

Міністерство освіти і науки України
Луцький національний технічний університет

(повне найменування вищого навчального закладу)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повна найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ
ПРОМИСЛОВОСТІ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21

Шевчук Євгеній В'ячеславович

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Нужна Оксана Анатоліївна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

«__» _____ 2023 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«__» _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

ШЕВЧУКУ Євгенію В'ячеславовичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік і аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості
керівник роботи Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент
затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02
2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року
3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку і аналізу за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова звітність за 2020-2022 роки.
4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

- 1.1. Систематизація наукових досліджень з питань обліку і аналізу фінансових результатів
- 1.2. Правове регулювання обліку фінансових результатів діяльності підприємства
- 1.3. Огляд методик аналізу фінансових результатів

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

- 2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств переробної промисловості
- 2.2. Облік фінансових результатів
- 2.3. Аналіз фінансових результатів

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

- 3.1. Вдосконалення обліку фінансових результатів
- 3.2. Визначення резервів зростання ефективності діяльності підприємства на основі факторного аналізу

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу.

- Актуальність, мета і завдання кваліфікаційної роботи магістра
- Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
- Наукові підходи до визначення поняття «фінансові результати»
- Відображення фінансових результатів у фінансовій звітності
- Джерела інформації для аналізу фінансових результатів діяльності підприємства
- Аналіз показників діяльності підприємств переробної промисловості
- Аналіз показників балансу підприємств переробної промисловості
- Первинний і синтетичний облік доходів, витрат і фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості
- Аналіз динаміки і структури доходів на підприємствах переробної промисловості
- Аналіз динаміки і структури витрат на підприємствах переробної промисловості
- Аналіз формування чистого фінансового результату, аналіз показників рентабельності на підприємствах переробної промисловості.
- Факторний аналіз рентабельності активів на підприємствах переробної промисловості

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Нужна О.А., доцент		
Розділ 2	Нужна О.А., доцент		
Розділ 3	Нужна О.А., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 11.10.2022 р.	виконано
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	виконано
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	виконано
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	виконано
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	виконано
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	виконано
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	виконано
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	виконано
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	виконано
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	виконано
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	виконано
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	виконано

Здобувач вищої освіти _____

(підпис)

(Шевчук Є.В.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

(Нужна О.А.)

(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Шевчук Є.В. Облік і аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 83 с.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі розкрито теоретичні основи обліку і аналізу фінансових результатів. Систематизовано наукові дослідження з питань обліку і аналізу фінансових результатів. Визначено правове регулювання обліку фінансових результатів. Проведено огляд методик аналізу фінансових результатів.

У другому розділі розглянуто облік і аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості. Подано статистичну оцінку діяльності підприємств переробної промисловості. Розглянуто порядок обліку фінансових результатів і проведено аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості.

У третьому розділі розглянуто шляхи вдосконалення обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості, визначено резерви зростання ефективності діяльності підприємства на основі факторного аналізу.

Основний зміст роботи викладено на 69 сторінках. Робота містить 21 таблицю, 4 рисунки, перелік джерел посилання із 62 найменувань та 1 додаток.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємств переробної промисловості.

Ключові слова: аналіз, витрати, динаміка, доходи, методика, переробна промисловість, структура, фінансові результати.

ANNOTATION

Shevchuk Ye.V. Accounting and analysis of financial results at processing industry enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 83 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, appendices.

In the first section, the theoretical foundations of accounting and analysis of financial results are disclosed. Systematized scientific research on accounting and analysis of financial results. The legal regulation of accounting of financial results is defined. An overview of the methods of financial results analysis was conducted.

The second section deals with accounting and analysis of financial results at processing industry enterprises. A statistical assessment of the activity of processing industry enterprises is presented. The procedure for accounting of financial results was considered and the analysis of financial results at processing industry enterprises was carried out.

In the third section, the ways of improving the accounting and analysis of financial results at enterprises of the processing industry are considered, the reserves of increasing the efficiency of the enterprise's activity are determined on the basis of factor analysis.

The main content of the work is presented on 69 pages. The work contains 21 tables, 4 figures, a list of used sources with 62 items and 1 appendice.

The results of the development can be applied in the practical activities of processing industry enterprises.

Key words: analysis, costs, dynamics, income, methodology, processing industry, structure, financial results.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КВЕД	–	Класифікатор видів економічної діяльності
НПСБО	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ТОВ	–	Товариство з обмеженою відповідальністю

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	13
1.1. Систематизація наукових досліджень з питань обліку і аналізу фінансових результатів	13
1.2. Правове регулювання обліку фінансових результатів діяльності підприємства	20
1.3. Огляд методик аналізу фінансових результатів	25
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ	33
2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств переробної промисловості	33
2.2. Облік фінансових результатів	39
2.3. Аналіз фінансових результатів	46
Висновки до розділу 2	53
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ	55
3.1. Вдосконалення обліку фінансових результатів	55
3.2. Визначення резервів зростання ефективності діяльності підприємства на основі факторного аналізу	60
Висновки до розділу 3	64
ВИСНОВКИ	66
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	70
ДОДАТКИ	78

ВСТУП

Актуальність теми. Одержання фінансових результатів, а саме прибутку, є основною метою діяльності економічних суб'єктів. Належно організований облік складових формування фінансових результатів – доходів і витрат, а також фінансових результатів сприяє формуванню достовірної інформації для прийняття рішень щодо управління доходами і витратами, оптимізації витрат, цінової політики, а також реалізації функції контролю й аналізу фінансових результатів, рентабельності та оцінки діяльності в цілому.

Проблеми обліку і аналізу фінансових результатів досліджували у своїх працях науковці, серед яких автори навчально-методичної літератури (Адлер О.О., Великих К.О., Гаватюк Л.Г., Даценко Г.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Єгорова О.В., Єрмічук Н.І., Ковальчук Н.О., Кондратенко Н.О., Коцеруба Н.В., Крупельницька І.Г., Кудирко О.М., Лесько О.Й., Лобачева І.Ф., Марусяк Н.Л., Мулик Т.О., Тютюнник Ю.М.), статей у фахових виданнях України (Авдалян К.В., Гавриленко О.Є., Гевчук А.В., Гнідкова А., Дейнека О.В., Добрунік Т.П., Знамеровська Т.М., Купріна Н.М., Куцелєпа Р.С., Кучеренко Т.Є., Мартинюк О.О., Михайловина С.О., Нагорна І.В., Новикова С.В., Нужна О.А., Оляднічук Н.В., Остапенко О.А., Писаренко Т.М., Підлубна О.Д., Полятикіна Л.І., Проскуріна Н., Скалюк Р.В., Сусіденко Ю.В., Тлущкевич Н.В., Халевицька Т.Г. Якимюк О., Яременко Л.М.), дисертаційних досліджень (Динько І.М., Мельничук І.І., Олійничук О.І., Салех А.М., Сич Д.М., Токарева Т.О., Труфіна Ж.С., Фецович Т.Р.), монографій (Білик М.Д., Білик Т.О.).

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту за темою «Інформаційний базис обґрунтування управлінських рішень: теорія, методика, практика» (№ д/р: 0123U101275) 2023-2025 рр.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є виявлення передумов, теоретичне й практичне обґрунтування теоретичних,

методичних та практичних аспектів обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості в умовах господарської діяльності на основі опрацьованого законодавства та методичного матеріалу, діючої практики обліку і аналізу.

Досягнення поставленої мети передбачило формування і виконання наступних наукових і практичних завдань:

- систематизувати наукові дослідження з питань обліку і аналізу фінансових результатів;
- визначити правове регулювання обліку фінансових результатів;
- провести огляд методик аналізу фінансових результатів;
- подати статистичну оцінку діяльності підприємств переробної промисловості;
- розглянути порядок обліку фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості;
- провести аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості;
- обґрунтувати напрямки вдосконалення обліку фінансових результатів;
- визначити резерви зростання ефективності діяльності підприємства на основі факторного аналізу.

Об'єктом дослідження обрано облік і аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні методи обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі магістра використовувались такі методи дослідження: аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; порівняння – для зіставлення даних у динаміці; групування – для визначення залежності одних показників від інших; табличний (графічний) – для наочного зображення результатів

дослідження; моделювання – для вивчення впливу одних показників на інші та оцінки виявленого зв'язку.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених економістів з питань теорії, методики та практики обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості, матеріали періодичних видань і наукових конференцій, дані фінансової звітності підприємств переробної промисловості, а також результати власних досліджень і розрахунків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

удосконалено:

– методика розрахунку і відображення фінансових результатів для управлінських потреб – запропоновано застосовувати аналітичні рахунки в розрізі видів продукції і послуг, проведення маржинального аналізу й визначення повної і неповної собівартості та використання управлінської звітності;

набуло подальшого розвитку:

– організація обліку фінансових результатів в частині відображення інформації щодо порядку їх формування – запропоновано в Наказі про облікову політику виділити окремий розділ «Формування фінансових результатів», з розкриттям таких елементів облікової політики як склад доходів і порядок їх визнання, склад витрат і методика їх формування, формування фінансових результатів;

– методика факторного аналізу рентабельності активів в частині формування трифакторної мультиплікативної моделі шляхом множення чисельника і знаменника початкової кратної моделі на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і середньорічну вартість власного капіталу, що дало можливість оцінити вплив ефективності діяльності підприємства з реалізації продукції, капіталовіддачі та структури джерел фінансування на ефективність використання капіталу підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, отримані у процесі дослідження, сприятимуть вдосконаленню обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ТОВ «Волинь-Кальвіс», про що зазначено у рецензії із підприємства.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи магістра. Основні положення дослідження доповідалися та обговорювалися на науково-практичних конференціях: VII Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України» (м. Луцьк, 24 квітня 2021 р.); XV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором у 3 опублікованих наукових працях – тезах доповідей на конференціях.

Структура та обсяги кваліфікаційної роботи магістра. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 83 сторінки друкованого тексту, в тому числі 21 таблицю на 21 сторінках і 4 рисунки на 4 сторінках. Робота містить 1 додаток на 5 сторінках, перелік джерел посилання включає 62 найменування на 8 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано практичне значення дослідження.

У розділі 1 «Теоретичні основи обліку і аналізу фінансових результатів» систематизовано наукові дослідження з питань обліку і аналізу фінансових результатів, визначено правове регулювання обліку фінансових результатів

діяльності підприємства, проведено огляд методик аналізу фінансових результатів.

У розділі 2 «Облік і аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості» проведено статистичну оцінку діяльності підприємств переробної промисловості, досліджено порядок обліку та проведено аналіз фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості.

У розділі 3 «Вдосконалення обліку і аналізу фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості» обґрунтовано напрямки вдосконалення обліку фінансових результатів, визначено резерви зростання ефективності діяльності підприємства на основі факторного аналізу.

Висновки узагальнюють результати роботи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Систематизація наукових досліджень з питань обліку і аналізу фінансових результатів

В діяльності економічних суб'єктів фінансові результати визначають ефективність їх господарювання, поточний стан та перспективи їх діяльності. Оскільки фінансові результати виникають при порівнянні доходів і витрат, то необхідним є оцінка процесу формування доходів і витрат, що потребує пошуку шляхів вдосконалення методики, організації і практики обліку і аналізу фінансових результатів та їх управління в цілому. Тому, необхідним є «...детальний та кваліфікований підходи до формування його складових частин, а саме доходів та витрат, детально вивчати та аналізувати чинники, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства» [1].

З цього приводу Дейнека О.В. зауважує, що «...у наш час питання фінансових результатів є одним з ключових питань бухгалтерського обліку та вважається одним із головних під час здійснення господарської діяльності, фінансовий результат є основним підсумковим показником. Фінансові результати характеризують велику кількість аспектів діяльності підприємства: ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, продуктивність праці, собівартість реалізованої продукції, якість, ціни й обсяг реалізації продукції та інші» [2].

Як правило, поняття фінансових результатів виникає з їх суті і порядку формування – це порівняння доходів і витрат діяльності. При цьому, поняття фінансових результатів, їх види і склад досить часто розглядаються у наукових працях (дисертації, статті, матеріали конференцій, монографії) при вирішенні

проблем управління доходами, витратами і фінансовими результатами, обліку, контролю, аудиту і аналізу фінансових результатів (додаток А).

Як такого визначення поняття «фінансові результати» немає у нормативних актах України, але є визначення понять «прибуток» і «збиток» [3].

Наукові підходи до визначення поняття «фінансові результати» подані в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. – Наукові підходи до визначення поняття «фінансові результати»

Автор	Визначення
Дейнека О.В.	«...фінансовий результат – це зіставлення доходів та витрат діяльності підприємства та може виступати як прибуток або збиток, що приводить до зростання або зменшення власного капіталу» [2].
Полятикіна Л.І.	«...фінансовий результат – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період. Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Збиток підприємства означає втрату фінансових ресурсів підприємств» [4].
Скалюк Р.	«... фінансовий результат є якісним та кількісним показником діяльності підприємства» [5].
Якимюк О.	«...фінансовий результат – різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду, що найповніше характеризує сутність даної категорії» [6].
Знамеровська Т.М., Халевицька Т.Г.	«...фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком» [7].
Олійничук О.І.	«...фінансовий результат – це приріст (зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворився в процесі його підприємницької діяльності за звітний період» [8].
Труфіна Ж.С.	«...фінансові результати господарської діяльності (прибуток, збиток) – це економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю» [9].

Джерело: сформовано на основі [2; 4-9].

Так, у всіх підходах до визначення фінансових результатів зауважують на тому, що це кількісний показник діяльності; збільшення або зменшення власного капіталу; додана вартість; прибуток або збиток. При цьому при дослідженні поняття фінансових результатів в аграрній галузі Якимюк О. трактує фінансові результати як «... різницю між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду» [6].

Разом з тим, у наукових дослідженнях розглядають поняття фінансових результатів в залежності від мети їх формування і потреб: обліку, аналізу, планування, управління тощо. З цього приводу, Полятикіна Л.І. наголошує, що «...ця категорія завжди залишається в центрі уваги вчених у сфері не тільки бухгалтерського обліку, а й філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, містить багато суперечностей та протиріч, що зумовлює актуальність її дослідження» [4].

Білик М.Д. та Білик Т.О. систематизувавши підходи до визначення поняття «фінансові результати» зауважують, що це «...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» [10].

При дослідженні фінансових результатів у страховій діяльності Мельничук І.І. «...уточнено зміст поняття «фінансові результати» страхової діяльності шляхом вирахування з доходів результатів змін страхових резервів і премій за договорами, які передано в перестраховання» [11].

