**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**
**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

# Кваліфікаційна робота

магістра

на тему Організаційно-методичне забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «МАРКЕТИНГОВА АГЕНЦІЯ РЕЗОНАНС»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0713-оа-дн
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
освітньої програми Облік і аудит
_____К.О. Мордвинов _____
Керівник _____к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.
Рецензент_____к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.

ЗАПОРІЖЖЯ – 2025

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**
**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____Н.М. Проскуріна
«___»_____2024 р.

# З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Мордвинову Кирилу Олександровичу

1. Тема роботи: «Організаційно-методичне забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» керівник роботи: Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2023 року № 2252-с.

2. Строк подання студентом роботи 03 лютого 2025 року.

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику ідентифікації економічної та облікової категорії «фінансові результати», систематизувати теоретичні основи управління фінансовими результатами підприємства, дослідити наявну систему відображення в обліку фінансових результатів діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» і розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз формування та динаміки фінансових результатів і рівня рентабельності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» та обґрунтувати пропозиції щодо підвищення ефективності функціонування підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 8 рис., 28 табл.

6. Консультанти розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата | |
|---|---|---|---|
| | | завдання видав | завдання прийняв |
| 1 | Скорнякова Ю.Б. доцент | 08.11.2024 р. | 08.11.2024 р. |
| 2 | Скорнякова Ю.Б. доцент | 06.12.2024 р. | 06.12.2024 р. |
| 3 | Скорнякова Ю.Б. доцент | 30.12.2024 р. | 30.12.2024 р. |

7. Дата видачі завдання: 01 жовтня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|---|---|---|---|
| 1. | Складання плану роботи, підбір літератури | жовтень 2024 | виконано |
| 2. | Написання вступу | листопад 2024 | виконано |
| 3. | Виконання першого розділу | листопад 2024 | виконано |
| 4. | Виконання другого розділу | грудень 2024 | виконано |
| 5. | Виконання третього розділу | січень 2025 | виконано |
| 6. | Написання висновків | січень 2025 | виконано |
| 7. | Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії | січень 2025 | виконано |
| 8. | Подання роботи на кафедру | лютий 2025 | виконано |

Студент _____ К.О. Мордвинов
( підпис ) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис) (ініціали та прізвище)

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
( підпис ) (ініціали та прізвище)

# РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 124 с., 3 розділи, 8 рис., 28 табл., 2 додатки, 80 джерел.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ПРИБУТОК, ЗБИТКИ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ІДЕНТИФІКАЦІЯ, ОБЛІК, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, АНАЛІЗ, ЕФЕКТИВНІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

Об’єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку фінансових результатів, а також проведення аналізу фінансових результатів ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» з метою обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку фінансових результатів та підвищенням ефективності функціонування підприємства. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення формування на підприємстві облікової політики в частині визначення фінансових результатів за рахунок розробленої класифікації елементів облікової політики, що впливають на процес та облікову оцінку фінансових результатів;

– інформаційне забезпечення процесу управління фінансовими результатами за рахунок впровадження в практику управління презентованої форми внутрішньої фінансової звітності: «Звіт про фінансові результати за сегментами (видами діяльності та структурними підрозділами)».

За підсумками проведеного дослідження сформовані пропозиції щодо оптимізації оподаткування підприємства шляхом його реорганізації та застосування спрощеної системи оподаткування, обґрунтована економічна доцільність запровадження нового напрямку діяльності, а також обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення наявної на підприємстві системи обліку доходів та витрат за окремими сегментами діяльності з метою формування якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить сформувати якісну систему обліку доходів, витрат та фінансових результатів, підвищити рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур, а також забезпечити підвищення ефективність діяльності підприємства. Отримані результати дослідження спрямовані на формування якісної системи обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також на підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

## SUMMARY

Qualifying work contains: 124 pp., 3 sections, 8 fig., 28 tab., 2 annex, 80 references.

FINANCIAL RESULTS, PROFIT, LOSSES, INCOME, EXPENSES, IDENTIFICATION, ACCOUNTING, ACCOUNTING POLICY, FINANCIAL STATEMENTS, ANALYSIS, EFFICIENCY, PROFITABILITY, TAX BURDEN OPTIMIZATION

The object of study is the accounting process and methods of analyzing the financial results of the activities of Marketing Agency RESONANCE LLC.

The purpose of the qualification work is to substantiate theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the system of accounting for financial results, as well as to analyze the financial results of Marketing Agency RESONANCE LLC in order to substantiate proposals for increasing the efficiency of the enterprise's operation and strengthening its competitiveness.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving accounting of financial results and increasing the efficiency of the enterprise. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodological support for the formation of accounting policies at the

enterprise in terms of determining financial results through the developed classification of accounting policy elements that affect the process and accounting assessment of financial results;

– information support for the process of managing financial results by implementing the presented form of internal financial reporting into management practice: «Report on financial results by segments (types of activity and structural units)».

Based on the results of the study, proposals were made to optimize the taxation of the enterprise by reorganizing it and applying a simplified taxation system, the economic feasibility of introducing a new line of business was substantiated, and proposals were made to improve the enterprise's existing system of accounting for income and expenses by individual segments of activity in order to form a high-quality information base for making management decisions.

The practical application of the recommendations proposed by the author will allow to form a high-quality system of accounting for income, expenses and financial results, to increase the level of information support for analytical procedures, and to ensure increased efficiency of the enterprise. The obtained research results are aimed at forming a high-quality system for accounting for income, expenses, and financial results, as well as at increasing the efficiency of the enterprise's activities and strengthening its competitiveness.

**ЗМІСТ**

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
ВСТУП..... 10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ
1.1 Проблематика ідентифікації економічної категорії «фінансові результати»..... 15
1.2 Облікові аспекти ідентифікації та визначення фінансових результатів підприємницької діяльності ..... 28
1.3 Теоретичні основи управління фінансовими результатами діяльності підприємства ..... 44
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАРКЕТИНГОВА АГЕНЦІЯ РЕЗОНАНС»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 55
2.2 Характеристика наявної системи відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства ..... 65
2.3 Напрямки вдосконалення системи відображення в обліку результатів діяльності підприємства ..... 80
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАРКЕТИНГОВА АГЕНЦІЯ РЕЗОНАНС»
3.1 Аналіз динаміки та структури доходів, витрат та фінансових результатів ..... 84
3.2 Дослідження рівня рентабельності діяльності підприємства ..... 93
3.3 Шляхи підвищення рівня прибутковості діяльності підприємства… 102

ВИСНОВКИ…….……. 108
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ …… 114
ДОДАТОК А Фінансова звітність мікропідприємства ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» за 2024 рік..... 122
ДОДАТОК Б Схема реорганізації ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» з метою оптимізації податкового навантаження…… 124

# ВСТУП

Метою діяльності підприємства в умовах ринкової економіки є стабільне отримання позитивного фінансового результату – прибутку. Саме заради цього власники створюють підприємство, інвестують кошти в початок його роботи та витрачають час і підприємницькі здібності на стратегічне управління. Прибуток є основним внутрішнім джерелом збільшення фінансового потенціалу підприємства та відповідно отримання прибутку є обов'язковою умовою забезпечення стійкого фінансового стану підприємства, його розвитку та конкурентоспроможності на ринку капіталу.

Прибутковість підприємства в жорсткому конкурентному середовищі принципово залежить від якості управління, що в свою чергу актуалізує завдання якісної реалізації на підприємстві обліку як функції управління, адже саме облік забезпечує інформаційну підтримку прийняття своєчасних та дієвих управлінських рішень, спрямованих на стабільну роботу підприємства та максимізацію його прибутку за умови дотримання обґрунтованого рівня ризиків та підтримки стабільного фінансового стану.

Іншою неменше важливою складовою управління підприємством є аналіз доходів, витрат та фінансових результатів, адже саме за підсумками відповідних аналітичних процедур можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Таким чином, питання організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів є важливими як для економічної науки, так і для підприємницької практики, що і обґрунтовує актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Теоретичним та практичним аспектам організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів присвячені дослідження багатьох науковців, зокрема таких, як М.М. Бердар, М.Д. Білик,

Ф.Ф. Бутинець, Ю.О. Івахів, Г.С. Ліхоносова, Н.М. Малюга, О.В. Назаренко, Л.В. Нападовська, А.І. Орєхова, Ю.С. Пеняк, М.С. Пушкар, Г.В. Пчелинська, Г.В. Савицька, В.В. Сопко, Е.С. Хендріксен, Ю.С. Цал-Цалко та багато інших. Поважаючи наявні наукові досягнення, варто в той же час визнати, що окремі питання ідентифікації, обліку та аналізу фінансових результатів є багатогранним і достатньо суперечливими, їх ретельне дослідження призводить до появи нових проблемних аспектів, що й актуалізує необхідність подальших наукових досліджень, адже відображення в обліку та аналітичне дослідження фінансових результатів діяльності є важливою складовою інформаційної підтримки процесу управління підприємством.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку фінансових результатів, а також проведення аналізу фінансових результатів ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» з метою обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені та вирішувалися такі завдання:

– розглянути проблематику економічної та облікової ідентифікації категорії «фінансові результати»;

– систематизувати теоретико-нормативні основи відображення в обліку та управління фінансовими результатами підприємства;

– на основі проведеного дослідження виявити проблемні аспекти наявної системи відображення в обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства і обґрунтувати пропозиції щодо їх вирішення;

– визначити рівень інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів підприємства на підставі даних спрощеної фінансової звітності та розробити заходи щодо його підвищення;

– виконати комплексний аналіз фінансових результатів діяльності

підприємства і розробити пропозиції щодо підвищення ефективності функціонування підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Об’єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів організації обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики економічної та облікової ідентифікації категорії «фінансові результати»), діалектичний метод (при дослідженні процесу облікового визначення фінансових результатів підприємницької діяльності та дослідженні теоретичних основ управління фінансовими результатами діяльності підприємства), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві системи відображення в обліку доходів, витрат і фінансових результатів і розробці пропозицій щодо її вдосконалення), методи системного та комплексного аналізу (задля проведення комплексного аналізу фінансових результатів), методи критичного аналізу та синтезу (при розробці класифікації елементів облікової політики, що впливають на процес та облікову оцінку фінансових результатів), методи синтезу і моделювання (при розробці форми внутрішньої звітності щодо фінансових результатів та при обґрунтуванні пропозицій щодо підвищення прибутковості діяльності підприємства за рахунок оптимізації податкового навантаження і започаткування нового напрямку діяльності) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку фінансових результатів та підвищенням ефективності функціонування підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– систематизовано принципи та порядок визначення в обліку та презентації у фінансовій звітності фінансових результатів;

– обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення наявної в ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» системи обліку доходів та витрат на надання маркетингових послуг шляхом запровадження систематизації та розподілу витрат, що пов’язані із забезпеченням функціонування маркетингових агентств в цілому, а також за рахунок розмежування доходів та витрат окремих структурних підрозділів підприємства, що в підсумку дозволить формувати детальну інформацію щодо доходів, витрат та фінансових результатів окремих структурних підрозділів даного виду діяльності;

– розроблені пропозиції щодо реорганізації підприємства з метою оптимізації податкового навантаження за рахунок застосування спрощеної системи оподаткування та підвищення таким чином прибутковості підприємства;

– обґрунтована економічна доцільність започаткування нового напрямку діяльності підприємства – проведення комерційних майстер-класів з маркетингу та дизайну, що практично не потребує капітальних вкладень, однак у разі успішної реалізації дозволить підвищити як рівень оплати праці окремих фахівців підприємства, так і прибутковість функціонування підприємства;

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення формування на підприємстві облікової політики в частині визначення фінансових результатів за рахунок розробленої класифікації елементів облікової політики, що впливають на процес та облікову оцінку фінансових результатів;

– інформаційне забезпечення процесу управління фінансовими результатами за рахунок впровадження в практику управління презентованої

форми внутрішньої фінансової звітності: «Звіт про фінансові результати за сегментами (видами діяльності та структурними підрозділами)».

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців з питань ідентифікації, управління, обліку та аналізу фінансових результатів, нормативні документи з питань бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів, а також з питань оподаткування діяльності підприємств.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить сформувати якісну систему обліку доходів, витрат та фінансових результатів, підвищити рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур, а також забезпечити підвищення ефективність діяльності підприємства. Отримані результати дослідження спрямовані на формування якісної системи обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також на підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження у фаховому науковому журналі «Економіка та суспільство» була надрукована наукова стаття «Фінансові результати діяльності підприємства: принципи обліку та облікова політика».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатків. Основний зміст викладено на 124 сторінках друкованого тексту.

# РОЗДІЛ 1
# ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ

## 1.1 Проблематика ідентифікації економічної категорії «фінансові результати»

В умовах ринкової економіки фінансові результати діяльності та відповідно їх позитивний еквівалент – прибуток – є центральною категорією підприємницької діяльності, адже на рівні окремого підприємства саме отримання прибутку є метою здійснення підприємницької діяльності та функціонування бізнесу. Саме заради цього власники створюють підприємство, інвестують власні кошти задля початку його функціонування та витрачають час і підприємницькі здібності на стратегічне управління. Саме факт прибутковості підприємства є показником його сталого розвитку та ефективної і суспільно-корисної діяльності.

Варто також зазначити, що прибуток є основним внутрішнім джерелом збільшення фінансового потенціалу підприємства та відповідно отримання прибутку є обов'язковою умовою забезпечення стійкого фінансового стану підприємства, його розвитку та конкурентоспроможності на ринку капіталу. Так, на думку О.Ф. Андросової і А.О. Губарь «важливим є той факт, що основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності – прибуток» [1].

Характеризуючи фінансові результати як економічну категорію, науковці звертають особливу увагу на їх підсумкову або інтегральну особливість. Так, Р.В. Скалюк характеризують фінансові результати діяльності підприємства як певну підсумкову категорію «результативності

господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства» [64, с. 140]. М.Д. Білик і Т.О. Білик стверджують, що фінансові результати відображають «всі сторони діяльності підприємства – рівень його технології та організації виробництва, ефективність системи управління, контроль за рівнем витрат тощо» [3, с. 7].

Протягом століть сутність економічної категорії «фінансові результати» була важливим об'єктом дослідження економічної науки. Відповідні підходи щодо трактування економічного змісту фінансових результатів різними економічними школами узагальнено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів різними економічними школами [30, с. 70]

| Назва економічної школи | Підхід до трактування економічного змісту фінансових результатів |
|---|---|
| Меркантилістична | Фінансові результати, які проявляються у вигляді прибутку, формуються в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства. |
| Фізіократична | Прибуток, як основна форма фінансових результатів, виникає за рахунок природної родючості землі, тобто аграрне виробництво являється основним джерелом багатства. |
| Класична | Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, яка в свою чергу створюється працею. |
| Неокласична | Подвійне трактування: з одної сторони фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору, з іншої – формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів. |
| Інституціоналістична | Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів (НТП, держава, соціальні групи, профспілки та ін.) |
| Теорія трудового доходу | Фінансовий результат (прибуток) є результатом діяльності і винагородою підприємця. |
| Марксистська | Додаткова вартість, яка створюється працею найманих працівників в процесі виробництва та реалізується через сферу обігу, є основним джерелом формування фінансових результатів. |

В сучасних умовах досить часто основною метою діяльності

підприємства зазначають не стільки отримання позитивного фінансового результату – прибутку, скільки збільшення економічного та фінансового потенціалу підприємства. Але варто розуміти тісний логічний зв'язок між такими прагненнями і відповідно не потрібно недооцінювати важливість отримання позитивного фінансового результату, тому що як слушно зазначають М.Ф. Ван Бред і Е.С. Хендріксен «історія світового бізнесу, його основна передумова говорять про те, що головною метою підприємця (власника) є отримання прибутку. Конкретний спосіб отримання прибутку завжди відображав економічне, політичне і соціальне становище свого часу» [8, с. 368].

Таким чином проблематика ідентифікації економічної категорії «фінансові результати» або прибутку як її позитивного втілення залишається актуальною і сьогодні. Окремі із таких визначень, що пропонуються науковцями задля ідентифікації даної економічної категорії, систематизовано в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Ідентифікація категорії «фінансові результати» в сучасних наукових дослідженнях

| Науковці, джерело | Авторське визначення категорій «фінансові результати» або «прибуток» |
|---|---|
| 1 | 2 |
| М.М. Бердар [2, С. 77-78] | «Прибуток є частиною доданої вартості, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва, та одночасно основним критерієм ефективності господарювання та основним власним внутрішнім фінансовим джерелом, яке забезпечує розвиток підприємства на принципах самофінансування». |
| Т.О. Білик [4, с. 7] | «Фінансові результати підприємства – прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності». |
| О.О. Вороніна [11, с. 18] | «Фінансові результати – якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка у цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та, зокрема, відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність». |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 |
|---|---|
| О.О. Гетьман, В.М. Шаповал [13, с. 457] | «Прибуток є економічним позитивним підсумком діяльності підприємства, у якому як в узагальнюючому показнику оцінки ефективності акумулюються резерви всіх складових елементів діяльності підприємства: виробництво і реалізація, якість і асортимент, ефективність використання виробничих ресурсів, собівартість продукції». |
| Л.І. Есманова [15, с. 8] | «Фінансовий результат підприємства – різниця між тим, що одержало підприємство за виконану господарську операцію, або декілька операцій і тим, що фактично витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу та в разі виникнення надзвичайних подій». |
| Е.Г. Рзаєва, О.В. Сереветник [62, с. 122] | «Фінансовий результат – підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства». |
| Г.В. Савицька [63, с. 172] | «Прибуток – частина чистого доходу, який безпосередньо одержують підприємства після реалізації продукції як винагороду за вкладений капітал і ризик підприємницької діяльності». |
| Л.І. Шваб [72, с. 490] | «Прибуток частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства». |
| В.А. Янковська, М.П. Хохлов [74, с. 113] | «Фінансовий результат – це підсумкова категорія результативності господарської діяльності, яка розраховується як різниця між доходами та витратами підприємства і в результаті відображається як прибуток чи збиток». |

Характеризуючи економічну сутність фінансових результатів діяльності підприємства, варто зазначити, що у даному показникові втілюються фінансові наслідки функціонування підприємства, що дозволяє оцінити ефективність роботи та відповідно оцінити, чи вдалося підприємству досягти мети діяльності, забезпечивши позитивний фінансовий результат – прибуток. Таким чином показник отриманих фінансових результатів є важливим елементом як планування, так і обліку та контролю, інструментом оцінки досягнення поставлених фінансових цілей діяльності. Визначення фінансового результату формує підстави для прийняття управлінських рішень щодо подальшої стратегії розвитку підприємства. Для інвесторів, кредиторів, інших контрагентів та органів державної влади сприйняття

підприємства багато в чому ґрунтується на тому, якими є фінансові результати діяльності підприємства. Для зовнішніх стейкхолдерів саме позитивний фінансовий результат роботи підприємства є фінансовою основою його привабливості та довіри. Таким чином, на думку Т.О. Мулик і А.О. Стебловського, «фінансовий результат підприємства відіграє важливу роль у визначенні його фінансового стану, ефективності та перспектив. Він є ключовим показником, який використовується для аналізу та оцінки фінансової діяльності підприємства» [41, с. 88].

Важливим у сприйнятті категорії «фінансові результати» є той факт, що, з однієї сторони, показник фінансових результатів є втіленням якості та результативності прийнятих управлінських рішень, з іншої сторони, комплексним результатом використання ресурсів, залучених до господарської підприємницької діяльності, а у підсумку чинником, що принципово визначає фінансовий потенціал та конкурентоспроможність підприємства. Так, О.П. Вашків і Н.Я. Фірман з цього приводу зазначають, що «категорію фінансового результату можна розуміти як узагальнену характеристику, що відображає:

– рівень ефективності використання залученої ресурсної бази;

– якість і результативність прийнятих управлінських рішень;

– рівень реалізації потенціалу підприємства в його економічному зростанні» [9, с. 165].

Важливим питання ідентифікації економічної категорії «фінансові результати» є розмежування безпосередньо економічного та облікового сприйняття прибутку (збитків). Так, за класичного підходу щодо зазначеного питання в інтерпретації К.Р. Макконнелла і С.Л. Брю «бухгалтерський прибуток є загальною виручкою фірми за мінусом зовнішніх витрат», а «економічний прибуток є виручкою за мінусом усіх витрат (зовнішніх і внутрішніх, тобто витрат, пов’язаних із втраченими можливостями, що включає й нормальний прибуток підприємця)» [78, с. 46]. Різниця є помітною, адже полягає в тому, що при визначенні бухгалтерського прибутку

враховуються лише фактичні, зафіксовані в обліку витрати, а при визначенні економічного прибутку мають бути також враховані витрати, що пов’язані із так званими втраченими вигодами, адже власний капітал, залучений до справи на формування активів підприємства, може бути альтернативно використаний для отримання інших вигод, наприклад, інвестований в цінні папери або розміщений на депозитному ранку в банку.

Розкриття економічного сенсу категорії «фінансові результати» досить часто доповнюють систематизацію певних ключових моментів або рис. Так, у науковій статті О.М. Ковальової і М.І. Іоргачової представлена така систематизація ключових рис «поняття «фінансовий результат»:

– основа для розрахунку бенчмарків ефективності інвестицій капіталу та активів у підприємство, що оцінюється зацікавленими сторонами інвестиційної діяльності як у поточному періоді, так і у прогнозованому;

– генерується за результатами підприємницької діяльності;

– переважання позитивних грошових потоків над витратами підприємства;

– може демонструвати позитивний або негативний результат діяльності суб’єкта господарювання;

– дозволяє оцінювати якість сформованих економічних відносин з контрагентами підприємства;

– основний важіль розвитку та становлення підприємства в своїй ринковій ніші, а також джерело забезпечення фінансової стійкості» [22].

Іншим близьким за суттю методичним підходом щодо розширення питання ідентифікації економічної категорії «фінансові результати» є виокремлення її якісних характеристик. Зазначений підхід зокрема використовується у науковій стаття О.І. Степаненко, де пропонується виокремлення таких якісних характеристик категорії «фінансові результати»:

– «результат економічних відносин підприємства, значущість і сталість його розвитку»;

– «критерій прибутковості, результативності та економічної

стабільності діяльності підприємства»;

– «джерело підвищення (або зниження) ринкової вартості підприємства»;

– «критерій оцінки абсолютної ефективності господарської діяльності підприємства»;

– «джерело фінансування виробничого, комерційного та соціального розвитку підприємства» [67, с. 114].

Аналогічно для розкриття економічної сутності позитивного фінансового результату – прибутку як бажаного фінансового результату в економічній літературі досліджуються його функції.

Так, П.В. Круш, В.І. Подвігіна і Б.М. Сердюк зазначають, що «з економічної точки зору, прибуток підприємства виконує такі функції:

– характеризує економічний ефект, отриманий у результаті діяльності підприємства;

– є одним із ключових джерел фінансування, розширення та технічного розвитку виробництва;

– є джерелом збагачення власників підприємства;

– є найважливішим джерелом формування державного бюджету (через систему оподаткування)» [25, с. 596].

У науковій статті Н.М. Богацької визначені такі функції прибутку:

– «оціночна функція (отриманий прибуток дозволяє оцінити ефективність господарської діяльності та якість управління нею);

– стимулююча функція (отриманий прибуток дозволяє проводити операційну та фінансову діяльність більш раціонально та ефективно задля отримання більшого прибутку);

– розподільча функція (прибуток використовується для фінансування різних сфер діяльності підприємства, а також для сплати податків)» [5].

Аналогічної думки дотримуються О.Є. Майборода, Г.О. Сукрушева і Є.В. Куліш, виокремлюючи оціночну, розподільчу та стимулюючу функції прибутку [31, с. 312]. О.О. Гетьман і В.М. Шаповал зазначають як функції

прибутку оціночну, розподільчу, стимулюючу і відтворювальну [13, с. 459]. А на думку І.Ю. Єпіфанової і В.С. Гуменюк «прибуток як важлива категорія ринкових відносин визначає такі функції:

– характеризує економічний ефект – кінцевий фінансовий результат;

– прибуток відіграє стимулювальну функцію – він водночас є фінансовим результатом й основним елементом фінансових ресурсів підприємства;

– прибуток джерело формування бюджетів різних рівнів» [16, с. 181].

У підсумку зазначимо, що на нашу думку, в сучасних умовах варто розглядати функції прибутку як оціночна розподільчо-стимулююча та функція відтворення.

Сенс оціночної функції прибутку полягає в тому, що саме прибуток як позитивний фінансовий результат є інтегральним показником, що визначає економічний ефект діяльності підприємства. Розмір прибутку синтезує всі зміни щодо обсягів та структури діяльності, результативність використання залучених ресурсів, рівень доходів та витрат – таким чином прибуток синтезує всі аспекти та елементи діяльності підприємства. Йдеться безумовно не тільки про абсолютну величину прибутку, що планується або визначений в обліку, а й про його відносний рівень, що визначається показниками рентабельності. Зазначена функція прибутку є надзвичайно важливою як на етапі планування, коли прибуток виступає критерієм обґрунтування доцільності або недоцільності прийняття конкретних управлінських рішень, так і на етапі наступного аналізу господарської діяльності. С.Б. Шипіна з цього приводу цілком слушно стверджує, що «метою будь-якого підприємства є раціональне використання залучених ресурсів, що остаточно відображається у фінансових результатах його діяльності» [73, с. 229].

