

5. Волошин Д.А. Проблемы организации систем управленческого учёта / Д.А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22. – С. 52–57.
6. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учёт / Л.С. Васильева. – М. : Эксмо, 2007. – 320 с.
7. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учёт и анализ / А.Д. Шеремет, Е.В.Старовойтова. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 618 с.
8. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке : пер. с англ. / П. Друкер – М. : Вильямс, 2004. – 272 с.
9. Щирба М.Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М.Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – № 3 (29). – С. 140–147.
10. Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием [Электронный ресурс] / Д.В. Войко // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – Режим доступа. <http://www.upruchet.ru/articles/2005/3/4022.html>
11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэл. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
12. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
13. Керимов В.Э. Управленческий учт : учебник / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и Ко, 2004. – 460 с.
14. Кольцова Т.А. Об организации системы управленческого учёта на предприятии / Т. А. Кольцова // Академический вестник. – 2010. – № 4. – С. 106-110.
15. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

УДК 657.62

**Черниш С.С.,
к.е.н., доцент,
завідувач кафедри фундаментальних дисциплін
Чортківського інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету**

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ

Постановка проблеми. Для об'єктивної оцінки ефективності роботи підприємства недостатньо знати лише абсолютну величину отриманого прибутку. Необхідно володіти інформацією щодо його прибутковості (дохідність, рентабельність), тобто вивчати відносні показники ефективності діяльності. Для цього слід отримані прибутки порівняти із вкладеним капіталом, ресурсами, понесеними витратами. Тому доцільно проводити на підприємстві оцінку рентабельності його роботи.

Отже, у системі ринкового механізму господарювання рентабельності належить одне з центральних місць. Особливістю даної економічної категорії як елемента цього механізму є комплексний характер, різноманітність виконуваних функцій.

Відповідно, аналіз рентабельності та причини її зміни мають важливе значення для виявлення резервів підвищення ефективності роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню рентабельності підприємства присвячені праці таких вітчизняних науковців, як Агапова М.В., Амельченко Т.В., Гущина І.І., Марцин В.С. та інших. Серед російських досліджень з даної проблеми варто відзначити роботи Васильєва В.В., Кодацького В.П. та інших. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики аналізу рентабельності зробили такі вчені, як: Алексєєв І.В., Бланк І.А., Гриньова О.М., Кірейцев Г.Г., Мороз А.С., Пархомець М.К., Поддєрьогін А.М., Покропивний С.Ф., Савицька Г.В. Проте слід зазначити, що, незважаючи на численні публікації, єдина точка зору щодо методичних підходів до аналізу рентабельності підприємства в сучасних умовах є відсутня, що, у свою чергу, свідчить про необхідність продовження наукових досліджень у цьому напрямку.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження організаційно-методичних аспектів аналізу рентабельності у національній і зарубіжній практиці, виявлення переваг і недоліків існуючих методик аналізу рентабельності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Рентабельність (від нім. *rentabel* – прибутковий) – показник економічної ефективності виробництва на підприємствах. Комплексно відображає використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів [11].

На думку Агапової М.В., рентабельність – це відносний показник ефективності роботи підприємства. У загальній формі він обчислюється як відношення прибутку до витрат [1].

Білик М.Д. вважає, що рентабельність характеризує кінцеві результати господарської діяльності підприємства, оскільки її величина відображає співвідношення отриманого результату з наявними чи використаними ресурсами [3]. Вчений вважає, що рентабельність – це відносний показник, тобто рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках. Такої ж думки дотримуються В.С. Прохоровський, А.Н. Поддєрьогіна.

Коробов М.Я. визначає рентабельність як прибутковість або дохідність виробництва і реалізації всієї продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або окремих її видів [9].

Цал-Цалко Ю.С. вважає, що 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 [12].

Зазначені визначення поняття «рентабельність підприємства» характеризують лише його окремі аспекти.

