

Міністерство освіти і науки України
Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повна найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА
ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21

Савчук Ірина Володимирівна

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Нагірська Катерина Євгеніївна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2024 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2024 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

Завідувач кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

« ___ » _____ 2024 року

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

САВЧУК Ірині Володимирівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

- Тема кваліфікаційної роботи Обліково-аналітичне забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі
Керівник роботи: Нагірська Катерина Євгеніївна, к.е.н., доцент
затверджені наказом закладу вищої освіти від «30» грудня 2023 року № 470/01-02
- Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 06 грудня 2024 року
- Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку та аналізу за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, фінансова звітність за 2021-2023 роки.
- Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

Оцінка наукового надбання з питань обліково-аналітичного

1.1. забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства

1.2. Нормативно-правова база обліку фінансових результатів

1.3. Огляд методик аналізу фінансових результатів

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств оптової торгівлі

2.2. Облік фінансових результатів

2.3. Аналіз формування фінансових результатів

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу.

1. *Актуальність, мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра*
2. *Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра*
3. *Визначення фінансових результатів в наукових працях. Систематизація пропозицій авторів наукових статей щодо удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів*
4. *Розкриття елементів методики аналізу фінансових результатів у навчальних посібниках з фінансового аналізу. Підходи науковців до визначення мети аналізу фінансових результатів*
5. *Динаміка кількості підприємств оптової торгівлі та обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств оптової торгівлі в Україні за 2014-2023 роки*
6. *Первинні документи та облікові реєстри, які застосовуються на ПП «Компанія Юкон» в процесі формування доходів, витрат і фінансових результатів. Відображення операцій щодо формування фінансових результатів ПП «Компанія Юкон» за вересень 2024 року*
7. *Аналіз динаміки і структури доходів на підприємствах оптової торгівлі України і ПП «Компанія Юкон» за 2021-2023 роки*
8. *Аналіз динаміки і структури витрат на підприємствах оптової торгівлі України і ПП «Компанія Юкон» за 2021-2023 роки*
9. *Аналіз формування чистого фінансового результату на підприємствах оптової торгівлі України за 2021-2023 роки. Порівняльний аналіз показників рентабельності підприємств оптової торгівлі України за 2021-2023 роки*
10. *Запропонована форма бюджетів реалізації товарів і інструментальних витрат та витрат на збут для ПП «Компанія Юкон» на 1 квартал 2025 року*
11. *Факторний аналіз рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за 2021-2023 роки*

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
<i>Розділ 1</i>	<i>Нагірська К.Є., доцент</i>		
<i>Розділ 2</i>	<i>Нагірська К.Є., доцент</i>		
<i>Розділ 3</i>	<i>Нагірська К.Є., доцент</i>		
<i>Нормоконтроль</i>	<i>Писаренко Т.М., доцент</i>		
<i>Консультант з ЕОМ</i>	<i>Талах Т.А., доцент</i>		

7. Дата видачі завдання 19 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Обґрунтування теми</i>	<i>до 19.09.2023 р.</i>	<i>виконано</i>
2	<i>Огляд літератури із досліджуваної проблеми</i>	<i>до 21.12.2023 р.</i>	<i>виконано</i>
3	<i>Розділ 1</i>	<i>до 05.03.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
4	<i>Розділ 2</i>	<i>до 27.06.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
5	<i>Розділ 3</i>	<i>до 01.11.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
6	<i>Висновки</i>	<i>до 12.11.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
7	<i>Формування переліку джерел посилання</i>	<i>до 15.11.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
8	<i>Формування додатків</i>	<i>до 19.11.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
9	<i>Оформлення ілюстративного матеріалу</i>	<i>до 22.11.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
10	<i>Нормоконтроль</i>	<i>до 26.11.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
11	<i>Інструментальна перевірка на академічний плагіат</i>	<i>до 04.12.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
12	<i>Представлення кваліфікаційної роботи до захисту</i>	<i>до 06.12.2024 р.</i>	<i>виконано</i>

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Савчук І.В.)

_____ (прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Нагірська К.Є.)

_____ (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Савчук І.В. Обліково-аналітичне забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2024. 83 с.

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

У першому розділі розкрито теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів підприємства. Подано оцінку наукового надбання з питань обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових підприємства. Розглянуто методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

У другому розділі розглянуто обліково-аналітичне забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі. Наведено статистичну оцінку діяльності підприємств оптової торгівлі. Розглянуто облік фінансових результатів. Проведено аналіз формування фінансових результатів.

У третьому розділі розглянуто шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі.

Основний зміст роботи викладено на 71 сторінках. Робота містить 20 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел із 56 найменувань та 1 додаток.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємств оптової торгівлі.

Ключові слова: аналіз, динаміка, методика, облік, структура, фінансові результати.

ANNOTATION

Savchuk I.V. Accounting and analytical support for the formation of financial results at wholesale trade enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2024. 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 analytical support for the formation of financial results of an enterprise are revealed. An assessment of scientific achievements on the issues of accounting and analytical support for the formation of financial enterprises is presented. Methods of analyzing the financial results of an enterprise are considered..

The second section an accounting and analytical support for the formation of financial results at wholesale trade enterprises is considered. A statistical assessment of the activities of wholesale trade enterprises is given. Accounting for financial results is considered. An analysis of the formation of financial results is carried out..

In the third section, ways of improving accounting and analytical support for the formation of financial results at wholesale trade enterprises are considered.

The main content of the work is presented on 71 pages. The work contains 20 tables, 7 figures, a list of used sources with 56 items and 1 appendices.

The results of the developments can be applied in the practical activities of wholesale enterprises.

Key words: analysis, dynamics, methodology, accounting, structure, financial results.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КВЕД	–	Класифікатор видів економічної діяльності
НПСБО	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПП	–	Приватне підприємство

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	13
1.1. Оцінка наукового надбання з питань обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства	13
1.2. Нормативно-правова база обліку фінансових результатів	19
1.3. Огляд методик аналізу фінансових результатів	24
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	33
2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств оптової торгівлі	33
2.2. Облік фінансових результатів	40
2.3. Аналіз формування фінансових результатів	47
Висновки до розділу 2	56
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	58
Висновки до розділу 3	67
ВИСНОВКИ	68
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	72
ДОДАТКИ	79

ВСТУП

Актуальність теми. Важливе значення в управлінні доходами і витратами на підприємствах оптової торгівлі має обліково-аналітичне забезпечення процесу формування фінансових результатів. Фінансові результати впливають на розвиток підприємства та характеризують показники ефективності його діяльності. Належне обліково-аналітичне забезпечення формування фінансових результатів служить інформаційним забезпеченням при прийнятті рішень щодо управління фінансовими результатами та системи ціноутворення, аналітичної оцінки фінансового стану підприємства.

Теоретико-методичні й практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів підприємства досліджували автори навчально-методичної літератури з фінансового аналізу та аналізу господарської діяльності, зокрема: Великих К.О., Гаватюк Л.Г., Гайбура Ю.А., Дорогань-Писаренко Л.О., Дропа Я.Б., Єрмічук Н.І., Ковальчук Н.О., Кондратенко Н.О., Магопець О.А., Марусяк Н.Л., Приймак С.В., Терещенко М.А., Трусова Н.В., Тютюнник С.В., Тютюнник Ю.М., Черновол О.М., Шалімова Н.С. Значний внесок у вивчення обліку і аналізу фінансових результатів внесли автори наукових статей: Задорожний З.-М.В., Омецінська І.Я., Гудзенко Н.М., Вашків О.П., Давидов О.І., Дейнека О.В., Кучеренко Т.Є., Михайловина С.О., Оляднічук Н.В., Орехова А.І., Павелко О.В., Полятикіна Л.І., Скаско О.І., Нагірська К.Є., Нагорна І.В., Новак Н.П., Садовська І.Б., Сірко А.Ю., Тлущкевич Н. В., Халатур С.М. та інші. Поглиблене дослідження зазначеної тематики проведене у дисертаційних дослідженнях авторів: Алнаїмат, Мохаммад Ахмад Салех, Мельничук І.І., Осадча О.О., Озеран А.В., Поливана Л.А.

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 обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів підприємства 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:

- подати оцінку наукового надбання з питань обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства;
- дослідити нормативно-правову базу обліку фінансових результатів;
- здійснити огляд методик аналізу фінансових результатів;
- подати статистичну оцінку діяльності підприємств оптової торгівлі;
- розглянути порядок та особливості обліку фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі;
- провести аналіз формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі;
- запропонувати шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі.

Об'єктом дослідження обрано обліково-аналітичне забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні методи обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі.

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 обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі, матеріали періодичних видань і наукових конференцій, дані фінансової звітності підприємств оптової торгівлі, а також результати власних досліджень і розрахунків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

удосконалено:

– організацію контролю фінансових результатів – запропоновано на підприємствах оптової торгівлі здійснювати контроль за виконанням бюджетів: в процесі складання і виконання бюджетів (поточний контроль) та після завершення бюджетного періоду (фактичний контроль);

набуло подальшого розвитку:

– методика визначення резервів зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком через покращення структури капіталу та підвищення ефективності використання власного капіталу підприємства;

– методика складання бюджетів для управління фінансовими результатами – розроблено для досліджуваного підприємства форми бюджету реалізації товарів та бюджету адміністративних витрат і витрат на збут, за даними яких слід формувати Бюджетний звіт про фінансові результати.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, отримані у процесі дослідження, сприятимуть вдосконаленню обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ПП «Компанія Юкон», 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: XVI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 25 травня 2024 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Дослідження фінансових інституцій та інструментів розвитку держави, територій та суб'єктів господарювання: теоретичні, методологічні та практичні аспекти» (м. Одеса, 24 жовтня 2024р.); XVI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2 листопада 2024 р.); VII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (м. Луцьк, 22 листопада 2024 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором у 5 опублікованих наукових працях, з них 1 стаття і 4 тези 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 20 таблиць на 21 сторінках і 7 рисунків на 7 сторінках. Робота містить 1 додаток на 4 сторінках, перелік джерел посилання включає 56 найменувань на 7 сторінках.

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

У розділі 1 «Теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів підприємства» подано оцінку наукового надбання з питань обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових

результатів діяльності підприємства, досліджено нормативно-правову базу обліку фінансових результатів, здійснено огляд методик аналізу фінансових результатів.

У розділі 2 «Обліково-аналітичне забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі» подано статистичну оцінку діяльності підприємств оптової торгівлі, розглянуто порядок та особливості обліку фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі, проведено аналіз формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі;

У розділі 3 «Вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі» обґрунтовано доцільність застосування елементів управлінського обліку, а саме бюджетування фінансових результатів, а також визначено резерви підвищення рентабельності реалізації за чистим прибутком.

Висновки узагальнюють результати роботи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Оцінка наукового надбання з питань обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства

Будь яка діяльність характеризується отриманням фінансових результатів. Як зауважують Полятикіна Л.І. та Новикова С.В. «отримання позитивного фінансового результату та спрямування діяльності на його збільшення є основною метою та ціллю діяльності підприємства. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які більш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про економічний потенціал його подальшого розвитку» [1]. «Фінансовий результат є головним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства: прибутковість діяльності, платоспроможність, можливості для економічного росту, конкурентоспроможність, у кінцевому підсумку – ринкову вартість суб'єкта господарювання» [2].

В цілому облік фінансових результатів регламентований НП(С)БО України, проте у наукових працях розглядають проблеми обліку, аналізу, контролю, оподаткування фінансових результатів (додаток А).

Так, у наукових працях фінансові результати переважно характеризуються як порівняння доходів і витрат. «Фінансовий результат трактується як зіставлення доходів та витрат діяльності підприємства, виступає прибутком або збитком, що приводить до збільшення (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу» [1]. Проте, до визначення суті фінансових результатів існують різні підходи науковців (таблиця 1.1.)

У своїх дослідженнях щодо суті поняття «фінансовий результат» Дейнека О.В. та Остапенко О.А. виділили ознаки за якими «згрупували думки вчених щодо сутності поняття «фінансові результати»: результат зіставлення доходів та витрат підприємства; приріст чи зменшення капіталу; вираження у формі прибутку або збитку; підсумки (результат) діяльності» [3].

Таблиця 1.1. – Визначення фінансових результатів в наукових працях

Автор	Визначення
Вашків О.П., Фірман Н.Я.	«Категорію фінансового результату можна розуміти як узагальнену характеристику, що відображає: 1) рівень ефективності використання залученої ресурсної бази; 2) якість і результативність прийнятих управлінських рішень; 3) рівень реалізації потенціалу підприємства в його економічному зростанні» [2].
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» [3].
Алнаїмат, Махаммад Ахмад Салех	«Фінансовий результат – це уречевлення у грошовій формі економічної вигоди від використання капіталу власників у результаті здійснення господарської діяльності підприємства» [4].
Скаска О.І., Борняк О.О.	«Фінансовий результат - це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворився в процесі його підприємницької діяльності за звітний період» [5].
Гудзенко Н.М. Григораш М.В.	«Фінансові результати можуть виявлятися у вигляді прибутків (в разі ефективної діяльності) чи збитків (у протилежному випадку)» [6].
Орехова А.І., Толстошеєва В.С.	«Фінансовий результат є узагальнюючим показником аналізу та оцінювання ефективності (неефективності) функціонування підприємства на відповідних стадіях (етапах) його формування» [7].

Джерело: сформовано на основі [2-7].

Разом з тим, при дослідженні економічної суті фінансового результату Вашків О.П., Фірман Н.Я. дійшли висновку, що «фінансовий результат діяльності підприємства може розглядатися у трьох площинах: 1) як підсумок діяльності підприємства; 2) як прибуток чи збиток підприємства; 3) як приріст чи зменшення вартості (капіталу) підприємства» [2].

Отже, визначення поняття «фінансові результати» характеризується зіставленням доходів і витрат, прибутком чи збитком, економічною вигодою, приростом чи зменшенням вартості власного капіталу, показником оцінки ефективності чи неефективності діяльності підприємства. Основне, що фінансові результати відображаються прибутком або збитком, що є протилежними за своїм змістом. Крім того, законодавством України передбачено трактування понять «прибуток» і «збиток» [8].