У дисертаційному дослідженні Токарева Т.О. виділяє дві сторони визначення фінансових результатів «...фінансові результати діяльності доцільно розглядати з двох сторін: як економічна категорія – це додана вартість, створена працею робітників унаслідок господарської діяльності (теорія А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса); як методика визначення фінансового результату діяльності конкретного суб'єкта підприємницької діяльності – це прибуток, перевищення доходів над витратами або збиток – перевищення витрат над доходами» [12].

На нашу думку, фінансовий результат – це результат діяльності, який характеризує ефективність діяльності у формі прибутку чи збитку.

У наукових працях здебільшого досліджують проблеми обліку, контролю і аналізу фінансових результатів, порядку їх формування і відображення в звітності, обліковій політиці фінансових результатів (додаток А).

Так, Гавриленко О.Є. для удосконалення обліку фінансових результатів пропонує удосконалити структур Звіту про сукупний дохід [13]. Питання удосконалення Звіту про фінансові результати та теоретичних основ обліку фінансових результатів розглядав у дослідженнях Коваль Н.І. [14].

При дослідженні фінансових результатів торговельних підприємств Добрунік Т.П. [15] пропонує удосконалити аналітичний облік доходів та фінансових результатів, що сприятиме підвищенню ефективності управління продажами товарів.

Дослідженням нормативного регулювання обліку фінансових результатів та його удосконаленням займалися Гевчук А.В. [16], Яременко Л.М. та Авдалян К.В. [17]. Так, Яременко Л.М. та Авдалян К.В. розглядали нормативне регулювання категорії прибуток (збиток) або фінансовий результат об'єднань підприємств відповідно до МСБО та МСФЗ: «...визначено, що однією з особливостей відображення прибутку або збитку від господарської діяльності є наявність взаємовідносин, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, під час здійснення процесу об'єднання підприємств» [17].

Крім того, Шулла Р.С. розглядає відмінності організації системи обліку витрат, доходів і фінансових результатів в Німеччині та можливості її адаптації в Україні [18].

Проблеми обліку, порядку формування та удосконалення первинного і синтетичного обліку фінансових результатів досліджують Кучеренко Т.Є., Михайловичина С.О., Підлубна О.Д., Оляднічук Н.В., котрі зауважують на тому, що «...перспективи подальших досліджень доцільно проводити у напрямку пошуку шляхів підвищення інформативності обліку фінансових результатів шляхом здійснення обліку за окремими видами діяльності з використання аналітичних рахунків до рахунку 79 «Фінансові результати», які враховують специфіку діяльності підприємства» [19].

Разом з тим, у наукових працях досліджують питання методики аналізу фінансових результатів та його інформаційного забезпечення. На думку науковців [20; 21; 22], аналіз фінансових результатів є складовою аналізу фінансового стану в цілому, а також аналізу доходів і витрат. При дослідженні наукових підходів до проведення аналізу фінансових результатів Купріною Н.М. запропоновано «...методику економічного аналізу фінансових результатів та їх факторний аналіз з використанням адитивної моделі для проведення багаторівневого факторного аналізу фінансових результатів від звичайної діяльності з урахуванням сучасних напрямів та видів діяльності промислового підприємства, що підвищує якість його виконання та можливості визначення впливу значно більшої кількості факторів» [21].

У своїх дослідженнях Проскуріна Н. та Гнідкова А. розглядають мету й завдання аналізу фінансового стану в цілому та фінансових результатів, а також напрями використання облікової інформації, для проведення діагностики фінансового стану підприємств «...встановлено, що при проведенні аналізу фінансового стану та фінансових результатів підприємства, формується інформаційна база, що виступає основою для подальшого прийняття ефективних управлінських рішень» [22].

Питання формування, обліку, контролю, аудиту і аналізу, організації і методики фінансових результатів досліджують і в дисертаційних працях (додаток А). При цьому, предметом дослідження є фінансові результати, прибуток, доходи і витрати, результати діяльності.

Наукова новизна дисертаційних досліджень полягає в удосконаленні теоретичних положень, методики обліку і аналізу доходів, витрат і фінансових результатів, внутрішньої звітності, внутрішнього аудиту, облікової політики, класифікації складових розрахунку фінансових результатів. Так, удосконаленням обліку і аналізу фінансових результатів займалися:

– Олійничук О.І. «...уточнено поняття «фінансовий результат; удосконалено методику обліку виробничих і адміністративних витрат, фінансових результатів операційної діяльності на основі нормативного методу

та методики операційного, поточного і стратегічного аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності лісогосподарських підприємств» [8];

– Труфіна Ж.С. «...запропоновано методику бухгалтерського обліку дотацій хлібопекарським підприємствам; удосконалено групування доходів від реалізації готової продукції за сегментами та в розрізі споживачів і форми внутрішньої звітності; розроблено інформаційну модель внутрішньогосподарського контролю в управлінні хлібопекарським підприємством» [9];

– Мельничук І.І. «...запропоновано модель облікової політики за основними її елементами в частині формування фінансових результатів страхової діяльності; обґрунтовано методичне забезпечення формування показників, які визначають фінансовий результат страхової діяльності в системі фінансової звітності» [11];

– Токарева Т.О. «...розроблено нову форму Звіту про фінансові результати згідно з вимогами «Фінансового звіту суб'єкта малого підприємства» і методичні рекомендації щодо її заповнення; удосконалено порядок визначення фінансових результатів і порядок обліку та використання прибутку; схематично оформлені блоки проведення аналізу фінансових результатів діяльності малих підприємств за умов комп'ютеризованого опрацювання даних» [12];

– Динько І.М. «...удосконалено визначення сутності «нульового» фінансового результату як показника порівняння доходів і витрат, що зведений до нульового значення, тобто відсутність прибутку і збитку (беззбитковість); класифікацію складових розрахунку фінансових результатів (доходів і витрат)» [24];

– Алнаїмат Мохаммад Ахмад Салех «...сформовано рекомендації щодо вдосконалення обліку фінансових результатів підприємствами України на основі досвіду Йорданії, визначено напрями розвитку інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів у системі корпоративної звітності вітчизняних підприємств» [25];

– Сич Д.М. «...вдосконалено методику та організацію управлінського обліку та аналізу фінансових результатів діяльності виробничих підприємств» [26].

Фецович Т.Р. при дослідженні стратегічного аналізу фінансових результатів розроблено відповідну його методику на основі економіко-математичних методів та запропоновано ряд аналітичних моделей дослідження. Автором представлено «...алгоритм моделювання тенденції розвитку досліджуваних підприємств з подальшим обґрунтуванням обраної стратегії. Обґрунтовано методичні рекомендації щодо вдосконалення асортиментної стратегії» [23].

З точки зору управлінського обліку розглядає фінансові результати Сич Д.М. Так, у дисертаційній роботі автор вдосконалив методику та організацію управлінського обліку та аналізу фінансових результатів діяльності виробничих підприємств, зокрема «...удосконалено організаційні форми управлінського обліку фінансових результатів в розрізі виробничих процесів; визначено особливості організації управлінського обліку фінансових результатів у складі інтегрованої системи бухгалтерського обліку виробничого підприємства» [26].

Види фінансових результатів визначені методикою їх формування і відображення в обліку та звітності. При цьому, основними видами фінансового результату є прибуток та збиток, які поділяються за їх видами. Більшість науковців до фінансових результатів ще відносять фінансові результати за центрами відповідальності, видами продукції (робіт, послуг), а також класифікують їх і за іншими ознаками.

З цього приводу, Гавриленко О.Є. пропонує «...розширити наявні підходи до класифікації фінансових результатів (прибутку, збитку, доходів і витрат) такими ознаками: «порядок відображення в різних формах звітності», «метод формування», «значення для різних груп користувачів», «результат контролю», що сприятиме підвищенню інформативності даних про формування фінансових результатів для управлінських цілей та отриманню користувачами фінансової звітності найбільш корисної для них інформації про фінансові результати» [13].

Основні види фінансових результатів, які формуються в обліку і відображаються у звітності, подані на рис. 1.1.

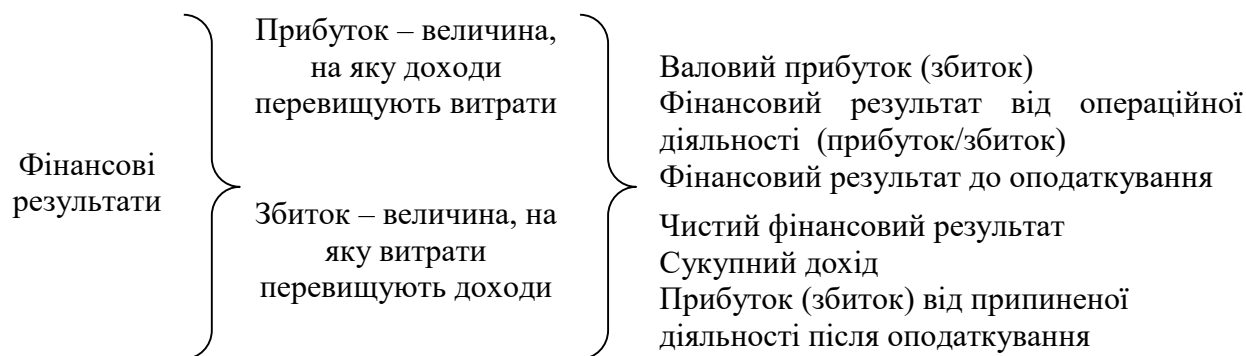


Рисунок 1.1 Види фінансових результатів в обліку і звітності

Джерело: сформовано автором.

Отже, фінансові результати характеризують ефективність діяльності економічних суб'єктів і можуть бути виражені у формі прибутку чи збитку. Класифікація фінансових результатів визначається методикою їх формування. У наукових дослідженнях займаються проблемами формування, обліку, контролю і аналізу фінансових результатів.

1.2. Правове регулювання обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Облік фінансових результатів та їх відображення в звітності регламентовані правовими актами України: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [29], Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [30], НП(С)БО 15 «Дохід» [31], НП(С)БО 16 «Витрати» [32], Податковий кодексом України [34], НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [35], методичними рекомендаціями, інструкціями, положеннями та іншими документами.

На законодавчому рівні облік фінансових результатів ведуть згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким визначені основні терміни, принципи обліку і звітності, порядок ведення обліку [27] та НП(С)БО. Так, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено:

– принцип нарахування (ст. 1): «...доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [27];

– «... витрати (ст. 4) – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [27];

– «...доходи (ст. 4) – 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)» [27].

На рівні підприємства організація обліку доходів, витрат і фінансових результатів визначається обліковою політикою, яка формується відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [28].

Безпосередньо порядок визначення фінансових результатів визначає НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким «...визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів» [3]. Зокрема, для визначення фінансових результатів зіставляються доходи й витрати звітного періоду [3]. Цим же НП(С)БО (розділ 1) надано поняття прибутку і збитку:

– прибуток сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати» [23];

– збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [3].

Фінансові результати відображають у фінансовій звітності (таблиця 1.2), склад і форми якої, а також особливості розкриття статей визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова

звітність» [29] та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [30].

Таблиця 1.2. – Відображення фінансових результатів у фінансовій звітності

Форма звітності	Назва статті	Рядок	Характеристика
Баланс	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»	1420	«...відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу» [30]
Звіт про сукупний дохід	Валовий прибуток (збиток)	2090 2095	«...розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях» [30]
	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)	2190 2195	«...визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях» [30]
	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток)	2290 2295	«...визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях» [30]
	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	«...відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації» [30]
	Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток)	2350 2355	«...розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування» [30]
	Сукупний дохід	2465	«...розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування» [30]
Звіт про рух грошових коштів	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	«...відображається прибуток або збиток до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати» [30]
Звіт про власний капітал	Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	«...відображається сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати» [30]
	Розподіл прибутку	4200	«...наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу» [30]
		4205 4210	

Джерело: [3; 29; 30].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансові результати та послідовність їх формування відображаються у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма якого затвердженою, і поділяються на «...фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат; у звіті про фінансові

результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період» [3].

Фінансові результати на звітну дату відображають у Балансі і Звіті про власний капітал [3].

Вимоги щодо розкриття статей звітності наведені в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [30].

Підприємства, які застосовують спрощену систему обліку, відображають фінансові результати у звітності згідно НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», який «...визначає зміст і форму фінансової звітності малого підприємства (Баланс, форма 1-м, Звіт про фінансові результати, форма 2-м); фінансової звітності мікропідприємства (Баланс, форма № 1-мс, Звіт про фінансові результати, форма № 2-мс)» [29].

Облік доходів та витрат регламентований такими НП(С)БО:

– НП(С)БО 15 «Дохід», «...визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності; розкриває інформацію про визнання доходів їх оцінку, та надходжень, які не визнаються доходами» [31];

– НП(С)БО 16 «Витрати», «...визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності» [32].

Для обліку виробничої собівартості на підприємствах промисловості застосовують Н(П)СБО 16 «Витрати» та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 [33], якими визначені «...детальний склад витрат за елементами, статті калькуляції виробничих витрат, їх планування та зведення» [33].

Порядок визнання доходів і витрат для формування фінансових результатів в цілях оподаткування та нарахування податку на прибуток за ставкою 18% визначає ПКУ [34], зокрема:

– «...об'єктом оподаткування податком на прибуток 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 виникають відповідно до положень Податкового Кодексу; дохід (прибуток) нерезидента із джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню згідно з ПКУ» [33];

– «...податковим (звітним) періодом для є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік» [33];

– «...базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування» [33].

Згідно ПКУ, фінансові результати відображаються у податковій звітності – Декларації з податку на прибуток [33].

В бухгалтерському обліку поняття облікового та податкового прибутку, поточного податку на прибуток визначає НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [35], зокрема:

– «...обліковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період» [35];

– «...податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період» [35].

– «...поточний податок на прибуток - сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства» [35].

Дані про доходи, витрати і фінансові результати відображають на рахунках обліку згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємства і організацій та Інструкції по його застосуванню [36; 37]. Планом рахунків передбачено для обліку доходів рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», для обліку витрат рахунки класу 9 «Витрати діяльності», а для фінансових результатів і їх видів рахунок 79

«Фінансові результати» та рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [36; 37].