Рентабельність – не просто статистичний, розрахунковий параметр, а складний комплексний соціально-економічний критерій. На відміну від прибутку, він характеризує ефективність фінансової діяльності будь-якого конкретного економічного суб'єкта, щодо всіх інших (індивідуальних підприємців, організацій, регіонів, окремих країн і миру в цілому), незалежно від розмірів і характеру економічної діяльності. Дана якість додає рентабельності, з одного боку, форми економічної категорії, що виражає економічні відносини між економічними суб'єктами з приводу результативності використання чинників капіталу, а з іншого – характер об'єкту й інструменту фінансового менеджменту.

Рентабельність безпосередньо пов'язана з отриманням прибутку. Однак, її не можна ототожнювати з абсолютною сумою отриманого прибутку [2, с. 64].

У практиці господарювання обчислюються показники рентабельності:

- рентабельність продаж;
- рентабельність активів;
- рентабельність власного капіталу;
- рентабельність інвестицій;
- рентабельність діяльності;
- рентабельність продукції.

Основним джерелом інформації щодо оцінки рентабельності роботи суб'єктів господарювання є форми 1 та 2 фінансової звітності підприємства. У формі 2 «Звіт про фінансові результати» міститься інформація щодо чистого прибутку підприємства та витрат (за видами діяльності та елементами), які були здійснені для отримання доходу та відповідного прибутку. Форма 1 «Баланс» містить дані щодо ресурсів підприємства, які використовуються для отримання доходу та прибутку. Співвідношення прибутку з витратами та ресурсами характеризує ефективність їх використання, тобто саме рентабельність.

Завданнями аналізу рентабельності підприємства є:

- 1) оцінка виконання визначених параметрів (плану, прогнозу тощо);
- 2) вивчення динаміки показників;
- 3) визначення факторів зміни їх рівня;
- 4) пошук резервів зростання рентабельності;
- 5) розробка заходів для використання виявлених резервів

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, доходність різних напрямків діяльності, окупність витрат і т. д. Вони більш повно, ніж прибуток, характеризують кінцеві результати господарювання, адже їх величина показує співвідношення ефекту з наявними або використаними ресурсами.

Показники рентабельності є важливими характеристиками факторного середовища формування прибутку підприємств. З цієї причини вони є обов'язковими елементами порівняльного аналізу та оцінки фінансового стану підприємства.

При розрахунку рентабельності можуть бути використані різні показники прибутку. Це дозволяє виявити не тільки загальну економічну ефективність роботи підприємств галузі, але й оцінити інші сторони його діяльності [1, с. 151].

Показники рентабельності дозволяють оцінювати результати вкладених ресурсів. У сучасній практиці виокремлюють такі основні групи показників рентабельності: рентабельність підприємства, рентабельність продукції, рентабельність активів (капіталу) підприємства [5, с. 65].

Різноманітність варіантів рішень, що приймаються при визначенні прибутку, поточних витрат, авансованій вартості для розрахунку рентабельності обумовлюють наявність значної кількості її показників.

Роль і значення показника рентабельності полягатимуть у наступному:

- цей показник є одним з основних критеріїв оцінки ефективності роботи підприємства;

- підвищення рентабельності характеризує мету підприємства будь-якої галузі у ринковій економіці;
- рентабельність – результативний, якісний показник діяльності підприємства;
- зростання рентабельності сприяє підвищенню фінансової стійкості підприємства;
- збільшення рентабельності забезпечує перемогу підприємства у конкурентній боротьбі і сприяє виживанню підприємства в ринковій економіці;
- рентабельність має важливе значення для власників (акціонерів і засновників), оскільки при її збільшенні зростає інтерес до даного підприємства, росте ціна акції;
- кредиторів і позичальників грошових коштів рівень рентабельності цікавить з погляду реальності отримання відсотків за зобов'язаннями, зниження ризику неповернення позикових засобів, платоспроможності підприємства;
- динаміка рентабельності підприємства вивчається податковими службами, фондовими біржами, міністерствами;
- для підприємців показник рентабельності характеризує привабливість бізнесу в даній сфері.

