи	2510	20149	19355
Амортизація	2515	85635	82259
Інші операційні витрати	2520	216606	208067
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>1007470</b>	<b>967753</b>

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_



Підприємство	ТОВ АБА "АСТРА"	Дата (рік, місяць, число)	2018   01   01
Територія	Київська обл., Кисво-Святошинський район, селище міського типу Чабани	за ЄДРПОУ	30050930
Організаційно-правова форма		за КОАТУУ	3200000000
Вид економічної діяльності	Оптова торгівля сільськогосподарськими машинами й устаткуванням	за КОПФГ	
Середня кількість працівників <sup>1</sup>		за КВЕД	46.61
Адреса, телефон	08162, Київська обл., Кисво-Святошинський район, селище міського типу Чабани, вулиця Машинобудівників, будинок 5-А		
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака			
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку			
за міжнародними стандартами фінансової звітності	v		

## Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на 31 грудня 2017 р.

Форма N 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	4732	14399
первісна вартість	1001	7193	21886
накопичена амортизація	1002	2461	7487
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	11085	33509
первісна вартість	1011	16849	50934
знос	1012	5764	17425
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:	1030	18	18
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1035		
інші фінансові інвестиції	1040		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1045	86	86
Відстрочені податкові активи	1090	86	86
Інші необоротні активи	1095	16007	52500
<b>Усього за розділом I</b>			
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100	125226	218700
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	98959	96750
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130		
за виданими авансами	1135		
з бюджетом	1136		
у тому числі з податку на прибуток	1155		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1160	18697	10197
Поточні фінансові інвестиції	1165	54207	26658
Гроші та їх еквіваленти	1170	38413	-
Витрати майбутніх періодів	1190	187839	328050
Інші оборотні активи	1195	523341	680355
<b>Усього за розділом II</b>	1200		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	1300	539348	728452
<b>Баланс</b>			

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований капітал	1400	27005	27005
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	363	363
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	10169	18060
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>37537</b>	<b>45428</b>
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510	45561	47029
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	<b>45561</b>	<b>47029</b>
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	30803	101229
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	268986	447162
розрахунками з бюджетом	1620	3397	207
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	3505	214
розрахунками з оплати праці	1630	5404	329
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635		
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	144155	86854
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	<b>456250</b>	<b>635995</b>
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	<b>539348</b>	<b>728452</b>

Керівник \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

<sup>1</sup> Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підприємство	ТОВ АБА "АСТРА"	Дата (рік, місяць, число)	2019 01 01
Територія	Київська обл., Києво-Святошинський район, селище міського типу Чабани	за ЄДРПОУ	30050930
Організаційно-правова форма		за КОАТУУ	3200000000
Вид економічної діяльності	Оптова торгівля сільськогосподарськими машинами й устаткуванням	за КОПФГ	
Середня кількість працівників <sup>1</sup>		за КВЕД	46.61
Адреса, телефон	08162, Київська обл., Києво-Святошинський район, селище міського типу Чабани, вулиця Машинобудівників, будинок 5-А		
Одиниця виміру:	тис. грн. без десяткового знака		
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	v		
за міжнародними стандартами фінансової звітності			

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)  
на 31 грудня 2018 р.**

Форма N 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	14399	15719
первісна вартість	1001	21886	23893
накопичена амортизація	1002	7487	8174
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	33509	36591
первісна вартість	1011	50934	55618
знос	1012	17425	19027
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	18	18
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045	86	86
Інші необоротні активи	1090	86	86
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	<b>52500</b>	<b>52500</b>
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100	218700	232218
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	96750	138419
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160	10197	10028
Гроші та їх еквіваленти	1165	26658	16410
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	328050	323328
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	<b>680355</b>	<b>720403</b>
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>			
Баланс	1300	728452	772903

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований капітал	1400	27005	27005
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	363	363
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	18060	28852
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>45428</b>	<b>56220</b>
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510	47029	46395
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	<b>47029</b>	<b>46395</b>
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	101229	87201
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	447162	517374
розрахунками з бюджетом	1620	207	210
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	214	217
розрахунками з оплати праці	1630	329	331
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635		
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	86854	64955
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	<b>635995</b>	<b>670288</b>
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>			
	1700		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	<b>728452</b>	<b>772903</b>

Керівник

Головний бухгалтер

<sup>1</sup> Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.