Доходи і витрати, які формують фінансові результати обліковуються на основі первинних і зведених документів згідно Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [38] та Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [39].

В цілому, правові аспекти поняття, складу і класифікації фінансових результатів розглядалися нами у праці [40].

1.3. Огляд методик аналізу фінансових результатів

Огляд методик аналізу фінансових результатів було нами здійснено на основі навчально-методичної літератури за такими напрямками:

– аналіз господарської діяльності (автори Адлер О. О., Лесько О.Й. [41], Даценко Г., Коцеруба Н., Крупельницька І., Кудирко О., Лобачева І. [42], Мулик Т.О. [43]);

– економічний аналіз (автори Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О. Тютюнник Ю.М. [44]);

– фінансовий аналіз (автори Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.Г., Єрміїчук Н.І. [45], Кондратенко Н.О., Великих К.О. [46], Марусяк Н.Л. [47]).

Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.Г., Єрміїчук Н.І. вважають, що «фінансовий результат як один із найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати фінансово-господарської діяльності, повинен бути постійно об'єктом ретельного фінансового аналізу» [45].

Названі автори також визначають мету проведення аналізу фінансових результатів: «визначення результативності й ефективності господарської діяльності та загальної оцінки роботи підприємства, а також виявлення факторів, які впливають на фінансові результати для розробки системи заходів щодо підвищення ефективності діяльності підприємства» [45].

Більш широко трактують мету аналізу фінансових результатів автори Кондратенко Н.О., Великих К.О.: «комплексною метою аналізу ефективності використання капіталу є визначення повноти та якості отримання прибутку, оцінювання динаміки абсолютних і відносних показників, з'ясування спрямованості, рівня та частки впливу окремих факторів на зміну фінансових результатів і рентабельності, виявлення й оцінювання можливих резервів їх зростання» [46].

Визначимо джерела інформації для аналізу фінансових результатів діяльності підприємства (рис. 1.2).

Джерело	Дані для аналізу (форма звітності, рахунки та ін.)
Фінансова звітність	форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма № 3 (З-н) «Звіт про рух грошових коштів», форма № 4 «Звіт про власний капітал», форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
Статистична звітність	форма № 1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства» (для сільськогосподарських підприємств: форма № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та інші)
Податкова звітність	декларація про податок на прибуток підприємства.
Дані рахунків бухгалтерського обліку, первинні документи, реєстри обліку	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», рахунки класів: 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності»
Інші джерела	бізнес-план підприємства, фінансовий план (розрахунковий баланс доходів і витрат), матеріали маркетингових досліджень, висновки аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо

Рисунок 1.2 Джерела інформації для аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Джерело: складено автором на основі [42; 45-46].

Основні напрямки аналізу фінансових результатів підприємства визначають автори Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О. Тютюнник Ю.М. [44]:

- «за періодами проведення: попередній (прогнозний), оперативний (поточний), звітний (заключний);
- за ступенем деталізації фінансових результатів: по підприємству в цілому, за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), за галузями, за центрами відповідальності, за окремими господарськими операціями, за окремими видами продукції (товарів, робіт, послуг);
- за видами фінансових результатів підприємства: валовий прибуток (збиток), прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) до оподаткування, чистий прибуток (збиток);
- за об'єктами дослідження: аналіз формування фінансових результатів, аналіз розподілу та використання прибутку» [44].

В доповнення до вищезазначеного автор Марусяк Н.Л. виділяє такі форми аналізу фінансових результатів підприємства:

- «за суб'єктами дослідження: зовнішній аналіз, внутрішній аналіз;
- за ступенем деталізації: повний аналіз прибутку, тематичний аналіз прибутку;
- за обсягом дослідження: попередній аналіз прибутку, тематичний аналіз прибутку;
- за періодами проведення: попередній, оперативний, ретроспективний і прогнозний аналіз прибутку» [47].

З огляду на авторське бачення завдань аналізу фінансових результатів, узагальнимо ці завдання в таблиці 1.3.

Аналіз показав, що автори навчальних посібників та підручників виділяють від чотирьох до восьми завдаь аналізу фінансових результатів підприємства. Причому два з них за змістом співпадають і стосуються виявлення факторів формування прибутку та відшукування резервів зростання прибутку.

Крім вже зазначених завдань, автори Адлер О.А. і Лесько О.Й. називають ще два (аналіз динаміки фінансових результатів діяльності підприємства, аналіз

виконання плану з отримання прибутку), а Даценко Г., Коцеруба Н., Крупельницька І., Кудирко О., Лобачева І. зазначають ще три і пов'язують їх з розробкою заходів з реалізації виявлених резервів прибутку, а також розподілу прибутку.

Таблиця 1.3. – Завдання аналізу фінансових результатів підприємства

Завдання аналізу фінансових результатів підприємства	Адлер О.А., Лесько О.Й. [41]	Даценко Г., Коцеруба Н., Крупельницька І., Кудирко О., Лобачева І. [42]	Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.Г., Єрміїчук Н.І. [45]	Кондрагено Н.О., Великих К.О. [46]	Разом
Виявлення факторів впливу і кількісний вимір їх впливу на прибуток	+	+	+	+	4
Визначення резервів збільшення прибутку і рентабельності	+	+	+	+	4
Оцінка абсолютних і відносних показників формування фінансових результатів від різних видів діяльності	+		+	+	3
Аналіз і контроль виконання плану з отримання прибутку	+	+			2
Розробка заходів з використання виявлених резервів		+	+		2
Оцінка ефективності розподілу чистого прибутку підприємства		+	+		2
Дослідження рівня, складу та структури фінансових результатів у динаміці			+		1
Оцінка роботи підприємства по використанню можливостей збільшення прибутку та рентабельності			+		1
Контроль за процесом формування фінансових результатів за видами діяльності			+		1
Аналіз показників оборотності оборотних активів				+	1
Встановлення можливостей одержання прибутку з урахуванням ресурсного потенціалу підприємства та кон'юнктури ринку, оцінювання обґрунтованості плану (прогнозу) фінансових результатів				+	1
Всього	4	5	8	5	x

Джерело: складено автором на основі [41-42; 45-46].

Автори Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.Г., Єрміїчук Н.І. додатково виділяють завдання аналізу фінансових результатів, пов'язані, в тому числі, з їх формуванням в розрізі видів діяльності.

Акцентуючи увагу на важливості вирішення питань розподілу прибутку, автори Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О. Тютюнник Ю.М. визначають основну мету «аналізу розподілу прибутку підприємства – оцінка доцільності та пропорційності між поточним його споживанням і нагромадженням для забезпечення виробничого розвитку» [44].

В свою чергу, автор Мулик Т.О. визначає наступні завдання аналізу розподілу прибутку:

- «оцінка економічної доцільності сформованої структури розподілу прибутку, маючи на увазі в першу чергу співвідношення між рівнями вилучення прибутку та його використання на розвиток комерційної організації;

- аналіз обґрунтованості структури розподілу прибутку, що залишається в розпорядженні керівництва компанії;

- оцінка ефективності використання прибутку за основними напрямками її витрачання всередині підприємства» [43].

Автори Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.Г., Єрміїчук Н.І. визначають методи, за допомогою яких проводять аналіз фінансових результатів:

- горизонтальний (трендовий) аналіз, при якому «аналіз фінансових результатів базується на вивченні динаміки окремих його показників у часі. На основі даного методу аналізу розраховуються темпи росту (приросту) окремих видів прибутку, визначаються загальні тенденції його зміни (або тренда). Горизонтальний аналіз здійснюється шляхом порівняння показників формування, розподілу і використання фінансових результатів звітного періоду з показниками попереднього періоду, чи показниками аналогічного періоду минулих років» [45];

- вертикальний (структурний) аналіз, під час якого «аналіз фінансових результатів пов'язаний із структурним розкладанням агрегованих показників формування, розподілу і використання. У процесі здійснення цього методу аналізу розраховується питома вага або співвідношення окремих структурних складових агрегованого показника» [45];

– порівняльний аналіз, який «базується на зіставленні значень окремих груп аналогічних його показників з плановими чи нормативними даними, середньогалузевими значеннями чи даними підприємств-конкурентів. Це дозволяє підприємству оцінити ступінь відхилення звітних показників від планових (нормативних) та визначити причини цих відхилень, виявлення конкурентної позиції за рівнем господарювання чи в межах конкретного регіонального ринку та виявлення резервів подальшого підвищення ефективності господарської діяльності» [45];

– факторний аналіз – методика комплексного системного вивчення та виміру впливу факторів на величину результативного показника, а саме прибутку підприємства» [45].

Аналіз формування прибутку передбачає проведення аналізу доходів і витрат підприємства. Як зазначають Даценко Г., Коцеруба Н., Крупельницька І., Кудирко О., Лобачева І., «аналіз доходу підприємства – це вивчення рівня і структури доходів підприємства, порівняння їх у звітному і базовому періодах, оцінку структурної динаміки» [42].

Окрім аналізу доходів, слід провести ще й аналіз витрат, які були понесені для отримання доходів підприємства за досліджуваний період.

На важливості аналізу не лише абсолютних показників фінансових результатів, а й відносних, наголошують всі автори опрацьованої нами навчально-методичної літератури.

Зокрема, Мулик Т.О. формулює таке визначення: «рентабельність – це відносний показник, що характеризує рівень ефективності (доходності) діяльності підприємства або її окремої складової» [43].

Даценко Г., Коцеруба Н., Крупельницька І., Кудирко О., Лобачева І. вважають, що «показники рентабельності повніше, аніж прибуток, характеризують кінцеві результати роботи підприємства, оскільки їх величина показує співвідношення прибутку з наявними або використаними ресурсами» [42].

Вказані автори також визначають завдання аналізу показників рентабельності: «оцінка показників рентабельності у динаміці та вивчення тенденцій їх поведінки; визначення впливу факторів на зміну величини рентабельності; виявлення резервів підвищення рівня показників рентабельності та, відповідно, прибутковості діяльності підприємства» [42].

Незважаючи на досить широкий перелік показників рентабельності, які розраховують залежно від поставленої мети аналізу, загальна формула їх розрахунку передбачає відношення певного виду прибутку (валового прибутку, прибутку від операційної діяльності, прибутку до оподаткування чи чистого прибутку) до витрат, доходів (виручки) або використаних ресурсів (капіталу, основних, необоротних чи оборотних засобів).

Відповідно, економічний зміст показників рентабельності полягає в тому, що вони характеризують суму прибутку на одиницю витрат, доходів чи ресурсів. Зважаючи на такий економічний зміст, позитивною динамікою показників рентабельності є їх збільшення.

Яким чином показники рентабельності характеризують рівень менеджменту підприємства, зазначають Даценко Г., Коцеруба Н., Крупельницька І., Кудирко О., Лобачева І.: «Певною мірою ці показники характеризують ефективність використання менеджментом підприємства наданих їм ресурсів. Чим більші отримані коефіцієнти, тим більш ефективно працює менеджмент підприємства. Для власників підприємства найважливішим є показник рентабельності власного капіталу. По суті він визначає, який прибуток отримано від кожної гривні вкладених коштів. Якщо даний показник є низьким протягом тривалого часу, власникам слід замислитися над тим, щоб перевести свої вкладені кошти у більш прибуткові сфери бізнесу або змінити менеджмент підприємства на більш ефективний» [42].

Таким чином, здійснено огляд методик аналізу фінансових результатів шляхом опрацювання навчально-методичної літератури з економічного аналізу, аналізу господарської діяльності та фінансового аналізу.

Висновки до розділу 1

1. Фінансові результати є визначальними в процесі господарської діяльності економічних суб'єктів і характеризують ефективність діяльності в цілому. У наукових працях розглядають питання економічної суті і класифікації фінансових результатів, правового регулювання фінансових результатів, їх обліку, контролю і аналізу. Поняття фінансових результатів виникає з їх суті і порядку формування – це порівняння доходів і витрат діяльності. Для потреб обліку і звітності основними видами фінансових результатів є прибуток і збиток звітного періоду.

2. Правове забезпечення обліку і оподаткування фінансових результатів характеризується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», ПКУ, інструкціями і методичними рекомендаціями, положеннями та іншими актами. Для формування виробничої собівартості на підприємствах промисловості застосовують Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

3. Узагальнено методичні підходи до аналізу фінансових результатів, зокрема, визначено мету аналізу, джерела інформації для аналізу, основні напрямки аналізу (за періодами проведення, за ступенем деталізації фінансових результатів, за видами фінансових результатів, за об'єктами дослідження, за суб'єктами дослідження, за обсягом дослідження), основні завдання аналізу фінансових результатів, завдання аналізу розподілу прибутку, методи аналізу фінансових результатів (горизонтальний, вертикальний, порівняльний, факторний аналіз), методичні підходи до аналізу показників рентабельності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств переробної промисловості

Переробна промисловість за КВЕД-2010 відноситься до секції С, яка має таку ж назву. Як зазначено на сайті Державної служби статистики України, а саме в сервісі для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2010, «Перероблення – технологічний процес, здійснення якого змінює форму, властивості або склад сировини, напівфабрикатів або готової продукції з метою отримання нової продукції ... Переробна промисловість є виробництвом нового виду продукції» [48].

За даними Державної служби статистики України проведемо аналіз таких показників діяльності підприємств переробної промисловості, як кількість підприємств, кількість зайнятих працівників, витрати на оплату праці, обсяг реалізованої продукції (таблиця 2.1).

Зважатимемо, що «дані наведено за 2014-2021 роки без тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях; дані за 2022 рік наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії» [49-52].

Таблиця 2.1. – Аналіз показників діяльності підприємств переробної промисловості у 2010-2022 роках

Рік	Кількість підприємств, одиниць	Кількість зайнятих працівників, осіб	Витрати на оплату праці, тис. грн.	Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.
1	2	3	4	5
2010	41218	1980691	50405355,1	781285765,2
2011	40713	1964116	60481894,2	960282074,5
2012	36767	1961033	70698782,2	970206832,1

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
2013	41399	1874106	71673362,1	923264226,4
2014	35878	1620223	68819395,7	995112148,6
2015	36000	1480186	77345084,5	1228862031,8
2016	32435	1429624	91570212,4	1429609960,9
2017	35197	1444997	121333039,2	1781172119,7
2018	36862	1449291	153495522,0	2061166799,0
2019	38775	1413133	179754867,1	2025229656,2
2020	39057	1369081	183550365,2	2084667622,4
2021	40080	1354037	207892197,6	2828770219,7
2022	29680	1118128	172678335,2	1966525085,8
2022 до 2010, +/-	-11538	-862563	122272980,1	1185239320,6
2022 до 2010, %	-28,0	-43,5	242,6	151,7

Джерело: розрахунки автора за даними [49-52].