Сенс розподільчо-стимулююча функція прибутку проявляється в процесі розподілу коштів та відповідно майна, в якому вони втілені, що з’явилися завдяки отриманню прибутку. Перший етап такого розподілу –

площина оподаткування податком на прибуток – відповідно кошти розподіляються між державним бюджетом і відповідно підприємством. Наступний рівень розподілу знаходиться в компетенції власників підприємства, саме вони визначають, яка частина отриманого прибутку буде спрямована на виплату дивідендів, а яка буде залишена як джерелом фінансування розвитку підприємства. Звісно певні суми отриманого прибутку (так звані бонусні виплати) можуть бути виплачені найманому керівництву підприємства за відповідними трудовими контрактами та рішенням власників.

Функція відтворення або іншими словами інвестування присутня тоді, коли отриманий прибуток не спрямовується на споживання (виплату дивідендів), а залишається власниками на фінансування розвитку підприємства. Відповідно прибуток набуває статусу джерела інвестування, тобто розширеного відтворення активів підприємства, наприклад, основних засобів або додаткового обсягу необхідних запасів, що забезпечує розширення масштабів господарської підприємницької діяльності.

Розкриття економічної сутності фінансових результатів та їх позитивної оцінки – прибутку досліджується в економічній літературі також через питання класифікації. Йдеться про те, що в залежності від поставлених завдань та функцій прибуток може бути класифікований за різними ознаками. Виконана систематизація класифікації фінансових результатів (прибутку) за різними класифікаційними ознаками представлена на рисунку 1.1.

Проблематика розмежування категорій економічного прибутку і так званого бухгалтерського або облікового прибутку вже розглядалось вище. З цього приводу також варто зазначити., що в ході розрахунку облікового прибутку враховуються лише реальні понесені витрати, що можуть бути достовірно оцінені та документальні підтверджені. Логіка бухгалтерського обліку не передбачає відображення втрачених можливостей, адже це як мінімум не може бути достовірно оцінене.

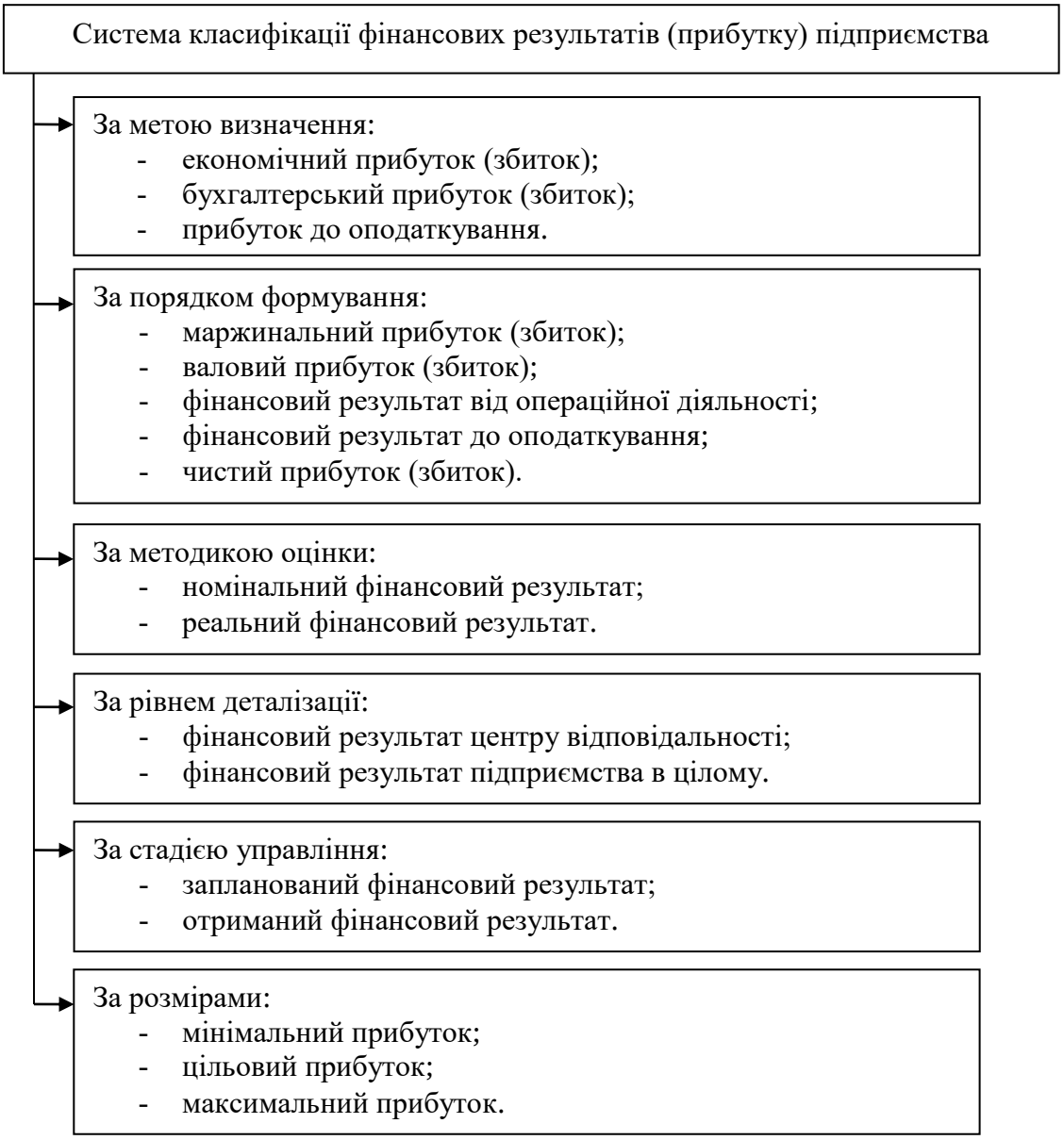



Рисунок 1.1 – Класифікації фінансових результатів (прибутку)

(складено автором за джерелами [2, с. 81; 13, С. 461-462; 23, С. 116-117; 41, с. 89; 52, С. 27-28; 69, с. 81; 76, С. 164-166; 78, с. 46])

За умови прибуткової роботи підприємства власники (за умови прийняття відповідного рішення на загальних зборах власників) отримують дивіденди, які і є доходом на вкладений капіталу. В той же час в обліку нарахування дивідендів не призводе до визнання витрат, адже йдеться про чистий прибуток, що розподіляється між власниками.

Досліджуючи класифікацію фінансових результатів за метою

визначення варто також звернути увагу на висновки та пропозиції Л.В. Нападовської щодо розмежування понять «фінансовий» результат і «управлінський» результат, а саме «у фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції. В управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам. Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності» [44, с. 134].

Прибуток до оподаткування або прибуток як об’єкт оподатковування є категорією податкового законодавства. Відповідна практика оподаткування прибутку підприємств є поширеною в світі. В Україні чиною системою оподаткування також передбачений податок на прибуток підприємств, який стягується відповідно до Розділу ІІІ Податкового Кодексу України. Таким чином п. 134.1.1 ПКУ визначено, що «об’єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу» [56].

Класифікація фінансових результатів за порядком формування ґрунтується насамперед на структурі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), де передбачена презентація фінансових результатів діяльності підприємства. Саме елементами такого звіту є категорії «валовий прибуток (збиток)», «фінансовий результат від операційної діяльності», «фінансовий результат до оподаткування», «чистий прибуток (збиток)».

Поняття маржинальний (або маргінальний) прибуток (дохід) також є

видом фінансового результату за порядком формування. Йдеться про категорію управлінського обліку, що застосовується в аналізі, в тому числі попередньому, і є важливою для прийняття управлінських рішень. За своєю суттю машинальний прибуток (дохід) є «різницею між чистим доходом підприємства та змінними витратами, пов'язаними з виробництвом реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг); такий прибуток є джерелом покриття постійних витрат та формування чистого прибутку» [76, с. 175].

За класифікаційною ознакою в площині методики оцінки окремі дослідники виділяють:

– «номінальний прибуток – це фактично отримана величина прибутку;

– реальний прибуток – це номінальний прибуток перерахований з огляду на інфляцію» [13, с. 461].

Така класифікація є важливою у випадках, коли йдеться про порівняння фінансових результатів різних періодів часу.

Деякі представлені в літературі системи класифікації прибутку передбачають також класифікацію за розмірами. Так, О.О. Гетьман і В.М. Шаповал пропонують розрізняти:

– «мінімальний прибуток – прибуток, розмір якого після сплати податків задовольняє власників підприємства відповідно до встановленого мінімального рівня рентабельності на вкладений капітал, тобто кількісно мінімальний рівень рентабельності відповідає рівню середньої потенційної ставки банків по депозитах;

– цільовий прибуток – це прибуток, який визначає цільову функцію діяльності підприємства та залежить від обраної стратегії; такий прибуток може бути нормальним, тобто відповідати нормі прибутку на вкладений капітал, або необхідним, тобто відповідати потребам підприємства в коштах на виробничий та соціальний розвиток;

– максимальний прибуток – це прибуток, який підприємство отримує при такому обсязі діяльності, коли граничні доходи дорівнюють граничним

витратам, тобто граничні доходи і витрати ростуть відповідно до зростання обсягів виробництва» [13, с. 461].

Розуміння економічної (або навіть підприємницької) сутності категорії фінансових результатів і прибутку зокрема неможливе без дослідження питання подальшого використання прибутку як основного джерела задоволення інтересів його власників та фінансування інвестиційних потреб підприємства. Прийняття рішень щодо розподілу та використання прибутку підприємства принципово знаходиться в компетенції його власників (учасників, акціонерів). Прибуток в цілому або його частина за рішення власників може бути розподілена між ними у якості дивідендів, тобто фінансового ресурсу, що вилучається власниками. Частина прибутку, що не розподілена між власниками шляхом виплати дивідендів, залишається таким чином на розвиток підприємства і є джерелом фінансування збільшення активів, у тому числі капітальних інвестицій. Обґрунтування співвідношення між сумами прибутку, що відповідно споживаються шляхом виплати дивідендів і спрямовуються на розвиток підприємства є принциповим та надзвичайно складним управлінським рішенням, яке в свою чергу має принципове стратегічне значення для майбутнього підприємства. Саме тому приймається таке рішення виключно власниками підприємства.

Також варто звернути увагу на те, що на відповідне рішення впливають зазвичай багато чинників таких як, прибутковість підприємства та перспективи його розвитку, перспективи відповідної галузі та напрямків діяльності, макроекономічна ситуація та інвестиційний клімат, державна політика тощо.

Підсумовуючи, зазначимо, що фінансові результати, є надзвичайно важливою та багатогранною економічною категорією, кількісна оцінка якої здійснюється в площині бухгалтерського обліку, що і актуалізує подальше дослідження облікової природи категорії «фінансові результати» та принципів відображення фінансових результатів в обліку.

## 1.2 Облікові аспекти ідентифікації та визначення фінансових результатів підприємницької діяльності

Визначення фінансових результатів варто визнати одним із основних завдань, що вирішується шляхом ведення бухгалтерського обліку, адже не в останнє поява та розвиток процесу систематизації інформації із дотриманням принципу подвійного запису можуть бути обґрунтовані необхідністю якісного визначення фінансового результату діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Історія розвитку бухгалтерського обліку тісно пов'язана із питанням облікового визначення фінансових результатів підприємницької діяльності. Так, цікавий ретроспективний екскурс щодо трактування облікового аспекту категорії «фінансові результати» у світовій економічній науці надає Л.І. Есманова, стверджуючи, що «серед думок зарубіжних вчених у цілому можна виділити три основних трактування фінансового результату. Фінансовий результат, як стверджував берлінський адвокат Г.В. Симон, – це приріст протягом періоду капіталу (засобів, які вклали власники) підприємства (відповідно збиток визначається як його зменшення). Друге трактування фінансового результату дає Е. Шмаленбах – професор Кельнського університету. Фінансовий результат – це різниця між доходами і витратами підприємства. Він вбачав, що для визначення фінансового результату – прибутку – слід зосередитися на русі грошових витрат і доходів. Третє трактування випливає з праць І. Фішера: фінансовий результат є збільшення протягом звітного періоду оцінки активу за рахунок зміни його доходності» [15, с. 9].

В сучасних умовах організації бухгалтерського обліку важливою первісною передумовою облікової ідентифікації фінансових результатів є відповідні нормативні документи. У вітчизняному правовому полі така нормативна облікова ідентифікація передбачена Національним положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким «прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати» [45], «збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [45]. Йдеться таким чином про ідентифікацію фінансових результатів шляхом технічного порівняння доходів та витрат певного періоду діяльності.

В той же час варто зазначити, що в площині обліку із дотриманням принципу подвійного запису розкриття сутності фінансових результатів має й інший важливий сутнісний аспект. На це звертається увага в багатьох наукових дослідженнях. Так, А.Г. Загородній, Л.Г. Вознюк і Г.О. Партин надають визначення таким чином «фінансові результати:

– «різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час;

– приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді» [17, с. 510].

А О.В. Назаренко і Р.В. Лукаш з цього приводу зазначають, що є «два принципових підходи до розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства:

– метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто визначається різниця між доходами і витратами понесеними для їх отримання у визначеному звітному періоді;

– метод зміни чистих активів – проводиться визначення приросту власного капіталу у звітному періоді … (якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то господарюючий суб'єкт отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток)» [42, с. 21].

Аналізуючи наведену інформацію, варто, на нашу думку, звернути увагу на те, що за умови ведення обліку із дотриманням принципу подвійного запису, два представлених підходи не є альтернативними, а є фактично з двох сторін розкривають обліковий сенс єдиної категорії.

Таким чином, якщо облік здійснюється із дотриманням принципу подвійного запису, це дозволяє логічно поєднати технічний підхід щодо визначення фінансового результату та його сутнісне сприйняття. Так, якщо отримані доходи за певний період перевищують понесені витрати за той же період, різниця – фінансовий результат – прибуток – шляхом формування додаткових активів капіталізується без жодного збільшення зобов'язань, тобто наявне збільшення вартості чистих активів або суми власного капіталу без додаткових внесків власників. Саме ці додаткові чисті активи є сутнісною метою підприємницької діяльності, адже йдеться про появу додаткових економічних ресурсів, які здатні задовольняти потреби підприємця або власників підприємства. Якщо навпаки витрати підприємства за певний період перевищують отримані доходи за той же період, різниця фінансовий результат – збитки – спричиняє фактичну втрату активів, тобто наявне зменшення вартості чистих активів або суми власного капіталу без вилучення коштів власниками.

Нерозподілений прибуток в обліку за логікою принципу подвійного запису сприймається як вид пасивів – джерело формування додаткових активів підприємства на відповідної вартості, яке наявне до моменту розподілу прибутку між власниками шляхом нарахування дивідендів. Збитки як фактично втрачені економічні ресурси формально визнаються такими собі «умовними» активами, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

Таким чином, в площині обліку із дотриманням принципу подвійного запису фінансові результати як мета та інтегральний результат господарської підприємницької діяльності є кількісною зміною вартості чистих активів (та відповідно суми власного капіталу) без додаткових внесків чи вилучень власниками, що технічно є різницею між доходами та витратами, понесеними за певний період часу.

Досліджуючи облікову сутність фінансових результатів варто також звернути увагу на площину руху грошових коштів, адже досить часто

власники бізнесу сприймають отримання прибутку як збільшення грошових коштів, як найбільш ліквідних активів, вартість яких, на відміну від інших активів, не сприймається як суб'єктивна облікова оцінка. Звичайно, збільшення грошових коштів досить не є результатом (втіленням) позитивного фінансового результату, адже збільшення грошових коштів може бути результатом зменшення інших активів або результатом збільшення зобов'язань. Але для сприйняття облікової сутності фінансових результатів є принциповим той факт, що отримання прибутку за умови відсутності змін у вартості інших активів, а також у сумі інших складових власного капіталу та зобов'язань призводить до збільшення наявних грошових коштів, а збитки навпаки за тих же умов призводять до зменшення наявних грошових коштів. Таким чином, якщо розглянути весь цикл існування підприємства – від інвестування певного капіталу у грошовій формі до його розподілу у грошовій формі між власниками в ході ліквідації, то прибуток для власників буде втілений у додаткову суму грошових коштів, яку вони не вкладали, але розподіляють між собою, а збитками будуть відповідні втрати грошових коштів власників.

Комплексно три наведені аспекти облікової ідентифікації категорії «фінансові результати» – технічний, сутнісний та грошовий – представлено на рисунку 1.2.

Предметно облікова сутність фінансових результатів може бути розкрита лише через відповідні облікові процедури та розрахунки щодо їх визначення. Саме на цей факт звертають особливу увагу М.Ф. Ван Бред і Е.С. Хендріксен, зазначаючи, що «сутність облікового прибутку можна сприйняти лише через розуміння методу і алгоритму його обчислення» [8, с. 205].

Особливу увагу науковці також звертають на суб'єктивність в обліковому сприйнятті фінансових результатів, а також на певні можливі перекручення та маніпуляції щодо формування інформації про фінансові результати та її презентації у фінансовій звітності.

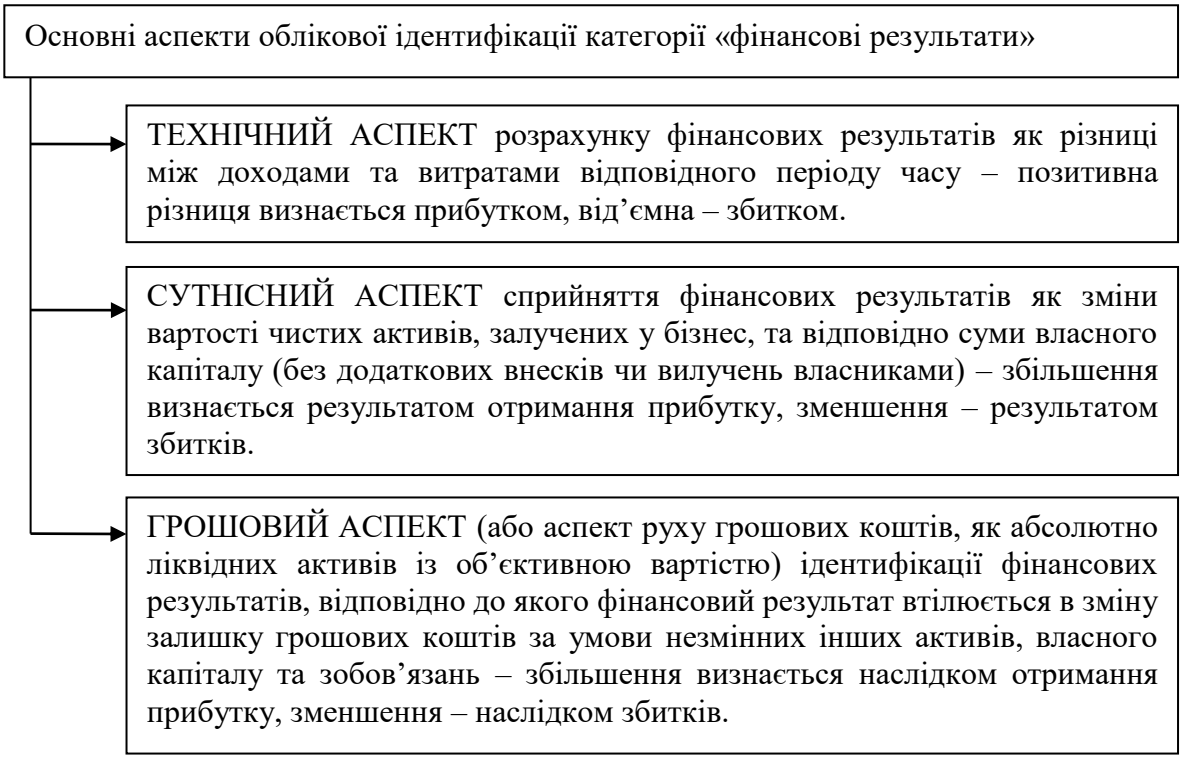



Рисунок 1.2 – Основні аспекти облікової ідентифікації категорії «фінансові результати» [80, с. 53]

Так, Дж. Крісті, досліджуючи облікову сутність прибутку та принципи його облікової оцінки, називає чистий прибуток «гіпотетичною конструкцією бухгалтерів» [35, с. 23]. А Ю.О. Івахів із зазначеного питання стверджує, «що в умовах ринкової економіки всі лише говорять про прибуток як про найважливішу ціль бізнесу і ключовий критерій його ефективності. Однак мало хто може сказати, якими конкретно активами бувають забезпечені мільйонні суми прибутків, які представляються у звітах підприємств. З нашої точки зору, відображений у Звіті про фінансові результати прибуток, скоріше за все, є віртуальним розрахунковим показником, так само, як і відображена у Балансі його капіталізована частина» [18, с. 79].

Суб'єктивність та відповідно проблематика визначення фінансових результатів в обліку пов'язана насамперед тим, що систематично потрібно визначати результат діяльності окремо за певний період часу в умовах, коли підприємство продовжує активну господарську діяльність. Саме тому і

виникає два принципово різних варіанти, адже організувати процес облікового відображення доходів та витрат можна або за рухом грошових коштів, тобто касовим методом, або із дотриманням принципу нарахування. Тут потрібно відразу зазначити, що принципова різниця між результатом застосування двох зазначених альтернативних підходів наявна лише у разі визначення фінансового результату окремого звітного періоду – кварталу чи року, що не відповідає повному господарському циклу. Причинами такої невідповідності є наявність на початок та кінець періоду залишків активів, що не є грошовими коштами (тобто запасів, дебіторської заборгованості тощо), та зобов'язань. Якщо розглядати повний господарський цикл діяльності підприємства, то за різних підходів щодо підрахунку фінансовий результат, як об'єктивна категорія, має бути однаковим.

Ідейною основою визначення фінансових результатів касовим методом приймається рух грошових коштів, тобто доходи і витрати визнаються в обліку одночасно із надходженням та вибуттям грошових коштів відповідно. Незважаючи на наявну на перший погляд простоту та прозорість касового методу, його використання в сучасних умовах підприємницької діяльності є досить проблемним, адже таким чином практично неможливо якісно відобразити в обліку процес амортизації активів багаторазового тривалого використання, механізм доходів та витрат майбутніх періодів, а також постійне формування в наслідок розрахунків дебіторської та кредиторської заборгованості. Іншим недоліком касового методу прийнято визнавати неможливість досягнення адекватної відповідності доходів та витрат, що в свою чергу може спричинити суттєве викривлення фінансових результатів окремих періодів. Так, якщо продукція ще не відвантажена або оплата за неї не отримана, а кошти ресурси, використані задля її виробництва, вже сплачені, фінансовий результат буде неадекватно занижений. Навпаки, фінансовий результат буде неадекватно завищеним, якщо попередня оплата за продукцію отримана, а кошти за ресурси, які будуть використані при її виробництві, ще не сплачені або були сплачені в іншому періоді.

Таким чином, застосування касового методу задля визначення фінансових результатів здатне принципово викривити облікову інформацію і суттєво обмежує користувачів щодо оцінки ефективності діяльності підприємства. В сучасних умовах такий варіант визначення фінансових результатів може використовуватися лише підприємцями, які практично не надають покупцям (замовникам) відстрочки платежу і не формують суттєвих сум кредиторської заборгованості, практично не змінюють вартості залишків активів і не використовують у підприємницькій діяльності активів тривалого використання.

З метою усунення недоліків касового методу та підвищення інформативності облікової та звітності інформації в обліку почали використовувати так званий метод нарахувань. В економічній літературі наявна інформація, що даний метод обліку доходів та витрат використовувався у Стародавньому Римі ще у VI столітті до н.е. [59, с. 26].

Основною обліковою ідеєю методу нарахування є визнання доходів та витрат за фактом здійснення відповідних економічних дій (подій), незалежно від моменту надходження та сплати грошових коштів. Таким чином доходи та витрати відображаються в обліку одночасно із рухом матеріальних або інших негрошових активів або формуванням зобов’язань, а не за рухом грошових коштів. Це дозволяє досягти коректності у порівнянні доходів та витрат, що понесені для отримання відповідних доходів, логічно відображати в обліку дебіторську та кредиторську заборгованості, залишки запасів, доходи та витрати майбутніх періодів і в цілому вести облік із дотриманням принципу подвійного запису. Варто також зазначити, що облікова ідентифікація фінансових результатів як кількісної зміни вартості чистих активів (та відповідно суми власного капіталу) без додаткових внесків або вилучень власниками відповідає саме логіці методу нарахувань, адже за касового методу визнаний фінансовий результат втілюється у кількісній зміні наявних грошових коштів (а не чистих активів в цілому).

Метод нарахування щодо визнання доходів та витрат та відповідно

фінансових результатів діяльності є на сьогодні найбільш поширеним в обліковій практиці. Саме цей метод є обов'язковим елементом організації обліку на вітчизняних підприємствах, адже відповідно до норм Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» серед принципів ведення бухгалтерського обліку та формування звітності передбачений принцип «нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [57].

Предметно та детально реалізація ідеї методу нарахування може бути розкрита лише шляхом дослідження принципів визнання та відображення в обліку доходів та витрат як складових формування фінансового результату.

Так, відповідно до норм Закону України № 996-XIV доходами визнається «збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [57].