Систематизація пропозицій авторів наукових статей щодо удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів подана в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. – Систематизація пропозицій авторів наукових статей щодо удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів

Автор	Пропозиції
Скаска О.І., Борняк О.О.	«Виокремлено основні рахунки, які впливають на формування фінансового результату та висвітлено особливості, які впливають на бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності будівельних підприємств. Основними проблемними ділянками в обліку фінансових результатів є: - вилучення з плану рахунків рахунок 75 «Надзвичайні доходи» і 99 «Надзвичайні витрати». На сьогоднішній день, настання надзвичайних ситуацій є більш ймовірними аніж кілька років тому. Відповідно, виокремлення в бухгалтерському обліку доходів та витрат від настання надзвичайних подій є необхідним та дасть змогу уникнути спотворення фінансового результату від звичайної діяльності; - класифікація фінансових результатів будівельних підприємств, яка потребує удосконалення відповідно до сучасних ринкових умов. для обліку надзвичайних витрат та надзвичайних доходів, які актуальні на сьогоднішній день, слід впровадити окремі рахунки, як і були до 2013 року» [5].
Гудзенко Н.М., Григораш М.В.	«Аналітичну деталізацію інформації щодо продажу продукції (товарів, робіт та послуг) для визначення фінансових результатів на підприємствах з урахуванням специфіки їх діяльності пропонується здійснювати за такими критеріями: 1) аналітичні рахунки за формою торгівлі (оптова та роздрібна); 2) аналітичні рахунки за категоріями покупців під час реалізації вітчизняним та іноземним покупцям (з метою подальшого визначення впливу курсових різниць та оцінки ефективності продажу за найбільш «вагомими» покупцями); 3) аналітичні рахунки за методами активізації продажу, що дасть змогу оцінити ефективність вжитих маркетингових заходів» [6].
Новак Н.П., Коваль С.В.	«Запропоновано пропозиції щодо удосконалення нормативно-законодавчого забезпечення обліку фінансових результатів: уніфікації методики визначення прибутків і збитків; узгодження національних положень з обліку фінансових результатів; узгодження національних і міжнародних стандартів; додаткових вимог до складання фінансової звітності в умовах війни» [9].
Задорожний З.-М., Омеціньска І.	«Запропоновано за рахунком 79 «Фінансові результати» вести облік в розрізі таких субрахунків та аналітичних рахунків першого порядку: 791 «Фінансовий результат від операційної діяльності»; 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності»; 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності»; 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності»; 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності»; 7931 «Фінансовий результат від участі в капіталі»; 7932 «Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності» [10].

Джерело: складено автором з використанням [5;6;9-10].

При дослідженні впливу доходів і витрат на формування фінансових результатів Кучеренко Т.Є., Михайловина С.О., Оляднічук Н.В. також звертають увагу на визнання в обліку та звітності надзвичайних подій (транзакції), і відповідно, формування фінансових результатів від такої діяльності [11].

Досліджуючи організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів Орехова А.І. зауважує на важливості впливу облікової політики на «суми витрат, доходів і фінансових результатів, а також на суму оподаткованого прибутку, тому облікова політика дає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку» [7].

Автор до основних напрямів удосконалення обліку фінансових результатів відносять «розвиток послідовних теоретичних концепцій, за допомогою яких можна оцінити вже усталені, нещодавно виниклі та запропоновані практичні процедури; розроблення на цій основі відповідного нормативно-правового та методичного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових результатів» [7].

В цілому Нагорна І.В. увагу звертає на основні питання, які слід вирішити для покращення обліку фінансових результатів: «удосконалення кореспонденції рахунків; визначити ефективність облікової політики системи внутрішнього контролю; як мінімізувати операційні витрати та збитки, максимізувати прогнозований поточний прибуток; зробити розподіл ефективності використання» [12].

Значну увагу у наукових працях приділяють і питанням аналізу фінансових результатів, а саме методики аналізу, використання фінансових результатів у фінансовому аналізі, стійкості фінансових результатів, управління фінансовою безпекою, інформаційному забезпеченню аналізу.

Так, Полятикіна Л.І. та Новикова С.В. до головних завдань аналізу фінансових результатів відносять «оцінювання динаміки абсолютних показників фінансових результатів; визначення спрямованості і розміру впливу окремих чинників на суму прибутку та рівень рентабельності; виявлення й оцінювання можливих резервів зростання прибутку і рентабельності» [1].

Нагорна І.В. обґрунтовує доцільність проведення аналізу прибутку у взаємозв'язку з оцінкою грошових потоків «аналіз фінансових результатів не може тільки обмежуватися аналізом чистого прибутку чи грошових потоків. Кожен показник надає інформацію про підприємство в певному контексті, і лише повна оцінка показника дає повне уявлення про майбутні можливості підприємства. Щоб уникнути негативних факторів у майбутньому, ми аналізуємо вплив різних факторів на величину прибутку» [12].

Процес формування стійкості фінансових результатів в умовах війни розглядають Халатур С.М., Сірко А.Ю. та Правило О.Л. та пропонують «інтегрований механізм стійкого формування фінансових результатів

підприємств, який має враховувати специфічні виклики та загрози, з якими стикаються компанії під час військових конфліктів. Основні компоненти такого механізму можуть включати наступні елементи: антикризове фінансове управління, мобільність та диверсифікація, інноваційні фінансові інструменти, логістичні адаптації, управління людським капіталом, стратегічне планування та управління ризиками, підтримка з боку держави та міжнародних організацій, комунікації та довіра» [13].

Увагу звертають і на управлінський аспект фінансових результатів – використання для прийняття управлінських рішень. Так, Давидов О.І. запропонував «концепцію фінансової оцінки фундаментально-стейкхолдерської доданої вартості підприємств як процесу визначення стратегічного фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання у вигляді різниці між доходами підприємства та нестратегічними експліцитними витратами й імпліцитними витратами» [14].

Осадча О.О. звертає увагу на поширення концепції, згідно з якою «фінансові результати в обліку відображаються таким чином, щоб відповідати моделям прийняття рішень власниками, інвесторами та кредиторами» [15].

Питання обліку та управління фінансових результатів були об'єктом дослідження і монографій. Павелко О.В. у монографії «Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку» обґрунтовано «організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів; розроблено узагальнену класифікацію фінансових результатів будівельних підприємств (визнано за доцільне, класифікувати прибутки (збитки) від будівництва та від надання послуг генерального підряду) та робочий план рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств» [16].

Управлінський аспект обліку витрат і їх впливу на фінансові результати нами розглядалися у науковій праці [17].

Фінансові результати є і об'єктом дисертаційних праць (додаток А). При цьому, наукова новизна стосується удосконалення організації і методики

фінансових результатів, процесу їх формування і відображення в обліку, аудиту і аналізу, контролю, удосконалення аналітичної оцінки фінансових результатів, синтетичного і аналітичного їх обліку, змісту та структури звітності, в тому числі і управлінської, управлінського обліку фінансових результатів, облікової політики:

– Алнаїмат Мохаммад Ахмад Салех «визначено напрями розвитку інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів у системі корпоративної звітності вітчизняних підприємств; сформовано рекомендації щодо обґрунтування заходів із поліпшення фінансових результатів на основі аналітичної оцінки фінансових результатів підприємств, що містять узагальнені підходи до реалізації шляхів ефективного формування та використання прибутку як кінцевого фінансового результату діяльності підприємств» [4];

– Поливана Л.А. «запропоновано в системі рахунків бухгалтерського обліку виокремлювати субрахунок 790 «Валовий прибуток» і з поділом на 7901 «Відстрочений валовий прибуток» і 7902 «Отриманий валовий прибуток» з метою забезпечення реальності оцінювання доходу від реалізації продукції» [18];

– Озеран А.В. удосконалено «подання у звіті про фінансові результати доходів і збитків від інших операцій на нетто-основі, якщо їх величина є несуттєвою, що сприяє адекватнішому відображенню фінансового стану підприємства, і наближає вітчизняну фінансову звітність до положень МСФЗ; організаційно-методичні питання розкриття інформації за сегментами діяльності, зокрема: алгоритм виділення операційних і звітних сегментів, що базується на управлінському підході; зміст та формат звіту при розкритті інформації за сегментами; методику доходів і витрат за звітними сегментами. Наведений комплекс заходів уможлиблює проведення аналізу діяльності підприємства у розрізі його компонентів, що сприяє покращенню аналітичного забезпечення фінансового менеджменту» [19];

– Осадча О.О. «розроблено концепцію системи управлінського обліку фінансових результатів як інструменту системи контролю, зокрема, охарактеризовано структуру облікової політики для підсистеми управлінського

обліку, детально розкрито етапи організації управлінського обліку фінансових результатів з урахуванням міжнародної практики; запропоновано склад методологічного забезпечення процесного підходу до обліку фінансових результатів» [15];

– Мельничук І.І. «обґрунтовано методичне забезпечення формування показників, які визначають фінансовий результат страхової діяльності в системі фінансової звітності; запропоновано модель облікової політики за основними її елементами в частині формування фінансових результатів страхової діяльності; розроблено методичні рекомендації з внутрішнього аудиту фінансових результатів страхової діяльності» [20];

Отже, у наукових дослідженнях автори розглядають питання обліку і аналізу фінансових результатів [1; 4; 7; 10; 12; 16; 18; 20], суті фінансового результату [2-7], проблем обліку фінансових результатів та їх відображення на рахунках обліку та в звітності [5;6;10;19], облікової політики фінансових результатів [7; 15; 21], удосконалення правового забезпечення обліку фінансових результатів [9], управління фінансовими результатами та їх використання для фінансової оцінки діяльності підприємства [13; 14; 19], облікового забезпечення управління, контролю і аудиту доходів, витрат і фінансових результатів [11; 15; 20-21], впливу амортизаційної політики на витрати і безпеку підприємства [22]. При цьому, завжди фінансові результати пов'язують з прибутком і збитком, які виникають в процесі порівняння доходів та витрат.

1.2. Нормативно-правова база обліку фінансових результатів

Нормативно-правова база обліку фінансових результатів включає чинні в Україні Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23], НП(С)БО 15 «Дохід» [26], НП(С)БО 16 «Витрати» [25], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], Податковий кодекс [26], НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [27], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»

[28], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [29]; МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [30] та інші рекомендації, положення й інструкції [31-36].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23] визначено принцип бухгалтерського обліку і звітності щодо формування фінансових результатів: «принцип нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [23].

Визначення доходів і витрат міститися у декількох правових актах: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [23], НП(С)БО 15 «Доходи» [24], НП(С)БО 16 «Витрати» [25] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8]:

1) «доходи – 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)» [8;23-24];

2) «витрати – 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)» [8; 23; 25].

Разом з тим, «методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності» визначають НП(С)БО 15 «Доходи» [24], НП(С)БО 16 «Витрати» [25].

Сама методика визначення фінансових результатів для складання фінансової звітності розкрита НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і передбачає зіставлення доходів та витрат звітного періоду [8]. В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дане визначення понять «прибуток» і «збиток» (рисунок 1.1).

З метою оподаткування фінансових результатів і відображення їх у податковій звітності ПКУ [26] визначено «порядок визнання доходів і витрат для формування фінансових результатів в цілях оподаткування» [26].

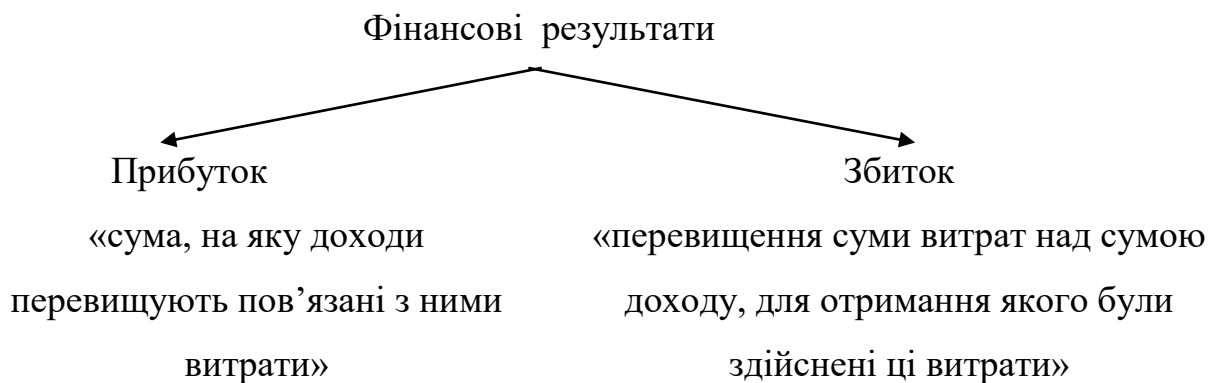


Рисунок 1.1 Визначення фінансових результатів для складання фінансової звітності згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Джерело: сформовано на основі [8].

Зокрема ПКУ [31] визначено:

– об'єкт оподаткування податком на прибуток: «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 НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ; дохід (прибуток) нерезидента із джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню згідно з ПКУ» [26];

- база оподаткування « грошове вираження об'єкту оподаткування» [26];
- ставка податку на прибуток – 18% [26];
- ставка податку на прибуток – 18% [26];
- податкова звітність – Декларація з податку на прибуток [26].

НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [27] «визнає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності» [27]. Згідно НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», обліковий прибуток (збиток) це «сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період» [27].

Відображення фінансових результатів у фінансовій звітності визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [28] та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [29]. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає «вимоги до розкриття елементів фінансової звітності та зміст і форму Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» [8]. Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [29] визначено розкриття інформації за статтями звітності» [29].

НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [28] «установлює зміст і форму Фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форму Фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення» [28].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [29] фінансові результати відображають у:

– Балансі – стаття «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» «відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу» [8; 29];

– Звіті про фінансові результати – стаття «Валовий прибуток (збиток)», стаття «Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)», стаття «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток)», стаття «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування», стаття «Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток)», стаття «Сукупний дохід» - «наводиться сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування» [8; 29];

–Звіті про рух грошових коштів – стаття «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» [8; 29];

– Звіт про власний капітал – стаття «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» [8; 29].

У разі складання консолідованої фінансової звітності застосовують МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [30], і фінансові результати відображають у статтях «Загальний сукупний прибуток», «Загальний сукупний прибуток» та «Прибуток або збиток» [30].

При відображенні в обліку господарських операцій, які формують фінансові результати застосовують «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [31], «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку» [32], «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій» [33], «Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [34]. Планом рахунків [33] визначено рахунок 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [33; 34].

Доходи і витрати, які виникають в результаті інвентаризації та впливають на фінансові результати відображають відповідно до НП(С)БО та «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [35].

На підприємстві елементи облікової політики з формування фінансових результатів визначаються згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [36].

Отже, згідно нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів та їх відображення в звітності, вони поділяються на прибутки і збитки, і включають такі їх види: «Валовий прибуток (збиток)», «Фінансовий результат від операційної діяльності», «Фінансовий результат до оподаткування», «Чистий фінансовий результат», «Сукупний дохід».