Як показав аналіз, за 12 років (з 2010 до 2022 року) кількість підприємств переробної промисловості України зменшилась на 11538 одиниць (28,0%) або у 1,4 рази. За цей же період кількість зайнятих працівників на підприємствах переробної промисловості України також зменшилась на 862563 осіб (43,5%) або у 1,8 рази, а витрати на оплату праці збільшилась на 12227298,1 тис. грн. (242,6%) або у 3,4 рази. Спостерігається також зростання обсягу реалізованої продукції на досліджуваних підприємствах на 1185239320,6 тис. грн. (151,7%) або у 2,5 рази.

Ланцюгові індекси показників діяльності підприємств переробної промисловості України, розглянутих у таблиці 2.1, подано в таблиці 2.2.

Як показав аналіз, ланцюгові індекси за кількістю підприємств переробної промисловості практично протягом всього періоду дослідження перевищували 100%, що свідчить про ріст показника. Виняток складають 2011-2012, 2014, 2016 і 2022 роки, коли спостерігається зменшення кількості підприємств переробної промисловості в Україні. Це пов'язано з тим, що дані за 2014-2021 роки наведено без тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях; а дані за 2022 рік наведено без урахування тимчасово

окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

Таблиця 2.2. – Ланцюгові індекси показників діяльності підприємств переробної промисловості за 2011-2022 роки

Рік	Ланцюгові індекси, %			
	Кількість підприємств	Кількість зайнятих працівників	Витрати на оплату праці	Обсяг реалізованої продукції
2011	98,8	99,2	120,0	122,9
2012	90,3	99,8	116,9	101,0
2013	112,6	95,6	101,4	95,2
2014	86,7	86,5	96,0	107,8
2015	100,3	91,4	112,4	123,5
2016	90,1	96,6	118,4	116,3
2017	108,5	101,1	132,5	124,6
2018	104,7	100,3	126,5	115,7
2019	105,2	97,5	117,1	98,3
2020	100,7	96,9	102,1	102,9
2021	102,6	98,9	113,3	135,7
2022	74,1	82,6	83,1	69,5

Джерело: розрахунки автора за даними [49-52].

В свою чергу, ланцюгові індекси за кількістю зайнятих працівників на підприємствах переробної промисловості практично протягом всього періоду дослідження були меншими ніж 100%, що свідчить про зменшення показника. Виняток складають лише 2017-2018 роки, коли спостерігається незначне збільшення кількості зайнятих працівників на досліджуваних підприємствах.

Ланцюгові індекси витрат на оплату праці на підприємствах переробної промисловості практично протягом всього періоду дослідження перевищували 100%, що свідчить про ріст показника. Виняток складають лише 2014 і 2022 роки, коли спостерігається зменшення витрат на оплату праці на досліджуваних підприємствах. Причини такої динаміки наведені вище.

Ланцюгові індекси обсягу реалізованої продукції на підприємствах переробної промисловості практично протягом всього періоду дослідження перевищували 100%, що свідчить про ріст показника. Виняток складають 2013, 2019 і 2022 роки, коли спостерігається зменшення обсягу реалізованої продукції на досліджуваних підприємствах.

Далі проведемо аналіз таких показників діяльності підприємств переробної промисловості, як залишкова вартість основних засобів, вартість запасів, сума власного капіталу і вартість майна (таблиця 2.3). Як показав аналіз, за 9 років (з 2013 до 2022 року) залишкова вартість основних засобів підприємств переробної промисловості збільшилась на 241682831,8 тис. грн. (72,2%) або у 1,7 рази.

Таблиця 2.3. – Аналіз деяких показників балансу підприємств переробної промисловості у 2013-2022 роках

Рік	Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	Запаси, тис. грн.	Власний капітал, тис. грн.	Вартість майна, тис. грн.
2013	334750013,3	183672350,1	288535128,3	1013968568,3
2014	387073635,9	194299947,1	208002268,6	1166452442,0
2015	437483198,3	239981838,8	143588775,3	1404232650,9
2016	455574675,6	290847018,5	142406133,3	1591779422,8
2017	464039667,8	345168882,5	118708440,1	1778609872,5
2018	501538300,4	389504290,0	199330480,2	1926686066,6
2019	565498196,2	387974098,9	363136782,9	1939355446,9
2020	615632926,8	397740138,2	371861457,2	2076226773,9
2021	649943379,2	501980224,0	529443613,7	2374570350,9
2022	576432845,1	494303445,6	464116529,7	2257011591,5
2022 до 2010, +/-	241682831,8	310631095,5	175581401,4	1243043023,2
2022 до 2010, %	72,2	169,1	60,9	122,6

Джерело: розрахунки автора за даними [53-55].

За цей же період вартість запасів на підприємствах переробної промисловості України також збільшилась на 310631095,5 тис. грн. (169,1%) або у 2,7 рази, а власний капітал збільшився на 175581401,4 тис. грн. (60,9%) або у 1,6 рази. Спостерігається також зростання вартості майна на досліджуваних підприємствах на 1243043023,2 тис. грн. (122,6%) або у 2,2 рази.

Ланцюгові індекси показників балансу підприємств переробної промисловості України, розглянутих у таблиці 2.3, подано в таблиці 2.4.

Як показав аналіз, ланцюгові індекси за залишковою вартістю основних засобів підприємств переробної промисловості практично протягом всього періоду дослідження перевищували 100%, що свідчить про ріст показника. Виняток складає лише 2022 рік, коли спостерігається зменшення залишкової вартості основних засобів підприємств переробної промисловості в Україні. Як

ми вже зазначали, це пов'язано з тим, що дані за 2022 рік наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

Таблиця 2.4. – Ланцюгові індекси показників балансу підприємств переробної промисловості за 2014-2022 роки

Рік	Ланцюгові індекси, %			
	Залишкова вартість основних засобів	Запаси	Власний капітал	Вартість майна
2014	115,6	105,8	72,1	115,0
2015	113,0	123,5	69,0	120,4
2016	104,1	121,2	99,2	113,4
2017	101,9	118,7	83,4	111,7
2018	108,1	112,8	167,9	108,3
2019	112,8	99,6	182,2	100,7
2020	108,9	102,5	102,4	107,1
2021	105,6	126,2	142,4	114,4
2022	88,7	98,5	87,7	95,0

Джерело: розрахунки автора за даними [53-55].

Ланцюгові індекси за вартістю запасів підприємств переробної промисловості практично протягом всього періоду дослідження перевищували 100%, що свідчить про ріст показника. Виняток складають лише 2019 і 2022 роки, коли спостерігається зменшення вартості запасів переробної промисловості в Україні.

Ланцюгові індекси за власним капіталом підприємств переробної промисловості у 2014-2017 і 2022 роках менші ніж 100% (що свідчить про зменшення показника) і у 2018-2021 роках перевищують 100% (що свідчить про ріст показника).

Вартість майна підприємств переробної промисловості протягом всього періоду дослідження перевищували 100%, що свідчить про ріст показника, за винятком 2022 року. Причини такої динаміки наведені вище.

Важливим показником, який характеризує структур джерел фінансування підприємства, є коефіцієнт фінансової незалежності – відношення власного капіталу до підсумку балансу. Він показує, яку частку у структурі джерел фінансування підприємства становлять власні кошти.

Графічно динаміку коефіцієнта фінансової незалежності підприємств переробної промисловості України за 2013-2022 роки подано на рис. 2.1.

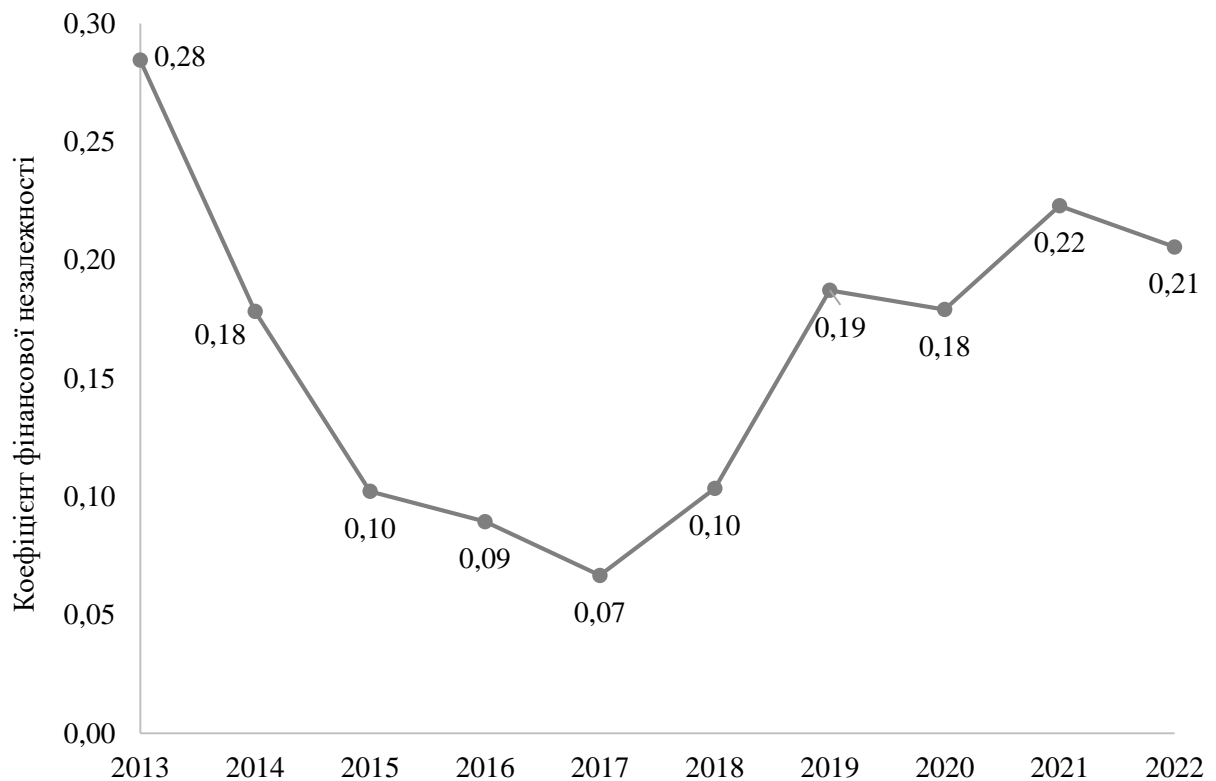


Рисунок 2.1 Динаміка коефіцієнта фінансової незалежності підприємств переробної промисловості України у 2013-2022 роках

Джерело: побудовано автором за даними [53].

Як показують розрахунки, значення коефіцієнта фінансової незалежності підприємств переробної промисловості України протягом періоду дослідження не відповідає рекомендованому проміжку значень ($>0,5$). Це означає, що досліджувані підприємства залежні від зовнішніх джерел фінансування.

Тобто, в кожній гривні джерел фінансування підприємств переробної промисловості України власні кошти коливаються від 7 коп. у 2017 році до 28 коп. у 2013 році. Динаміка показника у 2022 році є негативною, адже спостерігається його зменшення на 0,01.

2.2. Облік фінансових результатів

Бухгалтерський облік на підприємствах переробної промисловості ведуть згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [27], НП(С)БО та облікової політики, яка є індивідуально для кожного підприємства галузі і формується згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [28]. Облікова політика відображена у Наказі про облікову політику.

Підприємства переробної промисловості ведуть бухгалтерський облік на загальних засадах і складають фінансову, податкову й статистичну звітність.

На досліджуваному нами підприємстві переробної промисловості ТОВ «Волинь-Кальвіс» облік ведеться бухгалтерською службою, за ведення якого несе відповідальність головний бухгалтер. Головний бухгалтер ТОВ «Волинь-Кальвіс» організовує роботу бухгалтерії, здійснює контроль за відображенням в обліку господарських операцій та складає звітність.

До бухгалтерської служби ТОВ «Волинь-Кальвіс» входять: бухгалтер по заробітній платі, бухгалтер по обліку матеріальних цінностей, бухгалтер по обліку основних засобів та готової продукції (рис. 2.2).

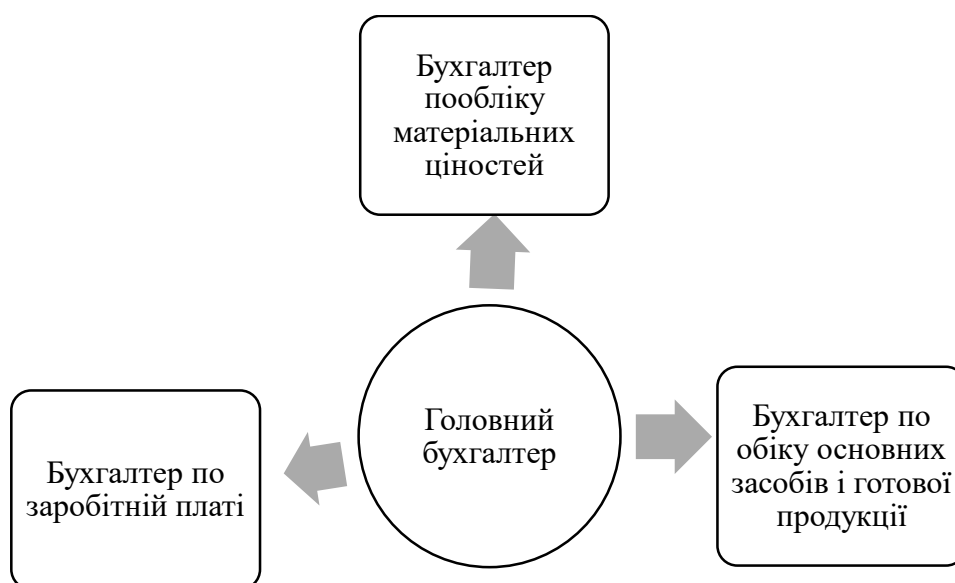


Рисунок 2.2 Структура бухгалтерської служби ТОВ «Волинь-Кальвіс»

Джерело: побудовано за даними підприємства.