Момент визнання доходів в обліку визначається у відповідності до принципу нарахування, тобто в момент їх юридичного формування (наприклад, в момент передачі прав власності на активи, які реалізуються покупцеві, що й призводе до формування доходу від реалізації), незалежно від моменту надходження відповідних грошових коштів. Так, нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» визначено, що «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 достовірна визначена» [46]. Окремо у зазначеному нормативному документі вказується, що суми отриманих авансів (попередніх оплат) доходом не визнаються.

Принципи визначення моменту визнання окремих видів доходів у відповідності до принципу нарахування представлено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Принципи визначення моменту визнання окремих видів доходів у відповідності до принципу нарахування

| Вид доходів | Принципи визначення моменту визнання доходів у відповідності до принципу нарахування |
|---|---|
| Доходи від реалізації готової продукції, товарів та інших активів | Визнаються за фактом передачі права власності на реалізовану продукцію (товари, інші активи) покупцю одночасно із вигодами та ризиками незалежно від термінів оплати (попередньої оплати) |
| Доходи від реалізації робіт (послуг) | Визнаються за фактом підписання замовником акту виконаних робіт (наданих послуг) незалежно від термінів оплати (попередньої оплати) із врахуванням норми щодо визнання доходу виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу |
| Фінансові доходи у формі дивідендів | Визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату незалежно від термінів отримання грошових коштів |
| Фінансові доходи у формі процентів | Визнаються у тому звітному періоді, за який вони нараховуються, виходячи з бази їх нарахування та терміну користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди незалежно від термінів отримання грошових коштів |
| Доходи від курсових різниць | Визнаються за фактом відображення в обліку на дату балансу або на дату здійснення операції, що змінює відповідну монетарну статтю; безпосереднього позитивного грошового потоку такі доходи не формують |

У синтетичному обліку відображення визнаних доходів здійснюється на рахунках 7 класу «Доходи і результати діяльності». Рахунки даного класу, окрім рахунку 79 «Фінансові результати», призначені для відображення різноманітних доходів. За обліковою суттю такі рахунки визнаються пасивними, адже призначені для систематизації доходів (тобто потенційно отриманого прибутку) – відповідно визнаються доходи за кредитом рахунків, а списуються суми за дебетом. Протягом певного періоду рахунки використовуються для накопичення інформації щодо доходів, а за підсумками періоду систематизована сума доходу списується на рахунок фінансових результатів.

Іншою складовою попередньої облікової роботи із визначення фінансового результату є облік витрат. Відповідно до норм Закону України № 996-XIV витратами визнається «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов’язань, яке призводить до

зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [57]. Визнання витрат, як й доходів, здійснюється у відповідності до принципу нарахування.

Окремі додаткові правила щодо моменту визнання витрат в обліку передбачені нормами Національного положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а саме:

– «витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань»;

– «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені»;

– «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені»;

– «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [47].

Додатково варто відзначити, що відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати» попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг витратами не визнається.

Принципи визначення моменту визначення окремих видів витрат у відповідності до принципу нарахування представлено в таблиці 1.4.

Для організації синтетичного обліку витрат Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено два класи рахунків – клас 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності». Використання 9 класу рахунків «Витрати діяльності» є обов'язковим. Рахунки 8 класу можуть використовуватися підприємством для систематизації витрат за елементами, але це не є обов'язково, а тому визначається кожним підприємством самостійно як складова облікової політики.

Таблиця 1.4 – Принципи визначення моменту визнання окремих видів витрат у відповідності до принципу нарахування

| Вид витрат | Порядок визначення моменту визнання витрат у відповідності до принципу нарахування |
|---|---|
| Матеріальні витрати | Визнаються одночасно із споживанням (зменшенням) відповідних одиниць сировини та матеріалів незалежно від термінів їх отримання від постачальників та відповідної оплати (попередньої оплати) |
| Витрати, пов'язані із отриманням від підрядників робіт та послуг | Визнаються за фактом прийняття до сплати первинних документів підрядників (рахунків, актів виконаних робіт, наданих послуг) та визнанням зобов'язань перед підрядниками незалежно від термінів відповідної оплати (попередньої оплати) |
| Витрати на оплату праці | Визнаються одночасно із визнанням зобов'язань з оплати праці за відповідний місяць незалежно від термінів виплати заробітної плати, у тому числі у разі виплати авансу та виплати сум у наступних періодах часу |
| Витрати на сплату єдиного соціального внеску | Визнаються одночасно із визнанням зобов'язань з єдиного соціального внеску виходячи із витрат на оплату праці відповідного місяця незалежно від строків сплати єдиного соціального внеску, у тому числі у наступних періодах часу |
| Витрати, пов'язані із використанням основних засобів | Визнаються щомісяця частинами у формі амортизаційних відрахувань протягом періоду експлуатації незалежно від термінів набуття власності на об'єкти основних засобів, відповідної оплати (попередньої оплати) та введення об'єктів основних засобів в експлуатацію |
| Витрати, пов'язані із сплатою деяких видів податків | Визнаються як витрат періоду, за який визнаються зобов'язання перед бюджетом за деякими видами податків (податок на прибуток, плата за землю, податок на нерухоме майне, відмінне від земельної ділянки тощо) незалежно від термінів погашення зобов'язань перед бюджетом |
| Витрати, пов'язані із відрядженнями найманих працівників | Визнаються датою затвердження керівником звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, незалежно від термінів виплати авансу на відрядження та здійснення остаточного розрахунку за відрядженням |
| Втрати від курсових різниць | Визнаються за фактом відображення в обліку на дату балансу або на дату здійснення операції, що змінює монетарну статтю; безпосереднього негативного грошового потоку такі витрати не формують |

Рахунки, призначені для обліку витрат, за обліковою сутністю є активними (адже йдеться з одного боку про витрачені ресурси – активи, а з іншого боку про суми, на які доходи будуть зменшені) – відповідно визнаються витрати за дебетом рахунків, а розподіл або списання витрат відображається за кредитом. Протягом певного періоду рахунки використовуються для накопичення інформації щодо витрат, а за підсумками

періоду систематизована сума доходу списується на рахунок фінансових результатів (винятком є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», адже суми, що систематизовані на такому рахунку, розподіляються на долучаються до витрат виробництва; списання загальновиробничих витрат на рахунок фінансових результатів не передбачене).

Безпосереднє визначення фінансових результатів відбувається на спеціальному рахунку 79 «Фінансові результати», до кредиту якого переносяться всі систематизовані чисті доходи, а до дебету відповідно всі понесені витрати. Далі обороти порівнюються і відповідно перевищення суми обороту за кредитом над сумою обороту за дебетом визнається отриманим прибутком, а у випадку перевищення обороту за дебетом суми обороту за кредитом – різниця визнається збитками.

Принципи та порядок визначення в обліку та презентації в фінансовій звітності фінансових результатів систематизовано на рисунку 1.3.

Варто також звернути увагу на те, що у фінансовій звітності розкривається не лише технічний аспект облікової ідентифікації прибутку (як результату порівняння доходів та витрат), а й сутнісний, адже в балансі нерозподілений прибуток визнається складовою власного капіталу, що забезпечує формування додаткових активів підприємства, а непокриті збитки навпаки зменшують власний капітал, що відповідно призводить до зменшення наявних активів підприємства.

Звіт про рух грошових коштів за умови його формування непрямим методом розкриває певний грошовий аспект ідентифікації облікової сутності фінансових результатів. Таким чином акцентується увага на тому, що отриманий прибуток збільшує наявну суму грошових коштів, а понесені збитки відповідно навпаки її зменшують, але варто розуміти, що повним (симетричним) такий вплив є лише за відсутності інших змін щодо активів, власного капіталу та зобов’язань, адже інші чинники також впливають на рух грошових коштів (зокрема зміна вартості запасів або розміру дебіторської заборгованості та зобов’язань).

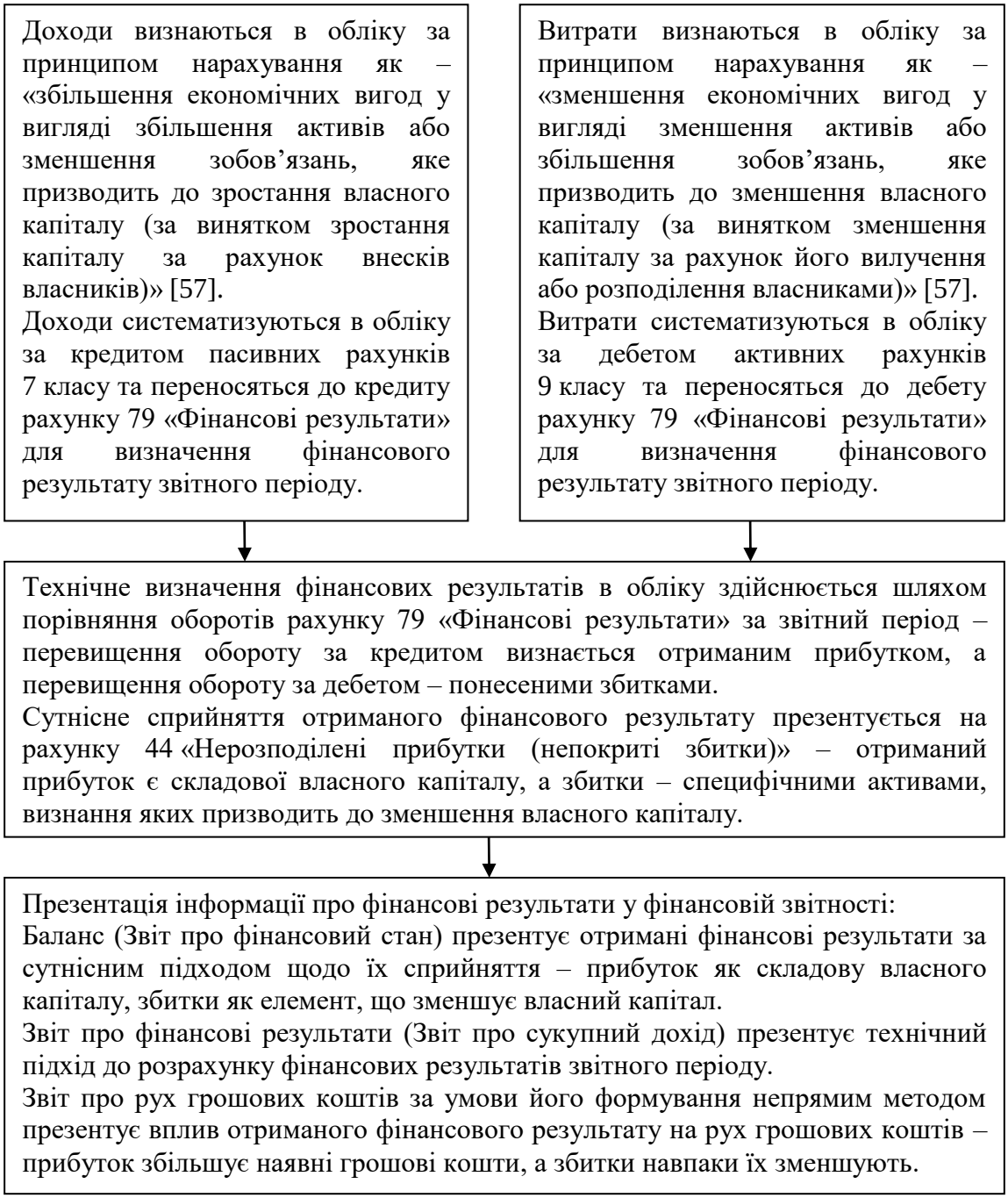



Рисунок 1.3 – Принципи та порядок визначення в обліку та презентації у фінансовій звітності фінансових результатів (розроблено автором)

Важливим організаційним елементом формування якісної системи відображення в обліку доходів, витрат та відповідно фінансових результатів підприємства є облікова політика, тобто «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського

обліку, складання та подання фінансової звітності» [57].

Питання впливу облікової політики та її окремих елементів на розмір визначених в обліку фінансових результатів діяльності підприємства за окремі звітні періоди активно досліджуються сучасною обліковою наукою. Так, Ф.Ф. Бутинець і Н.М. Малюга зазначають, що «до основних елементів облікової політики, які найбільше впливають на фінансові результати діяльності підприємства, належать такі: вибір моменту реалізації, визначення методу оцінки вибуття запасів, визначення методу нарахування амортизації» [7, с. 20]. В. Сопко серед найважливіших основних елементів облікової політики, які впливають на формування та розмір фінансових результатів, називає такі як «методи оцінки запасів при вибутті, метод нарахування амортизації основних засобів, визнання та відображення витрат і доходів, створення резервів під майбутні витрати, оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг та виконання робіт, метод нарахування резерву сумнівних боргів» [66, с. 141]. Л.В. Коваль розділяє елементи облікової політики на такі, вибір яких «впливає на зменшення» та «впливає на збільшення фінансового результату підприємства» [21]. Надзвичайно цікавою з даного питання є думка С.Ф. Голова, який, досліджуючи так званий «креативний облік», звертає увагу вже не на вплив облікової політики на розмір фінансових результатів, а на маніпуляції з розміром прибутку, зазначаючи, що на його думку «серед облікових оцінок найбільш часто для маніпуляцій з прибутком завищують резерв сумнівних боргів» [14, с. 363].

Безперечним є той факт, що прийняття рішення щодо вибору багатьох елементів облікової політики впливає в підсумку на розмір визнаних в обліку фінансових результатів окремих звітних періодів. В той же час варто зазначити, що такий вплив є суб’єктивним та тимчасовим, адже йдеться не про повний господарський цикл функціонування підприємства, а про оцінку фінансових результатів окремих звітних періодів. Відповідно наявне завищення фінансових результатів одних звітних періодів з часом компенсується заниженням фінансових результатів інших звітних періодів

або навпаки.

Звісно на процес визначення в обліку фінансових результатів впливають елементи облікової політики щодо організації обліку доходів та витрат. Але варто звернути увагу на те, що й інші елементи облікової політики здатні суттєво вплинути на розмір фінансових результатів, що визначаються в обліку та презентуються у фінансовій звітності. Так, на розмір фінансових результатів окремих звітних періодів впливає вибір методу нарахування амортизації основних засобів навіть за однакового терміну їх корисного використання, зокрема в першому році експлуатації застосування прямолінійного методу в порівнянні з кумулятивним призведе до визнання в обліку більшої суми прибутку (або меншої суми збитків). Аналогічно на облікову оцінку отриманого фінансового результату впливає обраний метод оцінки запасів при списанні. Так, зокрема, застосування методу середньозваженої собівартості в порівнянні з методом FIFO (first in – first out) в умовах поступового зростання цін на куповані запаси (сировину, матеріали, товари) призводить до визнання в обліку меншої суми прибутку (або більшої суми збитків). Звичайно наявні відмінності щодо оцінки фінансових результатів є суб’єктивними та тимчасовими, адже йдеться не про повний цикл діяльності підприємства, а про оцінку фінансових результатів окремих звітних періодів.

Рівень прогнозованості впливу вибору окремих елементів облікової політики на розмір фінансових результатів окремих звітних періодів відрізняється, на що варто зважати в процесі формування облікової політики. Так, вплив одних елементів облікової політики є цілком прогнозованим, вплив інших залежить від додаткових чинників, але в цілому є прогнозованим, а вплив деяких елементів хоча і наявний, але залежить від багатьох факторів і є мало прогнозованим.

Елементи облікової політики, що впливають на процес визначення фінансових результатів, можуть бути класифіковані за об’єктами обліку, а також за рівнем прогнозованості впливу на розмір фінансових результатів

окремих періодів. Розроблена класифікація представлена на рисунку 1.4.

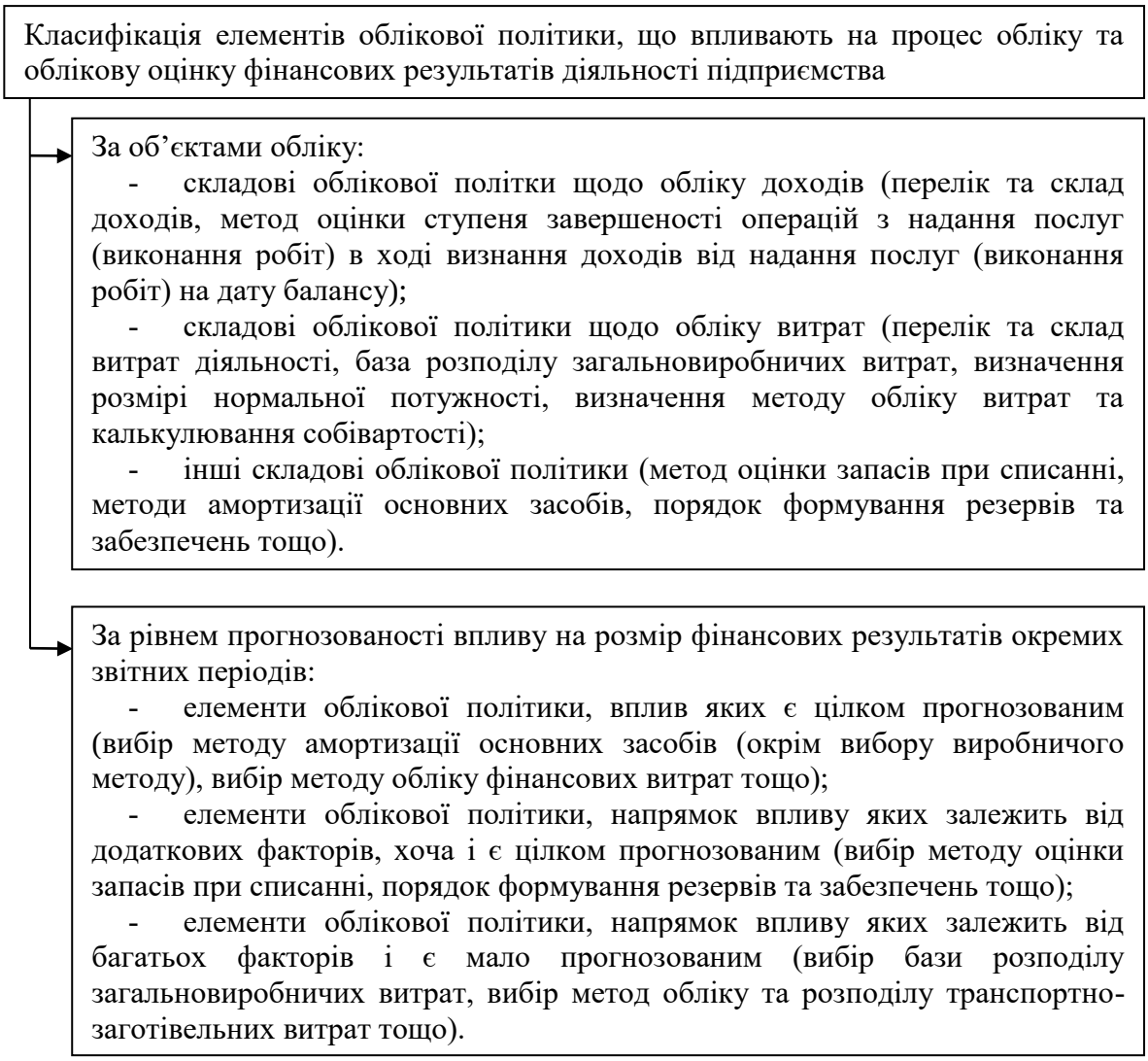



Рисунок 1.4 – Класифікація елементів облікової політики, що впливають на процес та облікову оцінку фінансових результатів (розроблено автором)

Варто також зазначити, що вплив окремих елементів облікової політики на облікову оцінку фінансових результатів окремих звітних періодів для підприємств – платників податку на прибуток варто досліджувати за двома взаємопов'язаними етапами, адже визнаний в бухгалтерському обліку фінансовий результат є основою визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток.

Відповідно розмір визначених в обліку фінансових результатів (під впливом комплексу елементів облікової політики) певним чином визначає рівень податкового навантаження за податком на прибуток, що в свою чергу впливає на розмір чистого прибутку, який за підсумками звітного періоду капіталізується шляхом збільшення вартості чистих активів підприємства.

## 1.3 Теоретичні основи управління фінансовими результатами діяльності підприємства

Процес управління фінансовими результатами є ключовим елементом управління діяльністю будь-якого підприємства як суб'єкта господарської діяльності. Це обґрунтовується тим безперечним фактом, що саме отримання прибутку – позитивного фінансового результату є метою функціонування підприємства. Саме за рахунок отримання прибутку підприємство досягає збільшення чистих активів та розміру власного капіталу, що збільшує економічний потенціал підприємства та визначає подальші перспективи його функціонування та розвитку. Таким чином рівень прибутковості підприємства принципово визначає його платоспроможність та конкурентоспроможність, перспективи розвитку та капіталізацію в цілому. Лише за умови стабільного отримання прибутку підприємство може бути визнане фінансово стійким. Функціонування із збитками навпаки зменшує вартість чистих активів підприємства та відповідно його економічний потенціал, погіршує його платоспроможність, збільшує залежність від кредиторів, призводить до суттєвого погіршення фінансового стану та створює загрозу банкрутства підприємства. Так, на думку О.В. Ілляшенко і Є.М. Морар «саме позитивний фінансовий результат підприємства виступає основним захисним компонентом від загрози банкрутства, є головним критерієм оцінки ефективності діяльності та, звичайно, головною метою

підприємницької діяльності. Досягти цього неможливо без обґрунтованого прийняття управлінських рішень у повсякденній роботи з управління фінансовими результатами діяльності підприємства. Тож, забезпечення ефективності фінансового менеджменту на підприємстві передбачає формування та реалізацію оптимальної моделі управління фінансовими результатами» [19, с. 138].

Першим етапом побудови на підприємстві якісної системи управління фінансовими результати є розуміння сутності такого процесу.

Так, за визначенням О.О. Вороніної «процес управління фінансовим результатом – це процес пошуку та реалізації найбільш ефективних рішень щодо формування, розподілу й використання фінансового результату, який базується на координації дій з іншими підсистемами управління підприємством, на підставі зворотного впливу, та здійснюється для досягнення стійкого фінансового стану й ефективної діяльності підприємства» [11, с. 14].

О.В. Побережець, характеризуючи процес управління фінансовими результатами, зазначає, що «управління прибутком підприємства являє собою процес розробки і прийняття рішень за всіма основними аспектами його формування, розподілу і використання на підприємстві з метою максимізації добробуту власників підприємства в поточному та перспективному періодах» [55, с. 201], а головною метою процесу управління фінансовими результатами визначає «отримання максимальних результатів за умови ефективного використання потенціалу підприємства: фінансового, трудового та матеріального з урахуванням факторів впливу» [55, с. 203].

Предметне розкриття сутності процесу управління фінансовими результати діяльності підприємства має передбачати визначення основних завдань, вирішення яких і має забезпечити досягнення мети такого управління. Систематизовано основні завдання управляння фінансовими результатами діяльності підприємства представлені на рисунку 1.5.




Рисунок 1.5 – Основні завдання процесу управління фінансовими результатами діяльності підприємства (складено автором)

Управління фінансовими результатами діяльності підприємства формується певними складовими або етапами, до яких насамперед належать планування результатів діяльності підприємства, облік складових фінансових результатів та визначення фінансових результатів в обліку, розподіл фінансових результатів, контроль фінансових результатів, аналіз фінансових результатів та координація дій з управління окремими складовими фінансових результатів. Таким чином основними функціями такого управління варто визнати діагностику, аналіз, планування, моніторинг, облік та контролінг.

Основні складові управління процесом формування прибутком схематично представлені на рисунку 1.6.




Рисунок 1.6 – Структурна схема управління формуванням прибутку підприємства [36, с. 282]

Додатково варто зазначити, що процес управління фінансовими результатами (прибутком) комплексно охоплює всі сторони та елементи господарської підприємницької діяльності. Управлінські рішення, що у підсумку визначають розмір фінансових результатів підприємства та рентабельність його діяльності, приймаються як на стратегічному, так і на тактичному рівні. Вони стосуються питань маркетингової складової,

управління грошовими та фінансовими потоками, управління необоротними активами, зокрема основними засобами, матеріальними запасами, трудовим потенціалом підприємства тощо.

На комплексність процесу управління фінансовими результатами діяльності підприємства звертають особливу увагу Ю.В. Масюк і В.Ю. Боюн, стверджуючи, що «управління фінансовими результатами генерує в собі фінансове планування та прогнозування із наступними обов'язковими елементами, а саме бюджетування та бізнес планування, реалізація інвестиційних проектів, організація управлінського обліку, постійний комплексний фінансовий аналіз та вирішення на його підставі проблем платоспроможності, фінансової стійкості та запобігання ймовірності банкрутства підприємства» [33, с. 94].

Теорія та практика управління фінансовими результатами діяльності підприємства тісно пов'язана із факторами впливу, адже фінансовий результат діяльності як інтегральний економічний показник формується за певний період та змінюється в динаміці під впливом певних факторів або чинників. У теоретичній площині фактори як елементи, що впливають на розмір та динаміку різноманітних економічних показників, можна охарактеризувати як «елементи, причини та умови, що можуть бути розглянуті як рушійні сили наявних економічних явищ або процесів, чий вплив, у підсумку, знаходить відображення у рівні, темпах зростання, абсолютних величинах конкретних показників або цілої групи економічних показників» [58, с. 273].