1.3. Огляд методик аналізу фінансових результатів

Проведемо порівняльний аналіз методик аналізу фінансових результатів на основі підходів, які розкрито у навчальних посібниках із фінансового аналізу, авторами яких є науковці: Гаватюк Л.Г., Ковальчук Н.О., Єрміїчук Н.І. [37], Гайбура Ю.А. [38], Дропа Я.Б. [39], Кондратенко Н.О., Великих К.О. [40], Магопець О.А., Шалімова Н.С., Черновол О.М. [41], Марусяк Н.Л. [42], Приймак С.В. [43], Трусова Н.В., Терещенко М.А. [44], Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. [45].

У таблиці 1.3 наведемо результати наших досліджень в питанні розкриття елементів методики фінансових результатів зазначених авторів.

Таблиця 1.3. – Розкриття елементів методики аналізу фінансових результатів у навчальних посібниках з фінансового аналізу

Елементи методики аналізу фінансових результатів	Гаватюк Л.Г. та ін. [37]	Гайбура Ю.А. [38]	Дропа Я.Б. [39]	Кондратенко Н.О. та ін. [40]	Магопець О.А. та ін. [41]	Марусяк Н.Л. [42]	Приймак С.В. [43]	Трусова Н.В. та ін. [44]	Тютюнник Ю.М. та ін. [45]	Всього
Мета аналізу	+	+		+				+	+	5
Завдання аналізу	+	+		+	+	+	+	+	+	8
Форми аналізу						+		+		2
Методи аналізу	+					+		+		3
Джерела інформації для проведення аналізу		+		+	+		+		+	5
Абсолютні показники фінансових результатів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	9
Показники рентабельності	+	+		+		+		+	+	6
Факторний аналіз прибутку і рентабельності	+	+	+	+	+			+	+	7
Разом	6	6	2	6	4	5	3	7	6	x

Джерело: складено автором з використанням [37-45].

Отже, за даними таблиці, автори навчальних посібників з фінансового аналізу загалом комплексно розглядають методику аналізу фінансових

результатів. Однак різні складові елементи методики, виділені нами, знаходять своє відображення не в усіх розглянутих джерелах.

Так, із восьми складових елементів методики аналізу фінансових результатів найбільше розглянули Трусова Н.В. і Терещенко М.А. (сім елементів), шість елементів висвітлено авторами Гаватюк Л.Г., Ковальчук Н.О., Єрмійчук Н.І. [37], Гайбура Ю.А. [38], Кондратенко Н.О., Великих К.О. [40], Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. [45]. Решта авторів розкривають від двох до п'яти елементів методики аналізу фінансових результатів.

Якщо проаналізувати таблицю в розрізі саме складових елементів методики аналізу фінансових результатів, то можна зазначити наступне:

- найбільша кількість авторів розглядає абсолютні показники фінансових результатів (100% джерел) і завдання аналізу фінансових результатів (вісім із дев'яти, або 88,9% джерел);

- значна кількість авторів розглядає факторний аналіз прибутку і рентабельності (сім із дев'яти, або 77,8% джерел) і показники рентабельності (шість із дев'яти, або 66,7% джерел);

- у п'яти джерелах приділяється увага меті аналізу та джерелам інформації для його проведення (п'ять із дев'яти, або 55,6% джерел);

- найменша кількість авторів розглядає форми аналізу фінансових результатів (два із дев'яти, або 22,2% джерел) і методи аналізу фінансових результатів (три із дев'яти, або 33,3% джерел).

Розглянемо більш детально основні елементи методики аналізу фінансових результатів. Отже, мету аналізу фінансових результатів науковці визначають наступним чином (таблиця 1.4).

Аналізуючи дані таблиці, можемо зазначити, що незважаючи на різні формулювання мети аналізу фінансових результатів, вчені акцентують увагу на таких важливих аспектах, як результативність, прибуток, оцінка, динаміка, ефективність, фактори впливу на прибуток і рентабельність, управління показниками фінансових результатів, резерви підвищення ефективності

діяльності підприємства. На нашу думку, саме ці поняття у комплексі й формують мету аналізу фінансових результатів.

Таблиця 1.4. – Підходи науковців до визначення мети аналізу фінансових результатів

Автори	Визначення	Ключові слова
Гаватюк Л.Г., Ковальчук Н.О., Єрміїчук Н.І. Трусова Н.В., Терещенко М.А.	«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» [37; 44]	Результативність, ефективність, оцінка, фактори впливу, підвищення ефективності
Гайбура Ю.А.	«об'єктивна оцінка та виявлення резервів подальшого підвищення ефективності управління цими показниками фінансового результату діяльності підприємства» [38]	Оцінка, резерви, підвищення ефективності, управління показниками
Кондратенко Н.О., Великих К.О. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В.	«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» [40; 45]	Повнота та якість отримання прибутку, оцінка динаміки, фактори впливу, рентабельність, резерви зростання прибутку і рентабельності

Джерело: складено автором з використанням [37; 38; 40; 44; 45].

Щодо завдань аналізу фінансових результатів, то вчені їх визначають достатньо широким переліком. Так, Гаватюк Л.Г., Ковальчук Н.О., Єрміїчук Н.І., а також Трусова Н.В., Терещенко М.А. виокремлюють вісім основних завдань аналізу фінансових результатів:

- дослідження рівня, складу та структури фінансових результатів у динаміці;
- контроль за процесом формування фінансових результатів за видами діяльності;
- оцінка абсолютних і відносних показників формування фінансових результатів від різних видів діяльності;

- виявлення факторів та причин, які справляють вплив на суму чистого фінансового результату і кількісний вимір їх впливу на результативний показник;

- оцінка ефективності розподілу чистого прибутку підприємства;

- виявлення резервів збільшення суми чистого прибутку і рентабельності;

- оцінка роботи підприємства по використанню можливостей збільшення прибутку та рентабельності;

- розробка заходів щодо використання виявлених резервів» [37; 44].

Автори Кондратенко Н.О., Великих К.О., а також Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. вбачають шість основних завдань, які слід виконати, проводячи аналіз фінансових результатів:

- «загальне оцінювання обсягів, динаміки, структури та якості фінансових результатів діяльності підприємства;

- виявлення факторів і кількісне вимірювання їх впливу на зміну фінансових результатів (порівняно з планом і попередніми періодами);

- аналіз показників оборотності оборотних активів;

- оцінювання рентабельності роботи підприємства за системою показників, визначення впливу факторів на їх зміну;

- встановлення можливостей одержання прибутку з урахуванням ресурсного потенціалу підприємства та кон'юнктури ринку, оцінювання обґрунтованості плану (прогнозу) фінансових результатів;

- визначення резервів збільшення суми прибутку та підвищення показників ефективності використання капіталу, розроблення рекомендацій стосовно їх практичного впровадження з метою зростання рівня прибутковості бізнесу» [40; 45].

На думку Приймак С.В., «завданнями аналізу прибутків і рентабельності роботи підприємства є:

1. Вивчити обсяг і структуру фінансових результатів;

2. Виявити вплив факторів на величину фінансового результату;

3. Оцінити динаміку формування складових частин прибутку;

4. Провести факторний аналіз прибутку від операційної діяльності;
5. Оцінити виконання плану за прибутком;
6. З'ясувати, як змінилася та частина прибутку, що перераховується в доход бюджету у вигляді податків і та частина, - що залишається у розпорядженні підприємства;
7. Провести факторний аналіз рентабельності;
8. Виявити внутрішні резерви підприємства щодо збільшення прибутків і рентабельності;
9. Розробити шляхи впровадження виявлених резервів» [43].

Як вважають Магопець О.А., Шалімова Н.С., Черновол О.М., при проведенні аналізу фінансових результатів слід виконати таких шість основних завдань:

- «вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку;
- систематичний контроль за процесом формування прибутку і зміною його динаміки;
- визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку;
- виявлення резервів збільшення суми прибутку і підвищення рівня прибутковості бізнесу;
- оцінювання роботи підприємства з використання можливостей збільшення прибутку і рентабельності;
- розробка рекомендацій з підвищення ефективності системи управління прибутком» [41].

В свою чергу, Гайбура Ю.А. виділяє п'ять основних завдань аналізу прибутку і рентабельності:

- «систематичний контроль за формуванням фінансових результатів діяльності підприємства;
- аналіз та оцінка рівня і динаміки показників прибутку;

- виявлення впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів на фінансові результати і рівень рентабельності;
- дослідження напрямів, структури та ефективності використання прибутку;
- визначення резервів зростання суми прибутку та рівня рентабельності, розроблення рекомендацій щодо їх використання» [38].

Марусяк Н.Л. розглядає також форми аналізу фінансових результатів підприємства за певними ознаками. Зокрема, за об'єктами аналізу автор виділяє «аналіз формування прибутку» і «аналіз розподілу і використання прибутку»; за суб'єктами дослідження – відповідно зовнішній та внутрішній аналіз; за мірою деталізації – повний і тематичний аналіз; за обсягом дослідження – попередній і тематичний аналіз; за періодами дослідження – «попередній аналіз прибутку», «оперативний аналіз прибутку», «ретроспективний аналіз прибутку» і «прогнозний аналіз прибутку» [42].

Зупинимось також на методах, які використовують при проведенні аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Зокрема, Гаватюк Л.Г., Ковальчук Н.О., Єрміїчук Н.І., а також Трусова Н.В., Терещенко М.А. виділяють такі стандартні методи проведення аналізу фінансових результатів:

- горизонтальний (трендовий) аналіз – «базується на вивченні динаміки окремих показників у часі. На основі даного методу аналізу розраховуються темпи росту (приросту) окремих видів прибутку, визначаються загальні тенденції його зміни (або тренду). Горизонтальний аналіз здійснюється шляхом порівняння показників формування, розподілу і використання фінансових результатів звітного періоду з показниками попереднього періоду, чи показниками аналогічного періоду минулих років» [37; 44]; передбачає «порівняння показників прибутку звітного періоду з показниками попереднього періоду; порівняння показників прибутку звітного періоду з показниками аналогічного періоду минулого року; порівняння показників прибутку за ряд попередніх періодів» [42];

– вертикальний (структурний) аналіз – «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» [37; 44]; передбачає «структурний аналіз прибутку за видами діяльності, структурний аналіз прибутку за видами продукції, структурний аналіз доходів за видами діяльності, структурний аналіз витрат за видами діяльності, структурний аналіз використання прибутку» [42];

– порівняльний аналіз фінансових результатів – «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» [37; 44]; передбачає «порівняльний аналіз показників прибутку підприємства з середньогалузевими значеннями; порівняльний аналіз показників прибутку підприємства з контрагентами; порівняльний аналіз показників прибутку окремих центрів відповідальності; порівняльний аналіз показників прибутку підприємства із запланованим» [42];

– факторний аналіз фінансових результатів – «методика комплексного системного вивчення та виміру впливу факторів на величину результативного показника, а саме прибутку підприємства» [37; 44].

Важливою складовою методики аналізу фінансових результатів є джерела інформації для його проведення. Загалом науковці розглядають такі основні інформаційні джерела в даному напрямку аналізу:

– всі форми фінансової звітності (форми №1-5 або фінансова звітність малого підприємства: форми 1-м і 2-м) [37; 38; 40; 43; 45];

– форми статистичної звітності з урахуванням галузевої спрямованості підприємства [37; 38; 40; 45]. До прикладу, важлива інформація для проведення

аналізу фінансових результатів міститься у формі №1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства», «звіті про затрати на виробництво» [43]. Сільськогосподарські підприємства подають форму №50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Підприємства оптової торгівлі складають та подають форму №1-опт «Звіт про продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі» (місячну і квартальну);

- форми податкової звітності, зокрема, декларація з податку на прибуток підприємства [37; 38; 40; 45];

- дані рахунків бухгалтерського обліку, зокрема: рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» [37; 38; 40; 45];

- первинні документи, зокрема, розрахунки, накладні, довідки, рахунки і т.п. [37; 38; 40; 45];

- облікові реєстри, тобто зведені облікові документи [38; 40; 45];

- інші джерела інформації, до яких, зокрема, вчені відносять такі: «бізнес-план підприємства, фінансовий план (розрахунковий баланс доходів і витрат), матеріали маркетингових досліджень, висновки аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо» [37; 38; 40; 45];

- показники внутрішньої управлінської звітності [37].

Показники фінансових результатів вчені поділяють на дві великі групи:

- абсолютні – доходи та витрати; прибуток (збиток) загалом та за видами діяльності, до оподаткування, маржинальний, чистий та ін.;

- відносні – показники рентабельності, які «характеризують ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, раціональність здійснення операцій, відносну дохідність» [44].

Таким чином, нами провели оцінку методик аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, визначивши мету, завдання, форми, методи, інформаційну базу аналізу, а також систему абсолютних і відносних показників для подальшого дослідження.

Висновки до розділу 1

1. У наукових дослідженнях розглядають проблеми обліку, аналізу, аудиту, контролю, оподаткування фінансових результатів, а фінансові результати переважно характеризуються як порівняння доходів і витрат та відображаються прибутком або збитком. При дослідженні проблем аналізу фінансових результатів розглядають питання методики аналізу, використання фінансових результатів у фінансовому аналізі, стійкості фінансових результатів. Увагу звертають і на управлінський аспект фінансових результатів – використання для прийняття управлінських рішень.

2. Нормативно-правова база обліку фінансових результатів включає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», Податковий кодекс України, «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності» та інші рекомендації, положення й інструкції.

3. Огляд методик проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства на основі опрацювання навчальних посібників з фінансового аналізу дозволив узагальнити мету аналізу, визначити його основні завдання, форми проведення аналізу (горизонтальний, вертикальний, порівняльний, факторний), необхідні для аналізу показники (абсолютні та відносні), а також сформулювати систему показників для аналітичного дослідження.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств оптової торгівлі

Оптова торгівля згідно класифікації видів економічної діяльності КВЕД-2010 відноситься до розділу 46 «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами», який, в свою чергу, включає дев'ять груп.

Надалі більш деталізований аналіз будемо проводити на матеріалах Приватного підприємства «Компанія Юкон», основним видом діяльності якого у 2021-2023 роках була «Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами» (група 46.3, клас 46.39).

Зауважимо, що за даними сервісу <https://opendatabot.ua> [46], три місці тому на підприємстві змінився основний вид діяльності і тепер воно здійснює основну діяльність за кодом 46.34 «Оптова торгівля напоями».

Тому ставимо за мету подати статистичну оцінку діяльності підприємств оптової торгівлі загалом (код за КВЕД 46 «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами») і згаданих видів економічної діяльності зокрема (46.34 і 46.39).