У практиці українських підприємств найбільш поширеним є показник рівня рентабельності, що обчислюється як відношення прибутку до повної собівартості реалізованої продукції. Цей показник показує, скільки на кожну витрачену у господарстві гривню або іншу грошову одиницю отримано прибутку. За твердженнями відомих вчених, розрахунок відносних показників рентабельності підприємств здійснюється лише за позитивних фінансових результатів, однак такий результат є поспішним. Адже при виявленні збитків від здійснення господарських операцій важливим також для підприємства є визначення рівня збитковості, тобто скільки збитків припадає на кожну вкладену у виробництво грошову одиницю. Рівень рентабельності або збитковості можна визначати за окремими видами продукції, по галузях та по господарству в цілому.

Важливе значення відносно показника рівня рентабельності полягає у тому, що завдяки його використанню можна не лише виявити прибутковість чи збитковість, а й визначити ефективність використання коштів.

У даний час в Україні в умовах кризи спостерігається тенденція до значного зниження рівня рентабельності виробництва, що означає збитковість багатьох господарств. Тому, коли підприємство досягає точки нульового прибутку (точки беззбиткової), йому слід переглянути свою стратегію в напрямку появи можливості отримання прибутку і досягнення рентабельності підприємства.

Важливим фактором, який має вплив на рентабельність роботи підприємства, є рівень реалізаційних цін. Недосконале ціноутворення перешкоджає утворенню прибутку та зростанню рентабельності.

В Україні ціноутворення слабко узгоджується з динамікою виробництва і реалізації продукції, попиту та пропозиції, тому порівнюючи показники рентабельності різних видів продукції не можна говорити, що одна із них є ефективнішою, ніж інша. Отже, потрібно, щоб ціни на продукцію підприємства максимально відображали суспільно необхідний рівень витрат.

При визначенні показників рентабельності застосовують різні види прибутку, що дозволяє зробити висновки про вплив на рентабельність інших доходів і витрат, прибутків і збитків.

У країнах з розвинутою економікою застосовують ще показники рентабельності продаж і капіталу. В Україні показники рентабельності продажу до цього часу не застосовувалися, хоча пропозиція їх використання розглядалась. В свою чергу показники рентабельності капіталу застосовувались більшою мірою.

Розглянемо детальніше особливості застосування показника рентабельності продажу, який визначається як відношення чистого прибутку до виручки від реалізації продукції. Він показує, скільки грошових одиниць чистого прибутку отримано в розрахунку на одиницю виручки. Його нормативне значення знаходиться в межах не менше 0,3.

Показник рентабельності продажу характеризує питому вагу прибутку від реалізації продукції в отриманій виручці. Також він відображає зміни у політиці ціноутворення і здатність підприємства контролювати собівартість реалізованої продукції, тобто ту частину коштів, яка необхідна для здійснення поточних витрат, що виникають в ході виробничо-господарської діяльності, сплати податків тощо. Динаміка цього показника може свідчити про необхідність перегляду цін або посилення контролю за використанням матеріально-виробничих ресурсів. Тому слід зазначити, що на рівень даного показника впливають методи, які використовують для обліку матеріально виробничих ресурсів.

Для повноцінного аналізу рентабельності роботи підприємства слід включати також показники продуктивності праці, інтенсивності виробництва, собівартості. Також особливе значення має величина новоствореної вартості, яка характеризується через ВВП і національний дохід.

На сучасному етапі існує чимало підходів до аналізу рентабельності підприємства.