Таким чином досліджуючи процес управління фінансовими результатами варто чітко уявляти всі можливі фактори, що здійснюють вплив абсолютний та відносний рівень фінансових результатів. Розуміючи природу такого впливу та використовуючи наявний взаємозв'язок, можна сформувати механізм виявлення резервів збільшення прибутку та підвищення рівня рентабельності діяльності підприємства.

Відразу варто зазначити, що йдеться про досить розгалужену систему

факторів, адже фінансові результати є інтегральним показником підсумків діяльності підприємства і знаходяться під впливом багатьох різноманітних факторів. Це звісно актуалізує доцільність формування чіткої класифікації факторів, що визначають розмір фінансових результатів та рівень рентабельності підприємства. Така класифікація матиме важливе теоретичне та практичне значення в площині обґрунтування та мобілізації резервів підвищення ефективності діяльності підприємства. Система класифікації факторів, що впливають на розмір фінансових результатів та рівень рентабельності підприємства, представлена на рисунку 1.7.




Рисунок 1.7 – Фактори, що визначають розмір фінансових результатів та рівень рентабельності (складено автором за джерелами [12, с. 17; 26, с. 427; 32; 34, С. 141-142; 35, С. 150-151; 65, С. 380-381])

Розподіл факторів впливу на зовнішні та внутрішні здійснюється за принципом можливості контролю. Йдеться таким чином про фактори, на які менеджмент окремих підприємств впливати не може, але їх можна та варто враховуватися, приймаючи управлінські рішення, та про фактори, що фактично знаходяться під контролем менеджменту підприємства.

До зовнішніх факторів впливу варто насамперед віднести такі фактори як стан та розвиток інфраструктури (як загальної, так і ринкової), правові фактори – рівень забезпечення прав власності та якісний рівень функціонування правоохоронної та судової систем, вплив державної політики, у тому числі регуляторної, податкової, державне регулювання цін та тарифів, рівень цін на товари (послуги) постачальників-монополістів, насамперед на енергоносії, доступ до позикового капіталу та рівень відповідних відсоткових ставок, наявність та обсяг платоспроможного споживчого попиту, інвестиційний клімат тощо. Варто зазначити, що хоча зовнішні фактори знаходяться поза безпосереднім контролем менеджменту підприємства, їх дослідження є важливим, адже вони здатні здійснювати істотний вплив на діяльність підприємства, відповідно на розмір його фінансових результатів та рівень рентабельності.

До внутрішніх факторів належать індивідуальні фактори, притаманні саме цьому підприємству. Такі фактори пов’язані із різними аспектами господарської діяльності та знаходяться або мають знаходитися під контролем менеджменту підприємства та відповідних управлінських рішень.

Йдеться про фактори, що пов’язані із загальною організацією роботи підприємства, тобто із обсягами діяльності та структурою діяльності, із організацією процесів основної діяльності підприємства (виробництвом, торговою діяльності, виконанням робіт або наданням послуг), із маркетинговою політикою та політикою ціноутворення. Принциповими у переліку таких факторів є фактори, пов’язані із технологію та технічним рівнем забезпечення діяльності, тобто станом матеріально-технічної бази підприємства та рівнем технології виробництва, моральним та фізичним

зносом основних засобів, фондоозброєністю та технічною озброєністю праці найманих працівників, рівнем фондовіддачі основних засобів тощо. Неменше важливими є фактори, пов'язані із наявністю та використанням праці найманих працівників, зокрема чисельністю і рівнем кваліфікації працівників, політикою підприємства щодо оплати праці (зокрема щодо форм та систем оплати праці) та зокрема щодо системи економічного стимулювання продуктивності праці працівників, безпосередньо із рівнем продуктивності праці працівників підприємства, дотриманням принципів відповідності темпів зростання продуктивності праці та рівня її оплати. Суттєвий вплив також здійснюють такі фактори як склад та структура оборотних коштів, рівень організації складського господарства та управління запасами (виробничими, товарними), швидкість руху запасів, якісний рівень організації роботи щодо стягнення дебіторської заборгованості, ділова репутація підприємства в цілому та імідж продукції або робіт (послуг) підприємства.

Розподіл факторів впливу на внутрішні та зовнішні дозволяє в площині аналізу забезпечити очищення показників ефективності від зовнішнього впливу, що має принципове значення для об'єктивної оцінки власних досягнень підприємства, якісного рівня роботи менеджменту підприємства, адже дозволяє оцінити рівень ефективності прийнятих управлінських рішень.

Окрему увагу також варто звернути на той факт, що у науковій літературі наявні думки щодо суб'єктивності окремих внутрішніх факторів. Так, М.С. Пушкар зазначає, що «такий фактор, як облікова політика дає можливість підприємству обирати методи обліку, які спричиняють істотний вплив на фінансові результати (методи оцінки запасів, амортизації, розподіл витрат і доходів між звітними періодами, порядок регулювання сумнівної заборгованості тощо), тим самим регулюючи розмір прибутку до оподаткування» [60, с. 107].

Внутрішні фактори доцільно розподілити на виробничі та невиробничі. Відповідно до невиробничих факторів варто віднести фактори, що пов'язані

із комерційною, природоохоронною та соціальною діяльністю. В той час як до виробничих факторів варто віднести фактори, що відображають забезпеченість та ефективність використання основних елементів господарської діяльності – засобів праці (основних засобів), предметів праці (запасів) і самої праці (праці найманих працівників).

Виокремлення виробничих факторів дозволяє проаналізувати їх за характером впливу, що в свою чергу актуалізує їх розподіл на екстенсивні та інтенсивні. Така класифікація є надзвичайно важливою для моделювання впливу окремих факторів на розмір фінансових результатів.

До екстенсивних факторів належать таким чином фактори, що впливають на процес формування фінансових результатів за рахунок кількісних змін, тобто або шляхом зміни обсягів залучених ресурсів (наприклад, за рахунок зміни вартості залучених до діяльності основних засобів, матеріальних запасів або кількості залучених працівників), або шляхом зміни часу їх використання (коефіцієнту змінності обладнання, кількості відпрацьованого робочого часу тощо), а також через непродуктивне використання ресурсів (необґрунтований рівень відходів, наявність простоїв, втрат в наслідок браку тощо).

Інтенсивні фактори впливають на процес формування фінансових результатів за рахунок якісних змін. Йдеться про використання більш прогресивних технології та обладнання, підвищення продуктивності обладнання, використання прогресивних видів матеріалів та вдосконалення технології їх обробки, прискорення оборотності оборотних засобів, підвищення кваліфікації та продуктивності праці найманих працівників, зменшення рівня трудомісткості та матеріаломісткості продукції, вдосконалення організації та ефективності використання фінансових ресурсів.

У процесі здійснення господарської діяльності, пов’язаної із виробництвом продукції (робіт, послуг), визначені вище виробничі фактори перебувають у тісному логічному взаємозв’язку, здійснюючи відповідний

вплив один на одного. Так, наприклад, рівень ефективності використання виробничого обладнання залежить від рівня кваліфікації та мотивації працівників до праці, а рівень продуктивності праці залежить в свою чергу від технічного та технологічного рівня виробничого обладнання.

Взаємозв'язки між розглянутими виробничими факторами активно використовуються в площині аналізу для виконання аналітичних процедур, особливо коли йдеться про методи факторного аналізу. Так, наприклад, на рівень продуктивності праці впливає велика кількість чинників, але спрощено даний показник може бути представлений як добуток таких показників як фондоозброєність та фондовіддача. Розмір та структура витрат знаходиться під впливом чинників, які визначають окремі види витрат. Окрім того, фактори та результат їх взаємодії іноді можуть мінятися місцями, наприклад, фондовіддача може виступати як узагальнюючий результативний показник ефективності використання основних засобів, а може бути залучена як окремий фактор, що впливає на рівень прибутковості та рентабельності.

У науковій літератури присутні і інші в певному сенсі альтернативні підходу на формування системи факторів впливу, що визначають розмір фінансових результатів підприємства та рівень його рентабельність. Йдеться про класифікацію внутрішніх факторів на «тверді» і «м'які» відповідно за місцем у системі управління. За твердженням Т.В. Момота, М.В. Кадничанського і О.А. Лобаніва така класифікація визнається умовної, однак широко застосовується у закордонній практиці. «Специфічні назви цих груп факторів запозичені з комп'ютерної термінології, де сам комп'ютер називають «твердим» товаром, а програмне забезпечення «м'яким» товаром. За аналогією, «твердими» факторами називають ті, котрі мають фізичні параметри і піддаються виміру, а «м'якими» – ті, котрі фізично не відчутні, але вони мають істотне значення для економічного управління діяльністю трудового колективу» [37, с. 91].

Повертаючись до дослідження природи впливу окремих факторів на розмір фінансових результатів діяльності підприємства, варто звернути

особливу увагу на фактор технології та технічного рівня, який у сучасних умовах набуває все більшого значення. Варто розуміти, що розвиток технології, технологічні та технічні нововведення, сучасні форми автоматизації та впровадження в процес діяльності на всіх його рівнях інформаційних технологій здійснює принциповий вплив на рівень та динаміку показників ефективності діяльності. Технологічні зміни призводять до корінних змін технічного рівня та продуктивності обладнання, а також потребують принципових змін щодо форм та методів організації трудових процесів, вимагають інших підходів щодо підготовки кадрів та підвищення їх кваліфікації. В той же час незважаючи на важливість техніки, технологій, автоматизації та комп'ютеризації основним ресурсом та вирішальним фактором підвищення ефективності діяльності кожного підприємства залишаються його працівники – керівники, фахівці, виконавці робіт. Їх професійні та ділові якості принципово впливають на результати діяльності підприємства, а підвищення продуктивності праці залишається основним чинником розвитку, що в свою чергу, принципово залежить не лише від технологічного та технічного рівня забезпечення діяльності, а і від діючого на підприємстві механізму мотивації праці, забезпечення підвищення кваліфікації працівників та від рівня соціального мікроклімату в колективі.

Підсумовуючи варто зазначити, що досить різноманітні фактори у визначений період часу впливають на розмір фінансових результатів та рівень ефективності діяльності підприємства. Відповідно в площині планування надзвичайно важливо врахувати всі вихідні умови та визначити ті резерви, мобілізація яких дасть максимальне зростання ефективності діяльності при відносно мінімальних витратах ресурсів та часу, а також за умови забезпечення виправданого рівня підприємницьких ризиків.

# РОЗДІЛ 2
# ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАРКЕТИНГОВА АГЕНЦІЯ РЕЗОНАНС»

## 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» було створене та відповідно зареєстровано 11 квітня 2018 року засновником Бастрикіним Денисом Олександровичем. Підприємство має статус юридичної особи та є суб'єктом підприємницької діяльності, відповідно у юридичній площині володіє майном і несе відповідальність перед кредиторами, здійснюючи господарську підприємницьку діяльність на власний розсуд з метою отримання прибутку. Як юридична особа ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» включене до Єдиного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань із кодом 42062661. Єдиним власником підприємства є його засновник Байстрикін Денис Олександрович.

Основним видом діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» з моменту його створення є надання маркетингових послуг широкого спектру, що за кодом виду діяльності відповідає КВЕД 73.20. «Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки». В межах даного напрямку діяльності підприємство пропонує клієнтам послуги щодо дослідження певного сегменту ринку, в тому числі щодо потенційного попиту на певні товари та послуги, розробки загальної маркетингової стратегії підприємства, послуги щодо залучення нових клієнтів у вже наявному сегменті ринку, а також послуги щодо розробки заходів повернення клієнтів та їх утримання. В межах надання маркетингових послуг підприємство здійснює діяльність

щодо розробки для клієнтів рекламних кампаній та окремих рекламних заходів, зокрема щодо розміщення зовнішньої реклами.

Основним ресурсом підприємства є висококваліфіковані та креативні фахівці-маркетологи, які здатні розробити та реалізувати таку маркетингову стратегію для замовника, яка насправді працює і дозволяє забезпечити активні продажі та прибуткову діяльність та розвиток. Важливим напрямком роботи ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» є розробка та реалізація рекламних заходів, насамперед, за рахунок зовнішньої реклами. У штаті підприємства є надзвичайно талановиті та креативні фахівці-дизайнери, які здійснюють розробку макетів різноманітної зовнішньої реклами, яка далі розміщується фахівцями підприємства в межах розроблених рекламних заходів. Також дизайнери підприємства забезпечують надання послуг щодо розробки макетів рекламних та інформаційно-рекламних буклетів для клієнтів і макетів пакування для різноманітних товарів, зокрема продуктів харчування та інших товарів широкого вжитку (господарських товарів, косметичних засобів тощо).

Серед замовників підприємства різноманітні підприємства та фізичні особи підприємці, що звертається до ТОВ «МА РЕЗОНАНС», адже маркетингові послуги та організація рекламних заходів дозволяє замовникам реально залучити нових клієнтів, збільшити обсяги продажів та підвищити результативність підприємницької діяльності. Протягом останніх двох років підприємство успішно працює в площині медичного маркетингу, у тому числі в площині дослідження ринку медичних послуг, розробки маркетингової стратегії для медичних центрів, організації реклами медичних центрів, розробки макетів для зовнішньої реклами медичних центрів, а також розробки CRM для медичних клінік. Зважаючи на те, що ринок медичних послуг в Україні активно розвивається, обраний підприємством напрямок спеціалізації у сфері медичного маркетингу варто визнати надзвичайно вдалим.

Територіально ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» розташоване

в місті Дніпро. Офіційно місцезнаходження підприємства зареєстроване за адресою м. Дніпро, вулиця Юрія Савченко, 88. За даною адресою знаходиться офіс підприємства, а також маркетингова агенція як така. Окрім того підприємство має представництво в місті Запоріжжя, яке знаходиться за адресою бульвар Марії Приймаченко, 11. Представництво в Запоріжжі здійснює діяльність маркетингової агенції, має в штаті фахівців-маркетологів та дизайнера та здійснює діяльність щодо надання маркетингових та рекламних послуг для замовників, що територіально знаходяться переважно в Запоріжжі.

Робота підприємства в сфері зовнішньої реклами надала свого часу поштовх для започаткування нового напрямку діяльності підприємства, який сьогодні також активно функціонує та розвивається. Йдеться про роботу спеціальної друкарні, яка здійснює виробництво спеціальної поліграфії для зовнішньої реклами.

Робота друкарні була розпочата у 2020 році, коли підприємством було придбане спеціальне друкарське обладнання і у штаті з’явились фахівців, які забезпечують друк спеціальної поліграфії для різних видів зовнішньої реклами. Первісно такий друк здійснювався для клієнтів ТОВ «МА РЕЗОНАНС» в межах рекламних заходів виключно за макетами дизайнерів підприємства, але з часом друкарня почала виконувати замовлення клієнтів, що вже мають власні макети рекламної поліграфії. Даний напрямок діяльності підприємства активно розвивається і є перспективним. Розташована друкарня у місті Дніпро, разом із головним офісом підприємства. Варто зазначити, що поєднання двох презентованих напрямків роботи підприємства виявилося дуже вдалим, адже досить часто клієнти, що початково звертаються до послуг друкарні із вже наявними макетами, з часом стають клієнтами маркетингової агенції і не лише в частині розробки макетів для реклами, а й замовниками інших маркетингових послуг. Клієнтами ТОВ «МА РЕЗОНАНС» щодо створення макетів зовнішньої реклами та друку поліграфії для неї є насьогодні підприємства роздрібної

торгівлі різних міст України (насамперед звісно Дніпра та Запоріжжя), які постійно потребують рекламної поліграфії для активізації продажів.

Таким чином, структурно ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» сьогодні складається із маркетингової агенції в місті Дніпро, із маркетингової агенції в місті Запоріжжя і з друкарні спеціальної поліграфії для зовнішньої реклами, яка розташована в Дніпрі. Схематично організаційна структура ТОВ «МА РЕЗОНАНС» представлена на рисунку 2.1.

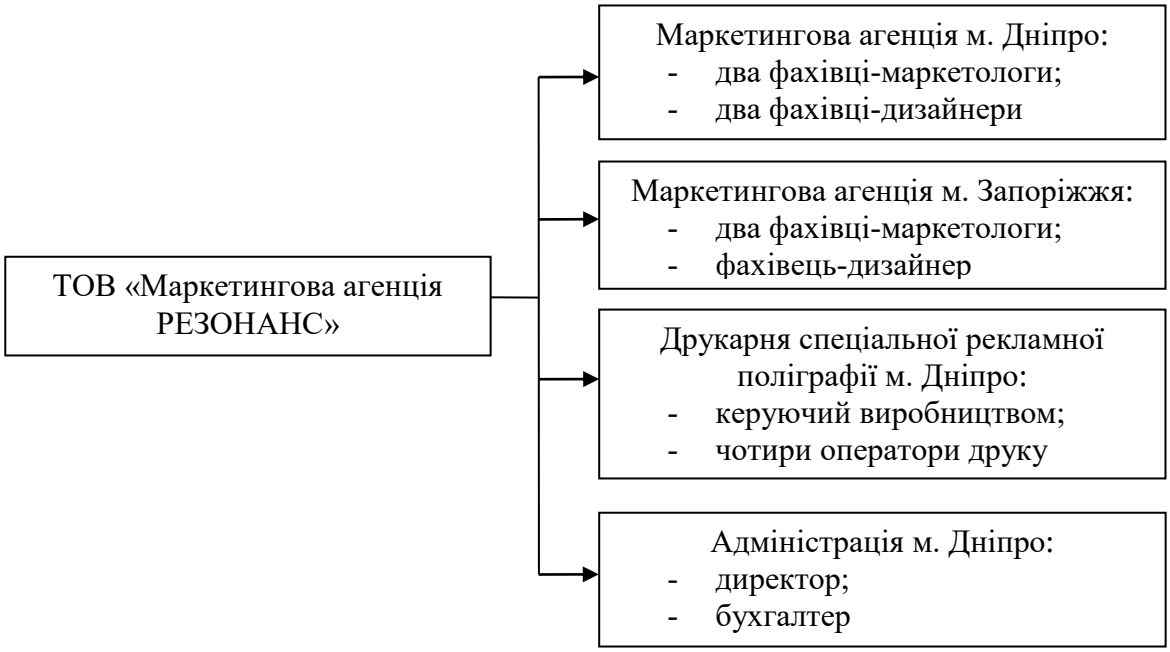



Рисунок 2.1 – Організаційна схема ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС»

Підприємство активно розвивається і нарощує обсяги діяльності, незважаючи на всі зовнішні проблеми та негаразди, що виникли у вітчизняного бізнесу в наслідок збройної агресії Російської Федерації та запровадження воєнного стану. На весні та у літку 2022 року підприємство практично призупиняло роботу, розглядалась можливість евакуації підприємства на Західну Україну, але в осені 2022 року було прийняте рішення залишатися – рідні міста – Дніпро та Запоріжжя – мають встояти

незважаючи на усі обставини, а для того необхідно працювати.

Таким чином, підприємство активно розвивається і останнім часом постійно нарощує обсяги діяльності. Впевнитися в цьому можна, звернувшись до показників динаміки обсягів діяльності підприємства в розрізі визначених вище окремих основних напрямків у 2024 році в порівнянні з 2023 роком, що представлені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Динаміка обсягів діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» в розрізі окремих напрямків у 2024 році в порівнянні з 2023 роком

| Показник | 2023 рік | | 2024 рік | | Відхилення від попереднього року | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | тис. грн. | % | тис. грн. | % | абсолют-не, тис. грн. | віднос-не, % | структур-не, % |
| 1. Чистий дохід від надання маркетингових послуг | 2571,3 | 39,1 | 3124,8 | 38,3 | 553,5 | 21,5 | - 0,8 |
| 2. Чистий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | 4009,6 | 60,9 | 5041,4 | 61,7 | 1031,8 | 25,7 | + 0,8 |
| Загальний обсяг реалізації | 6580,9 | 100,0 | 8166,2 | 100,0 | 1585,3 | 24,1 | 0,0 |

Представлені в таблиці показники динаміки обсягів діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» підтверджують, що підприємство активно розвивається, адже чистий дохід основної діяльності підприємства збільшився у 2024 році в порівнянні із попереднім роком на 1585,3 тис. грн. або на 24,1 % і дорівнював таким чином становив 8166,2 тис. грн.

Наявна позитивна динаміка як щодо обсягів реалізації безпосередньо маркетингових агентств, так і щодо обсягів реалізації спеціальної рекламної поліграфії, що виготовляється за замовленнями клієнтів. Так, чистий дохід від надання маркетингових послуг збільшився у 2024 році в порівнянні з попереднім роком на 553,5 тис. грн. або на 21,5 %, а чистий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії збільшився за той же період на

1031,8 тис. грн. або на 25,7 %.

Суттєві зрушення в структурі реалізації ТОВ «МА РЕЗОНАНС» за окремими напрямками діяльності в проаналізованому періоді відсутні, хоча варто звернути увагу на збільшення питомої частки обсягів реалізації спеціальної рекламної поліграфії на 0,8 % – 60,9 % у 2023 році до 61,7 % у 2024 році. Так, цей відносно новий вид діяльності поступово перетворився за фактом на основний вид діяльності підприємства, адже більш активно розвивається. Але варто зазначити, що для ТОВ «МА РЕЗОНАНС» два виокремлених види діяльності не є конкуруючими. У жодному випадку не ставиться питання відмови від одного з них заради фінансування розширення та розвитку іншого, адже вони гармонічно доповнюють один одного і дозволяють розширяти коло клієнтів один одному: до послуг друкарні звертаються клієнти маркетологів, а клієнти, щодо звернулися безпосередньо до послуг друкарні, з часом стають клієнтами маркетологів.

Для характеристики результатів діяльності основні економічні показники ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» систематизовано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні економічні показники діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком

| Показник | 2023 рік | 2024 рік | Відхилення від попереднього року | |
|---|---|---|---|---|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| 1. Чистий дохід від реалізації продукції та послуг, тис. грн. | 6580,9 | 8166,2 | 1585,3 | 24,1 |
| 2. Чистий прибуток, тис. грн. | 531,7 | 674,2 | 142,5 | 26,8 |
| 3. Середньорічна кількість працівників підприємства, осіб | 13 | 14 | 1 | 7,7 |
| 4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працівника, тис. грн. на особу | 506,2 | 583,3 | 77,1 | 15,2 |
| 5. Прибуток в розрахунку на одного працівника, тис. грн. на особу | 40,9 | 48,2 | 7,3 | 17,8 |
| 6. Рентабельність реалізації продукції та послуг за чистим прибуток, % | 8,1 | 8,3 | 0,2 | х |
| 7. Рентабельність власного капіталу за чистим прибутком, % | 10,1 | 10,8 | 0,7 | х |

Представлені в таблиці основні економічні показники свідчать про активний розвиток ТОВ «МА РЕЗОНАНС», адже чистий прибуток підприємства збільшився у 2024 році в порівнянні з попереднім роком на 142,5 тис. грн. або на 26,8 %, що в цілому випереджає темпи зростання обсягів реалізації основної діяльності, які складають 24,1 % за той же період. Наявна позитивна динаміка показників реалізації продукції та послуг у розрахунку на одного працівника та чистого прибутку в розрахунку на одного працівника. Рівень рентабельності реалізації продукції та послуг за чистим прибутком підвищився у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 0,2 % з 8,1 % до 8,3 %, а рівень рентабельності власного капіталу підприємства збільшився за той же період на 0,7 % з 10,1 % до 10,8 %.

На особливу увагу заслуговує позитивна динаміка рівня продуктивності праці, адже збільшення обсягів реалізації послуг на 24,1 % та чистого прибутку на 26,8 % забезпечено зростанням кількості працівників лише на одну особу або на 7,7 %.

На підприємстві працює злагоджений, дружний колектив однодумців, і як вже зазначалося вище саме працівники ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» є його основним, принциповим креативним ресурсом. Середньооблікова чисельність штатних працівників у 2024 році склала 14 осіб, з яких адміністративними працівниками є директор та бухгалтер. Інші працівники підприємства безпосередньо залучені до основної діяльності підприємства, це фахівці-маркетологи, фахівців-дизайнери та фахівці, що забезпечують друк спеціальної рекламної поліграфії. Заробітна плата адміністративних працівників підприємства здійснюється за погодинною формою оплати праці відповідно до штатного розпису підприємства. Заробітна плата інших працівників організована відрядно в залежності від результатів праці відповідно до розробленої на підприємстві політики щодо оплати праці. Для виконання окремих робіт (наприклад, досліджень ринку, проведення вуличних рекламних акцій тощо) підприємство іноді залучає додаткових осіб на підставі договорів цивільно-правового характеру і

виплачує їм відповідні винагороди.

Різноманітні розрахункові операції із контрагентами ТОВ «МА РЕЗОНАНС» здійснює виключно у формі безготівкових розрахунків. Підприємство принципово не здійснює готівкових розрахунків, відповідно каса на підприємстві відсутня, як і касові операції. Безготівкові розрахунки підприємство здійснює із використанням поточних рахунків у АТ «ПУМБ» і АТ КБ «ПРИВАТБАНК». Розрахунки із найманим працівникам щодо оплати праці (а також розрахунки за відрядженнями за потреби) здійснюються безготівково шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників в АТ КБ «ПРИВАТБАНК». Розрахунки із підзвітними особами за господарськими потребами також здійснюються безготівково із використанням спеціального карткового рахунку підприємства в АТ КБ «ПРИВАТБАНК».