Аналіз динаміки кількості підприємств оптової торгівлі (крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами), підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами, а також підприємств оптової торгівлі напоями за 2010-2023 роки наведено в таблиці 2.1.

Для візуалізації динаміки показників таблиці на рисунку 2.1 представлено динаміку кількості підприємств оптової торгівлі в Україні за 2010-2023 роки.

Таблиця 2.1. – Аналіз динаміки кількості підприємств оптової торгівлі в Україні за обраними видами діяльності за 2010-2023 роки

Рік	Оптова торгівля, крім торгівлі авто-транспортними засобами та мотоциклами (46)	Оптова торгівля напоями (46.34)		Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами (46.39)	
		Кількість підприємств, од.	Питома вага в кількості підприємств оптової торгівля, крім торгівлі авто-транспортними засобами та мотоциклами, %	Кількість підприємств, од.	Питома вага в кількості підприємств оптової торгівля, крім торгівлі авто-транспортними засобами та мотоциклами, %
2010	80218	508	0,63	3790	4,72
2011	80975	512	0,63	3493	4,31
2012	75219	530	0,70	2628	3,49
2013	80716	606	0,75	2678	3,32
2014	69301	510	0,74	2107	3,04
2015	69279	524	0,76	1963	2,83
2016	61317	459	0,75	1592	2,60
2015	67256	501	0,74	1675	2,49
2018	70788	509	0,72	1626	2,30
2019	78003	523	0,67	1713	2,20
2020	76253	532	0,70	1638	2,15
2021	73715	563	0,76	1625	2,20
2022	51289	427	0,83	1103	2,15
2023	61132	510	0,83	1265	2,07
2023/2010, абс.	-19086	2	0,20	-2525	-2,66
2023/2010, відн.	-23,79	0,39	31,74	-66,62	-56,20
2023/2022, абс.	9843	83	0	162	-0,08
2023/2022, відн.	19,19	19,44	0,21	14,69	-3,78

Джерело: розрахунки автора за даними [47].

Аналіз даних таблиці показує, що в Україні за період дослідження кількість підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами» не має стійкої динаміки. Спостерігаються як періоди збільшення (2011, 2013, 2015-2017, 2023 роки), так і періоди зменшення (2012, 2014-2016, 2020-2022 роки). Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо зменшення кількості підприємств на 19086 одиниць (23,79%). Однак якщо порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення кількості підприємств на 9843 одиниць (19,19%).

Питома вага кількості підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля напоями» у кількості підприємств виду економічної діяльності «Оптова

торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами» за період дослідження складає близько 0,6-0,8%. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо збільшення цього показника на 0,20 відсоткових пункти. Зазначимо, що порівняно з попереднім 2022 роком показник не зазнав змін і складає 0,83%.

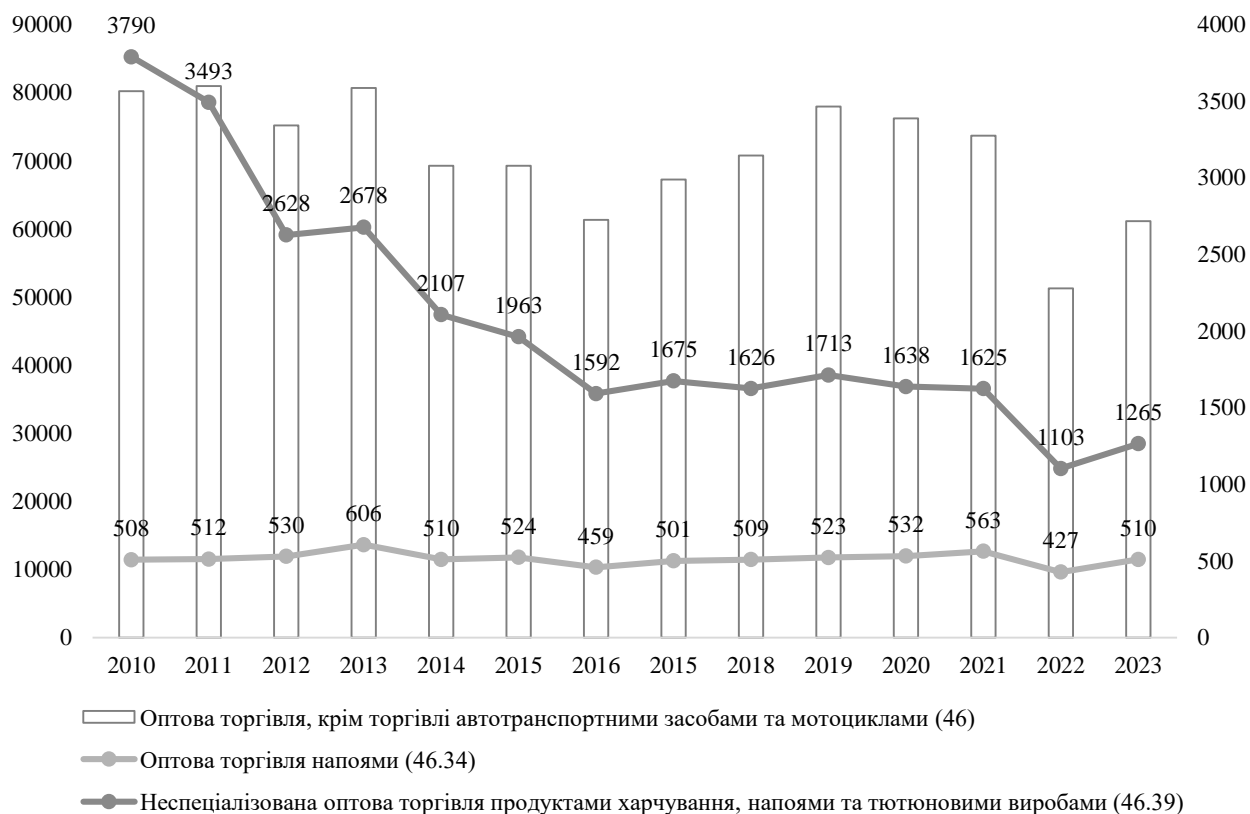


Рисунок 2.1 Динаміка кількості підприємств оптової торгівлі в Україні за обраними видами діяльності за 2014-2023 роки, од.

Джерело: побудовано автором за даними [47].

Кількість підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля напоями» також не має стійкої динаміки, однак в переважній більшості періодів їх кількість зростає, за винятком 2014, 2016 і 2022 років. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо збільшення кількості підприємств на 2 одиниці (0,39%). Якщо ж порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення кількості підприємств на 83 одиниці (19,44%).

Питома вага кількості підприємств виду економічної діяльності «Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та

тютюновими виробами» у кількості підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами» за період дослідження коливається від 2 до 5 відсотків і протягом періоду дослідження зменшується. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо зменшення цього показника на 2,66 відсоткових пункти. Зазначимо, що порівняно з попереднім 2022 роком показник зменшився на 0,08 відсоткових пункти і складає 2,07%.

Кількість підприємств виду економічної діяльності «Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами» також не має стійкої динаміки, однак в переважній більшості періодів їх кількість зменшується, за винятком 2013, 2015 і 2017 років. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо зменшення кількості підприємств на 2525 одиниць (66,62%). Якщо ж порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення кількості підприємств на 162 одиниць (14,69%).

Аналіз динаміки обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств оптової торгівлі (крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами), підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами, а також підприємств оптової торгівлі напоями за 2010-2023 роки наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2. – Аналіз обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств оптової торгівлі в Україні за обраними видами діяльності за 2010-2023 роки

Рік	Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами (46)	Оптова торгівля напоями (46.34)		Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами (46.39)	
		Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг), тис. грн.	Питома вага в обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств оптової торгівлі, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами, %	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг), тис. грн.	Питома вага в обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств оптової торгівлі, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами, %
1	2	3	4	5	6
2010	1094626716,5	16605652,4	1,52	55547256,6	5,07
2011	1218966303,1	16477140,5	1,35	50339724,1	4,13
2012	1219047105,2	23298204,1	1,91	51567264,1	4,23
2013	1171130075,2	22663939,2	1,94	48753684,9	4,16

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
2014	1187283254,2	24440714,6	2,06	52508252,4	4,42
2015	1442196903,1	31909061,2	2,21	53091138,5	3,68
2016	1741023037,9	34514960,4	1,98	57286931,4	3,29
2015	2320308938,1	51722618,3	2,23	77289169,8	3,33
2018	2859632890,9	58981204,4	2,06	89058976,0	3,11
2019	2937414620,9	58131994,6	1,98	88035181,8	3,00
2020	2949027323,8	63543911,2	2,15	85212817,2	2,89
2021	3994413828,1	73139326,3	1,83	87125107,5	2,18
2022	3144146116,7	58795978,8	1,87	79808433,2	2,54
2023	3972271337,8	91948041,8	2,31	105392687,8	2,65
2023/2010, абс.	2877644621,3	75342389,4	0,79	49845431,2	-2,42
2023/2010, відн.	262,89	453,72	x	89,74	x
2023/2022, абс.	828125221,1	33152063,0	0,44	25584254,6	0,11
2023/2022, відн.	26,34	56,38	x	32,06	x

Джерело: розрахунки автора за даними [48].

Для візуалізації динаміки показників таблиці на рисунку 2.2 представлено динаміку обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств оптової торгівлі в Україні за 2010-2023 роки.

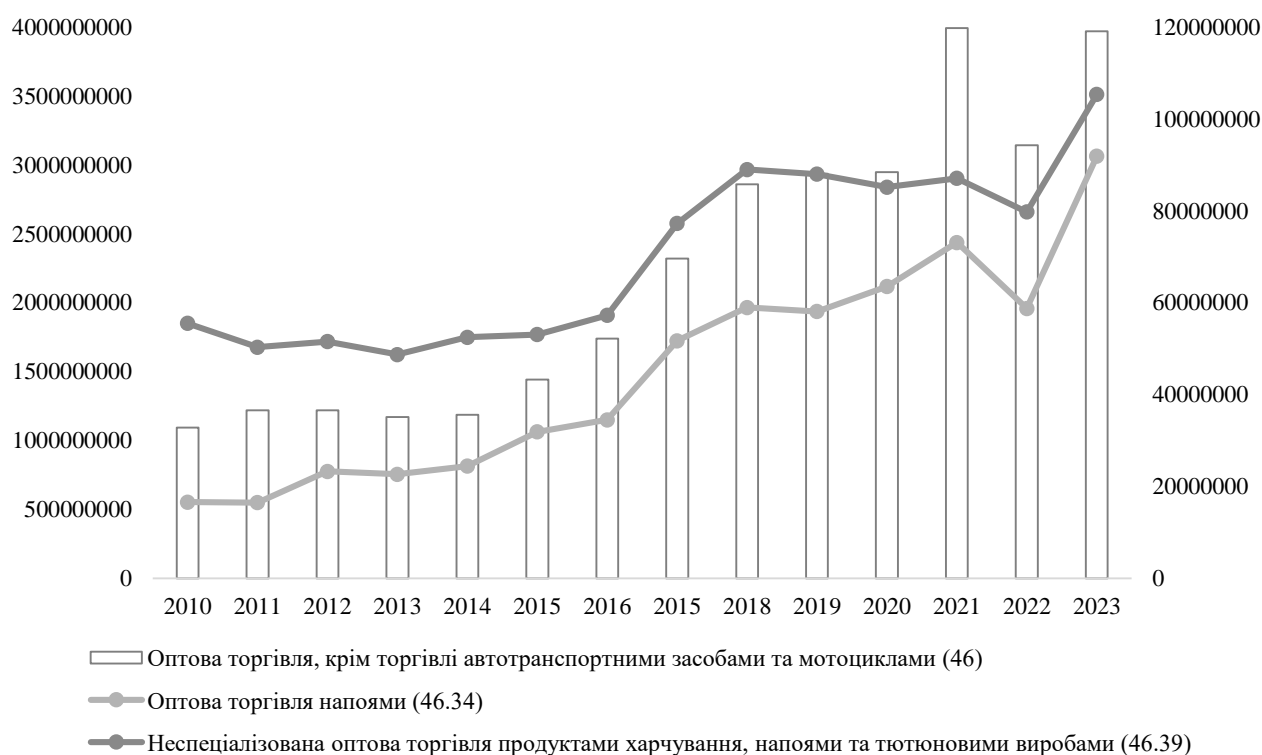


Рисунок 2.2 Динаміка обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств оптової торгівлі в Україні за обраними видами діяльності за 2014-2023 роки, тис. грн.

Джерело: побудовано автором за даними [48].

Аналіз даних таблиці показує, що в Україні за період дослідження обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами» збільшується щороку, за винятком 2013 і 2022 років. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств на 2877644621,3 тис. грн. (262,89%). Якщо порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств на 828125221,1 тис. грн. (26,34%).

Питома вага обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля напоями» у обсязі реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами» за період дослідження коливається в діапазоні 1,5-2,5%. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо збільшення цього показника на 0,79 відсоткових пункти. Зазначимо, що порівняно з попереднім 2022 роком показник збільшився на 0,44 відсоткових пункти і складає 2,31%.

Обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля напоями» не має стійкої динаміки, однак в переважній більшості періодів зростає, за винятком 2011, 2013, 2019 і 2022 років. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств на 75342389,4 тис. грн. (453,72%). Якщо ж порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств на 33152063,0 тис. грн. (56,38%).

Питома вага обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами» у обсязі реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та

мотоциклами» за період дослідження коливається від 2 до 5 відсотків і протягом періоду дослідження зменшується. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо зменшення цього показника на 2,42 відсоткових пункти. Зазначимо, що порівняно з попереднім 2022 роком показник збільшився на 0,11 відсоткових пункти і складає 2,65%.

Обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств виду економічної діяльності «Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами» також не має стійкої динаміки, однак в переважній більшості періодів зростає, за винятком 2011, 2013, 2019, 2020 і 2022 років. Загалом, якщо порівняти 2023 рік із базовим 2010 роком, то бачимо збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств 49845431,2 2525 тис. грн. (89,74%). Якщо ж порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств на 25584254,6 тис. грн. (32,06%).

За результатами проведеної статистичної оцінки діяльності підприємств оптової торгівлі (крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами), підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі і підприємств оптової торгівлі напоями України можемо зробити такі висновки.

По-перше, за незначними винятками позитивну динаміку щодо збільшення показує такий показник, як кількість підприємств за всіма вказаними видами діяльності, що свідчить про привабливість даного напрямку діяльності.

По-друге, збільшується обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств за вказаними видами діяльності, що означає не лише кількісне зростання, а й якісне.