Обов'язки працівників бухгалтерії ТОВ «Волинь-Кальвіс» затверджені у посадових інструкціях (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5. – Обов'язки бухгалтерів ТОВ «Волинь-Кальвіс»

Посада	Прізвище та ініціали	Обов'язки	Рахунки обліку, які веде
Головний бухгалтер	Кравчук О.Я.	Організовує роботу бухгалтерії, здійснює контроль за відображенням в обліку господарських операцій, складає звітність	45, 70, 71, 79, 73, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98
Бухгалтер по обліку матеріальних цінностей	Голота І.В.	Облік необоротних активів, запасів, облік капіталу, контроль запасів на складі	11, 12, 20, 22, 25, 40, 41, 42, 43, 44, 46
Бухгалтер по заробітній платі	Баран Н.В.	Облік грошових коштів, дебіторів і кредиторів, розрахунків по заробітній платі	31, 36, 37, 63, 65, 66, 68
Бухгалтер по обліку основних засобів та готової продукції	Понікарчук М.В.	Облік основних засобів і нарахування амортизації, облік виробництва, готової продукції, товарів	10, 13, 15, 23, 24, 26, 28

Джерело: побудовано за даними підприємства.

При веденні обліку і складанні звітності на підприємствах галузі застосовують автоматизовані програмні продукти «BAS Бухгалтерія», «М.Е.Дос».

Підприємства застосовують загальну систему оподаткування і є платниками податків згідно ПКУ [34].

Облік фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості здійснюється на основі визначення доходів і витрат, особливості обліку яких визначені обліковою політикою:

1) методи обліку собівартості, перелік і склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) самостійно обираються підприємством відповідно до положень НП(С)БО 16 «Витрати» [32];

2) доходи і витрати визнаються згідно НП(С)БО [3; 27; 31; 32];

3) методи обліку собівартості виготовленої продукції – попроцесний, нормативний;

- 4) розподіл загальноновиробничих витрат – за матеріальними виробничими витратами;
- 5) об'єкт обліку витрат – продукція, роботи, послуги;
- 6) метод нарахування амортизації – прямолінійний;
- 7) форми оплати праці – за штатним розкладом для інженерно-технічних працівників та службовців і робітників; основні працівники (електрогазоварники) – за відрядною оплатою праці; за погодинною – для сторожів;
- 8) визначення фінансових результатів – в кінці звітної періоду шляхом списання витрат і доходів на фінансові результати.

Основними в складі доходів і витрат на ТОВ «Волинь-Кальвіс» є виробничі витрати, собівартість реалізованої продукції (котельного обладнання і котлів) та дохід від реалізації продукції.

При обліку виробничих витрат на досліджуваних підприємствах застосовують НП(С)БО 16 «Витрати» [28] та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [33].

На ТОВ «Волинь-Кальвіс» застосовують нормативний метод обліку витрат і складають кошториси витрат виробничої собівартості, в тому числі кошторис загальноновиробничих витрат.

На початку року і кожного місяця за кожним видом продукції на основі діючих норм і кошторису витрат на ТОВ «Волинь-Кальвіс» складають нормативну калькуляцію, на підставі якої визначають фактичну собівартість продукції, а також здійснюють оцінку браку у виробництві.

При цьому, на ТОВ «Волинь-Кальвіс» розробляють норми витрат сировини та матеріалів, енергії, палива, заробітної плати й інших витрат на всі види продукції, що випускається.

Також до початку виробництва котельного обладнання складають попередню калькуляцію (розрахунок) нормативної собівартості одиниці продукції.

Згідно облікової політики ТОВ «Волинь-Кальвіс» доходи і витрати можуть виникати і в результаті інвентаризації, яка проводиться у період з 11 по 30 листопада звітного року відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [56].

Господарські операції по обліку доходів, витрат і фінансових результатів на підприємствах переробної промисловості підлягають обов'язковому документальному оформленню (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6. – Первинний облік доходів, витрат і фінансових результатів на ТОВ «Волинь-Кальвіс»

Об'єкт обліку	Документ
Витрати	Табелі обліку робочого часу, наряди, листи на доплату, лікарняні листи, розрахунки на відпустку, інші документи по оплаті праці, Накладні на придбання матеріальних цінностей, лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей, внутрішні накладні, акти на списання запасів, акти на списання виробничого і господарського інвентаря, МШП, акти виконаних робіт та наданих послуг, відомості розподілу загальнопромислових витрат, кошториси витрат, розрахунки бухгалтерії Розрахунки нарахування амортизації, відомості нарахування амортизації. Бухгалтерські довідки щодо нарахування податкових платежів, платіжне доручення, виписка банку, рахунок, рахунок-фактура Акти переоцінки, акти приймання-передачі, акти інвентаризації, відомості за результатами інвентаризації
Доходи	Договори купівлі-продажу, накладні на реалізацію продукції, податкові накладні, акти виконаних робіт та наданих послуг, платіжне доручення, виписка банку, рахунок, акти переоцінки, акти приймання-передачі, акти інвентаризації, відомості за результатами інвентаризації, розрахунки бухгалтерії
Фінансові результати	Розрахунок списання доходів і витрат, розрахунки бухгалтерії

Джерело: побудовано за даними підприємства.

В кінці звітного періоду на ТОВ «Волинь-Кальвіс» дані про доходи, витрати й фінансові результати відображають за допомогою програмного продукту «BAS Бухгалтерія» у зведених облікових документах – відомостях по відповідних рахунках.

Господарські операції, що формують фінансові результати на підприємствах переробної промисловості відображають на рахунках бухгалтерського обліку, які є визначеними Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції по його застосуванню [36; 37].

Для обліку доходів на ТОВ «Волинь-Кальвіс» застосовують рахунки 7 класу «Доходи і фінансові результати»:

- 70 «Доходи від реалізації», «...призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг» [36; 37];

- 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про «...інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді» [36; 37];

- 73 «Інші фінансові доходи» ведуть облік доходів, «...які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності» [36; 37];

- 74 «Інші доходи, «...призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства» [36; 37].

Для обліку витрат на виробництво котельного обладнання і котлів, на ТОВ «Волинь-Кальвіс» використовують рахунок 23 «Виробництво» з групуванням за визначеними об'єктами обліку витрат – видами продукції, а також рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» - «...відображають витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва, витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології, витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках, інші загальновиробничі витрати» [36; 37].

Для обліку витрат діяльності на ТОВ «Волинь-Кальвіс» застосовують рахунки 9 класу «Витрати діяльності»:

- 90 «Собівартість реалізації», «...відображають собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг» [36; 37];

- 92 «Адміністративні витрати» - «...відображають загальногосподарські витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства» [36; 37];

-93 «Витрати на збут», «...відображають витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг» [36; 37];

-94 «Інші витрати операційної діяльності», «...відображають інші витрати операційної діяльності» [36; 37];

-95 «Фінансові витрати», «...відображають витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями» [36; 37];

-97 «Інші витрати», «...відображають витрати, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг» [36; 37];

-98 «Податок на прибуток», «...відображають облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу» [36; 37].

За дебетом рахунків витрат відображають суми понесених витрат, за кредитом – їх закриття на фінансові результати. По рахунках доходів облікові записи робляться навпаки: за дебетом закриття на фінансові результати, по кредиту суми отриманих доходів [36; 37].

Фінансові результати ведуть на рахунку 79 «Фінансові результати».

Прибутки (збитки) відображають на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», «...на кредиті якого відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а по дебету – збитки та використання прибутку. Кредитове сальдо характеризує нерозподілений прибуток, а дебетове – непокритий збиток» [36; 37].

На ТОВ «Волинь-Кальвіс» не використовують рахунки аналітичного обліку доходів і витрат та не проводять оцінку фінансових результатів в розрізі видів продукції.

Бухгалтерські записи з обліку доходів, витрат і фінансових результатів на ТОВ «Волинь-Кальвіс» за серпень 2023 року подано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. – Відображення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів на ТОВ «Волинь-Кальвіс» за серпень 2023 року

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Списані матеріальні витрати на виготовлення котлів	23	20	985620,00
Нараховано оплату праці працівникам виробництва	23	661	520186,00
Проведені відрахування ЄСВ	23	651	114441,00
Оприбутковано котли з виробництва	26	23	2541037,00
Відображено собівартість реалізованої продукції	90	26	2350000,00
Нараховано оплату праці адміністративному персоналу	92	661	286000,00
Проведені відрахування ЄСВ	92	651	62920,00
Нараховані відсотки за кредит	95	68	120000,00
Відображено дохід від реалізації котлів	36	701	3128400,00
Відображено ПДВ	701	641	521400,00
Списано на фінансовий результат			
- Собівартість реалізованої продукції	79	90	2350000,00
- Адміністративні витрати	79	92	348920,00
- Фінансові витрати	79	95	120000,00
- Чистий дохід від реалізації	701	79	2607000,00
Відображено фінансовий результат	79	44	1881080,00

Джерело: побудовано за даними підприємства.

На підприємствах харчової промисловості фінансові результати звітного періоду відображають у фінансовій звітності:

- Звіті про фінансові результати, а саме у розділі 1 «Фінансові результати»: «...валовий прибуток (збиток) – рядки 2090,2095; фінансовий результат від операційної діяльності – рядки 2190, 2195; фінансовий результат до оподаткування – рядки 2290, 2295; чистий фінансовий результат (прибуток/збиток) – рядки 2350, 2355)» [30];

- Балансі, а саме в розділі першому пасиву балансу «Власний капітал» (рядок 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)») [30];

- Звіті про рух грошових коштів – рядок 3500 «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» [30];

- Звіті про власний капітал - рядок 4100 «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» [30].

Згідно ПКУ, фінансові результати підприємств переробної промисловості підлягають оподаткуванню і відображенню в декларації з податку на прибуток.

2.3. Аналіз фінансових результатів

Відповідно до методики, визначеної в першому розділі роботи, проведемо аналіз фінансових результатів підприємств переробної промисловості в такій послідовності: аналіз динаміки і структури доходів та витрат, аналіз динаміки і структури фінансових результатів від різних видів діяльності, аналіз формування чистого фінансового результату, аналіз показників рентабельності.

У таблиці 2.8 наведено аналіз динаміки доходів підприємств промисловості України за 2020-2022 роки, до складу яких входять і підприємства переробної промисловості. Окремо для підприємств переробної промисловості аналіз провести не вдалось через відсутність статистичних даних.

Таблиця 2.8. – Аналіз динаміки доходів на підприємствах промисловості України за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника, млн. грн.			Відхилення			
				Абсолютне, млн. грн.		Відносне, %	
	2020	2021	2022	2021/2020	2022/2021	2021/2020	2022/2021
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3377115,2	4697007,4	3937517,8	1319892,2	-759489,6	39,1	-16,2
Інші операційні доходи	176802,6	255027,0	263510,8	78224,4	8483,8	44,2	3,3
Інші доходи	74265,9	99031,3	110575,0	24765,4	11543,7	33,3	11,7
Всього доходів	3628183,7	5051065,7	4311603,6	1422882,0	-739462,1	39,2	-14,6

Джерело: розрахунки автора за даними [57].

За даними таблиці 2.8, до складу доходів підприємств промисловості України входить три складових: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи та інші доходи.

Аналіз показав, що доходи підприємств промисловості у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшилися на 1422882,0 млн. грн. (39,2%), що сталося в результаті збільшення всіх складових доходів: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 1319892,2 млн. грн. або на 39,1%, інших

операційних доходів на 78224,4 млн. грн. або на 44,2% та інших доходів на 24765,4 млн. грн. або на 33,4%.

Дещо інша ситуація спостерігається у 2022 році порівняно з 2021 роком, адже доходи підприємств промисловості зменшились на 739462,1 млн. грн. (14,6%) за рахунок зменшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 759489,6 млн. грн. або на 16,2%. В той же час спостерігається збільшення інших операційних доходів на 8483,8 млн. грн. (3,3%) та інших доходів на 11543,7 млн. грн. (11,4%).

Проведемо аналіз динаміки доходів одного з підприємств переробної промисловості Волинської області, а саме ТОВ «Волинь-Кальвіс», за 2020-2022 роки (таблиця 2.9) і порівняємо темпи зміни складових доходів підприємства з даними по галузі.

Таблиця 2.9. – Аналіз динаміки доходів ТОВ «Волинь-Кальвіс»
за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.			Відхилення			
				Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	28090	59168	111509	31078	52341	110,6	88,5
Інші операційні доходи	2648	3879	6454	1231	2575	46,5	66,4
Інші доходи	773	-	12	-773	12	-100	-
Всього доходів	31511	63047	117975	31536	54928	100,1	87,1

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

За даними таблиці 2.9, склад доходів ТОВ «Волинь-Кальвіс» такий же, як у підприємств переробної промисловості України.

Аналіз показав, що доходи ТОВ «Волинь-Кальвіс» у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшились на 31536 тис. грн. (100,1%), що сталося в результаті збільшення таких складових доходів: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 31078 тис. грн. або на 110,6%, інших операційних доходів на 1231 тис. грн. або на 46,5%. Водночас спостерігається зменшення інших доходів на 773 тис. грн. або на 100,0%.

У 2022 році зростання доходів ТОВ «Волинь-Кальвіс» порівняно з 2021 роком на 54928 тис. грн. або на 87,1% відбулось в результаті збільшення всіх складових доходів: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 52341 тис. грн. або на 88,5%, інших операційних доходів на 2575 тис. грн. або на 66,4%, інших доходів на 12 тис. грн.

За результатами аналізу динаміки доходів на промислових підприємствах України і на ТОВ «Волинь-Кальвіс» відзначимо спільні риси (зростання доходів у 2021 році порівняно з 2020 роком) і відмінні (протилежна динаміка щодо зростання доходів на ТОВ «Волинь-Кальвіс» і зменшення на промислових підприємствах загалом у 2022 році порівняно з 2021 роком).

Зазначимо, що темпи зростання доходів у 2021 році порівняно з 2020 роком на ТОВ «Волинь-Кальвіс» (100,1%) значно вищі порівняно з темпами росту доходів на підприємствах промисловості загалом (39,2%).

Розглянемо структуру доходів досліджуваних підприємств (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10. – Аналіз структури доходів ТОВ «Волинь-Кальвіс» і підприємств промисловості за 2020-2022 роки

Показник	Питома вага, %						Відхилення, відсоткові пункти		
	Промислові підприємства			ТОВ «Волинь Кальвіс»					
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	93,08	92,99	91,33	89,14	93,85	94,52	-3,94	0,86	3,19
Інші операційні доходи	4,87	5,05	6,11	8,40	6,15	5,47	3,53	1,10	-0,64
Інші доходи	2,05	1,96	2,56	2,45	-	0,01	0,40	-1,96	-2,55
Всього доходів	100	100	100	100	100	100	x	x	x

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [57].