Управління діяльністю підприємства здійснюється його власником – Бастрикіним Денисом Олександровичем, який одночасно є його керівником за посадою директор. Обов’язки керівника директор виконує як трудові обов’язки, отримуючи як найманий працівник заробітну плату. Таким чином власник здійснює стратегічне управління підприємством, визначаючи основні принципи та напрями роботи підприємства, а також здійснюючи розподіл прибутку, отриманого підприємством, а у якості директора здійснює поточне управління, займаючись також залученням нових клієнтів, постачанням та багатьма іншими поточними справами.

Організація та ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності здійснюється на підприємстві штатним бухгалтером, який одноосібно здійснює роботу щодо інформаційного забезпечення управління підприємством. Як додаткові обов’язки бухгалтер також забезпечує ведення кадрового та військового обліку.

В площині організації ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» визнається мікропідприємством. З цього приводу варто зазначити, що кількість

найманих працівників підприємства перевищує 10 осіб, але в той же час чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 700 тис. євро і середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 350 тис. євро. Таким чином підприємство відповідає двом з трьох критеріїв, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для ідентифікації мікропідприємств, чого за нормами Закону достатньо, щоб підприємство визнавалося мікропідприємством. Таким чином, ТОВ «МА РЕЗОНАНС» формує для забезпечення користувачів інформацією про фінансовий стан та результати діяльності Фінансову звітність мікропідприємства згідно із нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». Серед зовнішніх користувачів такої спрощеної фінансової звітності варто згадати органи державної влади – Державної служби статистики та Державної податкової служби.

Як будь-який суб’єкт підприємницької діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» визнається платником податків відповідно до норм чинного податкового законодавства. Підприємство перебуває на обліку в Головному управління ДПС у Дніпропетровській області, Правобережна ДПІ (Центральний район м. Дніпра).

Підприємство є платником податку на прибуток на загальних підставах і для його оподаткування застосовується таким чином загальна система оподаткування. Звітним (податковим) періодом за податком на прибуток для даного платника у 2025 році є календарний рік, адже обсяг доходів від усіх видів діяльності за даними річної фінансової звітності (фінансової звітності мікропідприємства) за 2024 рік не перевищує 40 млн. грн. Аналогічний звітний (податковий) період застосовувався підприємством і у 2023-2024 роках. ТОВ «МА РЕЗОНАНС» є платником податку на додану вартість, адже відповідно до норм чинного податкового законодавства підлягає обов’язковій реєстрації платником даного податку.

Повертаючи до важливого питання організації ведення бухгалтерського

обліку на підприємстві, варто також навести інформацію щодо облікової політики, яку провадить підприємство, формуючи інформаційну базу для потреб управління. В ТОВ «МА РЕЗОНАНС» наявний Наказ керівника «Про основні засади облікової політики підприємства», відповідно до якого передбачені такі основні елементи облікової політики:

– облік витрат здійснюється на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» без застосування рахунків 8 класу «Витрати за елементами»;

– об’єктом витрат в друкарні спеціальної рекламної поліграфії є замовлення;

– загальновиробничі витрати друкарні спеціальної рекламної поліграфії розподіляються між окремими замовленнями пропорційно площі виготовленої продукції (в квадратних метрах);

– основними засобами вважаються матеріальні активи багаторазового використання вартістю більше двадцяти тисяч гривень без врахування податку на додану вартість за умови, що очікуваний термін їх експлуатації перевищує один рік;

– амортизація основних засобів в бухгалтерському обліку нараховується кумулятивним методом; ліквідаційна вартість та термін корисного використання об’єктів основних засобів визначається керівником підприємства під час введення об’єкта у експлуатацію;

– амортизація нематеріальних активів здійснюється кумулятивним методом;

– амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується в розмірі 100 % від вартості при передачі їх в експлуатацію;

– для оцінки вибуття запасів використовується метод середньозваженої собівартості із перерахунком середніх цін за кожним випадком прибуткування;

– транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості придбаних запасів методом прямого розподілу пропорційно обліковій вартості;

– забезпечення на оплату відпусток не формується;

– резерв сумнівних боргів не нараховується, дебіторська заборгованість відображається в балансі за фактичною сумою.

Відображення в обліку господарських операцій діяльності підприємства здійснюється на підставі первинних документів із дотриманням принципу подвійного запису із використанням системи взаємопов'язаних регістрів аналітичного та синтетичного обліку. В документообігу підприємства застосовуються як паперові, так й електронні первинні документи. Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою комп'ютерного програмного продукту для автоматизації бухгалтерського обліку «BAS Малий бізнес». Для формування та подання звітності підприємство також використовує програмний продукт «M.E.doc».

В цілому облік діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» організований та здійснюється на високому якісному рівні, незважаючи на те, що забезпечується інформаційна підтримка управління підприємством однією особою – штатним бухгалтером.

## 2.2 Характеристика наявної системи відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства

Відображення в обліку доходів та витрат є важливою складовою облікової системи будь-якого підприємства, адже лише систематизувавши інформацію щодо отриманих доходів та понесених витрат можна визначити фінансовий результат діяльності підприємства.

Архітектура системи відображення в обліку доходів та витрат принципово залежить від структури та особливостей діяльності даного конкретного підприємства. В той же час основні принципи її побудови передбачені чинними нормативними документами, що безперечно має бути

враховано в ході формування системи відображення в обліку доходів підприємства. Йдеться насамперед про облікову ідентифікацію категорії «доходи» і про передбачений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принцип нарахування щодо відображення в обліку доходів. Так, в нормативній площині доходами в обліку визнається «збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [57]. Визнаються такі доходи у відповідності до принципу нарахування та незалежно від термінів отримання грошових коштів (розрахунків) чи інших видів компенсації. Таким чином, операції щодо отримання попередньої оплати (авансів) не призводять до визнання доходів, а відображаються в обліку як формування відповідної кредиторської заборгованості за отриманими авансами, яка в майбутньому погашається або за рахунок відвантаження товарів продукції), або за рахунок виконання робіт (надання послуг), або шляхом повернення покупцю (замовнику) попередньої оплати.

Для відображення в обліку підприємств отриманих доходів Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації передбачені рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності»:

– рахунок 70 «Доходи від реалізації»;

– рахунок 71 «Інший операційний дохід»;

– рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»;

– рахунок 73 «Інші фінансові доходи»;

– рахунок 74 «Інші доходи».

На зазначених рахунках визнання доходів (як їх збільшення) відображається за кредитом, а зменшення доходів на суми непрямих податків, знижок, а також списання систематизованих доходів на рахунок фінансових результатів відображається за дебетом. Така логіка обліку пояснюється тим, що рахунки доходів визнаються за суттю об'єкта обліку пасивними, адже доходи за своєю обліковою суттю є фактично потенційним

прибутком, який в свою чергу належить до джерел формування активів підприємства.

Синтетичні рахунки, призначені для обліку доходів, використовуються для їх систематизації протягом певного періоду часу, за підсумками якого систематизована сума чистого доходу має бути перенесена на рахунок фінансових результатів, а рахунок відповідно таким чином обнуляється. Така процедура може відбуватися або за підсумками місяця, або за підсумками кварталу. В обліковій практиці ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» рахунки списання доходів на рахунок фінансових результатів відбувається щомісяця. Таким чином, на початок та кінець місяця рахунки доходів залишків не мають.

Доходами основної діяльності для ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» варто визнати насамперед доходи від надання маркетингових послуг. Розглянемо організаційні питання та порядок відображення в обліку підприємства зазначених доходів.

Надання підприємством маркетингових послуг здійснюється на підставі договору, який укладається із кожним замовником. У переважній більшості такі договори передбачають перерахування замовником часткової попередньої оплати до моменту початку виконання підприємством дій щодо надання послуг. Розмір попередньої оплати визначається керівником підприємства індивідуально за кожним договором та замовником. Найчастіше розмір попередньої оплати складає від 30 % до 45 % від суми договору, хоча для постійних замовників іноді це лише 10 % – 15 %. Для виконання платежу попередньої оплати на підставі укладеного договору про надання послуг бухгалтер підприємства формує та передає представникам замовника відповідний рахунок.

Відображення в обліку попередньої оплати здійснюється за підставі виписки банку. Кредиторська заборгованість, що формується за фактом отримання попередньої оплати, відображається в обліковій практиці ТОВ «МА РЕЗОНАНС» на спеціальному субрахунку 681 «Розрахунки за

авансами одержаними». На окрему увагу також заслуговує той факт, що датою отримання попередньої оплати у підприємства як у платника податку на додану вартість виникають податкові обов’язки з даного податку, що має бути відображене в обліку. Факт визнання податкових зобов’язань підтверджується формування спеціального первинного документу податкового обліку – податковою накладною. Даний документ формується в електронній формі та підлягає обов’язковій реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних у терміни, визначені податковим законодавством.

Факт надання послуги та відповідно передачі замовнику її результатів підтверджується складанням Акту наданих послуг, який має бути в обов’язковому порядку підписаний представником замовника. Саме на підставі підписаного замовником акту наданих послуг в обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» відображається дохід від надання маркетингових послуг. Враховуючи, що послуги надаються на умовах часткової попередньої оплати, за фактом підписання акту наданих послуг у підприємства як у платника податку на додану вартість виникають податкові зобов’язання в частині, що перевищує отриману попередню оплату. Це вимагає врахування відповідної суми податкових зобов’язань, що має бути підтверджено формування та реєстрацією податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних із дотриманням термінів, що передбачені чинним податковим законодавством.

Для відображення в обліку ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» доходів від надання маркетингових послуг використовується синтетичний субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Розглянемо приклад з облікової практики ТОВ «МА РЕЗОНАНС» операції щодо надання маркетингових послуг та відповідно визнання доходу від реалізації послуг.

Так, 04.09.2024 на поточний рахунок підприємства на підставі укладеного договору та виписаного рахунку були отримані кошти

попередньої оплати від замовника за розробку макетів зовнішньої реклами у розмірі 30 % від загальної суми договору – 7740,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. 24.09.2024 із замовником був підписаний акт наданих послуг щодо розробки макетів зовнішньої реклами на загальну суму 25800,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. 27.09.2024 на поточний рахунок від замовника надійшли кошти остаточного розрахунку за надані послуги.

Відображення в синтетичному обліку підприємства наведених вище операцій, у тому числі формування доходу від надання маркетингових послуг, представлене в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Відображення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» доходів від надання маркетингових послуг

| Дата | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 04.09.2024 | На поточний рахунок отримана попередня оплата від замовника за надання маркетингових послуг | 311.1 | 681 | 7740,00 |
| 04.09.2024 | Відображена в обліку сума ПДВ у зв'язку із отриманням попередньої оплати | 643.1 | 643.2 | 1290,00 |
| 04.09.2024 | Визнані податкові зобов'язання з ПДВ у зв'язку із отриманням попередньої оплати | 643.2 | 641.2 | 1290,00 |
| 24.09.2024 | На підставі підписаного акту наданих послуг відображена заборгованість замовника та дохід від надання послуг | 361 | 703 | 25800,00 |
| 24.09.2024 | Відображена в обліку сума ПДВ у складі доходу від надання послуг в частині попередньої оплати | 703 | 643.1 | 1290,00 |
| 24.09.2024 | Відображена в обліку сума ПДВ в частині понад попередню оплату | 703 | 643.2 | 3010,00 |
| 24.09.2024 | Визнані податкові зобов'язання з ПДВ в частині понад попередню оплату | 643.2 | 641.2 | 3010,00 |
| 24.09.2024 | Відображено залік заборгованостей | 681 | 361 | 7740,00 |
| 27.09.2024 | На поточний рахунок отримані кошти від замовника за надані послуги | 311.1 | 361 | 18060,00 |
| 30.09.2024 | Чистий дохід від реалізації наданих послуг списано за підсумками місяця на рахунок фінансових результатів | 703 | 791 | 21500,00 |

Іншою складовою основної діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» є виробництво та реалізація спеціальної рекламної поліграфії.

Друк спеціальної рекламної поліграфії здійснюється підприємством на підставі договорів, що укладаються із замовниками такої продукції. Найчастіше такі договори укладаються на кожне окреме замовлення. Із деякими постійними замовниками підприємство укладає договори на рік і в межах таких договорів протягом року може бути виконано кілька окремих замовлень. Стандартно договори на друк рекламної поліграфії передбачають 100 % попередню оплату, але в окремих випадках за рішенням керівника підприємства попередня оплата може бути частковою. Для оформлення замовлення замовник має надати макет рекламної поліграфії, що буде надрукована.

Попередня оплата здійснюється замовниками безготівково на підставі наданого рахунку, який оформлюється після укладання договору та оформлення відповідного замовлення. Отримана попередня оплата відображається в обліку на підставі виписок банку. За фактом отримання попередньої оплати визнаються податкові зобов'язання з податку на додану вартість, що підтверджуються формуванням та реєстрацією відповідної податкової накладної.

Надрукована спеціальна рекламна поліграфія передається замовнику на підставі видаткової накладної. Складаються такі первинні документи бухгалтером в двох екземплярах, один з яких із підписом представника замовника та довіреністю, що підтверджує його повноваження, залишається в ТОВ «МА РЕЗОНАНС» на підтвердження виконання даної господарської операції. Саме на підставі оформленої відповідним чином видаткової накладної в обліку підприємства відображається дохід від реалізації рекламної поліграфії.

Для відображення в обліку доходів від реалізації рекламної поліграфії в обліку ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» використовується синтетичний субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції» рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Розглянемо приклад з облікової практики ТОВ «МА РЕЗОНАНС»

операції щодо реалізації спеціальної рекламної поліграфії та відповідно визнання доходу від реалізації готової продукції.

Так, 14.10.2024 на поточний рахунок підприємства на підставі укладеного договору, прийнятого замовлення та виписаного рахунку були отримані кошти попередньої оплати від замовника за друк спеціальної поліграфії для зовнішньої реклами у сумі 41760,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Попередня оплати відповідно до укладеного договору складає 100 % вартості виконання замовлення. 22.10.2024 надрукована поліграфічна продукція передана замовнику відповідно до складеної та підписаної представником замовника видаткової накладної на суму 41760,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Відображення в синтетичному обліку підприємства наведених вище операцій, у тому числі формування доходу від реалізації готової продукції, представлене в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» доходів від реалізації рекламної поліграфії

| Дата | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 14.10.2024 | На поточний рахунок отримана попередня оплата від замовника за друк спеціальної поліграфії для зовнішньої реклами | 311.1 | 681 | 41760,00 |
| 14.10.2024 | Відображена в обліку сума ПДВ у зв’язку із отриманням попередньої оплати | 643.1 | 643.2 | 6960,00 |
| 14.10.2024 | Визнані податкові зобов’язання з ПДВ у зв’язку із отриманням попередньої оплати | 643.2 | 641.2 | 6960,00 |
| 22.10.2024 | На підставі видаткової накладної на рекламну поліграфію відображена заборгованість замовника та дохід від реалізації готової продукції | 361 | 701 | 41760,00 |
| 22.10.2024 | Відображена в обліку сума ПДВ у складі доходу від реалізації готової продукції | 701 | 643.1 | 6960,00 |
| 22.10.2024 | Відображено залік заборгованостей у розрахунках із замовником | 681 | 361 | 41760,00 |
| 31.10.2024 | За підсумками місяця визначена собівартість реалізованої готової продукції | 901 | 26 | 25455,65 |

Продовження таблиці 2.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| 31.10.2024 | Чистий дохід від реалізації готової продукції списано за підсумками місяця на рахунок фінансових результатів | 701 | 791 | 34800,00 |
| 31.10.2024 | Собівартість реалізованої готової продукції списано за підсумками місяця на рахунок фінансових результатів | 791 | 901 | 25455,65 |

Визначення в обліку фінансових операцій вимагає відображення в обліку не лише доходів, а й витрат діяльності.

Витрати відображаються в обліку із дотриманням принципу нарахування, що передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і детально регламентоване нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Відповідно до норм облікової політики ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» для систематизації в обліку підприємства витрат застосовується 9 клас рахунків «Витрати діяльності» без застосування 8 класу рахунків «Витрати за елементами». Рахунки 9 класу ідентифікуються як активні, відповідно визнання витрат за принципом нарахування відображається за дебетом, а розподіл або списання систематизованих витрат на рахунок фінансових результатів – за кредитом. Списання систематизованих витрат на рахунок фінансових результатів здійснюється в обліковій практиці ТОВ «МА РЕЗОНАНС» щомісяця, відповідно на початок та кінець місяця такі рахунки залишку не мають.

Витрати основної діяльності ТОВ «Маркетингова агенція резонанс» складаються із витрат, що безпосередньо пов’язані із наданням маркетингових послуг, та витрат на виробництво спеціальної рекламної поліграфії у друкарні підприємства.

Для систематизації витрат, пов’язаних із наданням маркетингових послуг, в обліковій практиці підприємства використовується синтетичний рахунок 23 «Виробництво», на якому передбачено спеціальний субрахунок

231 «Витрати на надання маркетингових послуг». На даному рахунку організований аналітичний облік в розрізі кожного окремого замовлення.

За дебетом субрахунку 231 «Витрати на надання маркетингових послуг» здійснюється систематизація витрат, що відображаються в обліку як прямі витрати на надання послуг. Йдеться лише про витрати на оплату праці фахівців-маркетологів і фахівців-дизайнерів, а також за наявності витрат на залучення додаткових виконавців за договорами цивільно-правового характеру (наприклад, для проведення опитувань в межах маркетингових досліджень ринку товарів або послуг тощо). Відображення в синтетичному обліку таких витрат представлене в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» прямих витрат на надання маркетингових послуг

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|
| | Дт | Кт |
| 1. Нарахована заробітна плата фахівцям-маркетологам і фахівцям-дизайнерам за виконання замовлень із надання маркетингових послуг | 231 | 661 |
| 2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за виконання замовлень із надання маркетингових послуг | 231 | 651 |
| 3. Нараховані винагороди за договорами цивільно-правового характеру виконавцям робіт, пов’язаних із виконанням замовлень із надання маркетингових послуг | 231 | 685 |
| 4. Нарахований єдиний соціальний внесок на винагороди за договорами цивільно-правового характеру, що пов’язані із виконанням замовлень із надання маркетингових послуг | 231 | 651 |

Всі інші витрати, що фактично пов’язані із діяльністю маркетингової агенції (як у Дніпрі, так і у представництві в Запоріжжі), відображаються в обліку підприємства як адміністративні витрати. Йдеться про різноманітні витрати, пов’язані із витратами матеріалів, зносом комп’ютерної техніки, утриманням приміщень, орендою приміщення в Запоріжжя, зносом приміщення в Дніпрі тощо. Такий порядок відображення витрат в обліку не дозволяє повноцінно систематизувати витрати на надання маркетингових

послуг та визначати фінансовий результат даного напрямку діяльності підприємства. Зазначена облікова проблема потребує, на нашу думку, вирішення. Пропозиції щодо реформування даної ділянки обліку витрат підприємства будуть презентовані нижче.

Іншим напрямком основної діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» є виготовлення та реалізація спеціальної рекламної поліграфії на замовлення.

Для витрат даного напрямку діяльності в обліковій практиці підприємства використовується синтетичний рахунок 23 «Виробництво», на якому передбачено спеціальний субрахунок 232 «Витрати на друк рекламної поліграфії». На даному рахунку організований аналітичний облік в розрізі кожного окремого замовлення.

За дебетом рахунку 232 «Витрати на друк рекламної поліграфії» безпосередньо відображаються прямі витрати на виконання окремих замовлень – матеріальні витрати, а також витрати на оплату праці працівників друкарні, яка здійснюється відрядно і суми визначаються за кожним окремим замовленням.

Всі інші витрати, пов’язані із роботою друкарні, первісно систематизуються в обліку як загальновиробничі за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». До таких витрат належать витрати, пов’язані із амортизацією виробничого обладнання та виробничого приміщення, витрати, пов’язані із оплатою спожитої електроенергії, оплатою інших комунальних послуг, витрати допоміжних матеріалів, витрати на утримання та поточний ремонт виробничого обладнання та приміщення тощо. Систематизовані загальновиробничі витрати один раз за підсумками місяця розподіляються. У якості бази розподілу загальновиробничих витрат використовується площа виготовленої поліграфічної продукції (в квадратних метрах), що фіксується виробничим обладнанням в розрізі замовлень.

Синтетичний облік витрат на виготовлення поліграфічної продукції в друкарні ТОВ «МА РЕЗОНАНС» представлено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» витрат на виробництво поліграфічної продукції

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|
| | Дт | Кт |
| 1. Відпущені матеріали на виконання замовлень із виробництва спеціальної рекламної поліграфії | 232 | 201 |
| 2. Нарахована заробітна плата працівникам друкарні відрядно за виконання замовлень із виробництва спеціальної рекламної поліграфії | 232 | 661 |
| 3. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників друкарні | 232 | 651 |
| 4. Відпущені матеріали та запасні частини для утримання та поточного ремонту виробничого обладнання та виробничого приміщення | 91 | 201 |
| 5. Передані до експлуатації малоцінні швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення | 91 | 22 |
| 6. Нарахований знос виробничого обладнання та виробничого приміщення друкарні | 91 | 131 |
| 7. Нарахований знос малоцінних необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення | 91 | 132 |
| 8. Нарахована працівникам друкарні заробітна плата за час відпусток, а також допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця | 91 | 661 |
| 9. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, що визнана загальновиробничими витратами | 91 | 651 |
| 10. Прийняті до сплати рахунки та акти за спожиту електроенергію та комунальні послуги:<br>10.1 на суму без ПДВ, що долучається до витрат<br>10.2 на суму ПДВ у вартості послуг<br>10.3 відображений в обліку податковий кредит з ПДВ (на підставі отриманої з ЄРПН податкової накладної) | <br>91<br>644.2<br>641.2 | <br>685<br>685<br>644.2 |
| 11. За підсумками місяця розподілені враховані загальновиробничі витрати | 232 | 91 |
| 12. За підсумками місяця визначена собівартість виготовленої поліграфічної продукції | 26 | 232 |

Варто окремо зазначити, що залишки готової продукції на підприємстві не формуються і не відображаються в обліку, адже списання із виробництва здійснюється за фактом передачі виготовленої поліграфії замовнику.

Окрім основної діяльності до формування доходів та витрат призводять й інші операції підприємства, які також заслуговують на увагу.

Так, в окремих періодах підприємство здійснює операції із реалізації виробничих запасів. Варто зазначити, що йдеться саме про виробничі запаси,

тобто активи, що були придбані для споживання на підприємстві (матеріали для виробництва поліграфічної продукції), відповідно операції щодо їх реалізації відображаються не як операції основної діяльності, а як операції іншої операційної діяльності. Таким чином, дохід від реалізації виробничих запасів відображається на синтетичному субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» рахунку 71 «Інший операційний дохід», а облікова вартість виробничих запасів, що реалізуються, визнається собівартістю реалізації та відображається на синтетичному субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Приклад відображення в обліку реалізації виробничих запасів із облікової практики ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» представлений в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Відображення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» доходів від реалізації виробничих запасів

| Дата | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | | Сума |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 10.07.2024 | На підставі видаткової накладної, що підтверджує передачу виробничих запасів покупцю, врахований борг покупця та дохід від реалізації інших оборотних активів | 361 | 712 | 21600,00 |
| 10.07.2024 | Відображена в обліку сума ПДВ у складі доходу від реалізації інших оборотних активів | 712 | 643.2 | 3600,00 |
| 10.07.2024 | Визнані податкові зобов’язання з ПДВ у зв’язку із відвантаженням виробничих запасів в рахунок майбутньої оплати | 643.2 | 641.2 | 3600,00 |
| 10.07.2024 | Списана собівартість реалізованих виробничих запасів | 943 | 201 | 16310,25 |
| 12.07.2024 | На поточний рахунок отримані від покупця грошові кошти за реалізовані виробничі запаси | 311.1 | 361 | 21600,00 |
| 31.07.2024 | Чистий дохід від реалізації виробничих запасів списано за підсумками місяця на рахунок фінансових результатів | 712 | 791 | 18000,00 |
| 31.07.2024 | Собівартість реалізованих виробничих запасів списано за підсумками місяця на рахунок фінансових результатів | 791 | 943 | 16310,25 |

Прикладом операцій, що призводять до визнання доходів та витрат, є також операції щодо реалізації основних засобів, що раніше перебували в експлуатації. В обліковій практиці ТОВ «МА РЕЗОНАНС» об'єкт основних засобів, що підлягає реалізації, спочатку переводиться до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу. Відповідно за залишковою вартістю такий об'єкт основних засобів відображають за дебетом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». За фактом передачі такого об'єкту покупцеві в обліку відображається дебіторська заборгованість покупця та дохід від реалізації за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а облікова вартість такого об'єкта відображається як собівартість реалізації за дебетом субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Окрім витрат, які пов'язані зі виконанням операцій основної діяльності та витрат, пов'язаних із реалізацією інших оборотних активів, у практиці ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС», як й будь-якого іншого підприємства, наявні також витрати на організацію та управління підприємства в цілому, які ідентифікують в обліку як адміністративні витрати.

Відображення в обліку адміністративних витрат здійснюється або на підставі різноманітних первинних документів – актів підрядників, що підтверджують виконання робіт або надання послуг, актів на списання матеріальних цінностей, звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, виписок банку в частині плати за розрахунково-касове обслуговування тощо або відповідно до виконання спеціальних облікових процедур, пов'язаних із нарахуванням зносу необоротних активів, заробітної плати адміністративним працівникам та єдиного соціального внеску на таку заробітну плату.