Основні наукові результати даного параграфа висвітлені у працях автора, зокрема, щодо аналізу «обсягу реалізованої продукції на підприємствах оптової торгівлі України» [49] і аналізу «динаміки і структури оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України» [50].

2.2. Облік фінансових результатів

Облікова політика підприємств оптової торгівлі розкрита у Наказі про облікову політику, який формується відповідно до нормативних положень з обліку і оподаткування: Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [23], НП(С)БО [8; 24; 25; 27; 28], Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [36].

На досліджуваному приватному підприємстві оптової торгівлі ПП «Компанія Юкон» питання організації обліку перебувають у компетенції керівника відповідно до установчих документів.

Так, згідно Наказу про облікову політику та п.4 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [23], для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ПП «Компанія Юкон» встановлено такі засади організації бухгалтерського обліку:

1. «бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер;
2. кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника підприємства;
3. права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються законодавством про бухгалтерський облік, наказом про облікову політику та посадовими інструкціями» [23].

На досліджуваному підприємстві оптової торгівлі ПП «Компанія Юкон» облік ведуть в бухгалтерії (рисунок 2.3), за роботу якої відповідає головний бухгалтер.

До бухгалтерії ПП «Компанія Юкон» входять: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, бухгалтер-касир, бухгалтер по обліку матеріальних цінностей, бухгалтер по обліку дебіторської заборгованості, бухгалтер з обліку зобов'язань (таблиця 2.3).

На ПП «Компанія Юкон» затверджений наказ про облікову політику (2021 року), у якому розрита методика відображення в обліку господарських операцій,

складання звітності, проведення інвентаризації, виправлення помилок та системи ціноутворення.

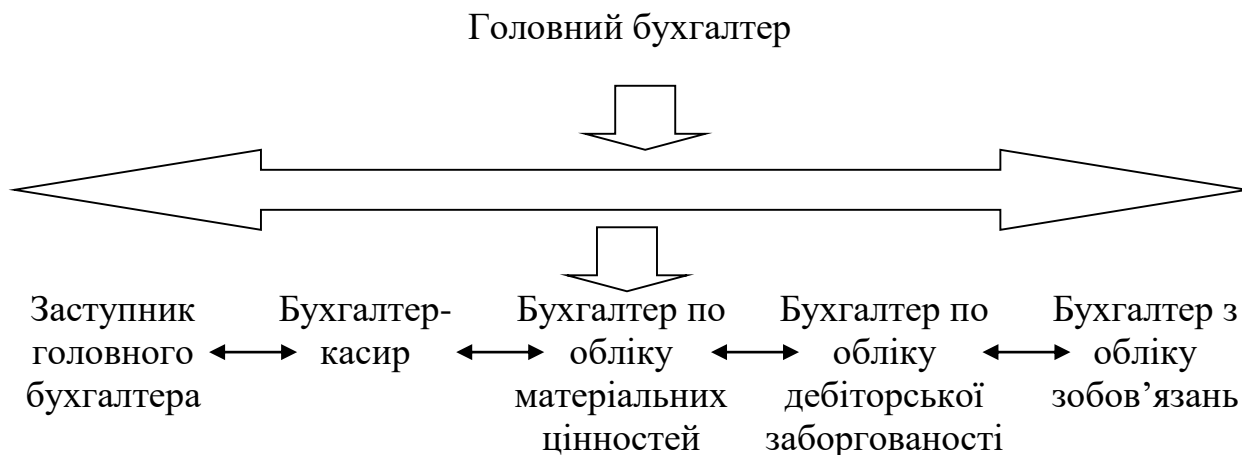


Рисунок 2.3 Структура бухгалтерії ПП «Компанія Юкон»

Джерело: побудовано за даними підприємства.

Таблиця 2.3. – Обов'язки бухгалтерів ПП «Компанія Юкон»

Посада	Прізвище та ініціали працівника	Номера рахунків, які веде бухгалтер	Обов'язки
Головний бухгалтер	Вегерич Л.С.	66, 70, 71, 73, 79, 90, 91, 93, 94, 95, 98	Складання звітності, облік розрахунків по заробітній платі а утримань з неї, облік нарахувань з фонду оплати праці, облік доходів, втрат і фінансових результатів, облік податку на прибуток, контроль роботи бухгалтерії, контроль за веденням обліку
Заступник головного бухгалтера	Дідковська С.В.	10, 13, 15, 40, 42, 44	Облік необоротних активів, основних засобів, амортизації, капітальних інвестицій, зареєстрованого і додаткового капіталу, облік прибутку (збитку)
Бухгалтер-касир	Столярчук О.В.	30, 31, 33	Облік готівкових і безготівкових грошових коштів та інших коштів
Бухгалтер обліку матеріальних цінностей	Гичка О.І. Шворак Ю.В. Артемук І.П.	20, 22, 28	Облік запасів, МШП, товарів, торгової націнки, контроль товарів на складі і в торгівлі
Бухгалтер з обліку дебіторської заборгованості	Івановська Л.П.	36, 37, 38, 39	Облік розрахунків з покупцями і замовниками, іншими дебіторами, резерву сумнівних боргів, витрат майбутніх періодів
Бухгалтер з обліку зобов'язань	Мусаєва А.М.	60, 63, 64, 65, 68	Облік поточних зобов'язань, розрахунків з кредиторями, за податками і платежами, за страхуванням, розрахунків за іншими операціями

Джерело: побудовано за даними підприємства.

ПП «Компанія Юкон» облік веде на загальних засадах, і з 2022 року складає всі форми фінансової звітності (до 2022 року складали фінансову звітність малого підприємства) та перебуває на загальній системі оподаткування згідно ПКУ [26].

ПП «Компанія Юкон» застосовує автоматизовану журнальну форму обліку з використання програм BAS - для обліку і фінансової звітності, «М.Е.Дос» – для складання та подання податкової звітності.

ПП «Компанія Юкон» перебуває на загальній системі оподаткування та згідно ПКУ сплачує «податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок, ПДФО, військовий збір, ЄСВ» [26].

Основна частина облікової роботи на підприємствах оптової торгівлі стосується саме реалізації товарів, формування доходів і витрат від торгівельної діяльності. Обліковою політикою досліджуваного підприємства визначено особливості формування фінансових результатів від торгівельної діяльності:

- 1) «дебіторську заборгованість обліковують з чистою реалізаційною вартістю;
- 2) резерв сумнівних боргів визначають за абсолютною сумою заборгованості;
- 3) метод нарахування амортизації – прямолінійний;
- 4) при відпуску товарів у продаж оцінку їх здійснювати методом ФІФО – собівартості перших за часом надходження запасів;
- 5) аналітичний облік товарів здійснювати за підрозділами в:
 - оборотно-сальдових відомостях бухгалтерії – у кількісно-сумовому вимірі;
 - оборотно-сальдових відомостях на складах – у кількісному вимірі;
- 6) доходи і витрати обліковують згідно НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати»;
- 7) до собівартості реалізованої продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати;
- 8) для синтетичного обліку доходів і витрат застосовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» та класу 9 «Витрати діяльності»;

9) доходи і витрати відображають у Звіті про фінансові результати;

10) розрахунок фінансових результатів – в кінці року шляхом списання витрат і доходів на фінансові результати» [51].

Окремим розділом облікової політики підприємств оптової торгівлі є особливості встановлення ціни на товари. На ПП «Компанія Юкон» у розділі 5 до Наказу про облікову політику розкрито систему ціноутворення, відповідно до якої «встановлювати типи цін на товари, передані в реалізацію, в залежності від категорій покупців, характером і сумою обслуговуваного обороту, рекомендацій чи вимог постачальників, якщо таке передбачено в договорах дистриб'юції, інших чинників, які призводять до покращення економічного ефекту, або не призведуть до його погіршення:

- роздрібні, за якими товари реалізуються в роздрібну торгову мережу із витратами логістики;

- мінімальні і оптово-відпускні і роздрібні ціни під час реалізації горілки та лікєро-горілочаних виробів, інших зброджених напоїв, суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, коньяку (бренді), горілки виноградної та інших спиртових дистилятів і спиртових напоїв різного вмісту спирту;

- оптові, за якими товари реалізуються в оптову торгову мережу із витратами логістики;

- V.I.P. ціни, за якими товари реалізуються в міні маркети, супермаркети, гіпермаркети, локальні та національні мережі, маркети із франшизою із витратами логістики;

- кінцевий споживач, за якими товари реалізуються значними паріями зі складу підприємства, само вивозом (власний транспорт покупців), з умовою попередньої (фактичної) оплати. При цьому ціна забезпечує рівень рентабельності продажу не менше 0,1%» [51].

Особливістю облікової політики ПП «Компанія Юкон» є те, що системою ціноутворення передбачено розрахунок показника рентабельності продажу із

наведенням порядку його розрахунку – відношення чистого прибутку до собівартості реалізованих товарів та інших витрат [51].

Облікова політика ПП «Компанія Юкон» передбачає і порядок проведення інвентаризації відповідно до «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [35] та визнання доходів і витрат за її результати. На ПП «Компанія Юкон» інвентаризація проводиться:

- річна (обов'язкова) – перед складанням річної звітності у період з 15 грудня до 30 грудня;
- планова та позапланова – проводиться за необхідності у вихідні дні (субота, неділя).

Первинні документи та облікові регістри, які застосовуються на ПП «Компанія Юкон» в процесі формування доходів, витрат і фінансових результатів затверджені в додатку до облікової політики (рисунок 2.4) відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [31].

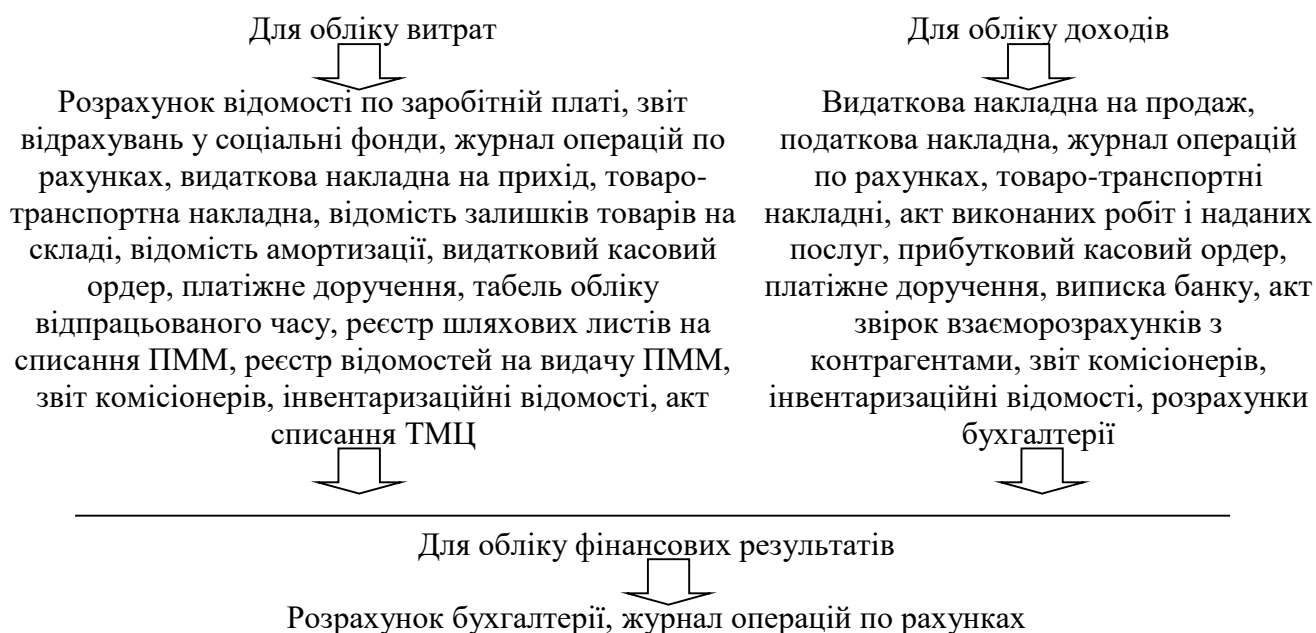


Рисунок 2.4 Первинні документи та облікові регістри, які застосовуються на ПП «Компанія Юкон» в процесі формування доходів, витрат і фінансових результатів

Джерело: побудовано за даними підприємства.

Для синтетичного обліку процесу формування фінансових результатів на ПП «Компанія Юкон» використовують відповідні рахунки з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій [33]:

-44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», «ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. Кредитове сальдо характеризує нерозподілений прибуток, а дебетове – непокритий збиток» [33; 34];

-70 «Доходи від реалізації», «призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг» [33; 34];

- 71 «Інший операційний дохід», «ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді» [33; 34];

-73 «Інші фінансові доходи», «призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства» [33; 34];

-79 «Фінансові результати», «призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства»; за дебетом відображають суми в порядку закриття рахунків витрат та сума нарахованого податку на прибуток, за кредитом – відображають суми в порядку закриття рахунків доходів» [33; 34].

-90 «Собівартість реалізації», призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг» [33;34];

-92 «Адміністративні витрати», «відображають загальногосподарські витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства» [33; 34];

-93 «Витрати на збут», «ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг» [33; 34];

-94 «Інші витрати операційної діяльності», «ведеться облік інших витрат операційної діяльності» [33; 34];

-95 «Фінансові витрати», «ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями» [33; 34];

-98 «Податок на прибуток», «ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу» [33; 34].

Основними в складі рахунків доходів і витрат на підприємствах оптової торгівлі є субрахунки: 702 «Дохід від реалізації товарів» та 902 «Собівартість реалізованих товарів» [33; 34].

Відображення операцій щодо формування фінансових результатів ПП «Компанія Юкон» за вересень 2024 року подано в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4. – Відображення операцій щодо формування фінансових результатів ПП «Компанія Юкон» за вересень 2024 року

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис.грн
Відображено дохід від реалізації товарів	361	702	70154,80
Відображено ПДВ	702	641	11692,50
Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28	49580,00
Відображено оплату праці продавців і працівників торгівлі	93	66	4285,20
Проведені відрахування ЄСВ	93	651	942,74
Нараховано оплату праці адміністративним працівникам	92	661	1636,00
Проведені відрахування ЄСВ	92	651	359,92
Нараховані відсотки за кредит	95	68	45,0
Списано на фінансовий результат			
- Собівартість реалізованих товарів	79	902	49580,00
- Адміністративні витрати	79	92	1995,92
- Витрати на збут	79	93	5227,94
- Фінансові витрати	79	95	45,0
Чистий дохід від реалізації	702	79	58462,3
Відображено фінансовий результат до оподаткування (розрахункова величина)	-	-	1613,44

Джерело: побудовано за даними обліку підприємства.