За даними таблиці 2.10, найбільшу питому вагу у структурі доходів і ТОВ «Волинь-Кальвіс», і загалом підприємств промисловості України займає така складова як чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Найближчими значення питомої ваги цієї складової в структурі доходів обох об'єктів дослідження спостерігались у 2021 році (близько 93%), в інші періоди

більшою була питома вага цієї складової (близько 93%) або для підприємств промисловості (на 3,94 відсоткових пункти у 2020 році), або для ТОВ «Волинь-Кальвіс» (на 3,19 відсоткових пункти у 2022 році). Показник протягом періоду дослідження зменшується для промислових підприємств (від 93,08% у 2020 році до 91,33% у 2022 році) і зростає для ТОВ «Волинь-Кальвіс» (від 89,14% у 2020 році до 94,52% у 2022 році).

Значно меншу питому вагу у структурі доходів і ТОВ «Волинь-Кальвіс», і загалом підприємств промисловості України займає така складова як інші операційні доходи: близько 5-6% для промислових підприємств України і в проміжку 5,5-8,5% для ТОВ «Волинь-Кальвіс». Питома вага цієї складової в структурі доходів протягом періоду дослідження збільшується для промислових підприємств (від 4,87% у 2020 році до 6,11% у 2022 році) і зменшується для ТОВ «Волинь-Кальвіс» (від 8,40% у 2020 році до 5,47% у 2022 році).

І найменшу питому вагу у структурі доходів і ТОВ «Волинь-Кальвіс», і загалом підприємств промисловості України займає така складова як інші доходи: близько 2% для промислових підприємств України. На ТОВ «Волинь-Кальвіс» ці доходи фактично наявні лише в 2020 році з питоною вагою 2,45%.

У таблиці 2.11 наведено аналіз динаміки витрат підприємств промисловості України за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.11. – Аналіз динаміки витрат на підприємствах промисловості України за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника, млн. грн.			Відхилення			
				Абсолютне, млн. грн.		Відносне, %	
	2020	2021	2022	2021/2020	2022/2021	2021/2020	2022/2021
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2855024,7	3838601,4	3311503,2	983576,7	-527098,2	34,5	-13,7
Інші операційні витрати	560282,8	47928,4	849773,5	-512354,4	801845,1	-91,4	1673,0
Інші витрати	260088,2	803420,6	397023,6	543332,4	-406397,0	208,9	-50,6
Всього витрат	3675395,7	4689950,4	4558300,3	1014554,7	-131650,1	27,6	-2,8

Джерело: розрахунки автора за даними [57].

За даними таблиці 2.11, до складу витрат підприємств промисловості України входить три складових: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні витрати та інші витрати.

Аналіз показав, що витрати підприємств промисловості у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшились на 1014554,7 млн. грн. (27,6%), що сталось в результаті збільшення таких складових витрат: собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 983576,7 млн. грн. або на 34,5%, інших витрат на 543332,4 млн. грн. або на 208,9%. В той же час спостерігається зменшення інших операційних витрат на 512354,4 млн. грн. або на 91,4%.

Дещо інша ситуація спостерігається у 2022 році порівняно з 2021 роком, адже витрати підприємств промисловості зменшились на 131650,1 млн. грн. (2,8%) за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 527098,2 млн. грн. або на 13,7% та інших витрат на 406397,0 млн. грн. (50,6%). В той же час спостерігається значне зростання суми інших операційних витрат на 801845,1 млн. грн. (1673,0% або у 17,73 рази).

Проведемо аналіз динаміки витрат ТОВ «Волинь-Кальвіс», за 2020-2022 роки (таблиця 2.12) і порівняємо темпи зміни складових витрат підприємства з даними по галузі. За даними таблиці 2.12, склад витрат ТОВ «Волинь-Кальвіс» ширший, як у підприємств переробної промисловості України.

Таблиця 2.12. – Аналіз динаміки витрат ТОВ «Волинь-Кальвіс»
за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.			Відхилення			
				Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	22553	42832	71675	20279	28843	89,9	67,3
Адміністративні витрати	3015	3694	6199	679	2505	22,5	67,8
Витрати на збут	1653	3457	4333	1804	876	109,1	25,3
Інші операційні витрати	3892	3330	5146	-562	1816	-14,4	54,5
Фінансові витрати	684	511	74	-173	-437	-25,3	-85,5
Інші витрати	6130	-	25	-6130	25	-100	-
Всього витрат	37927	53824	87452	15897	33628	41,9	62,5

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Так, до складу доходів входять також адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові витрати. Аналіз показав, що витрати ТОВ «Волинь-Кальвіс» у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшились на 15897 тис. грн. (41,9%), що сталося в результаті збільшення таких складових витрат: собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 20279 тис. грн. або на 89,9%, адміністративних витрат на 679 тис. грн. або на 22,5%, витрат на збут на 1804 тис. грн. або на 109,1%. В той час спостерігається зменшення інших операційних витрат підприємства на 562 тис. грн. або на 14,4%, фінансових витрат на 173 тис. грн. або на 25,3% та інших витрат на 6130 тис. грн. або на 100%.

Практично аналогічна ситуація спостерігається у 2022 році порівняно з 2021 роком, адже витрати ТОВ «Волинь-Кальвіс» збільшились на 33628 тис. грн. (62,5%), що сталося в результаті збільшення практично всіх складових витрат: собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 28843 тис. грн. або на 67,3%, адміністративних витрат на 2505 тис. грн. або на 67,8%, витрат на збут на 876 тис. грн. або на 25,3%, інших операційних витрат на 1816 тис. грн. або на 54,5% та інших витрат на 25 тис. грн. В той час спостерігається зменшення лише фінансових витрат на 437 тис. грн. або на 85,5%.

Зазначимо, що темпи зростання витрат у 2021 році порівняно з 2020 роком на ТОВ «Волинь-Кальвіс» (41,9%) значно вищі порівняно з темпами росту витрат на підприємствах промисловості загалом (27,6%). Це негативно характеризує діяльність підприємства.

Розглянемо структуру витрат, попередньо укрупнивши статті витрат підприємства відповідно до підприємств галузі (таблиця 2.13).

За даними таблиці 2.13, найбільшу питому вагу у структурі витрат і ТОВ «Волинь-Кальвіс», і загалом підприємств промисловості України займає така складова як собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). На ТОВ «Волинь-Кальвіс» показник зростає від 59,5% у 2020 році до 82,0% у 2022 році. На промислових підприємствах загалом показник не має стійкої динаміки.

Інші складові витрат займають значно меншу частку. Загалом відзначимо значні коливання у структурі витрат обох об'єктів дослідження.

Таблиця 2.13. – Аналіз структури витрат ТОВ «Волинь-Кальвіс» і підприємств промисловості за 2020-2022 роки

Показник	Питома вага, %						Відхилення, відсоткові пункти		
	Промислові підприємства			ТОВ «Волинь Кальвіс»					
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	77,7	81,8	72,6	59,5	79,6	82,0	-18,2	-2,3	9,3
Інші операційні витрати	15,2	1,0	18,6	22,6	19,5	17,9	7,3	18,5	-0,7
Інші витрати	7,1	17,1	8,7	18,0	0,9	0,1	10,9	-16,2	-8,6
Всього витрат	100	100	100	100	100	100	x	x	x

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [57].

У таблиці 2.14 подано аналіз формування чистого фінансового результату підприємств промисловості України і ТОВ «Волинь Кальвіс» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.14. – Аналіз формування чистого фінансового результату ТОВ «Волинь-Кальвіс» і підприємств промисловості за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника					
	Промислові підприємства, млн. грн.			ТОВ «Волинь Кальвіс», тис. грн.		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Всього доходів	3628183,7	5051065,7	4311603,6	31511	63047	117975
Всього витрат	3675395,7	4689950,4	4558300,3	37967	55606	93063
Чистий фінансовий результат	-47212,0	361115,3	-246696,7	-6456	7441	24912

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [57].

За даними таблиці 2.14, динаміка чистого фінансового результату на ТОВ «Волинь Кальвіс» є позитивною, адже від чистого збитку в сумі 6456 тис. грн. він змінюється чистим прибутком в наступні періоди, причому сума чистого прибутку зростає від 7441 тис. грн. у 2021 році до 24912 тис. грн. у 2022 році.

На промислових підприємствах позитивна динаміка чистого фінансового результату спостерігається лише у 2021 році порівняно з 2020 роком, коли від чистого збитку у сумі 47212,0 млн. грн. він змінюється чистим прибутком у сумі 361115,3 млн. грн. у 2021 році. Однак вже у 2022 році знову зафіксовано чистий збиток для досліджуваних підприємств у сумі 246696,7 млн. грн.

Проаналізувавши абсолютні показники фінансових результатів досліджуваних підприємств, перейдемо до аналізу відносних показників, а саме показників рентабельності (збитковості) (таблиця 2.15).

Таблиця 2.15. – Аналіз показників рентабельності (збитковості) ТОВ «Волинь-Кальвіс» і підприємств промисловості за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника						Відхилення, +/-		
	Промислові підприємства			ТОВ «Волинь Кальвіс»					
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Рентабельність активів	- 0,001	0,008	- 0,005	- 12,979	14,207	35,273	- 12,978	14,198	35,278
Рентабельність власного капіталу	- 0,005	0,036	- 0,023	- 16,960	16,637	41,669	- 16,954	16,601	41,692
Рентабельність позикового капіталу	- 0,002	0,011	- 0,007	- 55,295	97,255	229,805	- 55,294	97,244	229,812
Рентабельність реалізації за чистим прибутком	- 1,398	7,688	- 6,265	- 22,983	12,576	22,341	- 21,585	4,888	28,606

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [57].

За даними таблиці 2.15, ТОВ «Волинь Кальвіс» у 2020 році мало більшу суму чистого збитку на кожен гривню активів (12,979 коп.) ніж загалом промислові підприємства (0,001 коп.), а також на кожен гривню власного та позикового капіталу та чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Вже у 2021 році ТОВ «Волинь Кальвіс» є більш рентабельним порівняно з підприємствами галузі. А у 2022 році ТОВ «Волинь Кальвіс» є рентабельним (оскільки має чистий прибуток), в той час як підприємства галузі загалом є збитковими, адже показують чистий фінансовий результат – чистий збиток.

Авторські результати аналітичного дослідження динаміки і структури доходів на підприємствах промисловості України подано у працях [58-59].

Висновки до розділу 2

1. Проведена статистична оцінка діяльності підприємств переробної промисловості України за 2010-2022 роки показала такі тенденції: негативні – зменшення кількості підприємств, зменшення кількості зайнятих працівників; позитивні – зростання обсягу реалізованої продукції, вартості основних засобів,

вартості запасів, суми власного капіталу і вартості майна досліджуваних підприємств. Також встановлено невідповідність коефіцієнта фінансової незалежності підприємств рекомендованому проміжку значень, що свідчить про значне переважання залучених коштів у структурі джерел фінансування.

2. На підприємствах переробної промисловості облік ведуть згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також Наказу про облікову політику. Бухгалтерський облік на ТОВ «Волинь-Кальвіс» ведуть у бухгалтерії зі штатом трьох бухгалтерів, обов'язки яких прописані у посадових інструкціях. Для ведення обліку і фінансової звітності застосовують автоматизовану форму обліку («BAS Бухгалтерія»), для подання податкової і статистичної звітності застосовують програму «М.Е.Дос». Підприємства застосовують загальну систему оподаткування і є платниками податків згідно ПКУ.

3. На підприємствах переробної промисловості облік фінансових результатів включає визначення доходів і витрат, особливості обліку яких визначені обліковою політикою. Для відображення доходів і витрат застосовують накладні, рахунки, документи по оплаті праці, товарно-транспортні накладні, виписки банку, документи інвентаризації, акти приймання-передачі, розрахунки бухгалтерії. На досліджуваних підприємствах інформацію про фінансові результати узагальнюють на рахунок 79 «Фінансові результати», на який в кінці звітного періоду закривають рахунки доходів і витрат. Для обліку прибутків (збитків) застосовують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

4. Проведено аналіз динаміки та структури доходів і витрат, аналіз формування чистого фінансового результату і аналіз показників рентабельності ТОВ «Волинь Кальвіс» і промислових підприємств України загалом. Аналіз виявив як спільні риси для обох об'єктів дослідження (зростання доходів і витрат у 2021 році, подібна структура доходів і витрат), так і відмінні риси (протилежна динаміка доходів і витрат у 2022 році). За показниками рентабельності ТОВ «Волинь Кальвіс» має гірші результати у 2020 році і кращі у 2021-2022 роках.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1. Вдосконалення обліку фінансових результатів

Сьогодні діяльність підприємств переробної промисловості вимагає постійної перевірки та оцінки фінансових результатів, які можуть змінюватися за рахунок впливу зовнішніх і внутрішніх чинників.

Так, умовою ефективної діяльності підприємств переробної промисловості є вміння оперативного реагування на поточні зміни, якого можливо досягнути за допомогою управління фінансовими результатами.

Фінансові результати впливають і на оцінку фінансового стану підприємств переробної промисловості, визначають загальні умови розвитку підприємства, а також прийняття відповідних управлінських рішень.

Разом з тим, процесі управління фінансовими ресурсами основним джерелом інформації є саме дані бухгалтерського обліку, які повинні бути правильно відображені у обліковій політиці.

Облікова політика підприємств переробної промисловості повинна відображати не лише інформацію щодо фінансових результатів, а й про складові їх формування – доходи і витрати. При цьому, більше уваги слід приділити саме витратам, адже вони впливають на зменшення фінансових результатів.

Пропонуємо для підприємств переробної промисловості, а саме для ТОВ «Волинь-Кальвіс», у внутрішньому регламенті – Наказі про облікову політику виокремити окремий розділ «Формування фінансових результатів» з розкриттям таких елементів облікової політики:

- 1) склад доходів і порядок їх визнання;
- 2) склад витрат і методика їх формування:
 - методи обліку витрат;

- склад виробничих витрат з поділом на змінні і постійні;
- склад прямих витрат;
- статті калькуляції;
- об'єкти обліку витрат;
- склад загальноновиробничих і інших непрямих витрат з поділом на змінні і постійні;
 - методика розподілу загальноновиробничих і інших непрямих витрат (послідовність розподілу і база розподілу);
 - види собівартості для управлінських потреб (собівартість за змінними витратами, повна собівартість);

3) формування фінансових результатів – період визначення, об'єкти, за якими визначатимуться фінансові результати, види фінансових результатів для управлінських потреб.