Для систематизації адміністративних витрат в обліку призначений синтетичний рахунок 92 «Адміністративні витрати». За підсумками місяця сума систематизованих адміністративних витрат списується на зменшення

доходів від усіх видів діяльності до дебету рахунку 79 «Фінансові результати».

Синтетичний облік адміністративних витрат ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» представлено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Відображення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» адміністративних витрат

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|
| | Дт | Кт |
| 1. Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства | 92 | 661 |
| 2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу підприємства | 92 | 651 |
| 3. Списані матеріали (канцелярські товари, господарські товари тощо), використані в адміністративних потребах | 92 | 201 |
| 4. Передані до експлуатації малоцінні швидкозношувані предмети адміністративного призначення | 92 | 22 |
| 5. Нарахований знос приміщення підприємства в м. Дніпро та знос адміністративного обладнання підприємства | 92 | 131 |
| 6. Нарахований знос малоцінних необоротних матеріальних активів адміністративного призначення | 92 | 132 |
| 7. Нарахована амортизація нематеріальних активів, що використовуються в діяльності підприємства | 92 | 133 |
| 8. Прийнятий до сплати рахунок та акт наданих послуг оренди за приміщення представництва підприємства в м. Запоріжжя | 92 | 685 |
| 9. Прийняті до сплати рахунки та акти за спожиту електроенергію та комунальні послуги по приміщенню підприємства в м. Дніпро:<br>9.1 на суму без ПДВ, що долучається до витрат<br>9.2 на суму ПДВ у вартості послуг<br>9.3 відображений в обліку податковий кредит з ПДВ (на підставі отриманої з ЄРПН податкової накладної) | <br>92<br>644.2<br><br>641.2 | <br>685<br>685<br><br>644.2 |
| 10. Відповідно до виписок банку списана плата за розрахунково-касове обслуговування | 92<br>92 | 311.1<br>311.2 |
| 11. Відображені в складі витрат поточного періоду витрати, пов’язані із користування електронними цифровими підписами і комп’ютерними програмами адміністративного призначення | 92 | 39 |
| 12. За підсумками місяця враховані адміністративні витрати списані на рахунок фінансових результатів | 791 | 92 |

Логічним підсумком систематизації в обліку підприємства отриманих доходів та понесених витрат є визначення фінансових результатів діяльності.

Планом рахунку для виконання даної процедури обліку передбачений синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати», до кредиту якого переносяться суми врахованих на рахунках 7 класу чистих доходів, а до дебету – суми врахованих на рахунках 9 класу витрат. Порівняння оборотів даного рахунку і дозволяє визначити в обліку результат діяльності – прибуток або збиток.

Синтетичний облік процедури визначення фінансового результату діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» представлений бухгалтерськими проводками таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Порядок визначення в синтетичному обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» фінансовий результатів діяльності

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|
| | Дт | Кт |
| 1. За підсумками місяця чисті доходи від реалізації поліграфічної продукції списуються на рахунок фінансових результатів | 701 | 791 |
| 2. За підсумками місяця чисті доходи від надання маркетингових послуг списуються на рахунок фінансових результатів | 703 | 791 |
| 3. За підсумками місяця чисті доходи від реалізації інших оборотних активів списуються на рахунок фінансових результатів | 712 | 791 |
| 4. За підсумками місяця собівартість реалізованих поліграфічної продукції списується на рахунок фінансових результатів | 791 | 901 |
| 5. За підсумками місяця собівартість реалізованих маркетингових послуг списується на рахунок фінансових результатів | 791 | 903 |
| 6. За підсумками місяця собівартість реалізованих виробничих запасів списується на рахунок фінансових результатів | 791 | 943 |
| 7. За підсумками місяця враховані адміністративні витрати списуються на рахунок фінансових результатів | 791 | 92 |
| 8. Щоквартальне відображення в обліку нарахування зобов’язань з податку на прибуток підприємств | 791<br>98 | 98<br>641.3 |
| 9. Щоквартальне визнання отриманого чистого прибутку шляхом його перенесення на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» | 791 | 441 |

Окремо варто звернути увагу на те, що нарахування зобов’язань з

податку на прибуток відображається в обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» щокварталу, незважаючи на те, що звітним (податковим) періодом для підприємства як платника даного податку є календарний рік. Таке щоквартальне визнання в обліку зобов'язань з податку на прибуток дозволяє підприємству щокварталу повноцінно визнавати та відображати в обліку отриманий за підсумками кварталу фінансовий результат діяльності.

За рахунок отриманого ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» здійснюється нарахування дивідендів його власнику. Частина отриманого прибутку залишається на фінансування напрямків розвитку підприємства, насамперед на фінансування придбання нового обладнання для друку спеціальної рекламної поліграфії.

## 2.3 Напрямки вдосконалення системи відображення в обліку результатів діяльності підприємства

Підсистема відображення в обліку доходів та витрат є важливою складовою системи обліку на будь-якому підприємстві, адже саме ця складова обліку дозволяє формувати дані для визначення фінансового результату діяльності та формування фінансової звітності щодо фінансових результатів для забезпечення користувачів відповідною інформацією. Окрім формування фінансової звітності зазначена підсистема також має забезпечувати внутрішніх користувачів якісною інформацією для подальшого аналізу рівня доходів, витрат і фінансових результатів як в цілому, так і за окремими напрямками (сегментами) діяльності з метою обґрунтування та прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Дослідження наявної в ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності дозволяє

стверджувати, що інформація для визначення фінансового результату діяльності підприємства систематизується в повному обсязі, але інформаційна підтримка оцінки ефективності окремих напрямків діяльності підприємства здійснюється лише частково. Це в свою чергу ускладнює обґрунтування управлінських рішень щодо стимулювання працівників та розвитку окремих напрямків діяльності підприємства.

Основним проблемним питанням, що було виявлено в процесі дослідження, є відображення частини витрат, що пов’язані із наданням маркетингових послуг, у складі адміністративних витрат. Так, як витрати на надання маркетингових послуг систематизуються лише витрати на оплату праці фахівців-маркетологів та фахівців-дизайнерів, а також витрати на виплату винагород за цивільно-правовими договорами особам, що залучаються для виконання окремих маркетингових досліджень або рекламних акцій. Інші витрати, фактично пов’язані із наданням маркетингових послуг, відображаються у складі адміністративних витрат. Йдеться про витрати на матеріали, витрати на амортизацію комп’ютерної техніки, витрати на оренду приміщення маркетингової агенції в Запоріжжі та частково про витрати на амортизацію та утримання приміщення в Дніпрі, яке займають не лише адміністративні працівники, а й працівники маркетингової агенції.

З метою вирішення виявленої проблеми пропонується в подальшому систематизувати такі витрати як загальновиробничі і за підсумками місяця розподіляти між окремими замовленнями маркетингових агенцій пропорцій загальній сумі визнаних прямих витрат. Витрати на амортизацію та утримання приміщення в Дніпрі, яке займають і працівники маркетингової агенції, і адміністративні працівники підприємства пропонується розподіляти між загальновиробничими та адміністративними витратами пропорційно кількості робочих місць.

Окрім того, враховуючи, що до структури підприємства належать фактично два окремих структурних підрозділи – маркетингова агенція в

Дніпрі і маркетингова агенція в Запоріжжя, пропонується за допомогою системи субрахунків розділити доходи та витрати цих двох структурних підрозділів, що дозволить окремо визначати в обліку валовий дохід від реалізації маркетингових послуг кожного окремого такого структурного підрозділу. Пропонується таким чином наступна система субрахунків другого порядку:

231.1 «Витрати на надання маркетингових послуг. Дніпро»

231.2 «Витрати на надання маркетингових послуг. Запоріжжя»

703.1 «Дохід від реалізації маркетингових послуг. Дніпро»

703.2 «Дохід від реалізації маркетингових послуг. Запоріжжя»

903.1 «Собівартість реалізованих маркетингових послуг. Дніпро»

903.2 «Собівартість реалізованих маркетингових послуг. Запоріжжя».

Впровадження в облікову систему ТОВ «МА РЕЗОНАНС» запропонованої системи субрахунків дозволить відокремити в обліку доходи та витрати окремих структурних підрозділів підприємства і таким чином систематично визначати валовий дохід від надання маркетингових послуг кожним структурним підрозділом окремо.

Що стосується систематизації в обліку інформації про доходи та витрати діяльності щодо друку спеціальної рекламної поліграфії для зовнішньої реклами за індивідуальними замовленнями клієнтів, то за даним видом діяльності відповідна інформація систематизується в обліку на достатньому якісному рівні.

З метою підвищення рівня інформаційного забезпечення управління ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» пропонується формування спеціальної форми внутрішньої фінансової звітності, яка відповідно буде презентувати доходи, витрати та результати діяльності окремих напрямків діяльності та структурних підрозділів підприємства.

Порядок формування розробленої форми внутрішньої звітності за даними обліку ТОВ «МА РЕЗОНАНС за умови запровадження зазначеної вище системи субрахунків другого порядку представлений в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Звіт про фінансові результати ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» за сегментами (видами діяльності та структурними підрозділами)

| Показник | Порядок формування за даними бухгалтерського обліку |
|---|---|
| 1. Чистий дохід від надання маркетингових послуг (МА Дніпро) | Дт 703.1 Кт 791 |
| 2. Собівартість реалізованих маркетингових послуг (МА Дніпро) | Дт 791 Кт 903.1 |
| 3. Валовий дохід від надання маркетингових послуг (МА Дніпро) | рядок 1 – рядок 2 |
| 4. Чистий дохід від надання маркетингових послуг (МА Запоріжжя) | Дт 703.2 Кт 791 |
| 5. Собівартість реалізованих маркетингових послуг (МА Запоріжжя) | Дт 791 Кт 903.2 |
| 6. Валовий дохід від надання маркетингових послуг (МА Запоріжжя) | рядок 4 – рядок 5 |
| 7. Чистий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | Дт 701 Кт 791 |
| 8. Собівартість реалізованої спеціальної рекламної поліграфії | Дт 791 Кт 901 |
| 9. Валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | рядок 7 – рядок 8 |
| 10. Фінансовий результат інших операцій (реалізації виробничих запасів, основних засобів, що перебували в експлуатації тощо) | (Дт 71, 73, 74 Кт 791) – (Дт 791 Кт 94, 97) |
| 11. Адміністративні витрати | Дт 791 Кт 92 |
| 12. Фінансовий результат від усіх видів діяльності до оподаткування | рядок 3 + рядок 6 + рядок 9 + рядок 10 – рядок 11 |
| 13. Податок на прибуток | Дт 791 Кт 98 |
| 14. Чистий прибуток (збиток) | рядок 12 – рядок 13 |

Застосування в практиці управління презентованої форми внутрішньої звітності дозволить надавати користувачам адекватну інформацію щодо фінансових результатів у розрізі окремих сегментів (напрямків діяльності і структурних підрозділів) і таким чином забезпечувати інформацією аналітичні процедури з метою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на стимулювання працівників, на розвиток або за потреби реформування окремих напрямків діяльності або структурних підрозділів.

# РОЗДІЛ 3
# ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАРКЕТИНГОВА АГЕНЦІЯ РЕЗОНАНС»

## 3.1 Аналіз динаміки та структури доходів, витрат та фінансових результатів

Управління будь-яким підприємством є складним комплексним процесом, обов'язковою складовою і функцією якого є управління економічний аналіз. Лише за підсумками виконання економічного аналізу можуть бути виявлені резерви та обґрунтовані відповідні управлінські рішення, метою яких є підвищення ефективності діяльності підприємства, зміцнення його фінансового стану та конкурентоспроможності як на ринку товарів та послуг, так і на ринку капіталів.

В площині управління будь-яким підприємством як суб'єктом підприємницької діяльності варто постійно пам'ятати, що метою його діяльності та оцінкою успіху є отримання прибутку та збільшення таким чином вартості чистих активів і власного капіталу підприємства. Відповідно фінансові результати є основним інтегральним показником ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, це й визначає важливість аналізу фінансових результатів в системі аналізу діяльності підприємства.

Основними логічними складовими (етапами) аналізу фінансових результатів варто визначити:

– виявлення причин динаміки обсягів прибутку в звітному періоді в порівнянні з базовим періодом (порівняння може бути здійснено як з даними плану, так і з даними попередніх періодів);

– оцінку рівня відносної ефективності діяльності підприємства або

іншими словами рівня рентабельності діяльності;

– оцінку прибутковості та рівня рентабельності окремих напрямків діяльності та окремих структурних підрозділів підприємства;

– виявлення резервів підвищення рівня прибутковості підприємства і визначення напрямків мобілізації таких резервів в майбутньому з метою підвищення ефективності функціонування та зміцнення конкурентоспроможності підприємства.

Методика аналізу фінансових результатів передбачає використання таких інструментів як прийоми горизонтального та вертикального порівняльного аналізу, середні показники ряду динаміки, прийоми факторного аналізу, прийоми індексного аналізу та багато інших аналітичних прийомів. У якості основних джерел інформації приймаються облікові дані (насамперед облікові регістри рахунків 7 та 9 класів, де систематизується інформація щодо доходів та витрат) та дані публічної фінансової звітності, планові дані відповідних періодів, а також дані внутрішньої звітності підприємства щодо доходів та витрат, якщо така формується для більш якісного задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів щодо доходів та витрат.

Стандартним джерелом інформації щодо доходів, витрат і фінансових результатів діяльності варто визнати публічну фінансову звітність підприємства.

ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» за розмірами належить до мікропідприємств. Відповідно підприємство формує спрощену фінансову звітність – Фінансову звітність мікропідприємства за формою та принципами формування, передбаченими Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність».

Йдеться про комплексну форму, що складається з балансу та звіту про фінансові результати. Саме друга складова Фінансової звітності мікропідприємства – форма 2-мс – містить інформацію щодо доходів, витрат та фінансових результатів діяльності мікропідприємства. Відповідна звітна

інформація дозволяє проаналізувати динаміку доходів, витрат та фінансових результатів. Відповідні розрахунки за даними спрощеної фінансової звітності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС», що досліджують динаміку доходів, витрат і фінансових результатів у 2024 році в порівнянні з 2023 роком представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Динаміка показників доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» в 2024 році в порівнянні з 2023 роком (тис. грн.)

| Показник | 2023 рік | 2024 рік | Відхилення від попереднього року | |
|---|---|---|---|---|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 6580,9 | 8166,2 | 1585,3 | 24,1 |
| Інші доходи | 98,4 | 117,7 | 19,3 | 19,6 |
| Разом доходи | 6679,3 | 8283,9 | 1604,6 | 24,0 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 5159,0 | 6345,3 | 1186,3 | 23,0 |
| Інші витрати | 871,9 | 1116,4 | 244,5 | 28,0 |
| Разом витрати | 6030,9 | 7461,7 | 1430,8 | 23,7 |
| Фінансовий результат до оподаткування | 648,4 | 822,2 | 173,8 | 26,8 |
| Податок на прибуток | 116,7 | 148,0 | 31,3 | 26,8 |
| Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування | - | - | - | - |
| Чистий прибуток (збиток) | 531,7 | 674,2 | 142,5 | 26,8 |

Розраховані показники динаміки свідчать про те, що у 2024 році в порівнянні із попереднім роком наявне підвищення рівня як доходів, так і витрат діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС». Так, загальна сума доходів підприємства збільшилась за проаналізований період на 1604,6 тис. грн. або на 24,0 %. Загальна сума понесених витрат збільшилась за той же період на 1430,8 тис. грн. або на 23,7 %. Як позитивний елемент проаналізованої динаміки варто відзначити той факт, що темпи підвищення доходів перевищують темпи зростання витрат на 0,3 %, що у підсумку і призвело до зростання обсягів прибутку до оподаткування на 173,8 тис. грн., а чистого

прибутку на 142,5 тис. грн. або на 26,8 %. Як негативний елемент проаналізованої динаміки варто відзначити перевищення темпів зростання інших витрат над темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і темпами зростання витрат підприємства в цілому, адже показник «інші витрати» збільшилися у 2024 році в порівнянні із 2023 роком на 28,0 %, в той час як загальна сума витрат зросла на 23,7 %.

Дослідження динаміки доходів та витрат варто доповнити дослідженням їх структури та відповідно структурних зрушень в часі. Такий аналіз може бути здійснений за даними спрощеної фінансової звітності.

Так, доходи у Фінансовій звітності мікропідприємства представлені такими складовими як чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші доходи.

Розраховані показники динаміки та структури доходів ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Динаміка та структура доходів ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком (тис. грн.)

| Показник | 2023 рік | | 2024 рік | | Відхилення | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | тис. грн. | % | тис. грн. | % | абсолют-не, тис. грн. | віднос-не, % | структур-не, % |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 6580,9 | 98,5 | 8166,2 | 98,6 | 1585,3 | 24,1 | + 0,1 |
| Інші доходи | 98,4 | 1,5 | 117,7 | 1,4 | 19,3 | 19,6 | - 0,1 |
| Разом доходи | 6679,3 | 100,0 | 8283,9 | 100,0 | 1604,6 | 24,0 | 0,0 |

Розраховані показники структури дозволяють стверджувати, що доходи ТОВ «МА РЕЗОНАНС» практично повністю формуються за рахунок чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Питома вага таких доходів у загальній сумі доходів складала у 2023 році 98,5 %, а у 2024 році відповідно – 98,6 %. Таким чином практично відсутні помітні структурні зрушення у структурі доходів підприємства за даними спрощеної фінансової

звітності у 2024 році в порівнянні із попереднім роком.

Витрати у Фінансовій звітності мікропідприємства представлені такими складовими як собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інші витрати.

Розраховані показники динаміки та структури витрат діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Динаміка та структура витрат ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком (тис. грн.)

| Показник | 2023 рік | | 2024 рік | | Відхилення | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | тис. грн. | % | тис. грн. | % | абсолют-не, тис. грн. | віднос-не, % | структур-не, % |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 5159,0 | 85,5 | 6345,3 | 85,0 | 1186,3 | 23,0 | - 0,5 |
| Інші витрати | 871,9 | 14,5 | 1116,4 | 15,0 | 244,5 | 28,0 | + 0,5 |
| Разом витрати | 6030,9 | 100,0 | 7461,7 | 100,0 | 1430,8 | 23,7 | 0,0 |

Розраховані показники структури дозволяють стверджувати про наявність негативних, хоча і не суттєвих за темпами структурних зрушень у структурі витрат підприємства в 2024 році в порівнянні з 2023 роком. А саме, доля інших витрат (що складаються насамперед із адміністративних витрат) збільшилась на 0,5 % з 14,5 % до 15,0 %, а доля собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відповідно зменшилась на 0,5 % з 85,5 % до 85,0 %. Варто зазначити, що це факт логічно пов'язаний із вже виявленим вище перевищення темпів зростання інших витрат над темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і темпами зростання витрат в цілому, на що вже зверталась увага вище.

Підсумовуючи виконаний етап аналізу доходів, витрат та фінансовий результатів за даними спрощеної фінансової звітності, варто зазначити, що спрощена фінансова звітність мікропідприємства надає дуже обмежену інформацію для аналітичного дослідження структури доходів та витрат,

особливо в частині витрат діяльності. Таким чином з метою проведення якіснішого (більш детального) аналізу варто додатково залучати дані обліку. У зазначеній площині актуальним інструментом є, на нашу думку, інструмент внутрішньої звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів, у тому числі у розрізі окремих видів діяльності. Така звітність формується виключно для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів і виконані на її підставі аналітичні процедури дозволять обґрунтувати важливі управлінські рішення щодо розвитку окремих напрямків діяльності підприємства, заохочення відповідних працівників, інвестицій у розширення та оновлення відповідних напрямків діяльності тощо.

Пропозиція форми внутрішньої звітності щодо фінансових результатів діяльності в розрізі окремих напрямків діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» вже були презентована в другому розділі кваліфікаційної роботи. В ході проведеного дослідження за даними бухгалтерського обліку із деякими припущеннями інформація обліку підприємства була систематизована таким чином, що це дозволило скласти розроблену форму внутрішньої звітності щодо фінансових результатів діяльності в розрізі окремих видів діяльності за 2023 та 2024 роки у дещо спрощеному вигляді – без розмежування показників надання маркетингових послуг двома окремими підрозділами підприємства в Дніпрі та Запоріжжі.

Таким чином пропонується систематизація доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» за окремими видами діяльності підприємства – надання маркетингових послуг і виробництво спеціальної рекламної поліграфії за індивідуальними замовленнями клієнтів.

Систематизація доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» в розрізі окремих видів діяльності в 2023-2024 роках за формою розробленої внутрішньої звітності представлена в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Показники фінансових результатів в розрізі окремих напрямів діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» в 2023-2024 роках (тис. грн.)

| Показник | 2023 рік | 2024 рік | Відхилення від попереднього року | |
|---|---|---|---|---|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| 1. Чистий дохід від надання маркетингових послуг | 2571,3 | 3124,8 | 553,5 | 21,5 |
| 2. Собівартість реалізованих маркетингових послуг | 1809,5 | 2121,5 | 312,0 | 17,2 |
| 3. Валовий дохід від надання маркетингових послуг | 761,8 | 1003,3 | 241,5 | 31,7 |
| 4. Чистий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | 4009,6 | 5041,4 | 1031,8 | 25,7 |
| 5. Собівартість реалізованої спеціальної рекламної поліграфічної продукції | 3349,5 | 4223,8 | 874,3 | 26,1 |
| 6. Валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | 660,1 | 817,6 | 157,5 | 23,9 |
| 7. Фінансовий результат інших операцій (реалізація виробничих запасів, основних засобів, що перебували в експлуатації тощо) | 24,5 | 29,7 | 5,2 | 21,2 |
| 8. Адміністративні витрати | 798,0 | 1028,4 | 230,4 | 28,9 |
| 9. Фінансовий результат від усіх видів діяльності до оподаткування | 648,4 | 822,2 | 173,8 | 26,8 |
| 10. Податок на прибуток | 116,7 | 148,0 | 31,3 | 26,8 |
| 11. Чистий прибуток (збиток) | 531,7 | 674,2 | 142,5 | 26,8 |

Представлені в таблиці 3.4. показники динаміки дозволять оцінити темпи змін доходів, витрат та відповідно фінансових результатів окремих напрямків діяльності підприємства.

Так, максимальні темпи зростання наявні за валовим доходом від діяльності надання маркетингових послуг, який збільшився у 2024 році в порівнянні із 2023 роком на 241,7 тис. грн. або на 37,1 % і склав у 2024 ріці таким чином 1003,3 тис. грн. Зазначена динаміка є наслідком як збільшення чистого доходу від реалізації маркетингових послуг, так і відносно менших темпів зростання витрат, пов’язаних із наданням таких послуг, у порівняні з темпами зростання чистого доходу від їх реалізації.

Валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії також збільшився за проаналізований період на 157,5 тис. грн. або 23,9 %.

Позитивною є також динаміка показника оцінки фінансових

результатів інших операцій (до яких насамперед належать операції з реалізації виробничих запасів та основних засобів, що перебували в експлуатації). Прибуток від зазначених операцій збільшився у 2024 році в порівнянні із попереднім роком на 5,2 тис. грн. або на 21,2 %. Але варто зазначити, що внесок даного позитивного показника у формування фінансових результатів діяльності підприємства в цілому не може бути визнаний навіть помітним.

Окремої уваги звісно заслуговує негативна динаміка адміністративних витрат, розмір яких збільшився у 2024 році в порівнянні із 2023 роком на 230,4 тис. грн. або на 28,9 %. Знову ж варто згадати, що витрати в цілому за той же період збільшилися лише на 23,7 %.

Додаткова інформація може бути забезпечена шляхом розрахунку показників структури фінансових результатів в розрізі окремих видів діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС», які представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Динаміка та структура фінансових результатів окремих напрямків діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2023-2024 роках

| Показник | 2023 рік | | 2024 рік | | Відхилення | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | тис. грн | % | тис. грн. | % | абсолют-не, тис. грн. | віднос-не, % | структур-не, % |
| 1. Валовий дохід від надання маркетингових послуг | 761,8 | 52,7 | 1003,3 | 54,2 | 241,5 | 31,7 | + 1,5 |
| 2. Валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | 660,1 | 45,6 | 817,6 | 44,2 | 157,5 | 23,9 | - 1,4 |
| 3. Фінансовий результат інших операцій | 24,5 | 1,7 | 29,7 | 1,6 | 5,2 | 21,2 | - 0,1 |
| 4. Фінансовий результатів від усіх видів діяльності до виключення адміністративних витрат | 1446,4 | 100,0 | 1850,6 | 100,0 | 319,2 | 11,9 | 0,0 |

Відповідно до виконаних аналітичних розрахунків можна стверджувати, що у 2024 році формування прибутку підприємства забезпечується на 54,2 % за рахунок надання маркетингових послуг, на 44,2 % за рахунок виробництва та реалізації спеціальної рекламної поліграфічної продукції і на 1,6 % за рахунок інших операцій, переважно операційної діяльності.

Суттєві структурні зрушення в структурі складових формування прибутку підприємства у 2024 році в порівнянні з 2023 роком відсутні, але в той же час варто звернути увагу, що питома вага валового доходу від надання маркетингових послуг за проаналізований період збільшилась на 1,5 % з 52,7 % у 2023 році до 54,2 % у 2024 році, а питома вага валового доходу від реалізації спеціальної рекламної поліграфії навпаки зменшилась на 1,4 % – відповідно з 45,6 % у 2023 році до 44,2 % у 2024 році.