На підприємствах оптової торгівлі фінансові результати відображаються за їх видами в усіх формах фінансової звітності (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5. – Відображення фінансових результатів у звітності торгівельних підприємств

Звітність	Стаття
Баланс	Розділ «Власний капітал», стаття «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» (р.1420)» [8;29]
Звіт про фінансові результати	Розділі 1 «Фінансові результати - валовий прибуток (збиток), фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат (прибуток/збиток) (р.2350, р.2355)» [8;29]
Звіт про рух грошових коштів	Стаття «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» (р.3500)» [8;29]
Звіт про власний капітал	Стаття «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» (р.4100)» [8;29].

Джерело: побудовано за даними обліку підприємства та [8; 29].

У податковому обліку ПП «Компанія Юкон» фінансові результати відображає в декларації з податку на прибуток.

2.3. Аналіз формування фінансових результатів

Аналіз формування фінансових результатів проведемо за даними підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами (код 46.39 за КВЕД-2010) і одного з підприємств оптової торгівлі Волинської області Приватне підприємство «Компанія Юкон», яке у 2021-2023 роках мало відповідний основний вид діяльності.

Проаналізуємо динаміку доходів названих підприємств за 2021-2023 роки, використавши дані Державної служби статистики України і фінансову звітність ПП «Компанія Юкон» (таблиці 2.6, 2.7).

Аналіз даних таблиці 2.6 показує, що в Україні за період дослідження доходи на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України не мали стійкої динаміки. При цьому слід врахувати, що дані за 2022-2023 роки наведено без

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

Таблиця 2.6. – Аналіз динаміки доходів на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами

України за 2021-2023 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.			Відхилення			
	2021	2022	2023	Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
				2022/2021	2023/2022	2022/2021	2023/2022
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	83137555,8	76018938,9	104851270,0	-7118616,9	28832331,1	-8,6	37,9
Інші операційні доходи	1739139,2	1500207,6	2219624,8	-238931,6	719417,2	-13,7	48,0
Інші доходи	433497,2	404492,0	792113,6	-29005,2	387621,6	-6,7	95,8
Всього доходів	85310192,2	77923638,5	107863008,4	-7386553,7	29939369,9	-8,7	38,4

Джерело: розрахунки автора за даними [52].

Якщо порівняти 2022 рік із попереднім 2021 роком, то бачимо зменшення загальної суми доходів досліджуваних підприємств на 7386553,7 тис. грн., що складає 8,7%. Така негативна динаміка спричинена зменшенням всіх складових доходів: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 7118616,9 тис. грн. (8,6%), інших операційних доходів на 238931,6 тис. грн. (13,7%) і інших доходів на 29005,2 тис. грн. (6,7%).

На противагу цьому, у 2023 році, якщо порівняти із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення загальної суми доходів досліджуваних підприємств на 29939369,9 тис. грн., що складає 38,4%. Така позитивна динаміка викликана збільшенням всіх складових доходів: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 28832331,1 тис. грн. (37,9%), інших операційних доходів на 719417,2 тис. грн. (48,0%) і інших доходів на 387621,6 тис. грн. (95,8%).

Аналіз даних таблиці 2.7 показує, що на відміну від зафіксованої за період дослідження динаміки доходів на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України, доходи ПП «Компанія Юкон» мають стійку динаміку до зростання.

Таблиця 2.7. – Аналіз динаміки доходів ПП «Компанія Юкон»
за 2021-2023 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.			Відхилення			
				Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
	2021	2022	2023	2022/2021	2023/2022	2022/2021	2023/2022
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	456070,1	503188,0	659083,0	47117,9	155895,0	10,3	31,0
Інші операційні доходи	35,0	47,0	63,0	12,0	16,0	34,3	34,0
Інші доходи	1,2	35,0	538,0	33,8	503,0	2816,7	1437,1
Всього доходів	456106,3	503270,0	659684,0	47163,7	156414,0	10,3	31,1

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Так, якщо порівняти 2022 рік із попереднім 2021 роком, то бачимо збільшення загальної суми доходів ПП «Компанія Юкон» на 47163,7 тис. грн., що складає 10,3%. Така позитивна динаміка викликана збільшенням всіх складових доходів підприємства: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 47117,9 тис. грн. (10,3%), інших операційних доходів на 12,0 тис. грн. (34,3%) і інших доходів на 33,8 тис. грн. (у 29,2 рази).

Якщо порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то також спостерігаємо збільшення загальної суми доходів ПП «Компанія Юкон» на 156414,0 тис. грн., що складає 31,1%. Така позитивна динаміка викликана збільшенням всіх складових доходів підприємства: чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 155895,0 тис. грн. (31,0%), інших операційних доходів на 16,0 тис. грн. (34,0%) і інших доходів на 503,0 тис. грн. (у 15,4 рази).

Проаналізуємо структуру доходів названих підприємств за 2021-2023 роки, використавши дані Державної служби статистики України і фінансову звітність ПП «Компанія Юкон» (таблиця 2.8).

Аналіз даних таблиці 2.8 показує, що структура доходів досліджуваних підприємств оптової торгівлі є дуже схожою із абсолютним переважанням частки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Так, загалом на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України питома вага цієї

складової доходів становить близько 97,5% і протягом періоду дослідження змінюється мало. Відповідно, на ПП «Компанія Юкон» показник становить понад 99,9%.

Таблиця 2.8. – Порівняльний аналіз структури доходів на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України за 2021-2023 роки

Показник	Питома вага, %						Відхилення, відсоткові пункти		
	Підприємства оптової торгівлі (46.39)			ПП «Компанія Юкон»					
	2021	2022	2023	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	97,5	97,6	97,2	99,9920	99,9837	99,9088	2,5	2,4	2,7
Інші операційні доходи	2,0	1,9	2,1	0,0077	0,0093	0,0096	-2,0	-1,9	-2,0
Інші доходи	0,5	0,5	0,7	0,0003	0,0070	0,0816	-0,5	-0,5	-0,7
Всього доходів	100	100	100	100	100	100	x	x	x

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [52].

Зазначимо, що на ПП «Компанія Юкон» питома вага чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у структурі доходів є вищою порівняно із підприємствами неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України на 2,5 відсоткових пункти у 2021 році, 2,4 відсоткових пункти у 2022 році і на 2,7 відсоткових пункти у 2023 році.

Значно меншою є питома вага у структурі доходів підприємств оптової торгівлі такої складової як інші операційні доходи – на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України вона складає близько 2%, на ПП «Компанія Юкон» менше 1%.

Найменш значною за обсягом у структурі доходів підприємств оптової торгівлі є така складова як інші доходи – на підприємствах неспеціалізованої

оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України вона складає близько 0,5%, на ПП «Компанія Юкон» менше 1%.

Проаналізуємо динаміку витрат названих підприємств за 2021-2023 роки, використавши дані Державної служби статистики України і фінансову звітність ПП «Компанія Юкон» (таблиці 2.9, 2.10).

Таблиця 2.9. – Аналіз динаміки витрат на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами

України за 2021-2023 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.			Відхилення			
	2021	2022	2023	Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
				2022/2021	2023/2022	2022/2021	2023/2022
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	69074685,9	61758714,9	87057017,9	-7315971,0	25298303,0	-10,6	41,0
Інші операційні витрати	13605160,5	13943292,1	17185343,1	338131,6	3242051,0	2,5	23,3
Інші витрати	1243117,7	1772456,6	1987140,5	529338,9	214683,9	42,6	12,1
Всього витрат	83922964,1	77474463,6	106229501,5	-6448500,5	28755037,9	-7,7	37,1

Джерело: розрахунки автора за даними [52].

Аналіз даних таблиці 2.9 показує, що в Україні за період дослідження витрати на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України не мали стійкої динаміки.

Якщо порівняти 2022 рік із попереднім 2021 роком, то бачимо зменшення загальної суми витрат досліджуваних підприємств на 6448500,5 тис. грн., що складає 7,7%. Така динаміка спричинена зменшенням собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 7315971,0 тис. грн. (10,6%), в той час як зростають інші операційні витрати на 338131,6 тис. грн. (2,5%) і інші витрати на 529338,9 тис. грн. (42,6%).

На противагу цьому, у 2023 році, якщо порівняти із попереднім 2022 роком, то бачимо збільшення загальної суми витрат досліджуваних підприємств на 28755037,9 тис. грн., що складає 37,1%. Така динаміка викликана збільшенням всьох складових витрат: собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт,

послуг) на 25298303,0 тис. грн. (41,0%), інших операційних витрат на 3242051,0 тис. грн. (23,3%), інших витрат на 214683,9 тис. грн. (12,1%).

Таблиця 2.10. – Аналіз динаміки витрат ПП «Компанія Юкон»
за 2021-2023 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.			Відхилення			
				Абсолютне, тис. грн.		Відносне, %	
	2021	2022	2023	2022/2021	2023/2022	2022/2021	2023/2022
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	402635,2	443414	584667	40778,8	141253	10,1	31,9
Інші операційні витрати	49459,8	53730,0	66135,0	4270,2	12405	8,6	23,1
Інші витрати (фінансові витрати)	970,0	535	538	-435,0	3	-44,8	0,6
Всього витрат	453065,0	497679	651340	44614,0	153661	9,8	30,9

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Аналіз даних таблиці 2.10 показує, що на відміну від зафіксованої за період дослідження динаміки витрат на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України, витрати ПП «Компанія Юкон» мають стійку динаміку до зростання.

Так, якщо порівняти 2022 рік із попереднім 2021 роком, то бачимо збільшення загальної суми витрат ПП «Компанія Юкон» на 44614,0 тис. грн., що складає 9,8%. Така динаміка викликана збільшенням собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 40778,8 тис. грн. (10,1%) та інших операційних витрат на 4270,2 тис. грн. (99,7%) при одночасному зменшенні інших витрат на 435,0 тис. грн. (44,8%).

Якщо порівняти 2023 рік із попереднім 2022 роком, то спостерігаємо збільшення загальної суми витрат ПП «Компанія Юкон» на 153661 тис. грн., що складає 30,9%. Така динаміка викликана збільшенням всіх складових витрат підприємства: собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 141253 тис. грн. (31,9%), інших операційних витрат на 12405 тис. грн. (23,1%) і інших витрат на 3 тис. грн. (0,6%).

Проаналізуємо структуру витрат названих підприємств за 2021-2023 роки, використавши дані Державної служби статистики України і фінансову звітність ПП «Компанія Юкон» (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11. – Порівняльний аналіз структури витрат на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України за 2021-2023 роки

Показник	Питома вага, %						Відхилення, відсоткові пункти		
	Підприємства оптової торгівлі (46.39)			ПП «Компанія Юкон»					
	2021	2022	2023	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	82,31	79,71	81,95	88,87	89,10	89,76	6,56	9,38	7,81
Інші операційні витрати	16,21	18,00	16,18	10,92	10,80	10,15	-5,29	-7,20	-6,02
Інші витрати	1,48	2,29	1,87	0,21	0,11	0,08	-1,27	-2,18	-1,79
Всього витрат	100	100	100	100	100	100	x	x	x

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [52].

Аналіз даних таблиці 2.11 показує, що структура витрат досліджуваних підприємств оптової торгівлі є дуже схожою із абсолютним переважанням частки собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Так, загалом на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України питома вага цієї складової витрат становить близько 80% і протягом періоду дослідження змінюється мало. Відповідно, на ПП «Компанія Юкон» показник становить близько 89%.

Зазначимо, що на ПП «Компанія Юкон» питома вага собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у структурі витрат є вищою порівняно із підприємствами неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України на 6,56 відсоткових пункти у 2021 році, 9,38 відсоткових пункти у 2022 році і на 7,81 відсоткових пункти у 2023 році.

Значно меншою є питома вага у структурі витрат підприємств оптової торгівлі такої складової як інші операційні витрати – на підприємствах

неспціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України вона складає близько 16-18%, на ПП «Компанія Юкон» близько 10-11%.

Найменш значною за обсягом у структурі витрат підприємств оптової торгівлі є така складова як інші витрати – на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України вона складає близько 2%, на ПП «Компанія Юкон» менше 1%.

Проаналізуємо формування чистого фінансового результату названих підприємств за 2021-2023 роки, використавши дані Державної служби статистики України і фінансову звітність ПП «Компанія Юкон» (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12. – Аналіз формування чистого фінансового результату на підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України за 2021-2023 роки

Показник	Значення показника, тис. грн.					
	Підприємства оптової торгівлі (46.39)			ПП «Компанія Юкон»		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Всього доходів	85310192,2	77923638,5	107863008,4	456106,3	503270	659396
Всього витрат	83922964,1	77474463,6	106229501,5	453065,0	497679	651340
Фінансовий результат до оподаткування	1387228,1	449174,9	1633506,9	3041,3	5591	8056
Витрати (дохід) з податку на прибуток	-	-	-	547,4	1006	1450
Чистий фінансовий результат	1387228,1	449174,9	1633506,9	2493,9	4585	6606

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [52].

Аналіз даних таблиці 2.12 показує, що підприємства неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України і ПП «Компанія Юкон» протягом періоду дослідження працюють прибутково.

Зазначимо, що на ПП «Компанія Юкон» сума чистого прибутку з кожним роком зростає: на 2091,1 тис. грн. (83,8%) у 2022 році проти 2021 року і на 2021,0 тис. грн. (44,1%) у 2023 році проти 2022 року.

На підприємствах неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України дещо інша динаміка чистого прибутку. Так, у 2022 році проти 2021 року чистий прибуток цих підприємств зменшився на 938053,2 тис. грн. (67,6%), а у 2023 році проти 2022 року, навпаки, зріс на 1184332,0 тис. грн. (263,7%).

Зростання чистого прибутку, за нашими дослідженнями, пояснюється тим, що доходи зростають більшими темпами, ніж витрати. Це характеризує діяльність досліджуваних підприємств як ефективну. Оскільки досліджувані підприємства мають протягом періоду дослідження чистий фінансовий результат – прибуток, можна говорити про рентабельність їх діяльності.

Проаналізуємо показники рентабельності названих підприємств за 2021-2023 роки, використавши дані Державної служби статистики України і фінансову звітність ПП «Компанія Юкон» (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13. – Порівняльний аналіз показників рентабельності підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України за 2021-2023 роки

Показник	Значення показника						Відхилення, +/-		
	Підприємства оптової торгівлі (46.39)			ПП «Компанія Юкон»					
	2021	2022	2023	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Рентабельність активів	0,017	0,006	0,022	0,039	0,064	0,085	0,021	0,057	0,062
Рентабельність власного капіталу	0,332	0,085	0,205	1,165	0,458	0,281	0,833	0,373	0,076
Рентабельність позикового капіталу	0,018	0,007	0,025	0,040	0,074	0,121	0,022	0,067	0,096
Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком	0,017	0,006	0,016	0,005	0,009	0,010	-0,012	0,003	-0,007

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [52-53].