Наші пропозиції можуть бути використані на інших підприємствах галузі.

Так, в обліковій політиці слід передбачити і механізм формування інформації для управлінських потреб, тобто такі показники і методику їх обліку, які не притаманні фінансовому обліку: види собівартості та відповідна класифікація витрат. Наголошують на розрахунку собівартості саме для управлінських потреб та прийняття стратегічних управлінських рішень у своїх дослідженнях Нужна О.А., Тлущкевич Н.В., Писаренко Т.М. «...правильний розрахунок собівартості продукції сприяє більш ефективному управлінню процесами її формування, покращенню якісних показників роботи підприємства, усуненню причин нереальної собівартості продукції (р., п.) і, відповідно, недостовірної рентабельності її виробництва, що в кінцевому підсумку може бути причиною викривлення фінансових результатів суб'єктів господарювання та застосування невідповідної цінової політики з боку держави» [60; 61].

На сьогоднішній день недоліком в обліку фінансових результатів на ТОВ «Волинь-Кальвіс» є те, що вони визначаються лише при складанні фінансової звітності і зводяться в цілому по підприємству, що унеможливило проведення їх контролю і аналізу в розрізі об'єктів обліку. наприклад видів

продукції. Періодом визначення фінансових результатів є квартал, півріччя і рік.

Крім того на ТОВ «Волинь-Кальвіс» не практикують використання рахунків аналітичного обліку фінансових результатів та не проводять їх оцінку в розрізі видів продукції.

Тому, для управління фінансовими результатами та визначення фінансових результатів за кожним видом продукції (робіт, послуг), визначення їх внеску у загальний фінансовий результат підприємства та для можливості проведення детального їх аналізу і аналізу рентабельності за видами продукції рекомендуємо на підприємствах переробної промисловості застосовувати рахунки аналітичного обліку до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» наступні субрахунки:

791.1. Фінансовий результат від реалізації побутових твердопаливних котлів:

791.1.1 – котли ручного завантаження (твердопаливні котли центрального опалення за їх моделями);

791.1.2 – універсальні твердопаливні котли нижнього горіння з пелетним пальником;

791.1.3 – котли-плити (за моделями);

791.1.4 – котли-плити повітрогрійні (за моделями);

791.1.5 – банні печі (за моделями);

791.1.6 – каміни повітрогрійні (за моделями);

791.1.7 – котли на гранулах (за моделями);

791.2. Фінансовий результат від реалізації промислових твердопаливних котлів:

791.2.1 – котли ручного завантаження (за моделями);

791.2.2 – котли механізовані вулканного типу (за моделями);

791.2.3 – котли механізовані з рухомими колосниками (за моделями);

791.2.4 – універсальні з пелетним пальником для гранульованого палива (за моделями);

791.3. Фінансовий результат від реалізації котельного обладнання:

- 791.3.1 – шнекові конвеєри;
- 791.3.2 – проміжні ємності;
- 791.3.3 – рухомий склад для палива;
- 791.3.4 – мультициклони;
- 791.3.5 – тощо;

791.4. Фінансовий результат від наданих послуг «Котельня під ключ» (пректування, оптимальні рішення по обладнанню і комплектації, монтажні та пусконаладжувальні роботи):

791.4.1 – промислові котли (за моделями);

791.5. Фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції:

791.5.1 – продукція для механізації тваринницьких ферм та птахокомплексів (за видами);

791.6. Фінансовий результат від реалізації виробів з металу:

791.6.1 – будівельні конструкції (за видами);

791.6.2 – деталі для вантажних автомобілів (за видами);

791.6.3 – зварні конструкції (за видами);

791.6.1 – інші вироби (за видами).

За таким же підходом пропонуємо застосовувати аналітичні рахунки до рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Фінансові результати на підприємствах переробної промисловості пропонуємо визначати і за їх видами в розрізі видів продукції, а також визначати фінансовий результат на одиницю:

- валовий прибуток (збиток)
- фінансовий результат від операційної діяльності
- фінансовий результат до оподаткування
- маржинальний прибуток (збиток).

Валовий прибуток визначатиметься як різниця між чистим доходом від реалізації і собівартістю реалізованої продукції.

Для визначення фінансового результату від операційної діяльності та до

оподаткування слід здійснювати розподіл невиробничих витрат за видами продукції, робіт і послуг. Для цього підприємствам переробної промисловості необхідно визначитися із базою розподілу таких витрат і визначати повну собівартість продукції, а саме «...ціна повинна покрити повну собівартість, яка визначається виключно для потреб управлінського обліку» [62]. Фінансовий результат до оподаткування може визначатися і як різниця між чистим доходом від реалізації та повною собівартістю.

Для потреб управління і проведення маржинального аналізу на підприємствах переробної промисловості слід застосовувати міжнародну методику обліку витрат «директ-кост» і визначати неповну собівартість (собівартість за змінними витратами).

При цьому, слід здійснити чітку класифікацію усіх витрат на змінні і постійні, так як змінні витрати впливають на розрахунок маржинального прибутку

Собівартість виготовленої і реалізованої продукції складатиметься з прямих змінних виробничих витрат. Постійні загальновиробничі витрати не включатимуться до собівартості і списуватимуться на фінансові результати, тим самим зменшуючи їх.

В бухгалтерії для розрахунку фінансового результату за видами продукції і зведення його в цілому по видах продукції рекомендуємо використовувати форму управлінської звітності, наприклад Відомість розрахунку фінансових результатів від реалізації, у якій кожного місяця за тими видами продукції, що реалізовані у звітному місяці наводитимуться відповідні доходи і витрати від реалізації, повна собівартість та визначатимуться фінансові результати. Відомість формуватиметься по запропонованих нами аналітичних рахунках до рахунку 791 «Результат операційної діяльності» за видами продукції і її моделями.

Це дозволить визначати продукцію, яка приносить незначний фінансовий результат, або ж взагалі збитки і приймати відповідні рішення щодо подальшого її виробництва і реалізації.

3.2. Визначення резервів зростання ефективності діяльності підприємства на основі факторного аналізу

Найбільш повно характеризує ефективність діяльності підприємства рентабельність активів, тобто всього авансованого капіталу. Названий показник показує суму чистого прибутку в розрахунку на одну гривню активів і обчислюється, відповідно, шляхом ділення чистого прибутку на середньорічну вартість активів (майна підприємства):

$$P_A = \frac{ЧП}{A_c}, \quad (3.1)$$

де P_a – рентабельність активів;

$ЧП$ – чистий прибуток;

A_c – середньорічна сума активів.

Тобто, модель рентабельності активів, яка задається формулою (2.1), містить два фактори. Здійснимо перетворення цієї моделі з метою збільшення кількості факторів, для чого домножимо чисельник і знаменник правої частини на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і середньорічну суму власного капіталу:

$$P_A = \frac{ЧП \cdot ЧДРП \cdot ВК_c}{A_c \cdot ЧДРП \cdot ВК_c} = \frac{ЧП}{ЧДРП} \cdot \frac{ЧДРП}{ВК_c} \cdot \frac{ВК_c}{A_c} = P_{реал} \cdot KB \cdot K_{фн}, \quad (3.2)$$

де P_a – рентабельність активів;

$ЧП$ – чистий прибуток;

A_c – середньорічна сума активів.

$ВК_c$ – середньорічна сума власного капіталу;

$ЧДРП$ – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$P_{реал}$ – рентабельність реалізації за чистим прибутком;

KB – капіталовіддача;

$K_{фн}$ – коефіцієнт фінансової незалежності.

Отже, ми отримали трифакторну мультиплікативну модель рентабельності активів, кожен фактор якої характеризує певний аспект діяльності підприємства:

– рентабельність реалізації за чистим прибутком характеризує ефективність виробництва і реалізації – показує суму чистого прибутку в розрахунку на одну гривню чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– капіталовіддача характеризує ділову активність підприємства – показує суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в розрахунку на одну гривню власного капіталу;

– коефіцієнт незалежності характеризує рівень автономії підприємства у фінансуванні його діяльності – показує суму власних коштів в кожній гривні джерел фінансування підприємства.

І показник (рентабельність активів), і всі фактори моделі (2.2) мають позитивну динаміку – зростання.

Вихідні дані для проведення факторного аналізу рентабельність активів ТОВ «Волинь Кальвіс» за 2020-2022 роки наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. – Вихідні дані для факторного аналізу рентабельності активів
ТОВ «Волинь Кальвіс» за 2020-2022 роки

Показник	Од. вим.	Значення показника			Відхилення, +/-	
		2020	2021	2022	2021/2020	2022/2020
Чистий прибуток	Тис.грн.	-6456	7441	24912	13897	17471
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Тис.грн.	28090	59168	111509	31078	52341
Власний капітал (середньорічна сума)	Тис.грн.	38066,5	44725,5	59786,0	6659	15060,5
Активи (середньорічна вартість)	Тис.грн.	49742,0	52376,5	70626,5	2634,5	18250,0
1 фактор Рентабельність реалізації за чистим прибутком	Тис.грн.	-0,230	0,126	0,223	0,356	0,098
2 фактор Капіталовіддача	Тис.грн.	0,738	1,323	1,865	0,585	0,542
3 фактор Коефіцієнт фінансової незалежності	Тис.грн.	0,765	0,854	0,847	0,089	-0,007
Рентабельність активів	-	-0,130	0,142	0,353	0,272	0,211

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Результати факторного аналізу рентабельності активів ТОВ «Волинь Кальвіс» за 2020-2021 роки наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. – Факторний аналіз рентабельності активів ТОВ «Волинь Кальвіс» за 2020-2021 роки

Фактор	Номер підстановки і назва факторів	Фактор			Рентабельність активів	Вплив фактора
		1	2	3		
		Рентабельність реалізації за чистим прибутком	Капіталовіддача	Коефіцієнт незалежності		
	Нульова підстановка	-0,230	0,738	0,765	-0,130	-
1	Рентабельність реалізації за чистим прибутком	0,126	0,738	0,765	0,071	0,201
2	Капіталовіддача	0,126	1,323	0,765	0,127	0,056
3	Коефіцієнт незалежності	0,126	1,323	0,854	0,142	0,015
Всього						0,272

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Аналіз показав, що збільшення рентабельності активів ТОВ «Волинь Кальвіс» у 2021 році складає 0,272, на що фактори моделі вплинули так:

- збільшення рентабельності реалізації за чистим прибутком на 0,356 викликало збільшення рентабельності активів на 0,201;
- збільшення капіталовіддачі на 0,585 викликало збільшення рентабельності активів на 0,056;
- збільшення коефіцієнта фінансової незалежності на 0,089 викликало збільшення рентабельності активів на 0,015.

Баланс відхилень вірний: $0,201+0,056+0,015 = 0,272$.

Оскільки всі фактори моделі у 2021 році порівняно з 2020 роком мали позитивний вплив на показник (рентабельність активів), резервів зростання показника за сказаний період немає.

Результати факторного аналізу рентабельності активів ТОВ «Волинь Кальвіс» за 2021-2022 роки наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. – Факторний аналіз рентабельності активів ТОВ «Волинь Кальвіс»
за 2021-2022 роки

Фактор	Номер підстановки і назва факторів	Фактор			Рентабельність активів	Вплив фактора
		1	2	3		
		Рентабельність реалізації за чистим прибутком	Капіталовіддача	Коефіцієнт незалежності		
	Нульова підстановка	0,126	1,323	0,854	0,142	-
1	Рентабельність реалізації за чистим прибутком	0,223	1,323	0,854	0,252	0,110
2	Капіталовіддача	0,223	1,865	0,854	0,356	0,104
3	Коефіцієнт незалежності	0,223	1,865	0,847	0,353	-0,003
Всього						0,211

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Аналіз показав, що збільшення рентабельності активів ТОВ «Волинь Кальвіс» у 2022 році складає 0,211, на що фактори моделі вплинули так:

- збільшення рентабельності реалізації за чистим прибутком на 0,098 викликало збільшення рентабельності активів на 0,110;
- збільшення капіталовіддачі на 0,542 викликало збільшення рентабельності активів на 0,104;
- зменшення коефіцієнта фінансової незалежності на 0,007 спричинило зменшення рентабельності активів на 0,003.

Баланс відхилень вірний: $0,2110 + 0,0104 + (-0,003) = 0,211$.

Перші два фактори моделі у 2022 році порівняно з 2021 роком мали позитивний вплив на показник (рентабельність активів), і лише динаміка третього фактора, а саме зменшення коефіцієнта незалежності, стало причиною зниження рентабельності активів.

Тому резервом зростання рентабельності активів є посилення фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування. За умови, що в кожній гривні джерел фінансування ТОВ «Волинь Кальвіс» у 2022 році було б власних засобів на рівні 2021 року (85,4 коп.), рентабельність активів

підприємства була б на 0,003 більшою. В такому випадку на кожну гривню всього авансованого у діяльність підприємства капіталу припадало б на 0,3 коп. більше чистого прибутку ТОВ «Волинь Кальвіс» (не 84,7 коп, а 85,0 коп.).

Загалом можна зробити висновок, що досліджуване підприємство достатньо повно ефективно здійснює діяльність з виробництва і реалізації продукції (про що свідчить позитивна динаміка зростання рентабельності реалізації за чистим прибутком) і має позитивну динаміку прискорення оборотності активів (про свідчить позитивна динаміка зростання капіталовіддачі).

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано для підприємств переробної промисловості, в обліковій політиці виділити окремий розділ «Формування фінансових результатів» з розкриттям тих елементів облікової політики, які стосуються доходів, витрат і фінансових результатів, а також передбачити механізм формування інформації для управлінських потреб.

2. Для визначення фінансових результатів за кожним видом продукції (робіт, послуг) запропоновано на підприємствах переробної промисловості застосовувати рахунки аналітичного обліку до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» субрахунки за видами продукції. Запропоновано фінансові результати визначати і за їх видами в розрізі видів продукції, а також визначати фінансовий результат на одиницю.

3. Для підприємств переробної промисловості автором запропоновано проведення маржинального аналізу і визначення повної і неповної собівартості (за змінними витратами). Запропоновано використовувати управлінську звітність - Відомість розрахунку фінансових результатів від реалізації, яку слід складати щомісяця за видами продукції і в цілому по видах продукції.