Таким чином використання запропонованої форми внутрішньої фінансової звітності дозволяє також проаналізувати питому вагу фінансових результатів окремих напрямків діяльності у формуванні загальної суми фінансових результатів діяльності підприємства. Відповідні розрахунки є безперечно доцільними в ході обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо інвестування коштів у розвиток окремих напрямків діяльності підприємства. Варто звернути увагу на те, що об’єктом дослідження є не лише обсяги реалізації за окремими видами діяльності, а й валовий дохід кожного напрямку діяльності, що є важливим, адже рівень прибутковості окремих видів діяльності підприємства може суттєво відрізнятися. Саме тому варто досліджувати не лише абсолютну прибутковість, а й відносний її рівень.

Відповідно аналіз прибутковості підприємства має включати не лише абсолютну, а й відносну складову, відповідно наступним етапом аналізу фінансових результатів має бути розрахунок і оцінка показників рентабельності, що призначені для визначання відносного рівня прибутку підприємства.

## 3.2 Дослідження рівня рентабельності діяльності підприємства

Показники фінансового результату – прибуток та збитку – є абсолютними, відповідно таким чином оцінка результату діяльності підприємства як оцінка абсолютного ефекту, тобто без врахування обсягів залучених до такої діяльності ресурсів та масштабів діяльності. В той же час надзвичайно важливо зрозуміти якою економічною ціною отриманий фінансовий результат, саме тому одночасно із прибутком розраховують показник його відносного рівня – рентабельність.

Як і абсолютні показники оцінки фінансових результатів, рентабельність є інтегрованим показником, що відображає підсумки господарської підприємницької діяльності. Технічно показники рентабельності розраховуються шляхом порівняння прибутку із чинниками, що принципово впливають на його розмір, із розміром власного або залученого до справи капіталу, вартістю активів, витратами та обсягами продажів. Так, за визначенням Ю.С. Цал-Цалко «рентабельність – це якісна вартісна оцінка рівня віддачі витрат або міри використання наявних у підприємства виробничих ресурсів (капіталу, праці тощо) у процесі виробництва основної продукції (товарів, виконання робіт, надання послуг) та її реалізації» [70, с. 118].

Дослідження рівня рентабельності є принциповою складовою аналізу фінансових результатів. І науковці, і аналітики-практики дотримуються думки, що аналіз фінансових результатів не може бути обмежений дослідження абсолютної оцінки отриманих фінансових результатів, адже такий підхід є занадто обмеженим і некоректним. Так, В.В. Фесенко і Л.А. Воронцова звертають увагу на те, що «абсолютні показники прибутку не дають змогу охарактеризувати результати діяльності підприємств повною мірою, а ефективність використання ресурсів і віддачу від їх застосування більш прийнятно оцінювати через показники рентабельності діяльності» [68].

А Г.В. Кошельок і В.С. Малишко із зазначеного питання стверджують, що «сума прибутку показує абсолютний ефекти від діяльності підприємства без врахування використаних ресурсів, а рентабельність характеризує міру цієї ефективності, дає можливість більш повно оцінити кінцеві результати діяльності підприємства. Рентабельна робота підприємства дає можливість накопичувати фінансові ресурси, забезпечувати інтереси інвесторів і конкурувати з іншими підприємствами …» [24, с. 361].

В площині аналітичного дослідження рівня рентабельності використовується певна система відносних показників, що порівнюють розмір отриманого прибутку із обсягом операцій та вартістю ресурсів, що його продукують. Основні з таких показників систематизовано в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Характеристика системи показників, що застосовуються для оцінки рівня рентабельності діяльності підприємства

| Назва показника | Сутність показника | Принципи розрахунку |
|---|---|---|
| Рентабельність продажів | Оцінка валового доходу (прибутку) як результату реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | Діленням валового доходу (прибутку) від реалізації на розмір чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) |
| Рентабельність витрат | Оцінка валового доходу (прибутку) як результату понесених витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) | Діленням валового доходу (прибутку) від реалізації на розмір витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) |
| Рентабельність основного капіталу | Оцінка прибутку як результату використання основного капіталу | Діленням прибутку на середню за період суму основного капіталу |
| Рентабельність оборотного капіталу | Оцінка прибутку як результату використання оборотного капіталу | Діленням прибутку на середню за період суму оборотного капіталу |
| Виробнича рентабельність | Оцінка прибутку як результату використання основного та оборотного капіталу разом | Діленням прибутку на середню за період суму основного та оборотного капіталу |
| Рентабельність капіталу (активів) | Оцінка прибутку як результату використання залученого до справи капіталу (активів) | Діленням прибутку на середню за період суму капіталу (середню вартість активів) |
| Рентабельність власного капіталу (чистих активів) | Оцінка прибутку як результату використання залученого до справи власного капіталу (чистих активів) | Діленням прибутку на середню за період суму власного капіталу (середню вартість чистих активів) |

У науковій літературі наявні різні думки щодо доцільності використання всіх наведених вище показників рентабельності. Так, М.В. Максимова та Д.С. Чередниченко за підсумками проведеного дослідження методом апріорного ранжування стверджують, що «найбільш значущими показниками оцінки прибутку підприємств є наступні: рентабельність активів, рентабельність власного та інвестованого капіталу, рентабельність реалізованої продукції, а також рентабельність операційної, звичайної та інвестиційної діяльності» [32]. С.С. Черниш у якості основних показників рентабельності підприємства зазначає «рентабельність продаж, рентабельність активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність інвестицій, рентабельність продукції» [71, с. 308]. А І.Ю. Єпіфанова і В.С. Гуменюк у якості основних називають «рентабельність видів діяльності та витрат виробництва, рентабельність продажу, рентабельність капіталу та його складових» [16, с. 254].

Підсумовуючи, варто зазначити, що вибір показників рентабельності має також зважати на особливі характеристики підприємства, діяльність якого аналізується. Так, враховуючи особливості діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» до аналітичного дослідження будуть залучені такі показники рентабельності як рентабельність реалізації, рентабельність витрат, рентабельність активів та рентабельність власного капіталу.

Окремо варто звісно зазначити, що позитивною динамікою або тенденцію змін є підвищення рівня рентабельності є позитивною тенденцією, але в той же час деякі з причин такого підвищення варто сприймати максимально критично. Так, підвищення рівня рентабельності продажів може бути наслідком підвищення рівня цін із одночасним скороченням обсягів продажів, що в підсумку зменшує абсолютну суму отриманого прибутку. Підвищення рівня рентабельності активів в окремому періоді часу може бути наслідком ігнорування процесів оновлення основних засобів або наслідком необґрунтованого скорочення запасів, що може спричинити суттєве зменшення рівня прибутковості у наступних звітних періодах або навіть

призвести до збитків та зупинки діяльності.

На першому етапі дослідження відносного рівня ефективності діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» варто розрахувати та проаналізувати в динаміці показники рентабельності за окремими напрямками діяльності підприємства.

Так, відносний рівень ефективності за напрямком надання маркетингових послуг може бути оцінений показниками рентабельність реалізації послуг за валовим доходом від реалізації та рентабельність понесених витрат за валовим доходом від реалізації. Розрахунок відповідних показників рентабельності та оцінка їх динаміки представлені в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Показники рентабельності надання маркетингових послуг ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2023-2024 роках

| Показник | 2023 рік | 2024 рік | Відхилення від попереднього року | |
|---|---|---|---|---|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| 1. Чистий дохід від надання маркетингових послуг | 2571,3 | 3124,8 | 553,5 | 21,5 |
| 2. Собівартість реалізованих маркетингових послуг | 1809,5 | 2121,5 | 312,0 | 17,2 |
| 3. Валовий дохід від надання маркетингових послуг | 761,8 | 1003,3 | 241,5 | 31,7 |
| 4. Рентабельність реалізації наданих маркетингових послуг за валовим доходом, % | 29,6 | 32,1 | 2,5 | х |
| 5. Рентабельність витрат, понесених для надання маркетингових послуг, % | 42,1 | 47,3 | 5,2 | х |

Проаналізована динаміка розрахованих показників рентабельності свідчить про позитивну тенденцію щодо рівня прибутковості основного напрямку діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» – надання маркетингових послуг. Так, рентабельність реалізації наданих маркетингових послуг за оцінкою валового доходу збільшилась за проаналізований період на 2,5 % – з 29,6 % у 2023 році до 32,1 % у 2024 році, а рентабельність витрат, понесених для надання маркетингових послуг, за той же період підвищилась на 5,2 %

відповідно з 42,1 % у 2023 році до 47,3 % у 2024 році.

В цілому ж рівень рентабельності даного напрямку діяльності суттєво підвищився, що підтверджує активний розвиток діяльності із надання маркетингових послуг не лише кількісно, а й фінансово якісно.

Залучення до системи аналітичних показників показника рентабельності реалізації маркетингових послуг за валовим доходом дозволяє здійснити факторний аналіз динаміки показника валового доходу від реалізації маркетингових послуг і виокремленням двох факторів впливу – зміни обсягів надання маркетингових послуг та зміни рівня рентабельності реалізації таких послуг. Перший з таких факторів приймається показником кількісним, а другий – якісним.

Виконані розрахунки факторного аналізу динаміки валового доходу від реалізації маркетингових послуг ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком представлені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Аналіз впливу факторів на валовий дохід від реалізації маркетингових послуг у 2024 році в порівнянні з 2023 роком

| | Рентабельність маркетингових послуг за валовим доходом, % | Чистий дохід від реалізації маркетингових послуг, тис. грн. | Валовий дохід від реалізації маркетингових послуг, тис. грн. | Вплив факторів, тис. грн. |
|---|---|---|---|---|
| 2023 рік | 29,6 | 2571,3 | 761,8 | |
| За рівня рентабельності 2023 року та обсягів реалізації послуг 2024 року | 29,6 | 3124,8 | 924,9 | + 163,1 |
| 2024 рік | 32,1 | 3124,8 | 1003,3 | + 78,4 |
| Загальне відхилення показника, що аналізується = 1003,3 – 761,8 = | | | | + 241,5 |

За результатом виконаних розрахунків факторного аналізу можна стверджувати, що валовий дохід від реалізації маркетингових послуг збільшився у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 241,5 тис. грн., у тому числі на 163,1 тис. грн. за рахунок збільшення обсягів реалізації наданих

маркетингових послуг і на 78,4 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності реалізації наданих послуг.

Аналогічні аналітичні процедури варто виконати і за результатами іншого напрямку діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» – виробництва та реалізації спеціальної рекламної поліграфії.

Відносний рівень ефективності за даним напрямком діяльності може бути оцінений показниками рентабельність реалізації спеціальної рекламної поліграфії за валовим доходом від реалізації та рентабельність понесених на виробництво витрат за валовим доходом від реалізації. Розрахунок відповідних показників рентабельності та оцінка їх динаміки представлені в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Показники рентабельності виробництва спеціальної рекламної поліграфії ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2023-2024 роках

| Показник | 2023 рік | 2024 рік | Відхилення від попереднього року | |
|---|---|---|---|---|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| 1. Чистий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | 4009,6 | 5041,4 | 1031,8 | 25,7 |
| 2. Собівартість реалізованої спеціальної рекламної поліграфічної продукції | 3349,5 | 4223,8 | 874,3 | 26,1 |
| 3. Валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії | 660,1 | 817,6 | 157,5 | 23,9 |
| 4. Рентабельність реалізації спеціальної рекламної поліграфії за валовим доходом, % | 16,5 | 16,2 | - 0,3 | х |
| 5. Рентабельність витрат, понесених на виготовлення спеціальної рекламної поліграфії, % | 19,7 | 19,4 | - 0,3 | х |

Проаналізована динаміка розрахованих показників рентабельності свідчить про негативну тенденцію щодо рівня прибутковості даного напрямку діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС». Так, рентабельність реалізації спеціальної рекламної поліграфії за оцінкою валового доходу скоротилась за проаналізований період на 0,3 % – з 16,5 % у 2023 році до 16,2 % у 2024 році, а рентабельність витрат, понесених на виготовлення спеціальної рекламної

поліграфії, за той же період скоротилась на 0,3 % відповідно з 19,7 % у 2023 році до 19,4 % у 2024 році. Варто також зазначити, що хоча виявлені зміни і є негативними, але визнати їх суттєвими перебільшення. Даний напрямок діяльності залишається прибутковим та рентабельним, а виявлене скорочення рівня рентабельності насамперед пояснюється суттєвим підвищенням тарифу на електроенергію (на що впливати менеджмент підприємства не здатен), а обладнання друкарні, хоча і є сучасним, споживає достатньо великі обсяги електроенергії. В той же час ринок послуг із виготовлення поліграфії передбачає більш жорстку цінову конкуренцію, ніж наявна на ринку маркетингових послуг, тому повністю компенсувати підвищення вартості електроенергії за рахунок замовників поліграфії не вдалося. Як результат скорочення рівня рентабельності даного виду діяльності.

Виконані розрахунки факторного аналізу динаміки валового доходу від реалізації спеціальної рекламної поліграфії ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком представлені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Аналіз впливу факторів на валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії у 2024 році в порівнянні з 2023 роком

| | Рентабельність реалізації поліграфічної продукції за валовим доходом, % | Чистий дохід від реалізації поліграфічної продукції, тис. грн. | Валовий дохід від реалізації поліграфічної продукції, тис. грн. | Вплив факторів, тис. грн. |
|---|---|---|---|---|
| 2023 рік | 16,5 | 4009,6 | 660,1 | |
| За рівня рентабельності 2023 року та обсягів реалізації продукції 2024 року | 16,5 | 5041,4 | 831,8 | + 171,7 |
| 2024 рік | 16,2 | 5041,4 | 817,6 | - 14,2 |
| Загальне відхилення показника, що аналізується = 817,6 – 660,1 = | | | | + 157,5 |

За результатом виконаних розрахунків факторного аналізу можна

стверджувати, що валовий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії збільшився у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 157,5 тис. грн., у тому числі на 171,7 тис. грн. за рахунок збільшення обсягів реалізації такої продукції і одночасно зменшився на 14,2 тис. грн. в наслідок зменшення рівня рентабельності реалізації продукції. Таким чином в наслідок підвищення рівня витрат на виробництво і скорочення таким чином рівня рентабельності підприємство втратило 14,2 тис. грн. прибутку.

Наступним етапом дослідження рівня рентабельності варто виконати дослідження чистого прибутку, отриманого підприємством за певний період, як результату залучення до фінансування діяльності капіталу як такого, а також власного капіталу підприємства.

Показники рентабельності капіталу та власного капіталу ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» представлені в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Показники рентабельності капіталу та власного капіталу ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2023-2024 роках

| Показник | 2023 рік | 2024 рік | Відхилення від попереднього року | |
|---|---|---|---|---|
| | | | абсолютне | відносне, % |
| 1. Чистий прибуток, тис. грн. | 531,7 | 674,2 | 142,5 | 26,8 |
| 2. Середньорічний розмір капіталу (вартість активів), тис. грн. | 7181,4 | 8411,8 | 1230,4 | 17,1 |
| 3. Рентабельність капіталу підприємства, % | 7,4 | 8,0 | 0,6 | х |
| 4. Середньорічний розмір власного капіталу (вартість чистих активів), тис. грн. | 5244,4 | 6251,3 | 1006,9 | 19,2 |
| 5. Рентабельність власного капіталу підприємства, % | 10,1 | 10,8 | 0,7 | х |

Дослідження динаміки показників рентабельності капіталу в цілому та рентабельності власного капіталу підтверджує фінансову відносну ефективність функціонування підприємства. Так, рентабельність капіталу підприємства (або рентабельність його активів) збільшилась у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 0,6 % – з 7,4 % до 8,0 %, а рентабельність

власного капіталу (або рентабельність так званих чистих активів) підвищилась за проаналізований період на 0,7 % – з 10,1 % до 10,8 % відповідно. Таким чином ефективність капіталу, інвестованого у підприємства, як власного, так і залучених коштів кредиторів, підвищується.

Аналіз показника рентабельності власного капіталу дозволяє може бути доповнений факторним аналізом динаміки чистого прибутку підприємства, що передбачає дослідження двох факторів впливу – зміни розміру власного капіталу (вартості чистих активів) і зміни рівня рентабельності власного капіталу.

Виконані розрахунки факторного аналізу динаміки чистого прибутку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком представлені в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Аналіз впливу факторів на розмір чистого прибутку ТОВ «МА РЕЗОНАНС» у 2024 році в порівнянні з 2023 роком

| | Рентабельність власного капіталу, % | Середньорічний розмір власного капіталу (вартість чистих активів), тис. грн. | Чистий прибуток, тис. грн. | Вплив факторів, тис. грн. |
|---|---|---|---|---|
| 2023 рік | 10,1 | 5244,4 | 531,7 | |
| За рівня рентабельності 2023 року та розміру власного капіталу (вартості чистих активів) 2024 року | 10,1 | 6251,3 | 631,4 | + 99,7 |
| 2024 рік | 10,8 | 6251,3 | 674,2 | + 42,8 |
| Загальне відхилення показника, що аналізується = 674,2 – 531,7 = | | | | + 142,5 |

За результатом виконаних розрахунків факторного аналізу можна стверджувати, що чистий прибуток ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» збільшився у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 142,5 тис. грн., у тому числі на 99,7 тис. грн. за рахунок збільшення середньорічного розміру власного капіталу (вартості чистих активів) підприємства і на

42,8 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності власного капіталу.

У цілому ж підсумовуючи ватро зазначити, що підвищення рівня рентабельності підприємства значною мірою залежить від зростання чистого прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків, тому і набуває актуальності стратегічне завдання управління обґрунтування шляхів підвищення прибутковості підприємства.

## 3.3 Шляхи підвищення рівня прибутковості діяльності підприємства

Підвищення рівня прибутковості та відповідно рентабельності діяльності є центральним напрямком управління будь-яким підприємством. Саме тому для початку важливо розуміти основні можливі напрямки підвищення прибутковості роботи підприємства, серед яких можуть бути визначені такі:

– збільшення обсягів діяльності підприємства та збільшення частки відповідного ринку товарів або послуг;

– започаткування та розвиток нових напрямків діяльності та здійснення таким чином диверсифікації діяльності підприємства;

– здійснення активної маркетингової політики і розуміння (активне дослідження) потреб споживачів (покупців, замовників);

– здійснення гнучкої цінової політики, збереження наявних споживачів (покупців, замовників) та активне залучення нових;

– активне оновлення технічної та технологічної складової господарської діяльності, у тому числі основних засобів;

– постійне підвищення продуктивності праці, кваліфікації працівників, робота в площині підвищення мотивації працівників до продуктивної праці, створення гідних умов праці та сприятливого соціального клімату в колективах;

– оптимізація рівня витрат та максимально можливе уникнення непродуктивних витрат;

– оптимальне використання наявних ресурсів підприємства, мінімізація випадків наявності активів, що фактично не використовуються;

– якісна побудова відносин із контрагентами – покупцями (замовниками) та постачальниками (підрядниками), уникнення випадків необґрунтованої заборгованості, грамотна організація договірних відносин з постачальниками, покупцями та іншими контрагентами; відповідальне ставлення до формування позитивного іміджу підприємства;

– оптимізація податкових платежів законними методами;

– інвестування одержаного прибутку із максимально можливою ефективністю за обґрунтованого рівня ризиків.

В той же час, варто розуміти, що конкретні рецепти підвищення рівня прибутковості діяльності є індивідуальними, адже реальні заходи, що здатні спрацювати, можуть бути виявлені лише в наслідок ретельного дослідження особливостей діяльності того чи іншого підприємства.

Таким чином перша пропозиція щодо підвищення рівня прибутковості діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» полягає в оптимізації податкового навантаження на даний бізнес.

З цього приводу варто зазначити, що прагнення законними способами зменшити наявне податкове навантаження є природним для будь-якого суб’єкту підприємницької діяльності. Для вітчизняного бізнесу це питання набуває особливої актуальності, адже наявна в Україні система оподаткування передбачає досить високе податкове навантаження, що є одним із факторів стримування розвитку вітчизняного бізнесу, особливо розвитку підприємств малого бізнесу. Саме тому варто зважати на наявні можливості оптимізації податкового навантаження.

Одним з напрямків оптимізації системи оподаткування для підприємств малого бізнесу є перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, що передбачена Главою 1 «Спрощена система оподаткування,

обліку та звітності» Розділу XIV Податкового кодексу України.

Підприємства малого бізнесу за дотримання певних умов можуть використовувати спрощену систему оподаткування як платники єдиного податку третьої групи. Розмір доходу від усіх видів діяльності за календарний рік для таких підприємств обмежений сумою, еквівалентною 1167 розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня відповідного календарного року.

Чинне податкове законодавство передбачає для платників єдиного податку третьої групи два альтернативних варіанти – єдиний податок за ставками 3 % або 5 %. Об'єктом оподаткування визнається дохід платника єдиного податку, що визначається касовим методом, тобто за фактом отримання від покупців (замовників) коштів розрахунку за продукцію (товари, роботи, послуги) на поточні рахунки або готівково до каси. Витрати платника єдиного податку підчас визначення доходу платника та відповідно зобов'язань з єдиного податку таким чином не враховуються.

Варіанти сплати єдиного податку за ставками 3 % та 5 % розрізняються в площині податку на додану вартість – платники єдиного податку за ставкою 3 % сплачують податок на додану вартість на загальних підставах, а платники єдиного податку за ставкою 5 % – звільняються від податку на додану вартість.

В той же час платники єдиного податку третьої групи як за ставкою 3 %, так і за ставкою 5 % звільняються від сплати податку на прибуток підприємства, а також від сплати плати за землю за умови, що відповідні земельні ділянки використовуються у господарській діяльності платника єдиного податку і не надаються в оренду.

Розглядаючи можливість переходу на спрощену систему оподаткування, варто ретельно проаналізувати доцільність такого кроку, адже не виключено, що зміна системи оподаткування призведе навпаки до збільшення рівня податкового навантаження.

Досліджуючи можливість переходу ТОВ «Маркетингова агенція

РЕЗОНАНС» на спрощену систему оподаткування, було встановлено, що здійснювати такий перехід підприємству в цілому є кроком недоцільним. Основна причина полягає в тому, що розмір доходу підприємства від усіх видів діяльності за 2024 рік становить 8166,2 тис. грн. В той же час обмеження для платників єдиного податку у 2025 році виходячи із суми еквівалентної 1167 мінімальним заробітним платам на 1 січня відповідного року становить 9336,0 тис. грн. Таким чином станом на сьогодні підприємство має право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, але враховуючи швидкі темпи зростання обсягів діяльності підприємства (у 2024 році в порівнянні з 2023 роком наявне збільшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 24,1 %) наявний реальний ризик, що підприємство цю можливість швидко втратить.

Саме тому пропонується реорганізація наявного бізнесу шляхом створення додаткового підприємства умовно ТОВ «Друкарня РЕЗОНАНС». Схема реорганізації, що пропонується з метою оптимізації податкового навантаження, представлена в додатку Б.

Знов створене підприємство ТОВ «Друкарня РЕЗОНАНС» буде здійснювати господарську діяльності щодо друку спеціальної рекламної поліграфії і застосовувати загальну систему оподаткування. А ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» буде здійснювати лише діяльність щодо надання маркетингових послуг. За таких умов доцільним є перехід ТОВ «МА РЕЗОНАНС» на спрощену систему оподаткування із набуттям статусу платника єдиного податку за ставкою 5 %.

В таблиці 3.13. представлені для порівняння податкові платежі окремо в частині діяльності щодо надання маркетингових послуг за умови застосування загальної системи оподаткування та за умови застосування спрощеної системи оподаткування у формі єдиного податку за ставкою 5 %. Показники сформовані за реальними даними підприємства за четвертий квартал 2024 року із коригуванням на наявні темпи зростання обсягів даного виду діяльності.

Таблиця 3.13 – Планові розрахунки рівня податкового навантаження на діяльність ТОВ «МА РЕЗОНАНС» в частині надання маркетингових послуг у розрахунку на квартал, тис. грн.

| Показники | Загальна система оподаткування | Єдиний податок за ставкою 5 % |
|---|---|---|
| 1. Дохід від реалізації наданих маркетингових послуг | 1125,8 | 1125,8 |
| 2. Податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 % | 187,6 | - |
| 3. Чистий дохід від реалізації наданих маркетингових послуг | 938,2 | - |
| 4. Єдиний податок за ставкою 5 % | - | 56,3 |
| 5. Витрати на надання послуг, що містять податок на додану вартість, у тому числі | 188,4 | 188,4 |
| 5.1. сума, що долучається до витрат | 157,0 | 188,4 |
| 5.2. сума, що може бути долучена до податкового кредиту платника | 31,4 | - |
| 6. Витрати на оплату праці, амортизацію та інші витрати, що не містять податок на додану вартість | 495,5 | 495,5 |
| 7. Адміністративні витрати в умовній сумі, що належать до даного напрямку діяльності | 168,7 | 168,7 |
| 8. Загальна сума витрат | 821,2 | 908,9 |
| 9. Прибуток до оподаткування податком на прибуток | 117,0 | - |
| 10. Податок на прибуток | 21,1 | - |
| 11. Сума податку на додану вартість до сплати | 156,2 | - |
| 12. Загальна сума податкових платежів | 177,3 | 56,3 |
| 13. Чистий прибуток | 95,9 | 216,9 |

Представлені в таблиці розрахунки підтверджують доцільність запропонованої реорганізації та застосування для оподаткування діяльності із надання маркетингових послуг спрощеної системи оподаткування із єдиним податком за ставкою 5 %, адже це дозволить скоротити податкове навантаження на бізнес справу та збільшити таким чином чистий прибуток на 121,0 тис. грн. у розрахунку на квартал, що становить для порівняння 61,5 % чистого прибутку, отриманого ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» за підсумками 4 кварталу 2024 року.