Аналіз даних таблиці 2.13 показує, що показники рентабельності підприємства ПП «Компанія Юкон» протягом періоду дослідження перевищують відповідні показники для підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України, за винятком рентабельності реалізованої продукції за чистим прибутком у 2021 і 2023 роках. Це означає, що підприємство працює ефективніше порівняно із середньогалузевими показниками.

Висновки до розділу 2

1. Статистична оцінка діяльності підприємств оптової торгівлі (крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами), підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі і підприємств оптової торгівлі напоями на основі статистичних даних за 2014-2023 роки дала можливість сформулювати висновки щодо динаміки кількості підприємств зазначених видів економічної діяльності та обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Встановлено, що незважаючи на макроекономічну ситуацію в країні, пов'язану з пандемією (2019-2020 роки) і повномасштабною війною (з 2022 року), за незначними винятками зафіксовано зростання і по кількості підприємств оптової торгівлі в Україні, і збільшення обсягів реалізації продукції.

2. На підприємствах оптової торгівлі облік ведуть згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та внутрішньої облікової політики. Бухгалтерський облік на ПП «Компанія Юкон» ведуть у бухгалтерії, склад якої налічує шість бухгалтерів, обов'язки яких затверджені посадовими інструкціями. ПП «Компанія Юкон» облік веде на загальних засадах, і з 2022 року складає всі форми фінансової звітності (до 2022 року складали фінансову звітність малого підприємства) та перебуває на загальній системі оподаткування. Для обліку і фінансової звітності застосовують автоматизовану журнальну форму обліку з використання програми BAS, для складання та подання податкової звітності «М.Е.Дос».

3. На підприємствах оптової торгівлі основна частина облікової роботи стосується саме реалізації товарів, формування доходів і витрат від торгівельної діяльності. В процесі формування доходів, витрат і фінансових результатів складають накладні (прихідні, товаро-транспортні), розрахункові відомості, акти виконаних робіт і наданих послуг, виписки банку, касові документи, платіжні доручення, інвентаризаційні відомості, журнали операцій по рахунках, розрахунки бухгалтерії. В обліку фінансові результати формуються

по рахунку 79 «Фінансові результати» і відображаються на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

4. Результати аналізу фінансових результатів підприємств оптової торгівлі показали динаміку збільшення доходів при одночасному збільшенні витрат і водночас перевищення темпів зростання доходів над темпами зростання витрат. Це пояснює позитивну динаміку зростання фінансового результату до оподаткування і чистого фінансового результату (чистого прибутку) для підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України і ПП «Компанія Юкон» зокрема.

5. Встановлено, що ПП «Компанія Юкон» має вищі показники рентабельності активів, власного і позикового капіталу, тобто працює більш ефективно, ніж середньостатистичне підприємство даного виду економічної діяльності. Водночас у 2021 і 2023 роках підприємство має гірші показники рентабельності реалізації за чистим прибутком, тобто обсяги реалізації ростуть швидшими темпами порівняно із чистим прибутком. Це є можливе джерело резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Основні положення розділу викладено автором у працях [49-50; 54].

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Процес формування фінансових результатів на підприємствах оптової торгівлі, крім суто їх обліку, повинен включати і поточне планування фінансових результатів, що дозволить формувати обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами в цілому. Це стосується саме управлінського обліку фінансових результатів, оскільки поточне планування, а саме бюджетування, є складовою цього виду обліку.

Зауважують на застосуванні бюджетування в управлінській обліковій системі Тлучкевич Н.В. та Нужна О.А.: «успішність і стабільність діяльності суб'єктів господарювання залежить від регулювання системи управлінського обліку, що є поєднанням бюджетування (планування), обліку, аналізу та контролю для інформаційного забезпечення потреб менеджменту за центрами відповідальності та підприємству в цілому. За допомогою бюджетів керівництво підприємства може приймати та прогнозувати поточні і стратегічні управлінські рішення і, відповідно, впливати на зміну фінансових результатів за рахунок внесення відповідних коригувань у складові (етапи) технічних процесів виробництва і реалізації продукції (р., п.). Від результатів бюджетування залежать майбутні результати роботи підприємства, тобто, рішення впливає на результат» [55].

Підприємства оптової торгівлі, складаючи бюджети, можуть передбачити майбутні проблеми та визначити шляхи їх вирішення. Основою в процесі бюджетування є кількісне вираження фактора, від якого залежать витрати і доходи, тому окремі бюджети складаються саме у кількісному виразі. В оптовій торгівлі таким фактором є обсяг реалізації товарів.

Разом з тим, у процесі складання бюджетів можна порівнювати витрати і отримані вигоди (фінансові результати) та визначити найефективніший спосіб

використання ресурсів. Тобто, бюджетування фінансових результатів сприятиме формуванню декількох альтернатив розвитку подій.

Для управління фінансовими результатами на підприємствах оптової торгівлі пропонуємо складати бюджет реалізації товарів та бюджет адміністративних витрат і витрат на збут. Нами запропоновано форми таких бюджетів для ПП «Компанія Юкон» на 1 квартал 2025 року (рисунок 3.1-3.2).

<i>Фрагмент бюджету</i>			
<u>ПП «Компанія Юкон»</u>			
Бюджет реалізації товарів на 1 квартал 2025 року			
Види товарів	Обсяг реалізації, од.	Ціна за од., грн	Дохід від реалізації (без ПДВ), грн.
РОЛІТОН ЛОКШИНА яєчна Класична 400 г 1ящ/10 шт.	495	13,35	6568,20
Молоко згущене ДСТУ «Ічня»	3916	16,60	65005,60
БТМ Кукурудза цукрова 340г 1пак/12шт	10264	10,62	109003,68
БТМ Горошок зелен. 420г 1пак/12шт	71	10,50	745,50
Ікра тріски «АКВА» ключ 185гр/24шт	116	24,13	2799,08
ХЕК сріблястий з овочами «АКВА» кл.230гр/36шт	18	23,13	416,34
Олія соняшникова «Майола ЕКСТРА» 2л.	285	53,28	15184,80
«Фрутс» Ситро 2л/Аквапласт	3436	6,35	21818,60
Всього	18601	-	221541,80
Склав: _____			

Рисунок 3.1 Запропонована форма бюджету реалізації товарів для ПП «Компанія Юкон» на 1 квартал 2025 року

Джерело: розробка автора.

Так, нами для ПП «Компанія Юкон» обрано саме ці два види бюджетів, оскільки в бюджеті реалізації товарів формується дохід від їх реалізації, а витрати на збут і адміністративні витрати становлять найбільше у складі витрат

підприємства і впливають на його фінансові результати. За даними цих бюджетів та іншими бюджетними показниками можна формувати Бюджетний звіт про фінансові результати.

Фрагмент бюджету

ПП «Компанія Юкон»

Бюджет адміністративних витрат та витрат на збут на 1 квартал 2025 року

Статті витрат	Запланована сума витрат, грн
Адміністративні витрати, всього	22924,00
Послуги зв'язку	452,00
Оплата праці адмінперсоналу	10562,68
Відрахування на соціальні заходи	2323,79
Розрахунково-касове обслуговування	5535,35
Відрядження працівників	3590,63
Інші	459,55
Витрати на збут, всього	45985, 00
Реклама	3650,00
Оплата праці	8655,0
Відрахування на соціальні заходи	1904,00
Паливо	15235,44
Тара і упаковка	11980,56
Відрядження працівників відділу збуту	4000,00
Інші	560,00

Склав: _____

Рисунок 3.2 Запропонована форма бюджету адміністративних витрат та витрат на збут для ПП «Компанія Юкон» на 1 квартал 2025 року

Джерело: розробка автора.

Планові величини показників для бюджетів встановлюються на основі фактичних даних обліку попереднього періоду і коригуються з врахуванням інших зовнішніх і внутрішніх факторів (наприклад, рівень інфляції, розмір мінімальної заробітної плати, премії).

При плануванні обсягу реалізації товарів і ціни на них слід враховувати дані обліку попередніх періодів та рівень попиту на них.

Бюджети на оптових торгівельних підприємствах рекомендуємо складати щоквартально, і відповідно, щоквартально визначати планову величину фінансових результатів. При розробці бюджетів на наступний квартал слід враховувати результати контролю за виконанням бюджету попереднього кварталу.

Тому, контроль за виконанням бюджетів на оптових торгівельних підприємствах рекомендуємо здійснювати:

- поточний, який слід здійснювати в процесі складання і виконання бюджетів (протягом кварталу виконання бюджету);
- фактичний, який слід здійснювати після завершення бюджетного періоду (протягом наступного кварталу).

Викладемо також авторські аналітичні розробки в частині вдосконалення формування фінансових результатів підприємств оптової торгівлі.

Проведений аналіз відносних показників фінансових результатів підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України показав, що рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» у 2021 і 2023 роках поступається середньому показнику для підприємств даного виду економічної діяльності.

Тому ставимо завдання визначити фактори, які впливають на рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» у 2023 році, з'ясувати вплив факторів на показник і визначити резерви зростання показника.

Отже, аналітична формула, за якою визначається рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком має наступний вигляд:

$$P_{\text{ЧП}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ЧДРП}}, \quad (3.1)$$

де $P_{\text{ЧП}}$ – рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком;

ЧП – чистий прибуток;

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

Здійснимо перетворення формули (3.1) шляхом введення таких величин, як підсумок балансу (вартість майна) і власний капітал, в результатів чого була отримана наступна аналітична залежність:

$$P_{\text{ЧП}} = \frac{\text{ЧП} \cdot B_c \cdot BK_c}{\text{ЧДРП} \cdot B_c \cdot BK_c} = \frac{\text{ЧП}}{BK_c} \cdot \frac{B_c}{\text{ЧДРП}} \cdot \frac{BK_c}{B_c} = \frac{\frac{\text{ЧП}}{BK_c} \cdot \frac{BK_c}{B_c}}{\frac{\text{ЧДРП}}{B_c}} = \frac{P_{BK} \cdot K_{\text{фн}}}{KO_A}, \quad (3.2)$$

де $P_{\text{ЧП}}$ – рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком;

ЧП – чистий прибуток;

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

B_c – середньорічна сума активів (пасивів);

BK_c – середньорічна сума власного капіталу;

P_{BK} – рентабельність власного капіталу;

$K_{\text{фн}}$ – коефіцієнт фінансової незалежності.

KO_A – коефіцієнт оборотності активів.

Факторна модель, яка задана формулою (3.2), містить три фактори – рентабельність власного капіталу, коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) і коефіцієнт оборотності активів

Перші два фактори мають прямий вплив на показник, в той час як третій фактор має обернений вплив на показник, оскільки знаходиться в знаменнику дробу.

В таблиці 3.1 наведемо необхідні дані з фінансової звітності ПП «Компанія Юкон» для проведення факторного аналізу рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком за 2022-2023 роки.

Таблиця 3.1. – Вихідні дані для проведення факторного аналізу рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за 2022-2023 роки

Показник	Од. вим.	Значення показника		Відхилення	
		2022	2023	Абс., +/-	Відн., %
Чистий прибуток	Тис.грн.	4585	6606	2021	44,1
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Тис.грн.	503188	659083	155895	31,0
Власний капітал (середньорічна сума)	Тис.грн.	10005,5	23539,5	13534	135,3
Підсумок балансу (середньорічна вартість)	Тис.грн.	71796	78173	6377	8,9
1 фактор Рентабельність власного капіталу	-	0,458	0,281	-0,177	-38,8
2 фактор Коефіцієнт фінансової незалежності	-	0,139	0,301	0,162	116,1
3 фактор Коефіцієнт оборотності активів	рази (обороту)	7,009	8,431	1,422	20,3
Рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком	-	0,009	0,010	0,001	10,0

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Аналіз даних таблиці 3.1 показує, що рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» у 2023 році проти попереднього 2022 року збільшилась на 0,001.

Тобто, якщо у 2022 році на кожен гривню чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) припадало 0,9 коп. чистого прибутку, то у 2023 році припадає вже 1,0 коп. чистого прибутку підприємства. Зазначимо, що загалом для підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України цей показник становив у 2023 році 1,6 коп. чистого прибутку на кожен гривню чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Визначимо вплив факторів на рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за 2022-2023 роки (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2. – Факторний аналіз рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за 2022-2023 роки

Фактор	Номер підстановки і назва факторів	Фактор			Рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком	Вплив фактора
		1	2	3		
		Рентабельність власного капіталу	Коефіцієнт фінансової незалежності	Коефіцієнт оборотності активів		
	Нульова підстановка	0,458	0,139	7,009	0,009	-
1	Рентабельність власного капіталу	0,281	0,139	7,009	0,006	-0,003
2	Коефіцієнт фінансової незалежності	0,281	0,301	7,009	0,012	0,006
3	Коефіцієнт оборотності активів	0,281	0,301	8,431	0,010	-0,002
Всього						0,001

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Аналіз даних таблиці 3.2 показує, що зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» у 2023 році проти попереднього 2022 року становить 0,001 і цю зміну спричинив такий факторний вплив:

– зменшення рентабельності власного капіталу на 0,178 (38,8%) спричинило зменшення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком на 0,003;

– збільшення коефіцієнта фінансової незалежності на 0,162 (116,1%) викликало збільшення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком на 0,006;

– збільшення коефіцієнта оборотності активів на 1,423 (20,3%) спричинило зменшення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком на 0,002.

Перевіримо, чи виконується баланс відхилень: $-0,003+0,006-0,002 = 0,001$.

Оскільки баланс відхилень дотримується, розрахунки виконані правильно.

Таким чином, на показник (рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком) ПП «Компанія Юкон» лише один з факторів, а саме другий (коефіцієнт фінансової незалежності) у 2023 році проти попереднього 2022 року має позитивний вплив і його зміна веде до зростання показника.

Два інших фактори негативно впливають на рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» і спричиняють її зменшення.

Зокрема, резервом зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком підприємства є підвищення рентабельності власного капіталу. Рентабельність власного капіталу у 2023 році зменшилась за рахунок того, що чистий прибуток (чисельник цього показника) зростав повільніше (на 44,1%), ніж власний капітал (знаменник цього показника) (на 116,1%).