4. На основі трифакторної мультиплікативної моделі рентабельності активів, отриманої в результаті математичних перетворень початкової кратної моделі проведено факторних аналіз показника рентабельності активів

ТОВ «Волинь Кальвіс». Протягом періоду дослідження встановлено позитивний вплив на показник двох факторів: рентабельності реалізації за чистим прибутком і капіталовіддачі. Третій фактор (коефіцієнт незалежності або автономії) має позитивний вплив на рентабельність активів лише у 2021 році (за рахунок зміцнення фінансової незалежності підприємства рентабельність активів зросла на 0,015), в той час як у 2022 році послаблення фінансової незалежності підприємства спричинило зменшення рентабельності активів на 0,003. Саме на таку величину могло б припадати більше чистого прибутку на кожну гривню активів за умови, що співвідношення власних і залучених коштів у джерелах фінансування ТОВ «Волинь Кальвіс» було б на рівні 2021 року.

ВИСНОВКИ

1. На основі систематизації наукових праць з обліку і аналізу фінансових результатів встановлено, що фінансові результати є результатом діяльності. У наукових підходах до трактування поняття «фінансові результати» присутні такі його характеристики як кількісний показник діяльності; збільшення або зменшення власного капіталу; додана вартість; прибуток або збиток. У наукових дослідженнях розглядають поняття і склад фінансових результатів в залежності від мети їх формування, облікових і аналітичних потреб та управління в цілому. Нами визначено фінансовий результат як результат діяльності, який характеризує ефективність діяльності у формі прибутку чи збитку. У дисертаційних працях досліджують проблеми теорії, методики і організації обліку, аналізу, контролю та обліковій політиці фінансових результатів, порядку їх формування і відображення в звітності.

2. Правові аспекти організації обліку фінансових результатів визначені законодавством України. Порядок визначення фінансових результатів, мету склад і принципи відображення у фінансовій звітності визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом звітного року від усіх видів діяльності. Законодавчими актами фінансові результати поділяють за видами діяльності та показниками фінансової звітності. Доходи і витрати, які формують фінансові результати обліковують за НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати». Визнання доходів і витрат для формування фінансових результатів в цілях оподаткування та нарахування податку на прибуток визначає ПКУ, облік податку на прибуток регламентовано НП(С)БО 17 «Податок на прибуток».

3. Здійснено огляд методик аналізу фінансових результатів, на основі чого визначено такі складові методики аналізу: мета, джерела інформації, основні напрямки, основні завдання, методи аналізу фінансових результатів (горизонтальний, вертикальний, порівняльний, факторний аналіз), методичні

підходи до аналізу абсолютних і відносних показників фінансових результатів діяльності підприємства.

4. За результатами оцінки діяльності підприємств переробної промисловості за даними Державної служби статистики України за 2010-2022 роки встановлено негативну динаміку зменшення кількості підприємств і кількості зайнятих працівників, і в той же час позитиву динаміку зростання обсягу реалізованої продукції, вартості основних засобів, вартості запасів, суми власного капіталу і вартості майна досліджуваних підприємств. За значенням коефіцієнта фінансової незалежності досліджуваних підприємств встановлено невідповідність його рекомендованому проміжку, на основі чого зроблено висновок про значне переважання залучених коштів у структурі джерел фінансування.

5. На підприємствах переробної промисловості облік організовано відповідно до облікової політики. Досліджувані підприємства застосовують автоматизовану форму обліку та перебувають на загальній системі оподаткування. Фінансові результати на підприємствах галузі виникають при порівнянні доходів і витрат звітного періоду. При визнанні доходів і витрат складають відповідні первинні документи, а при розрахунку фінансових результатів в практиці підприємств переробної промисловості використовують розрахунки бухгалтерії. В кінці звітного періоду фінансові результати визначають шляхом порівняння доходів і витрат при закритті їх на рахунок 79 «Фінансові результати», який закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Основними формами звітності, в яких відображаються фінансові результати є Звіт про фінансові результати і Декларація з податку на прибуток.

6. Аналіз фінансових результатів ТОВ «Волинь Кальвіс» і промислових підприємств України дозволив виявити водночас однакові тенденції показників для обох об'єктів дослідження (зростання доходів і витрат у 2021 році, подібна структура доходів і витрат) і протилежні тенденції (протилежна динаміка

доходів і витрат у 2022 році). За показниками рентабельності ТОВ «Волинь Кальвіс» має гірші результати у 2020 році і кращі результати у 2021-2022 роках.

7. З метою вдосконалення обліку фінансових результатів запропоновано в обліковій політиці підприємств переробної промисловості виділити окремий розділ «Формування фінансових результатів», з розкриттям таких елементів облікової політики: склад доходів і порядок їх визнання, склад витрат і методика її формування (методи обліку витрат, склад виробничих витрат з поділом на змінні і постійні, склад прямих витрат, статті калькуляції, об'єкти обліку витрат, склад загальнопромислових і інших непрямих витрат з поділом на змінні і постійні, методика розподілу загальнопромислових і інших непрямих витрат (послідовність розподілу і база розподілу), види собівартості для управлінських потреб (собівартість за змінними витратами, повна собівартість), формування фінансових результатів. Рекомендуємо обліковій політиці передбачити особливості формування інформації для управлінських потреб: види собівартості та відповідну класифікацію витрат.

8. Для управлінських потреб та визначення фінансових результатів в розрізі видів продукції та послуг, визначення їх внеску у загальний фінансовий результат підприємства та аналізу рентабельності за видами продукції і послуг рекомендуємо на підприємствах переробної промисловості застосовувати рахунки аналітичного обліку до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» за видами котлів, котельного обладнання, наданих послуг, сільськогосподарської продукції, виробів з металу. Автором запропонований розрахунок фінансових результатів на одиницю продукції за такими їх видами: валовий прибуток (збиток), фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, маржинальний прибуток (збиток).

9. Рекомендуємо на підприємствах переробної промисловості для потреб управління фінансовими результатами і проведення маржинального аналізу визначати повну і неповну собівартість (собівартість за змінними витратами). З

метою деталізації інформації про фінансові результати за кожним видом продукції запропоновано щомісяця складати управлінську звітність – Відомість розрахунку фінансових результатів від реалізації, у які відображати доходи і витрати від реалізації, повну собівартість та фінансові результати.

10. Встановлено позитивну динаміку щодо покращення ефективності діяльності ТОВ «Волинь Кальвіс» на основі збільшення рентабельності активів на 0,272 у 2021 році порівняно з 2020 роком і на 0,211 у 2022 році порівняно з 2021 роком. На основі отриманої трифакторної мультиплікативної моделі, отриманої шляхом множення чисельника і знаменника початкової кратної моделі на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і середньорічну вартість власного капіталу, здійснено оцінку впливу ефективності діяльності підприємства з реалізації продукції, капіталовіддачі та структури джерел фінансування на ефективність використання капіталу підприємства.

11. Визначено резерв зростання рентабельності активів шляхом зміцнення фінансової незалежності ТОВ «Волинь Кальвіс» від зовнішніх джерел фінансування. За умови, що в кожній гривні джерел фінансування підприємства у 2022 році було б власних засобів на рівні 2021 року, рентабельність активів підприємства була б на 0,003 більшою і саме на стільки гривень чистого прибутку більше припадало б на кожну гривню авансованого капіталу.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Нагорна І.В. Облік і аналіз фінансового результату в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. № 11. 2021. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9577> (дата звернення: 10.09.2023). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.11.103 дата звернення: 21.09.2023).
2. Дейнека О.В., Остапенко О.А. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування. *Молодіжний науковий вісник. УАБС НБУ. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 4.
3. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1, затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 21.09.2023).
4. Полятикіна Л.І., Новикова С.В. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 20. Ч. 2. С. 170-173.
5. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: зб. наук. праць*. Кіровоград: КНТУ. 2010. Вип. 18. Ч. 1. 2010. С. 135-141.
6. Якимюк О. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства. *Теоретичні та прикладні аспекти розвитку економіки: матеріали II наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 18 квітня 2012 року)*. Тернопіль: ТНТУ, 2012. С. 64-65.
7. Знамеровська Т.М., Халевицька Т.Г. Фінансові результати діяльності: сутність, порядок формування та відображення в обліку. *Аграрний вісник Причорномор'я. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 75. С. 39-46.

8. Олійничук О.І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2011. 20 с.
9. Труфіна Ж.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 21 с.
10. Білик М.Д., Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування: монографія. Київ: КНУТД, 2012. 280 с.
11. Мельничук І.І. Облік та аудит фінансових результатів страхової діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ. 2015. 23 с.
12. Токарева Т.О. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. 2005. 21 с.
13. Гавриленко О.Є. Удосконалення обліку фінансових результатів на підприємствах міського транспорту. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2015. № 6/5(26). С. 47-52.
14. Коваль Н.І., Бондарчук Т.О. Теоретичні основи обліку фінансових результатів. *Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. (19 квітня 2018 року). Вінниця, 2018. С. 18-20.
15. Добрунік Т.П. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів діяльності торговельних підприємств. *Науковий вісник ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 13. Ч. 1. С. 95-99.
16. Гевчук А.В., Мартинюк О.О., Куцелепа Р.С. Вплив законодавчих змін 2018 року на формування фінансового результату: реалії та перспективи. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1327-1333.
17. Яременко Л.М., Авдалян К.В. Особливості бухгалтерського обліку фінансових результатів об'єднань підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 8. С. 109-117.
18. Шулла Р.С. Аналіз підходів до організації системи обліку витрат, доходів і фінансових результатів в Німеччині: міжнародний досвід і можливості

його адаптації у вітчизняній науці і практиці. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування в умовах глобалізації економіки*: матеріали Міжнар.наук.-практ. Інтернет-конф. 2017. С. 127-130.

19. Кучеренко Т.Є., Михайловина С.О., Підлубна О.Д., Оляднічук Н.В. Фінансові результати діяльності: облік, порядок формування, удосконалення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Сер.: Економічні науки. 2019. № 5. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-5-4931> (дата звернення: 24.10.2023).

20. Сусіденко Ю.В. Облік та аналіз фінансових результатів діяльності підприємства. *Східна Європа. Економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 2. С. 297-301.

21. Купріна Н.М. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства: теоретичний і практичний аспект. *Економіка харчової промисловості*. 2018. Т. 10. Вип. 4. С. 48-59.

22. Проскуріна Н., Гнідкова А. Аналіз фінансового стану та фінансових результатів як інструмент ефективності діяльності підприємства. *Економіка та суспільство*. 2022. № 43. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-74> (дата звернення: 29.10.2023).

23. Фецович Т.Р. Стратегічний аналіз результатів діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль. 2015. 20 с.

24. Динько І.М. Облік фінансових результатів на підприємствах цукрової галузі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2014. 24 с.

25. Салех А.М. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств України та Йорданії: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. 23 с.

26. Сич Д.М. Управлінський облік і аналіз фінансових результатів діяльності виробничих підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2019. 20 с.

27. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 21.10.2023).

28. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, від 27.06.2013р. № 635. URL: https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007_12_21&an=254 (дата звернення: 13.10.2023).

29. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25, затв. Наказом МФУ від 31.05.2019р. № 226. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 02.11.2023).

30. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. Наказом МФУ від 28.03.2013р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 03.10.2023).

31. Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15, затв. Наказом МФУ від 29.11.1999р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 07.11.2023).

32. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». затв. Наказом МФУ від 31.12.1999р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 29.10.2023).

33. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. № 373. URL: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page?id_doc=72838 (дата звернення: 04.10.2023).

34. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

35. Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17, затв. Наказом МФУ від 28.12.2000р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 13.11.2023).

36. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 22.11.2023).

37. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

39. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text> (дата звернення: 11.10.2023).

40. Шевчук Є.В. Правовий аспект поняття та класифікації фінансових результатів. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.).* / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023. 340 с. С. 319-320.

41. Адлер О.О., Лесько О.Й. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Вінниця: ВНТУ, 2019. 118 с.

42. Даценко Г.В., Коцеруба Н.В., Крупельницька І.Г., Кудирко О.М., Лобачева І.Ф. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Вінниця: ВТЕІ КНТЕУ, 2021. 416 с.

43. Мулик Т.О. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2017, 288 с.

44. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. Економічний аналіз: навч. посіб. Полтава: РВВД ПДАА, 2018. 290 с.

45. Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.Г., Єрміїчук Н.І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Чернівці: ЧНУ ім. Юрія Федьковича: Рута, 2019. 336 с.

46. Кондратенко Н.О., Великих К.О. Фінансовий аналіз: конспект лекцій. Харків: ХНУМГ ім. Бекетова, 2020. 166 с.

47. Марусяк Н.Л. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Чернівці: ЧНУ: Рута, 2020. 171 с.

48. Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010. Державна служба статистики України. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2005/SECT/KVED05_D.html (дата звернення: 10.10.2023).

49. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Kp_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 15.04.2022).

50. Кількість зайнятих працівників на підприємствах за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Kzp_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 09.11.2023).

51. Витрати на оплату праці підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Vnop_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 09.11.2023).

52. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Orp_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 05.11.2023).

53. Показники балансу підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2013-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/pbp_ek_vsmm_2013_2020_ue.xlsx (дата звернення: 05.11.2023).

54. Необоротні активи підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2013-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pok_bal_pidpr/no_pved_roz_13_20_ue.xlsx (дата звернення: 05.11.2023).

55. Оборотні активи підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2013-2022). Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pok_bal_pidpr/oa_pved_roz_13_20_ue.xlsx (дата звернення: 05.11.2023).

56. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 №879. Дата оновлення: 18.06.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 29.10.2023).

57. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності у 2020-2022 роках. Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 12.10.2023).

58. Шевчук Є.В. Особливості методів трансфертного ціноутворення. *Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України*: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (24 квітня 2021 р). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 14. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2021. 256 с. С. 239-241.

59. Шевчук Є.В. Аналіз динаміки і структури доходів на підприємствах промисловості України. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023. 340 с. С. 316-319.

60. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А. Методика обліку витрат: фінансовий, податковий та управлінський аспект. *Економічні науки: Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету*. Сер.: Облік і фінанси. Вип. 14 (53). Луцьк, 2017. С. 207-216.

61. Писаренко Т.М., Нужна О.А., Глущкевич Н.В. Теоретичні, методичні та етичні аспекти прийняття стратегічних управлінських рішень в обліку. *Економічний форум*. 2022. № 3. С. 126-131.

62. Глущкевич Н.В., Нужна О.А. Застосування маржинального аналізу для прийняття управлінських рішень. *Економічний форум*. 2021. № 4. 157 с. С.145-151.