Іншою розробленою в межах проведеного дослідження пропозицією збільшення рівня прибутковості ТОВ «Маркетингове агенція РЕЗОНАНС» є

диверсифікація діяльності підприємства за рахунок започаткування на базі маркетингової агенції в Дніпрі нового напрямку діяльності – проведення фахових лекцій та майстер-класів з питань маркетингу та дизайну. Для того у підприємства є все необхідне – насамперед креативні та фахові маркетологи та дизайнери, а також необхідне приміщення. Такі заходи варто проводити по суботах щотижня. Попит на такі послуги наявний.

Планові розрахунки даного нового напрямку діяльності представлені в таблиці 3.14. Питання оподаткування враховані вже із прийняттям обґрунтованої вище пропозиції щодо застосування спрощеної системи оподаткування для оподаткування безпосередньо діяльності маркетингової агенції.

Таблиця 3.14 – Планові розрахунки доходів та витрат запропонованого нового напрямку діяльності ТОВ «МА РЕЗОНАНС» – проведення майстер-класів з маркетингу та дизайну (у розрахунку на квартал)

| Показники | Сума, тис. грн. |
|---|---|
| 1. Дохід від надання послуг з проведення майстер-класів з маркетингу та дизайну | 108,0 |
| 2. Єдиний податок 5 % | 5,4 |
| 3. Витрати на кава-брейк, матеріали, комунальні послуги | 6,5 |
| 4. Витрати на оплату праці фахівців-маркетологів та дизайнерів | 45,1 |
| 5. Разом витрати на проведення майстер-класів з маркетингу та дизайну | 57,0 |
| 6. Прибуток від виду діяльності | 51,0 |

Започаткування запропонованого виду діяльності практично не потребує капітальних вкладень. В той же час реалізація даної пропозиції дозволить підприємству за плановими розрахунками отримувати додатково 51,0 тис. грн. в розрахунку на квартал, що становить 25,9 % чистого прибутку, отриманого підприємством за 4 квартал 2024 року. Окрім того запровадження нового виду діяльності дозволить забезпечити додатковий заробіток фахівцям підприємства, що будуть проводити лекції та майстер-класи.

# ВИСНОВКИ

Отримання позитивного фінансового результату – прибутку – за рахунок чого відбувається збільшення власного капіталу є метою функціонування будь-якого підприємства як суб’єкта підприємницької діяльності. Фінансові результати є інтегральним показником, який відображає успішність роботи підприємства, а прибуток є не лише джерелом виплати дивідендів власникам підприємства, а і основним внутрішнім джерелом фінансування розвитку підприємства, механізмом забезпечення стабільного фінансового стану та конкурентоспроможності.

В умовах жорсткої конкуренції сам факт отримання підприємством прибутку, його абсолютний розмір та відносний рівень принципово залежать від якості системи управління, перед якою ставиться завдання забезпечення стабільної роботи підприємства та отримання максимально можливого прибутку за умови дотримання обґрунтованого рівня ризиків та підтримки стабільного фінансового стану.

Прийняття дієвих управлінських рішень потребує якісної інформаційно-аналітичної підтримки, забезпечення якої є основними завданнями обліку та аналізу як функцій управління. Формування в обліку достатньої та якісної інформації, а також ґрунтовне аналітичне дослідження доходів, витрат та фінансових результатів є надзвичайно важливими елементами системи управління фінансовими результатами та підприємством в цілому.

Таким чином, питання організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності є важливими для підприємств, в тому числі і для ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

За підсумками проведеного дослідження щодо облікової сутності категорії «фінансові результати» було встановлено, що в умовах ведення

обліку із дотриманням принципу подвійного запису за принципом нарахування доходів та витрат фінансові результати як мета та інтегральний результат господарської підприємницької діяльності є кількісною зміною вартості чистих активів (та відповідно суми власного капіталу) без додаткових внесків чи вилучень власниками, що технічно є різницею між доходами та витратами, понесеними за певний період часу.

Результатом проведеного дослідження в теоретичній площині є розроблена схема, що систематизує принципи та порядок відображення в обліку та презентації у фінансовій звітності фінансових результатів, а також сформована класифікація елементів облікової політики, що впливають на процес обліку та облікову оцінку фінансових результатів, за об'єктами обліку та за рівнем прогнозованості впливу на розмір фінансових результатів окремих звітних періодів.

За підсумками дослідження наявної в ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності сформований висновок, що інформація для визначення фінансового результату діяльності підприємства систематизується в повному обсязі, але інформаційна підтримка оцінки ефективності окремих напрямків діяльності підприємства здійснюється лише частково. Відсутність необхідної інформації таким чином ускладнює обґрунтування управлінських рішень щодо стимулювання працівників та розвитку окремих напрямків діяльності підприємства.

Основним проблемним питанням, що було виявлено в процесі дослідження, є відображення частини витрат, пов'язаних із наданням маркетингових послуг, у складі адміністративних витрат.

З метою вирішення виявленої проблеми пропонується розділити адміністративні витрати як такі і накладні витрати, пов'язані із наданням маркетингових послуг, і в подальшому систематизувати такі витрати як загальновиробничі, а за підсумками місяця розподіляти між окремими замовленнями маркетингових агенцій пропорцій загальній сумі визнаних

прямих витрат. Витрати на амортизацію та утримання приміщення в Дніпрі, яке займають і працівники маркетингової агенції, і адміністративні працівники підприємства пропонується розподіляти між загальновиробничими та адміністративними витратами пропорційно кількості робочих місць.

Додатково пропонується розділити в обліку доходи та витрати двох структурних підрозділів підприємства – маркетингової агенції в Дніпрі і маркетингової агенції в Запоріжжя, що дозволить окремо визначати в обліку валовий дохід від реалізації маркетингових послуг кожного окремого такого структурного підрозділу. Зазначена інформація щодо результатів роботи кожного окремого структурного підрозділу є затребуваною в площині управління підприємством, адже систематично виникає питання щодо додаткового заохочування фахівців-маркетологів та фахівців-дизайнерів. З метою практичної реалізації завдання щодо розмежування в обліку доходів та витрат окремих структурних підрозділів пропонується запровадження наступної системи субрахунків другого порядку:

231.1 «Витрати на надання маркетингових послуг. Дніпро»

231.2 «Витрати на надання маркетингових послуг. Запоріжжя»

703.1 «Дохід від реалізації маркетингових послуг. Дніпро»

703.2 «Дохід від реалізації маркетингових послуг. Запоріжжя»

903.1 «Собівартість реалізованих маркетингових послуг. Дніпро»

903.2 «Собівартість реалізованих маркетингових послуг. Запоріжжя».

З метою підвищення рівня інформаційного забезпечення управління підприємством в ході проведеного дослідження була розроблена спеціальна форма внутрішньої фінансової звітності: «Звіт про фінансові результати ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» за сегментами (видами діяльності та структурними підрозділами)». Зазначена форма презентує доходи, витрати та результати діяльності окремих напрямків діяльності та структурних підрозділів підприємства та призначена для інформаційного забезпечення аналітичних процедур та обґрунтування управлінських рішень, спрямованих

на стимулювання працівників, на розвиток або за потреби реформування окремих напрямків діяльності або структурних підрозділів.

За підсумками виконаного аналізу фінансових результатів сформований в цілому позитивний висновок щодо ефективності діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС».

Так, чистий дохід основної діяльності підприємства збільшився у 2024 році в порівнянні із 2023 роком на 1585,3 тис. грн. або на 24,1 %. Чистий прибуток підприємства за 2024 рік складає 674,2 тис. грн., що на 142,5 тис. грн. або на 26,8 % більше, ніж в попередньому році. Рівень рентабельності реалізації продукції та послуг за чистим прибутком підвищився за проаналізований період на 0,2 % – з 8,1 % у 2023 році до 8,3 % у 2024 році, а рівень рентабельності власного капіталу підприємства збільшився – на 0,7 % з 10,1 % до 10,8 %.

Основним видом діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» визнається надання маркетингових послуг. Даний напрямок діяльності забезпечив у 2024 році формування 38,3 % чистого доходу основної діяльності та 54,2 % формування чистого прибутку. Даний напрямок діяльності характеризується позивною динамікою розвитку. Так, валовий дохід від реалізації маркетингових послуг збільшився у 2024 році в порівнянні із 2023 роком на 241,7 тис. грн. або на 37,1 %, а рентабельність реалізації таких послуг за оцінкою валового доходу збільшилась за проаналізований період на 2,5 % – з 29,6 % у 2023 році до 32,1 % у 2024 році.

Іншим напрямком діяльності підприємства, який в цілому активно розвивається, є виробництво спеціальної поліграфії для зовнішньої реклами за індивідуальними замовленнями клієнтів. У 2024 році даний напрямок діяльності забезпечив формування 61,7 % чистого доходу основної діяльності та 44,2 % формування чистого прибутку. Напрямок діяльності характеризується позитивною динамікою. Так, чистий дохід від реалізації спеціальної рекламної поліграфії збільшився у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 1031,8 тис. грн. або на 25,7 %. В той же час аналітичні

розрахунки виявили негативну тенденцію несуттєвого, але скорочення рівня рентабельності даного виду діяльності. Так, рентабельність реалізації спеціальної рекламної поліграфії за оцінкою валового доходу скоротилась на 0,3 % – з 16,5 % у 2023 році до 16,2 % у 2024 році. Основною причиною виявлених негативних змін визнано суттєве підвищення тарифів на електроенергію, що є помітною складовою витрат друкарні, адже обладнання, хоча і є сучасним, характеризується достатньо високим рівнем споживання електроенергії. Повністю компенсувати підвищення витрат за рахунок замовників не вдалося, тому що на ринку послуг із виготовлення поліграфії наявна жорстка цінова конкуренція, відповідно було прийнято свідоме рішення зберегти замовників ціною часткової втрати рівня рентабельності.

Однозначно негативно варто оцінити збільшення адміністративних витрат у 2024 році в порівнянні з 2023 роком на 230,4 тис. грн. або на 28,9 %, в той час як витрати діяльності підприємства в цілому збільшились за той же період на 23,7 %.

За підсумками проведеного дослідження особливостей господарської діяльності ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» та виконаного аналізу фінансових результатів були також розроблені пропозиції щодо підвищення ефективності роботи підприємства.

По-перше, з метою оптимізації рівня податкового навантаження на діяльність підприємства пропонується його реорганізація і створення двох окремих підприємств ТОВ «Друкарня РЕЗОНАНС» і ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС». Перше підприємство буде здійснювати господарську діяльності щодо друку спеціальної рекламної поліграфії і застосовувати загальну систему оподаткування. Друге підприємство буде здійснювати лише діяльність із надання маркетингових послуг та перейде на спрощену систему оподаткування із набуттям статусу платника єдиного податку третьої групи за ставкою 5 %.

Виконані планові розрахунки свідчать про те, що реалізація пропозиції

щодо реорганізації підприємства і застосування для однієї із складових бізнесу спрощеної системи оподаткування дозволить скоротити податкове навантаження на бізнес справу та збільшити таким чином чистий прибуток на 121,0 тис. грн. у розрахунку на квартал, що становить для порівняння 61,5 % чистого прибутку, отриманого підприємством у 4 кварталі 2024 року.

По-друге, пропонується започаткувати новий вид діяльності – проведення комерційних майстер-класів з маркетингу та дизайну силами фахівців підприємства на базі маркетингової агенції в Дніпрі. Попит на такі послуги є, організація такої додаткової діяльності практично не потребує капітальних вкладень, а її успішне впровадження дозволить підвищити як рівень оплати праці окремих фахівців підприємства, так і прибутковість функціонування підприємства.

Відповідно до виконаних планових розрахунків реалізація пропозиції щодо проведення комерційних майстер-класів з маркетингу та дизайну дозволить підприємству отримувати додатково 51,0 тис. грн. чистого прибутку в розрахунку на квартал, що становить 25,9 % чистого прибутку, отриманого підприємством у 4 кварталі 2024 року.

# ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андросова О.Ф., Губарь А.О. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів. *Ефективна економіка*. 2011. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=515. (дата звернення 15.01.2025).

2. Бердар М.М. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 352 с.

3. Білик М.Д, Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств : монографія. Київ : ТОВ «ПанТот», 2012. 280 с.

4. Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка і прогнозування : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2009. 24 с.

5. Богацька Н.М. Прибуток підприємства: його роль, формування та резерви збільшення в умовах ринкової економіки. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/32.pdf (дата звернення 15.01.2025).

6. Будько О.В., Спекова О.Р. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 3 (14). С. 411-416.

7. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Житомир : Рута, 2005. 512 с.

8. Ван Бред М.Ф., Хендриксен Е.С. Теорія бухгалтерського обліку. Одеса : Гермес, 2003. 576 с.

9. Вашків О.П., Фірман Н.Я. Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 5 (22). С. 162-168.

10. Войтенко С.В. Стратегія і тактика управлінням прибутком підприємства : монографія. Харків : ВД «Фактор», 2008. 280 с.

11. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2009. 25 с.

12. Гаватюк Л.С., Дембіцька А.В. Оцінка рентабельності підприємства та шляхи її підвищення в сучасних умовах господарювання. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 3. Том 1. С. 15-19.

13. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2017. 488 с.

14. Голов С.Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2010. Вип. 7 (25). Ч. 1. С. 360-367.

15. Есманова Л.І. Управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.04. Суми, 2009. 19 с.

16. Єпіфанова І.Ю., Гуменюк В.С. Методика оцінювання прибутковості підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 12. С. 251-254.

17. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.

18. Івахів Ю.О. Облікові методи визнання результатів діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. № 1. С. 79-83.

19. Ілляшенко О.В., Морар Є.М. Сучасні підходи до оптимізації процесу управління фінансовими результатами підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2024. Вип. 87. С. 137-144.

20. Кірсанова В.В., Пеліпадченко Д.О. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6 (44). С. 321-325.

21. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048 (дата звернення 15.01.2025).

22. Ковальова О.М., Іоргачова М.І. Фінансовий результат як індикатор привабливості підприємства. *Економіка та суспільство*. 2022. № 46. URL:

https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2024/1953 (дата звернення 15.01.2025).

23. Ковтун Н, Лихач О., Моцак О. Удосконалення механізму управління фінансовими результатами підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 1. С. 115-122.

24. Кошельок Г.В., Малишко в.С. Факторний аналіз рентабельності власного капіталу підприємства. *Економіка та суспільство*. 2016. № 7. С. 361-368.

25. Круш В.П., Подвігіна В.І., Сердюк Б.М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Ельга-Н, КНТ, 2018. 780 с.

26. Кулинич М. Взаємозв'язок суттєвих факторів у структурному моделюванні управління фінансовим результатом. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 426-429.

27. Кушнір Л.А., Коркушко О.Н., Кушнір В.О. Вплив облікової політики на організацію обліку господарюючого суб'єкта. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Вип. 3 (20). С. 246-251.

28. Лахтіонова О.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія. Київ : КНЕУ, 2005. 387 с.

29. Ліхоносова Г.С., Лазебна І.Р. Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісний ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 25. С. 144-148.

30. Мазур В.П. Економічний зміст поняття фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 68-71.

31. Майборода О.Є., Сукрушева Г.О., Куліш Є.В. Теоретична сутність категорії «прибуток підприємства». *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 310-313.

32. Максимова М.В., Чередниченко Д.С. Теоретичні підходи до формування системи показників оцінки прибутку підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7229 (дата звернення 15.01.2025).

33. Масюк Ю.В., Боюн В.Ю. Управління фінансовими результатами діяльності сільськогосподарського підприємства. *Економіка та держава*. 2021. № 10. С. 93-96.

34. Мец В.О. Аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємств. Київ : Вища школа, 2003. 278 с.

35. Миколенко І.Г., Гребельна А.Д. Чинники прибутковості підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. № 6 (33). С. 149-154.

36. Мірошниченко О.Ю., Корконос Ю.В. Механізм управління прибутком вітчизняних підприємств. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 5. С. 280-285.

37. Момот Т.В., Кадничанський М.В., Лобанів О.А. Вартісно-орієнтований організаційно-економічний механізм корпоративного управління холдинговими компаніями: стратегія отримання комбінаторних переваг : монографія. Харків : Вид-во «Фактор», 2010. 220 с.

38. Мордвинов К.О., Скорнякова Ю.Б. Вплив облікової політики на формування фінансових результатів діяльності мікропідприємства. *The XX International Scientific and Practical Conference «Problems of solving global problems of humanity» (May 20-22, 2024. Athens, Greece)*. Athens : The European Conference, 2024. pp. 111-116.

39. Мордвинов К.О., Скорнякова Ю.Б. Облікові аспекти ідентифікації та визначення фінансових результатів діяльності підприємства. *Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні питання економіки, фінансів, обліку, менеджменту і права: теорія і практика»* (Ізмаїл, 18 січня 2025 р.). Ізмаїл : ЦФЕНД, 2025. С. 35-37.

40. Мордвинов К.О., Скорнякова Ю.Б. Фінансові результати діяльності підприємства: принципи обліку та облікова політика. *Економіка та суспільство*. 2025. № 71. URL: https://economyandsociety.n.ua/index.php/journal/article/view/5460/5401 (дата звернення 15.01.2025).

41. Мулик Т.О., Стебловський А.О. Фінансові результати підприємства: сутність та особливості відображення у звітності. *Агросвіт*. 2024. № 5. С. 86-

95.

42. Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С.19-25.

43. Назарова Г., Кононенко Л., Калашнікова А. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрямки їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206-212.

44. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 03.01.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення 15.01.2025).

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення 15.01.2025).

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 15.01.2025).

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000. № 39. Дата оновлення: 17.02.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text (дата звернення 15.01.2025).

49. Ольшевський Л.Б. Рентабельність як показник ефективності функціонування підприємства. *Подільський науковий вісник*. 2017. № 1. С. 1-3.

50. Орєхова А.І., Толстошеєва В.С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони.*

*Серія: Економіка та підприємництво*. 2021. № 6 (123). С. 140-143.

51. Павелко О.В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств : організаційно-методологічні засади обліку : монографія. Рівне : НУВГП, 2020. 604 с.

52. Патарізде-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 2. С. 25-37.

53. Пеняк Ю.С., Гороховацька Н.В. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. *Економічний простір*. 2020. № 159. С. 97-101.

54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 13.12.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 15.01.2025).

55. Побережець О.В. Механізм управління результатами діяльності промислового підприємства. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 6 (22). С. 199-205.

56. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.01.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 15.01.2025).

57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 15.01.2025).

58. Продиус Ю.И. Економіка підприємства : навч. посіб. Одеса : Видавництво «Гермес», 2016. 416 с.

59. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 223 с.

60. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. Тернопіль :

Економічна думка, 1999. 413 с.

61. Пчелинська Г.В., Кирилова М.В. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів за видами діяльності. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2020. № 6 (262). С. 97-102.

62. Рзаєва Т.Г., Сереветник О.В. Фінансові результати та напрямки їх аналізу за показниками фінансової звітності. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. № 3. С. 121-124.

63. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2009. 668 с.

64. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18. Ч. 1. С. 135-141.

65. Соколова Л.В., Верясова Г.М., Соколов О.Є. Ретроспективний аналіз фінансових результатів функціонування суб'єктів господарювання України. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 376-385.

66. Сопко В. Облік фінансових результатів. *Вісник КНТЕУ*. 2016. № 4. С. 138-147.

67. Степаненко О.І. Інтерпретація обліково-економічної категорії «фінансові результати», їх класифікація. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. Вип. 41. С. 112-117.

68. Фесенко В.В., Воронцова Л.А. Аналіз фінансових результатів підприємств України. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7563 (Дата звернення 15.01.2025).

69. Худолій Л.М. Теорія фінансів : навч.-метод. посіб. Київ : Європейський університет. 2003. 167 с.

70. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2002. 360 с.

71. Черниш С.С. Організаційно-методичні аспекти аналізу

рентабельності. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6 (44). С. 305-309.

72. Шваб Л.І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2012. 568 с.

73. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59). С. 229-232.

74. Янковська В.А., Хохлов М.П., Волобуєв Б.О. Семантика поняття «фінансові результати підприємства». *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 18. С. 112-118.

75. Christy G.C. Free cash flow: seeing through the accounting fog machine to find great stocks. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, USA, 2009. 207 p.

76. Datar S.M., Foster G., Horngren C.T. Cost accounting: a Managerial emphasis. New Jersey: Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, 2000. 1008 p.

77. Jones G.G., Luscombe M.A. IRS's small biz reporting change to cash method creates opportunities. *Accounting Today*. 2002. № 16 (8). pp. 10-12.

78. McConnell C.R., Brue S.L. Economics: principles, problems, and policies. Vol. 2. New York: McGraw-Hill Publishing Company, 1990. 400 p.

79. Simpson T. Cash-based accounting: an approach. Management Accounting. 1992. № 70 (7). pp. 46-47.

80. Skornyakova Y.B. Subjectivity as a problem aspect of reflection in accounting financial results of enterprise activity. *Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки*. 2021. № 3 (51). С. 50-56.

# ДОДАТОК А

Додаток 2
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 5 розділу I)

## ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
## мікропідприємства

| | | КОДИ | | |
|---|---|---|---|---|
| | Дата (рік, місяць, число) | 25 | 01 | 01 |
| Підприємство Товариство з обмеженою відповідальністю «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» | за ЄДРПОУ | 42062661 | | |
| Територія ___м. Дніпро, Центральний район_ | за КАТОТТГ[1] | UA12020010000033698 | | |
| Організаційно-правова форма господарювання ___ | | 240 | | |
| Вид економічної діяльності __дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки | за КВЕД | 73.20 | | |

Середня кількість працівників, осіб __14_____
Одиниця виміру:
тис. грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон вулиця Юрія Савченка, будинок 88

### 1. Баланс
### на 31 грудня 2024 року
### Форма № 1-мс

Код за ДКУД 1801006

| Актив | Код рядка | На початок звітного року | На кінець звітного періоду |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| **I. Необоротні активи** | | | |
| Основні засоби: | 1010 | 4717,3 | 6631,5 |
| первісна вартість | 1011 | 5309,5 | 7928,7 |
| знос | 1012 | ( 592,2 ) | ( 1297,2 ) |
| Інші необоротні активи | 1090 | | |
| **Усього за розділом I** | **1095** | 4717,3 | 6631,5 |
| **II. Оборотні активи** | | | |
| Запаси | 1100 | 1279,0 | 2433,8 |
| Поточна дебіторська заборгованість | 1155 | 105,8 | 93,7 |
| Гроші та їх еквіваленти | 1165 | 522,9 | 786,2 |
| Інші оборотні активи | 1190 | 105,6 | 147,7 |
| **Усього за розділом II** | **1195** | 2013,3 | 3461,4 |
| **Баланс** | **1300** | 6730,6 | 10092,9 |

Продовження **ДОДАТКУ А**

| Пасив | Код рядка | На початок звітного року | На кінець звітного періоду |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| **І. Власний капітал** | | | |
| Капітал | 1400 | 3691,2 | 5724,2 |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 1420 | 1206,5 | 1880,7 |
| **Усього за розділом І** | **1495** | 4897,7 | 7604,9 |
| **ІІ. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення** | **1595** | - | - |
| **ІІІ. Поточні зобов'язання** | | | |
| Короткострокові кредити банків | 1600 | - | - |
| Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги | 1615 | 594,9 | 685,4 |
| розрахунками з бюджетом | 1620 | 497,5 | 731,2 |
| розрахунками зі страхування | 1625 | 34,4 | 41,6 |
| розрахунками з оплати праці | 1630 | 128,5 | 155,6 |
| Інші поточні зобов'язання | 1690 | 577,6 | 874,2 |
| **Усього за розділом ІІІ** | **1695** | 1832,9 | 2488,0 |
| **Баланс** | **1900** | 6730,6 | 10092,9 |

**2. Звіт про фінансові результати**
**за 2024 рік**

Форма № 2-мс Код за ДКУД 1801007

| Стаття | Код рядка | За звітний період | За попередній період |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2000 | 8166,2 | 6580,9 |
| Інші доходи | 2160 | 117,7 | 98,4 |
| **Разом доходи** (2000 + 2160) | **2280** | 8283,9 | 6679,3 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 2050 | ( 6345,3 ) | ( 5159,0 ) |
| Інші витрати | 2165 | ( 1116,4 ) | ( 871,9 ) |
| **Разом витрати** (2050 + 2165) | **2285** | ( 7461,7 ) | ( 6030,9 ) |
| Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285) | 2290 | 822,2 | 648,4 |
| Податок на прибуток | 2300 | ( 148,0 ) | ( 116,7 ) |
| Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування | 2310 | - | - |
| **Чистий прибуток (збиток)** (2290 - 2300 - (+) 2310) | **2350** | 674,2 | 531,7 |

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

# ДОДАТОК Б

## Схема реорганізації ТОВ «Маркетингова агенція РЕЗОНАНС» з метою оптимізації податкового навантаження