Якби рентабельність власного капіталу ПП «Компанія Юкон» у 2023 році залишилась на рівні 2022 року (0,458), то досліджуваний показник, а саме рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком не зменшився б на 0,004.

Також резервом зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком підприємства є зниження коефіцієнта оборотності активів. Коефіцієнт оборотності активів ПП «Компанія Юкон» у 2023 році збільшився за рахунок того, що дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (чисельник цього показника) зростав швидшими темпами (на 31,0%), ніж підсумок балансу (знаменник цього показника) (на 8,9%).

Якби коефіцієнт оборотності активів ПП «Компанія Юкон» у 2023 році залишилась на рівні 2022 року (7,009), то досліджуваний показник, а саме рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком не зменшився б на 0,002.

Визначимо загальний резерв зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» у 2023 році (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3. – Резерви зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за 2022-2023 роки

Фактор	Назва фактора	Резерви зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком
1	P_{BK} – Рентабельність власного капіталу	-0,003
2	$K_{\phi n}$ – Коефіцієнт фінансової незалежності	-
3	KOA – Коефіцієнт оборотності активів	-0,002
<i>Всього</i>		<i>-0,005</i>

Джерело: розрахунки автора за даними таблиць 3.2.

Отже, можемо зробити висновок, що загальний резерв збільшення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» у 2023 році порівняно з 2022 роком становить 0,005. Економічний зміст цього значення в даному випадку полягає в тому, що за умови забезпечення підприємство переважання темпів зростання чистого прибутку над темпами зростання власного капіталу і темпів зростання підсумку балансу на темпами зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на кожну гривню чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) припадало б на 0,5 коп. більше чистого прибутку підприємства.

Отримані дані формують інформаційний базис для прийняття управлінських рішень щодо планування показників балансу в напрямку оптимізації структури капіталу ПП «Компанія Юкон».

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано для підприємств оптової торгівлі застосовувати поточне планування фінансових результатів, що дозволить формувати обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами в цілому. Запропоновано складати бюджет реалізації товарів та бюджет адміністративних витрат і витрат на збут, за даними яких слід формувати Бюджетний звіт про фінансові результати.

2. З метою удосконалення контролю за фінансовими результатами в бюджетному періоді рекомендуємо підприємствам оптової торгівлі здійснювати контроль за виконанням бюджетів. При цьому, контроль за виконанням бюджетів слід проводити поточний та фактичний.

3. За результатами факторного аналізу рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за 2022-2023 роки за трифакторною змішаною моделлю було виявлено фактори впливу на показник і подано кількісну оцінку впливу кожного фактора.

4. Встановлено, що у 2023 році проти 2022 року резервами збільшення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» є збільшення рентабельності власного капіталу і зменшення коефіцієнта оборотності активів. Загальний резерв зростання рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком підприємства за цей період становить 0,006. За умови збільшення саме на таку величину значення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» становило б 0,016.

Основні положення розділу викладено автором у праці [56].

ВИСНОВКИ

1. В результаті оцінки наукового надбання з питань обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів встановлено, що фінансові результати характеризуються зіставленням доходів і витрат, прибутком чи збитком, економічною вигодою, приростом чи зменшенням вартості власного капіталу, показником оцінки ефективності чи неефективності діяльності підприємства. У наукових працях розглядають проблемні питання щодо обліку і аналізу фінансових результатів, суті фінансового результату, їх відображення в звітності, удосконалення правового забезпечення обліку фінансових результатів, управління фінансовими результатами та їх використання для фінансової оцінки діяльності підприємства. У дисертаційних працях наукова новизна стосується удосконалення організації і методики фінансових результатів, обліку, аудиту, аналізу, і контролю фінансових результатів, удосконалення аналітичної оцінки фінансових результатів, синтетичного і аналітичного їх обліку, змісту та структури звітності, управлінського обліку фінансових результатів, облікової політики.

2. Правові аспекти обліку фінансових результатів визначені на рівні законодавства у сфері обліку і оподаткування, відповідно до яких фінансові результати поділяються на прибутки і збитки, і включають певні їх вид. Методика визначення фінансових результатів для складання фінансової звітності визначена НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і передбачає зіставлення доходів та витрат звітного періоду. Відображення фінансових результатів у фінансовій звітності та форми звітності визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності. Оподаткування фінансових результатів визначає ПКУ та НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Визнання доходів і витрат розкриті в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 15 «Доходи», НП(С)БО 16 «Витрати».

3. Узагальнено мету аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, визначено його основні завдання, форми проведення аналізу (горизонтальний, вертикальний, порівняльний, факторний), необхідні для аналізу показники (абсолютні та відносні), а також сформовано систему показників для аналітичного дослідження.

4. Сформовано висновки щодо динаміки показників діяльності підприємств оптової торгівлі на основі даних Державної служби статистики України за 2014-2023 роки для підприємств таких видів економічної діяльності: оптова торгівлі, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами; неспеціалізована оптова торгівля і оптова торгівля напоями. Встановлено, що незважаючи на макроекономічну ситуацію в країні, пов'язану з пандемією (2019-2020 роки) і повномасштабною війною (з 2022 року), за незначними винятками зафіксовано зростання і кількості підприємств оптової торгівлі в Україні, і збільшення обсягів реалізованої ними продукції.

5. На підприємствах оптової торгівлі облікова політика розкрита у Наказі про облікову політику, який формується відповідно до нормативних положень з обліку і оподаткування. Обліковою політикою досліджуваних підприємств визначено особливості формування фінансових результатів від торгівельної діяльності. Окремим розділом облікової політики торгівельних підприємств є особливості встановлення ціни на товари. Переважно підприємства оптової торгівлі перебувають на загальній системі оподаткування і для ведення обліку та складання звітності застосовують програмні продукти BAS та «М.Е.Дос». Для визначення фінансових результатів на досліджуваних підприємствах порівнюють доходи і витрати звітного періоду та складають розрахунки бухгалтерії. Синтетичний облік фінансових результатів ведуть на рахунок 79 «Фінансові результати», який в кінці звітного періоду закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Фінансові результати підприємствах оптової торгівлі відображаються у Звіт про фінансові результати, а порядок їх оподаткування у Декларації з податку на прибуток.

6. Аналіз фінансових результатів підприємств оптової торгівлі показав динаміку збільшення доходів і витрат при перевищенні темпів зростання доходів над темпами зростання витрат, що пояснює позитивну динаміку зростання фінансового результату (прибутку) до оподаткування і чистого фінансового результату (чистого прибутку) для підприємств неспеціалізованої оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами України і ПП «Компанія Юкон» зокрема.

7. Досліджено, що ПП «Компанія Юкон» має вищі показники рентабельності активів, власного і позикового капіталу, тобто працює більш ефективно, ніж середньостатистичне підприємство даного виду економічної діяльності. Водночас у 2021 і 2023 роках підприємство має гірші показники рентабельності реалізації за чистим прибутком, тобто обсяги реалізації ростуть швидшими темпами порівняно із чистим прибутком. Це є можливе джерело резервів підвищення ефективності діяльності підприємства

8. З метою вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами запропоновано на підприємствах оптової торгівлі застосовувати елементи управлінського обліку – бюджетування фінансових результатів. Автором запропоновано на прикладі ПП «Компанія Юкон» форми бюджету реалізації товарів та бюджету адміністративних витрат і витрат на збут, за даними яких рекомендуємо формувати Бюджетний звіт про фінансові результати. Бюджети на оптових торгівельних підприємствах рекомендуємо складати щоквартально, і відповідно, щоквартально визначати планову величину фінансових результатів.

9. Рекомендуємо на підприємствах оптової торгівлі для контролю фінансових результатів здійснювати контроль за виконанням бюджетів. При розробці бюджетів на наступний квартал слід враховувати результати контролю за виконанням бюджету попереднього кварталу. На оптових торгівельних підприємствах контроль за виконанням бюджету реалізації товарів, бюджету адміністративних витрат і витрат на збут та інших бюджетів рекомендуємо

здійснювати: в процесі складання і виконання бюджетів (поточний контроль) та після завершення бюджетного періоду (фактичний контроль).

10. Розраховано кількісний вплив факторів на рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком ПП «Компанія Юкон» за трифакторною змішаною моделлю (фактори прямого впливу – рентабельність власного капіталу і коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), фактор оберненого впливу – коефіцієнт оборотності активів) у 2023 році проти попереднього 2022 року. Визначено резерви підвищення рентабельності реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком, які становлять 0,006, і значення показника, яке могло б бути досягнуте за умови нівелювання негативного впливу факторів (0,016).

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. 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.
2. Вашків О.П., Фірман Н.Я. Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 5. С. 162-168.
3. Дейнека О.В., Остапенко О.А. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 4. С. 17-25.
4. Алнаіма, Мохаммад Ахмад Салех. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств України та Йорданії: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 23 с.
5. Скаско О.І., Борняк О.О. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер.: Економіка*. 2024. Вип. 1 С. 259-265.
6. Гудзенко Н.М., Григораш М.В. Облік і місце фінансових результатів у звітності підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 29. Ч. 2. 2018. С. 158-160.
7. Орехова А.І., Толстошеєва В.С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони Сер.: Економіка та підприємництво*. 2021. № 6 (123). С. 140-143.
8. 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: 03.11.2024).

9. Новак Н.П., Коваль С.В. Удосконалення нормативно-законодавчого забезпечення обліку фінансових результатів аграрних підприємств на засадах гармонізації його складників. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 4. С. 30-35.
10. Задорожний З.-М., Омецінська І. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів у будівництві. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 3. С. 225–237.
11. Кучеренко Т.Є., Михайловина С.О., Оляднічук Н.В. Облікове забезпечення витрат і доходів надзвичайних подій. *Бізнес Інформ*. 2024. №9. С. 542-542.
12. Нагорна І.В. Облік і аналіз фінансового результату в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2021. №11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9577> (дата звернення: 16.10.2024).
13. Халатур С.М., Сірко А.Ю., Правило О.Л. Сучасні виклики в процесі формування стійкості фінансових результатів підприємства в умовах війни. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 18. С. 64-68.
14. Давидов О.І. Концепція фінансової оцінки фундаментально-стейкхолдерської доданої вартості підприємств. *Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць*; за ред. : М. І. Зверькова (голов. ред.) та ін. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2018. № 4 (68). С. 89–101.
15. Осадча О.О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: дис. д-ра екон. наук: 08.00.09, Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2017. 573 с.
16. Павелко О.В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку: монографія. Рівне: НУВГП, 2020. 604 с.
17. Савчук І.В. Теоретичні аспекти управлінського обліку витрат на збут. *Студентський науковий вісник. Сер.: Економічні та гуманітарні науки. Науковий збірник*. Вип. 41. Луцьк: ЛНТУ, 2022. 176 с. С. 132-136.

18. Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. торг.-екон. ун-тет. Київ, 2010. 20 с.
19. Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ. 2016. 35 с.
20. Мельничук І.І. Облік та аудит фінансових результатів страхової діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ. 2015. 23 с.
21. Садовська І., Нагірська К., Тлучкевич Н. Організація внутрішнього контролю логістичних витрат торговельного підприємства. *Економіка та суспільство*, (65). 2024. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4472> (дата звернення: 21.09.2024).
22. Садовська І., Нагірська К. Амортизаційна політика як джерело інвестиційної безпеки підприємств: обліково-фінансовий вимір. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 59. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-167> (дата звернення: 13.09.2024).
23. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 13.09.2024).
24. 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).
25. 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).
26. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.09.2024).

27. Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17, затв. Наказом МФУ від 28.12.2000 № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 28.09.2024).

28. 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: 08.10.2024).

29. 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: 29.09.2024).

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 14.09.2024).

31. 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: 29.09.2024).

32. 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: 29.09.2024).

33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 05.10.2024).

34. 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: 08.10.2024).

35. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 02.11.2024).

36. 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: 06.11.2024).

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

38. Гайбура Ю.А. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Кам'янець-Подільський: ПДАТУ, 2021. 176 с.

39. Дропа Я.Б. Фінансовий аналіз: практикум. Львів: видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2021. 179 с.

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

41. Магопець О.А., Шалімова Н.С., Черновол О.М. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Вид. 2-ге, виправл. І доповн. Кропивницький: ЦНТУ, 2022. 230 с.

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

43. Приймак С.В. Фінансовий аналіз. Практикум: навч. посіб. Львів, 2021. 264 с.

44. Трусова Н.В., Терещенко М.А. Фінансовий аналіз підприємства: методика та практика: навч. посіб. 2-ге вид. Мелітополь: Видавничий будинок Мелітопольської друкарні. 2019. 272 с.

45. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Полтава: Видавництво ПП «Астроя», 2020. Ч1. 434 с.

46. Приватне підприємство «Компанія Юкон». Сервіс Оpendатабот. URL: <https://opendatabot.ua/c/43559643> (дата звернення 20.10.2024).

47. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Кр_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 15.08.2024).

48. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Orp_kved_10_21.xlsx (дата звернення: 08.10.2024).

49. Савчук І.В. Аналіз обсягу реалізованої продукції на підприємствах оптової торгівлі України. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування*: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 21 листопада 2024 р.). Луцьк: ВНУ імені Лесі Українки, 2024. 230 с. С. 180-182.

50. Савчук І.В. Аналіз динаміки і структури оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 2 листопада 2024 р.). / відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 18. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2024. 406 с. С. 324-326.

51. Приватне підприємство «Компанія Юкон». Сервіс Youcontrol. URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/43559643/ (дата звернення 20.10.2024).

52. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (без урахування банків) за 2011-2023 роки. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/fchpr_ed_21.xlsx (дата звернення: 12.10.2024).

53. Необоротні та оборотні активи, власний капітал та зобов'язання підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2013-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/pbp_ek_vsम्म_2013_2020_ue.xlsx (дата звернення: 12.10.2024).

54. Нужна О.А., Савчук І.В. Аналіз формування фінансових результатів на підприємствах оптової та роздрібної торгівлі України. *Дослідження фінансових інституцій та інструментів розвитку держави, територій та суб'єктів господарювання: теоретичні, методологічні та практичні аспекти*: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 24 жовтня 2024р.) / За ред. О.М. Савастеевої та ін. Одеса: Одес. нац. ун-т ім. І.І. Мечникова, 2024. 137 с. С. 34-36.

55. Глучкевич Н.В., Нужна О.А. Бюджетування в управлінській обліковій системі. *Економічний форум*. 2019. № 2. С.222-228.

56. Нужна О.А. Савчук І.В. Аналіз динаміки та прогнозування рентабельності активів підприємств оптової торгівлі на основі економетричного моделювання. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством*: матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 25 травня 2024р.) / відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 16. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2024. 240 с. С. 165-167.