Зокрема, В.С. Дієсперов [7, с. 57] зазначає, що у нинішній практиці аналізу результатів діяльності сільгосппідприємств обмежуються визначенням показників рентабельності. На думку автора, повноцінний аналіз повинен включати також показники продуктивності праці, інтенсивності виробництва, собівартості. Особливе значення має величина новоствореної вартості, яка у

державному масштабі характеризується через ВВП і національний дохід. Автор пропонує ввести в аналіз показники окупності витрат (паралельно з визначуванням за прийнятою методикою рівнем рентабельності) та доходу, якими враховується, що витрати здійснюються не лише на реалізовану, а й на всю продукцію, а при додаванні витрат рослинництва й тваринництва має місце повторний рахунок. Повторний рахунок становлять матеріали, вироблені в самому підприємстві. Найзначніші з них – вартість кормів власного виробництва, яку показує звітна форма. Інші засоби можна оцінювати тільки приблизно. У обчисленнях автора включаються до повторного рахунку, крім кормів, витрати, які мають назву «інша продукція сільського господарства». Певна частина такої продукції може бути придбаною. Дана методика стосується більш повного економічного аналізу рентабельності, а не фінансового, оскільки у ній більш повно дається характеристика виробничих процесів господарства.

Слід зазначити, що для того, щоб обрати одну з багатьох методик аналізу рентабельності підприємства, яка буде найефективнішою та найдієвішою, необхідно дослідити декілька існуючих методик.

Прихильники першої методики аналізу рентабельності підприємства вважають, що на першому етапі необхідно оцінити рентабельність реалізованої продукції.

На другому етапі слід проаналізувати рентабельність капіталу, тобто оцінити ефективність використання власних засобів.

На заключному етапі проводять аналіз і пошук резервів зростання рентабельності підприємства й розробляють засади щодо реалізації виявлених резервів [1; 6].

На думку інших аналітиків, на першому етапі необхідно аналізувати прибутковість продукції (аналіз рентабельності продажу, аналіз рентабельності звичайної діяльності, аналіз рентабельності операційної діяльності).

На другому етапі доцільно проводити аналіз прибутковості майна та його частин (аналіз рентабельності всього капіталу (активів), аналіз рентабельності основних засобів та інших необоротних активів).

На наступному етапі слід проаналізувати показники прибутковості використаного капіталу (аналіз рентабельності власного капіталу, аналіз рентабельності перманентного капіталу).

На заключному етапі здійснюються аналіз і пошук резервів зростання рентабельності підприємства і розробляються засади щодо реалізації виявлених резервів [4; 8; 10].

Слід відзначити, що прихильники і першої, і другої методики аналізу рентабельності підприємства виділяють у своїх методиках заключним етапом пошук резервів зростання рентабельності підприємства.

Отже, у економічній літературі існує багато різних методик аналізу рентабельності підприємства, але слід відзначити, що кожна з них має свої переваги та недоліки.

При застосуванні першої методики поза увагою аналітиків залишаються:

- 1) рентабельність операційної діяльності, тобто не визначається, скільки отримано власного прибутку з 1 грн. понесених витрат;
- 2) рентабельність звичайної діяльності, тобто не оцінюється, скільки отримано прибутку від звичайної діяльності з 1 грн. звичайних витрат;
- 3) фондорентабельність, тобто не оцінюється величина прибутку, яка припадає на 1 грн. необоротних активів;
- 4) рентабельність оборотних активів, тобто не визначається величина прибутку, яка припадає на 1 грн. оборотних активів.

При застосуванні другої методики поза увагою аналітиків залишаються:

- 1) рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг), тобто не оцінюється, скільки отримано валового прибутку з 1 грн. понесених витрат;
- 2) рентабельність інвестиційного капіталу, тобто не оцінюється ефективність використання інвестованого капіталу.

Таким чином, щоб оцінити результати діяльності підприємства в цілому і проаналізувати його сильні й слабкі сторони, необхідно синтезувати показники, причому таким чином, щоб виявити причинно-наслідкові зв'язки, що впливають на фінансовий стан і його компоненти.

Отже, можна сказати, що друга методика аналізу рентабельності є більш деталізованою, оскільки з її допомогою можна проаналізувати рентабельність підприємства більш якісно, поглиблено, а також виявити резерви зростання рентабельності підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Рентабельність – це якісний вартісний показник, що характеризує рівень віддачі витрат або міру використання наявних ресурсів у процесі виробництва і реалізації товарів, робіт і послуг.

Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання.

Основні показники рентабельності підприємства: рентабельність продаж, рентабельність активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність інвестицій, рентабельність продукції.

Різноманітність показників рентабельності зумовлює, у свою чергу, різноманітність методик аналізу рентабельності і, відповідно, визначає альтернативність пошуку шляхів її підвищення.

При аналізі шляхів підвищення рентабельності важливо розрізнати вплив зовнішніх та внутрішніх факторів. Такі показники, як ціна продукту і ресурсу, обсяг використовуваних ресурсів та обсяг виробництва продукції, прибутку від реалізації та рентабельності (доходності) продаж, знаходяться між собою у тісному функціональному зв'язку.

Література

1. Амельченко Т. Прибутковість як один із найважливіших показників ефективності діяльності підприємства / Т. Амельченко, Д. Чайлякова // *Економіка Крима*. – 2010. – № 2(31). – С. 158-160.
2. Баліцька В. Доходи та рентабельність діяльності підприємств України: макроекономічна оцінка / В. Баліцька // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2007. – № 9. – С. 62-63.
3. Білик М. Фінансовий аналіз: навч. посібник / М. Білик, О. Павловська, Н. Притуляк, Н. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.
4. Васильєв В.В. Шляхи підвищення результативності українських підприємств / В.В. Васильєв // *Фондовий ринок*. – 2009. – № 12. – С. 11-14.
5. Горьовий В. Розвиток і сучасний стан функціонування підприємств в Україні / В. Горьовий // *Економіка України*. – 2007. – № 12. – С. 61-68.
6. Гуцина И. Финансовый анализ деятельности предприятия / И. Гуцина, М. Агапова // *Бухгалтерский вестник*. – 2007. – № 4. – С. 3-12.
7. Дієсперов В. Рентабельність і дохідність / В. Дієсперов // *Економіка АПК*. – 2008. – № 6. – С. 57-61.
8. Кодацкий В. Проблемы формирования прибыли / В. Кодацкий // *Экономист*. – 2009. – № 3. – С. 49-60.
9. Коробов М. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. / М. Коробов – К. : Либідь, 2000. – 285 с.
10. Пархомиць М. Аналіз ефективності та фінансової стійкості підприємств / М. Пархомиць, Л. Дудар // *Інноваційна економіка*. – 2010. – № 4. – С. 60-66.
11. Савицкая Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. Савицкая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ООО «Новое знание», 2000. – 688 с.
12. Цал-Цалко Ю. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: навч. посібник / Ю. Цал-Цалко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: ЦУЛ, 2002. – 360 с.

УДК 631.16:332.74

Хомка В.М.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівського національного аграрного університету

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЛІ

Постановка проблеми. Внаслідок земельної реформи в Україні відбулися принципові зміни у формах власності на землю, а відтак і у складі землевласників й землекористувачів. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель у виробничому процесі аграрних підприємств зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами та раціонального землекористування, що у свою чергу вимагає переосмислення економічної суті землі та залучення її до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Інформація про наявність, використання, освоєння земель знаходить своє відображення в оперативному, управлінському, статистичному обліку. Оперативний облік землі забезпечує проведення контролю за своєчасним та якісним виконанням окремих видів та обсягів робіт щодо обробітку ґрунту, сівби, догляду за посівами, а також робіт, пов'язаних з освоєнням нових земель. Показники оперативного обліку використовують для повсякденного керівництва виробництвом та частково узагальнюють у вигляді оперативної звітності. Основним завданням управлінського обліку є забезпечення всіх рівнів управління достовірною інформацією про стан земельних ресурсів, їх цільове використання, здійснення контролю за правильністю списання на затрати виробництва мінеральних та органічних добрив, формування в реєстрах аналітичного обліку інформації в кількісному, якісному та